

廣西建設研究會出版 叢書第七種

粟奇滄著

中國租稅制度及其改革

567.92 489.1

19931

MG
F812.76
278

粟
奇
滄
著

中國租稅制度及其改革

廣西建設研究會出版



3 1796 4786 6

567.92
489.1

本叢書編輯例言

一、本會爲促進民族文化，適應抗戰及建設之需要起見，決定出版各種學術專著，名爲廣西建設研究會叢書。

二、本叢書著作範圍，約如下列：甲、闡明孫中山先生遺教理論方面或計劃方面之專著；乙、各種哲學科學之專著，具有發揚孫中山先生遺教之價值者；丙、闡明廣西省建設事業理論方面或計劃方面之專著；丁、各種學術著譯對於抗戰問題或廣西建設問題之研究，切合參攷者；戊、文藝作品，具有發揚民族精神，或普及建設認識之社會價值者。

三、本叢書稿件，除由本會研究員著作外，爲提倡學術、鼓勵著作起見，對於會外人士之投稿，亦一律歡迎。

四、凡編入本叢書之著作，皆係按其性質經由本會研究專家審查合格者，惟爲尊重學術研究之自由，本會對各著作之內容，並不刪改，故文字責任，仍由著者自負。

廣西建設研究會識

目次

論戰時租稅政策（代序）	一
第一篇 總論	一
第一章 現代各國稅制的發展趨勢與中國稅制的改造	一
第一節 現代各國稅制的一般類型及其發展趨勢	一
第二節 中國租稅制度的特質及其改造	六
第二章 中國稅制改造的基本原則	一三
第一節 租稅原則論的演進	一三
第二節 租稅原則的運用	二一
第二篇 新興所得稅系統的建立	三二
第三章 所得稅	三二

目次

第一節	所得稅的發生與發展	三二
第二節	所得稅的優點	三六
第三節	各國所得稅制度的諸種設施	三八
第四節	我國創辦所得稅的經過	四七
第五節	我國現行所得稅制度的缺點及其改進	五〇
第四章	過分利得稅	五九
第一節	過分利得的意義及其發生的原因	五九
第二節	各國過分利得稅制度的諸種設施	六一
第三節	我國現行過分利得稅制度的缺點及其改進	六二
第五章	遺產稅	七七
第一節	遺產稅的意義及其征課的根據	七七
第二節	遺產稅的優點	七八
第三節	遺產稅制度的應有設施	八〇
第四節	我國籌辦遺產稅的經過	八三
第五節	我國現行遺產稅制度的缺點及其改進	八五

第六章	增值稅	九六
第一節	增值稅與土地增值稅的意義	九六
第二節	各國土地增值稅制度的種種設施	九八
第三節	戰時我國土地增值稅的實施問題	一〇一
第三篇	消費稅系統的改革	一〇五
第七章	消費稅概論	一〇五
第一節	消費稅的本質	一〇五
第二節	消費稅的課稅原則	一〇六
第三節	消費稅的種類	一〇七
第八章	鹽稅	一〇九
第一節	鹽稅的利弊	一〇九
第二節	中國鹽稅制度的現狀	一一〇
第三節	新鹽法的特點	一一九
第四節	抗戰以後的鹽政施設	一二一

第九章 統稅.....一三三

第一節 統稅的由來.....一三三

第二節 捲菸統稅.....一三四

第三節 麥粉統稅.....一三九

第四節 棉紗、火柴、水泥統稅.....一三一

第五節 薰烟、火酒、啤酒、洋酒統稅.....一三三

第十章 菸酒稅.....一三五

第一節 菸酒稅在各國財政上的地位.....一三五

第二節 我國菸酒稅的沿革.....一三五

第三節 抗戰以後菸酒稅的改革.....一三七

第十一章 關稅.....一五〇

第一節 關稅的本質、種類及征課的方法.....一五〇

第二節 我國關稅制度的沿革.....一五一

第三節 抗戰以後關稅的變遷.....一五八

第四篇 收益稅系統的改革	一六一
第十二章 地稅	一六二
第一節 地稅的性質與種類	一六二
第二節 中國地稅(田賦)制度的現狀	一六三
第三節 戰時田賦制度的改革問題	一六九
第十三章 營業稅	一九七
第一節 營業稅征課的對象與方法	一九七
第二節 中國的特種營業稅	一九九
第三節 中國的一般營業稅及其改革	二〇七
第十四章 房屋稅	二一五
第一節 房屋稅的課稅標準	二一五
第二節 我國房屋稅的現狀及其改進	二一五
第五篇 流通稅系統的改革	二一九
第十五章 流通稅的意義與類別	二一九

第十六章 印花稅……………二二〇

第一節 我國印花稅的沿革……………二二〇

第二節 抗戰以後我國印花稅的變遷及今後改進的方針……………二二一

第十七章 契稅……………二二六

第一節 我國契稅的沿革……………二二六

第二節 抗戰後契稅的改革……………二二七

第六篇 國地稅收的劃分與調節……………二二九

第十八章 國地稅收劃分與調節的基本原則……………二二九

第一節 地方稅的意義……………二二九

第二節 地方稅征課的根據與方法……………二三一

第三節 國地稅收的調節——補助制度……………二三二

第十九章 我國國地稅收的劃分與調節……………二三四

第一節 北京政府時代國地稅收的劃分……………二三四

第二節 國民政府時代國地稅收的劃分……………二三四

第三節	頒而未行的財政收支系統法	二四四
第四節	抗戰以後中央調整地方財政收入的經過	二四九
第五節	我國中央補助制度發生的原因及其效果	二五一
第六節	戰時地方稅制的調整	二六三
附錄	專賣制度的理論與實施	一

論戰時租稅政策（代序）

——戰時中國稅制改進的途徑——

一、發鈔，借債與增稅政策

租稅為近代國家的主要財源。平時政府所需的經常費用（Ordinary Expenses），大半取自租稅。但國家一旦遭遇戰爭——尤其是對外長期作戰之時，其所需的費用必遠較平時為大，如單靠平时的租稅收入，則不僅數量不敷，而且也緩不濟急。於是政府不得不另找其他款籌辦法，以資應付戰時所需迫切而鉅大的費用。

一般財政學著述中所列戰時籌款的方法，大約不外下列若干種：（一）征發；（二）募集捐款；（三）動用備戰基金；（四）變賣公產；（五）緊縮普通歲計；（六）增稅；（七）舉債；（八）發鈔。上列前五種方法，或因收入不確，為數有限，無濟於事；或因流弊太多，擾民過甚，皆非戰時籌款之良策。至於後列三種——即增稅，舉債與發鈔，則為近代國家戰時籌款的主要方法。

先就發鈔一項而言。發鈔辦法亦稱紙幣政策，即直接由政府或間接利用銀行印發不兌現的紙幣，以籌措戰時所需的經費。這個辦法就其手續簡便，可以使政府迅速獲得鉅大購買力，且又無須負擔利息一點說來，確較增稅與舉債兩者為優。然紙幣政策的運用，每易流於通貨膨脹。因為紙幣發行愈多，則幣值愈跌，物價亦愈趨上漲，因物價上漲，政府的開支愈大，預算愈難平衡，於是又不能不增發紙幣，以資應付。發鈔、物價、預算三者因果循環，不可遏止，終必使政府信用完全破產而



（南）

後已。前次歐戰中之德國，可爲殷鑒。再就紙幣政策對社會一般的影響而言，增發紙幣固可以予政府以更多的購買力，但同時却削減了私人購買力的實存價值，亦即等於向私人征課一種租稅，例如貨幣的購買力因通貨膨脹的結果減少了二分之一，即凡持有紙幣一元之人，只能作五角之用，是無異於普遍征收百分之五十的所得稅，無論貧富，無論有無負擔能力，一律強制比例負擔，其不公平，甯有甚於此者！但其弊端尙不止此，藉增發紙幣來籌款的方法，除了取諸貧者的比例遠較取諸富者爲多外，而且遷移轉一部分國民（以收入固定者爲主）的實在所得予他一部分的國民。因此，就分配方面來看，發鈔政策不僅不如課稅，而且不如普通公債惡甚。在前次歐洲大戰中，凡採用無限制增發紙幣以籌措戰費的國家，結果無不相同，即通貨膨脹不可遏止，紙幣信用掃地，國家財政破產，人民生活困苦不堪，社會秩序爲之動盪不安。由此看來，發鈔雖是最便利的籌款方法，然其危險性亦最大，非到萬不得已時，不宜輕易採用。英國經濟學者披谷教授（Prof. A. C. Pigou）說：「即使除去對於戰後幣制和匯兌兩方面的種種影響不說，製造信用方法，不過係一時的權宜，只許在政府不會從容定出一種適當的租稅與公債制度以前，以爲應付軍費的方便計耳。但其本身却不是一種很好的制度，戰時的政府應儘可能地加以限制」。這確是不易之論。

戰時各國關於戰費的籌措，多乞靈於公債。例如在上次歐戰期間，英國財政支出中之以公債供給者，第一年佔百分之六十四，第二年佔百分之七十七，第三年佔百分之七十四，第四年亦佔百分之七十四，第五年佔百分之八十五；美國自加入戰爭後，第一年百分之六十一，第二年百分之六十九，第三年百分之七十四，均以募債所入供給支出；至於法國，自一九一四年八月至一九一九年三月底止，戰時總支出中之以募債方法供給者佔百分之八十八；德國自一九一四年八月至一九一八年十二月月底止，公債收入佔支出總額達百分之八十九。由此可知公債政策在戰時財政中之重要性。

公債有內債與外債之別，如所借爲外債，將來可以分期償還，或爲內債而可以在社會上銷售者，則尙屬利多害少；若所

借爲內債而在社會上無法銷售，則勢必通過銀行而變爲「烟霧下的通貨膨脹」(Verhohlene Inflation)其流弊與前述無限制的發鈔政策相等，即貧者負擔重，而富者負擔輕，貧者生活愈受壓迫，而富者反得藉物價飛漲之機會，囤積居奇，投機壟斷，博取利厚，況政府舉債將來必須藉租稅以還本付息，如租稅分配非絕對公平，是又無異於剝奪一般大眾的所得以增益少數有產者(即債權人)的財富，其爲不公，實顯而易見。

戰時籌款的第三個主要方法，就是增稅。增稅的手段有二：一是提高舊稅稅率，一是創設新稅。以增稅方法來籌措戰費，有下列種種優點：(一)可以強制國民節約消費，加緊工作。一國的消費量大半屬於資產階級與獲得利益之人，戰時政府如對於收益重課，對消費品增稅，即可直接或間接減少其購買力，其結果，一方面得以強制國民實行消費節約，他方面又可刺激其加緊工作，提高生產效率，以增加自己之所得。(二)可以抑制物價的騰漲，人民的購買力既因增稅關係而削減，則對於物資的需要自亦隨之減少，是以戰時容易發生的物價騰漲，自然可以抑制。(三)以增稅方法籌措戰費，非如公債之將來尚須償還，故遺累於後代者較少，而戰後的財政亦較易整理恢復。(四)戰時增稅政策如能注重公平原則，重課有產者及戰時利得者，提高所得稅及遺產稅的稅率，開徵過分利得稅與臨時財產稅，則「有錢財錢」的口號可以實現，國民的負擔可期平均。(五)以增稅所得充作公債本息償還基金，則公債信用可以維持，戰時財政基礎可以穩定，因爲增稅政策具有如上所述的種種優點，所以比較穩健的國家多倚之爲戰時財政的中堅。尤其是在英國，以增稅支應軍費，幾成爲其傳統的戰時財政方針，拿破倫戰爭時，增稅收入佔戰費百分之四十七，克里米亞戰爭時佔百分之五十一，南非戰爭佔百分之三十二，即在前次的歐洲大戰亦佔百分之二十以上。美國在前次歐戰所耗戰費百分之三十一，係自增稅所出。德法兩國在歐戰初時，最不注意軍租稅，而努力增發公債，以爲戰後可取償的敵人。但戰事延長以後，也不得不設法改革稅制，以謀稅收之增加。計自一九一六年至一九一八年止，德國改革稅政凡三次，法國更有九次之多。此次歐戰爆發後，德國鑒於上次歐戰時公債與通貨

膨脹之失敗，一反過去之措施，自始即以增稅爲其戰時財政之中心計劃，其辦法有：（一）所得稅征收戰爭附加稅（Kriegszuschlag），爲原來稅率百分之五十；（二）開辦過分利得稅；（三）加重啤酒稅；（四）各邦各市加重地方稅，按一定比例（即地方政府稅收百分之十五）對中央繳解戰爭捐（Kriegsgeldbeitrag）。據德聯邦經濟部籌款處（Finanzierungsbehörden）主持人郎格（Lange）宣稱：在開戰第一年中，租稅收入即可提高至二百四十億馬克，較平時增至三四倍之多。至於英國在今次大戰中所採取的財政方針，據財長伍德（Kingsley Wood）於前年八月廿一日在上院提出財政補充預算案請求一讀通過時嘗稱：「自開戰以後一年內英國之稅收，已由八萬萬八千八百萬鎊增至十五萬鎊，一年內增至百分之七十五。此誠爲人民之大負擔。將來財政之如何變化，全不能預測，此事實已顯示本國將來需要更大之戰費，而吾人亦必須籌集較多之款項。但英國之納稅人咸能以最大之勇敢堅決之精神，以克服其困難，全國人民皆自願担負此浩大之戰費，此種情形，實屬罕見，吾人殊覺榮幸」。按英國一九三九——四〇年度決算，歲出總額爲一、八一六、八七三、〇〇〇鎊，其中戰費佔四〇八、五〇〇、〇〇〇鎊；通常歲入爲一、〇四九、一八九、〇〇〇鎊；其中戰費佔一、〇一七、〇五五、〇〇〇鎊。一九四〇年四月廿三日前任財長西門於下院提出真正之戰時預算案，計歲出總額爲二、六六六、七九〇、〇〇〇鎊，其中戰費佔二、〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇鎊；通常歲入爲一、二三四、三九一、〇〇〇鎊，其中稅收佔一、二〇一、七〇〇、〇〇〇鎊；以比率言，稅收佔歲出總額約達百分之四十五，佔戰費約達百分之六十。同年七月二十四日新財長五德提出一九四〇——四一年度戰時預算修正案，歲出總額增至三、四六六、七〇九、〇〇〇鎊，其中戰費增至二、八〇〇、〇〇〇、〇〇〇鎊；普通歲入爲一、六〇一、四九一、〇〇〇鎊，其中稅收佔一、五六八、七〇〇、〇〇〇鎊。以比率言，稅收佔歲出總額約達百分之四十五，佔戰費約達百分之五十六。由此可知租稅在各國戰時財政中之重要性及各國政府對戰時稅收之重視了。

增稅最爲最理想的戰時籌款方法，然其運用亦有限度，即（一）受時間的限制，不能適應戰時緊急的要求。無論舊稅稅

率的提高或是新稅的創設，皆須經過相當時間以後，其增收部分始能流入國庫；（二）受國民所得的限制，不能作無限制的增辦。國民每年所得中扣除生活維持費用及資本折舊等消耗後，所餘自有限度。若必竭澤而漁，終必無魚可獲。因此，近代國家之籌措戰費，除盡量運用增稅政策而外，事實上又不能不乞靈於公債，甚至於乞靈於發鈔。然則增稅、公債與發鈔三者應如何相配合，妥慎運用，便成爲戰時財政的根本問題。這個問題的解決方針應該是：

（一）戰費的來源，在國民所得所能負擔的範圍內，應盡量於租稅之增征中求之。

（二）如戰費過鉅，非增稅所能單獨應付，而不能不藉助於公債時，則對於公債發行的條件（利息、期限、償還辦法等等）須加以審慎考慮，且爲維持債信起見，政府每舉借公債，應同時征課一種新稅，其數額至少足以支付公債的利息。

（三）不允現紙幣的增發，應力加限制；如必須增發時，亦應盡量運用租稅政策與公債政策隨時吸收其剩餘部分，使市面流通量不致過多，而免造成通貨膨脹的種種惡果。

總之，戰時財政的根本方針，應該是以租稅保證公債，以公債和租稅兩者抑制通貨的膨脹。所以租稅實在是在戰時財政的中堅。租稅政策成功，則戰時的債信可以維持，通貨的膨脹可以抑制，從而戰後的財政也就比較容易整理和復活了。

二，直接稅，間接稅與專賣制度

近代國家的租稅，原則可以分爲兩大類別，即直接稅與間接稅。直接稅的主要負擔者是富人，間接稅的主要負擔者是平民（這種區別只是相對的，而不是絕對的，實際上直接稅中也有以平民爲征課對象的，如入頭稅；間接稅中也有以富人爲征課對象的，如奢侈品稅。）戰時租稅的增課，無論在理論上或是在事實上，均應以間接稅爲主，換言之，有產者應担负戰時增

稅的主要部分。先從理論上說，國家遇有緊急事故之時，國民所宜輸財紓難的，不是依照各人財力之應出的一部分，而是要依照他的財力的最大限度。每個人要拿出的是其體力的全部，而不時同比例的體力。體力充實的人和體力虛弱的人，決無比例犧牲之可言。以此例彼，在籌款時，貧富階級間要平等分配，也是沒有公平根據的。再從事實上說，政府用任何方法在短期內向貧民征收資金，其數目是極有限的。所以要想在一年內征集一大筆款項，事實上必須大部分取之於境况較好的人民。而且個人收入的增多，其可能提供的資源，不僅是比例地增加。假如其他條件不變，某人之富兩倍於另一人，則其可以提供資金的限度，不僅是兩倍，而是兩倍以上。因此，國家需用的款項，富人的供給須比平民為多，大財主的供給又須比小財主為多；供給額不僅要比例地而且要累進地隨着財產的增加而增加。由此看來，則提高舊有直接稅（如所得稅，遺產稅等）的稅率，創設新的直接稅（如戰時過分利得稅，土地增值稅等）。並以嚴峻的累進稅率重課大財產所有者及大所得者，乃是戰時增稅政策應取的方針。在上次歐戰中交戰各國為謀稅收之增加，無不盡量提高直接稅率，尤以英美兩國為甚。戰前英國所得稅正稅每鎊僅征十二便士，歐戰爆發後，即增至每鎊一仙令八便士，一九一七—一八年更增至六仙令，稅率幾達百分之三十。至於超過所得稅稅率，一九一八年時增至每鎊四仙令六便士之多。綜計當時英國所得稅的最高稅率已達百分之五十二以上。此外又新創戰時利得稅，其稅率一九一五年為百分之五十，一九一六年增至百分之六十，一九一七年更增至百分之八十。美國於一九一三年始於聯邦內創設所得稅。一九一四年所得稅稅收才七千一百萬美元，而於一九一八年底合戰時利得稅共達二十八億三千八百萬美元之多。一九三九年九月二次歐戰爆發，英國為適應戰時財政的需要，即着手提高直接稅稅率。例如所得稅稅率原為每鎊征五仙令六便士，戰事發生後，即增至每鎊七仙令，一九四〇—四一年度西門預算中又增至每鎊七仙令六便士，而新財長伍得所提一九四〇—四一年度修正預算更增至每鎊八仙令六便士，稅率之高，開英國租稅史上之新紀錄。據伍德宣稱，所得稅標準率在五年前為每鎊四仙令六便士，其收入額為二億九千萬鎊，但現因稅率之提高，

收入將增至五億二千五百萬鎊，再加入附加所得稅收入，則為六億三千九百萬鎊，此數在一九四〇——四一年度修正預算中佔稅收總額達百分之四十，估歲出總額亦幾達百分之二十，除所得稅外，其他直接稅稅率亦無不隨戰事之發生而提高，例如繼承稅自一九三九年九月二十七日以後，凡遺產在一萬鎊以下者增課百分之十；五萬鎊以上者，增課百分之二十；對最大財產應課之承繼稅，其最高稅率可達百分之六十。估計增收額全年可達六百萬鎊。又如財產稅稅率，凡超過五萬鎊者增課百分之十，其收入額全年可達六百萬鎊。

直接稅必須負擔戰時增稅之主要部分，以及各國戰時提高直接稅稅率之情形，已如上述。然戰時各國對於間接稅亦有加重征課的傾向。例如英國自二次歐戰爆發後，依據一九三九年九月之第一次戰時預算，啤酒稅每三十六加倫加征二十四仙令。酒精稅標準率每加倫加征十仙令。對輸入之輕葡萄酒及英國國產葡萄酒，增稅率為每加倫二仙令；對輸入罐葡萄酒則為每加倫四仙令。烟草標準稅率由十一仙令六便士增至十三仙令六便士。砂糖稅對新製糖每鎊加征一便士；對糖蜜葡萄酒及糖果等亦各國提高其稅率。迨至第一次戰時預算，啤酒稅率每一品脫提高約一便士，即對標準瓶六十五仙令加二仙令。酒稅每加倫提高十五仙令，即每加倫課以九十七仙令六便士之重稅。及至一九四〇年七月財長伍德又提出一九四〇——四一年度預算修正案，啤酒稅每一品脫加征一便士，烟草稅每鎊加征二仙令。輕葡萄酒稅每加倫加征二仙令一便士，重葡萄酒稅每加倫加征四仙令，結果前者稅率達每加倫八仙令，後者達十六仙令，而特別值得我們注意的，是前財長西門所提出一種新稅——購貨稅（Purchase Tax），此稅係按照批發商售貨與零售商時之價格照百分比而征收，但對於輸出品則免征此稅，蓋所以獎勵出口貿易也。

戰時加重征課間接稅的原因，大約有三：（一）間接稅在近代國家的租稅組織中仍佔相當重要的地位，故為國庫方面着想，自不能完全放棄；（二）間接稅征課手續簡便，不似直接稅初辦時之繁雜，適於戰時敏捷的要求；（三）間接稅尤其是

消費稅的增課，有強制國民實行消費節約的功用。然戰時間接稅之增課對象，應以非生活必需的物品——如烟、酒、糖、呵、咖啡及其他奢侈品為限。若增課生活必需品，勢必加重一般貧民的負擔，因而與戰時增稅政策的根本方針相違背，這是主持戰時財政者所應當盡力避免的。再則間接稅制較直接稅制缺乏彈性，如稅率過高，逃稅漏稅之事必多，結果稅收反有減少之虞。且增稅之後，經中間商人之層層轉嫁，迨物品到達消費者時，其價格之騰漲往往超過原增之稅額，使人民加重不必要的負擔。為避免這種種流弊，戰時各國又多有實行專賣制度以代替消費稅之征課者。所謂專賣，即是就消費課稅物品，由政府局部或全部管理其產製運銷，而寓課稅於取價之中。以專賣代替消費稅之征課，可以防止偷漏，增加政府收入，因政府所規定的專賣價格，實包括稅金與利潤，尋常此項利潤為中間商人所獲，在專賣制度下，則完全歸入國庫，收入自遠較徵稅為多。且專賣價格較稅率容易改訂，政府可以應財政上之需要及實際供求情形酌予提高，而提高價格即等於增加稅率，手續簡便，收效亦易。

直接稅與間接稅在戰時皆有加重征課的趨勢，然則兩者之間究應保持如何的比率呢？這個問題須視各國的經濟狀況租稅制度和執政者所代表的階級利益而定。但在整個戰時租稅組織，直接稅所佔的比重必較平時為大，却是一般的趨勢。茲將上次歐戰前後英、德、法國三直接稅、間接稅與交通稅的消長情形列表比較如左：（百分率）

年 份	英 國			德 國			法 國		
	直接稅	間接稅	交通稅	直接稅	間接稅	交通稅	直接稅	間接稅	交通稅
一九一八年	四七·五	四六·〇	六·五	三·五	八一·三	一五·二	二七·八	五三·五	一八·七
一九一八年	七·二	三三·二	一·六	五三·四	四七·九	八·七	三九·一	四三·一	一七·八

二·抗戰以來我國的租稅設施

我國自抗戰發生以來，對於戰費的籌措，大體以公債為主，以發鈔爲輔。中央所發公債的次數及數量，計有民國二十六年救國公債五萬萬元；二十七年國防公債五萬萬元，又金公債五萬萬五千餘萬元，又賑濟公債三千萬元；二十八年建設公債六萬萬元，又軍需公債六萬萬元；二十九年建設金公債英金一千萬鎊，美金五千萬元，又軍需公債十二萬萬元。以上各項公債共合國幣約四十七、八萬萬元。發行公債而外，同時向各友邦借款，計先後成立美國桐油借款，購貨借款，續訂新借款；英國出口保證信用貸款，幣制借款時；其數量因政府未予明白公佈，故無從判定。此等借款除一部分係以現金還本付息外，大都採用易貨方式，以本國的資源交換友邦所能供給的貨物。至於說到公債發行的方法，除第一次救國公債係公開向社會募集外，其餘各次多係向國家銀行抵押借款。銀行爲容受政府的公債，自不能不擴張信用，截至去年六月底止，全國法幣發行數爲三、九六二、一四四、一〇五元，較之民二十六年六月的一、四〇七、二〇二、三三四元，增加約兩倍半。這是政府公開發表的數字。

增稅原爲戰時籌款的主要方法之一，但在目前中國就其已有的成績而論，尙屬不大，這一則因爲中國稅制向以關鹽統三種間接稅爲中心，而間接稅最缺乏應變的彈性；二則因爲自從抗戰發生後，沿海沿江各省相繼淪陷，通商鉅埠大半喪失，爲中國稅收中堅的關鹽統三種因之大爲減少。如以民國二十五年與民國二十八年年度相較，則關稅自三萬六千九百萬元減至八千六百萬元，即減少百分之七十六；鹽稅自二萬萬二千八百六十萬元減至一萬萬〇一百萬元，即減少百分之五十六；統稅自一萬七千五百六十萬元減至一千九百萬元，即減少百分之八十九。戰時我國主要稅收雖有減少趨勢。然中央爲彌補虧短，平均負擔計，對於增稅政策的運用仍未稍放棄。綜計三年來中央在租稅方面的措施主要的有：

甲、在直接稅方面的措施：

(一) 推廣所得稅的征課範圍與實施區域 我國的所得稅創辦於民國二十五年十月一日，最初課稅範圍限於第一類的甲項（公務人員薪給報酬所得）和第三類的甲項（公債利息所得），乙項（公司債利息所得），丙項（股票存款利息所得）。至二十六年一月一日加征第一類的乙項（自由職業者薪給報酬所得）丙項（其他從事各業者薪給報酬所得）與第三類的丁項（存款利息所得）。及至抗戰發生後的翌年，又將課稅範圍擴大，如征第一類的甲項（公司、商號、行棧、工廠營利所得）與乙項（官商合辦營利事業所得）。至此所得稅暫行條例中所規定的課稅範圍，始全部開征。至所得稅的實施區域，政府亦逐步設法推廣，邊遠省區如甯夏、青海、新疆、西康等地均設稽征機關，由財部派員主持。所得稅的稅收逐年皆有增長，其在各項稅收中亦已由第六位進居第三位，確為中國新稅中最有希望之一種。

(二) 開征非常時期過分利得稅 政府鑒於戰時一部分之商業之畸形發展與投機者之壟斷居奇，常有過分利得之發生，乃於二十七年十月二十八日公佈非常時期過分利得稅條例，規定在抗戰期內凡公司商號行棧工廠或個人資本在二千元以上之營利事業，官商合辦之營利事業，及一時營利事業，其利得超過資本額百分之十五者，或財產租賃之利得，超過其財產價額百分之十二者；除依所得稅暫行條例征稅外，再依本條例加征非常時期過分利得稅，稅率採超額累進制，最高率為百分之五十，該稅原定二十七年七月一日起征，嗣以商人請求，展自二十八年一月一日起征，並將起稅點提高，即營利事業所得須超過資本額百分之二十，租賃所得須超過財產價額百分之十五，始行課稅。

(三) 開征遺產稅 二十七年九月財政部為增加收入并完成直接稅系統起見，認為有開辦遺產稅之必要，乃根據中央政治委員會所核定之遺產稅十項原則，擬訂遺產稅暫行條例送經立法院修正通過，於同年十月六日由國民政府公佈。旋又於二十八年十二月三十日頒佈施行條例。據暫行條例規定，我國遺產稅係採總遺產稅制，以五千元為起稅點，一律課百分之一，

但遺產過五萬元以上者，則就其超過額加征百分之一至百分之五十之超額稅。超額稅共分十六級，按級累進。此稅已自一九二九年七月一日起征。

(四) 提高印花稅稅率 二十八年十月十一日財部公佈實施「非常時期征收印花稅暫行辦法」，將現行印花稅酌量提高，其主要者為：(一) 現行印花稅法第十六條，稅率表第一目至第三目所定之稅率一律加倍征收；(二) 現行印花稅法第十六條，稅率表第一目第二目第三目稅率，除每件貨價或金額滿三元以上及滿十元或百元以上者，應照前條加倍征收外，其每件貨價或金額滿一元以上未滿三元者，并應征貼印花之一分；(三) 現行印花稅法第十六條，所定每件憑證所貼印花之最高額不得超過二十元一句，應暫予刪除；(四) 呈文，申請書，訴願書，保甘結切結，每件貼印花二角。印花稅之征課原由稅務署辦理，自直接稅處成立後，改歸該處兼辦。

乙、在間接稅方面的措施：

(一) 關稅之調整 關稅原為我國稅收大宗，自抗戰軍興，主要稅關大半為敵寇所劫持，關稅收入因之大為減少。財部為謀彌補計，乃於二十六年十月一日公佈實施海關出口及轉口暫行章程，規定凡民船、鐵路、公路、飛機、郵政運輸往來之土貨，除已征統稅及烟酒稅者外，凡經海關及其分卡時，均予征收轉口稅。惟於米、麥、及手工藝品，暨雜糧、肥料、鮮果、鮮血等，均先後准予免稅，此外為調整進出口貿易計，又規定：(一) 凡軍事上急需用品如醫藥、交通器材、鋼鐵等金屬品及機器等，均分別減稅免稅，或准予記帳。(二) 凡奢侈品及非必需品一律禁止進口。(三) 凡未經禁止進口之物品，其進口稅一律照現行稅率三分之一征收，有效期間至戰事終了為止。(四) 凡與軍事有關之國產物資如糧食、五金、廢銅、廢鐵等，均分別禁止出口。(五) 凡出口結匯貨物，一律豁免出口稅，以減低其成本，而謀輸出之增加。

(二) 鹽務之整理 戰時鹽務整理的目的，在於增加鹽產，便利鹽運，調劑民食，至於增加稅收猶在其次。五中全會曾

議決廢務整理應以民製、官收、官運、商銷為原則，一面廢除引岸制度，一面代以官收官運，以期達到寓稅於價之目的。

(三) 統稅區域之擴充 自抗戰發動後，政府為增裕國稅收入，即將雲南、新疆、西康、青海等省一律改為施行統稅區域。嗣以淪陷區內就廠征稅無法執行，乃改訂辦法，凡內銷各項應納統稅物品，改由入境第一道征收機關查驗補征。自就廠征稅辦法停止後，常有商人運輸無稅零星煙捲至內地銷售，希圖漏稅，乃又規定「非常時期零星捲煙納稅遞銷暫行辦法」，以杜偷漏。此外又將火柴運國外免稅辦法停止施行，以平抑國內火柴價格。

(四) 加征上酒稅及舉辦土煙絲稅 民國二十六年十月十三日財部公布「土酒加徵與舉辦土煙絲稅辦法」，規定全國各省現征之土酒定額，土酒公賣費稅，應按照現行章程規則所定各類土酒應徵之稅額或費率稅率一律各加五成，即照原徵數加征二分之一。又在蘇浙皖贛鄂豫閩等七省土煙特稅區內，用完納特稅之土煙葉所製成煙絲，應按照土菸特稅稅率半數征煙絲稅一道，即每淨重一百斤，征國幣二元〇七分五厘。

抗戰以來政府在租稅方面的種種措施，其目的如何，其前途又如何，財政部長孔祥熙氏曾有概括的說明，他說：

「抗戰以來，沿海沿江各商埠及省市，大半淪為戰區，三稅（指關鹽統三稅——筆者）稅收，短絀甚鉅，但為彌補虧短，平衝負擔，并貫徹有錢者出錢之主旨起見，對於調整戰時稅制，自始即異常重視。其所採取之戰時租稅政策，可分二端言之：（一）積極方面，在達成直接稅系統，使今後租稅重心，由間接稅移於直接稅，而以所得稅、遺產稅、非常時過分利得稅及印花稅為其中堅。三年以來，雖戰區日趨擴大，但所得稅稅收，則數已倍增。非常時期過分利得稅，因後各方省過分利得成為普遍現象，對於過分利得，應予重征，固事理之所當然，現雖推行未久，而成效顯著，將來稅收亦可希望大量增加，遺產稅已定今年七月一日起正式開征，一切籌備業已就緒。以目前國稅稅收情形而論，直接稅已由戰前之第六位，進居第三位，將來之發展，蓋尤未可限量。至於間接各稅如烟酒稅、捲煙稅、轉口稅等，稅率亦已酌為增加。統稅範圍，正在籌議推

廣，意在重征奢侈物品，以裕稅收，仍不妨害人民生活及國民經濟，此亦為各國之所採用，於財政不無裨益者也。(二)補
極方面，在顧全民生，體恤民力，對於戰區及接近戰區之受戰事影響者，酌予豁免或輕減稅率，以涵養國民之元氣，增裕將
來稅源……」(見孔氏著「抗戰三年來之財政與金融」一文)。

四：今後我國稅制改進的途徑

我國戰時租稅政策的運用能否達到預期的目的——即增裕收入，彌補虧短，平衡負擔，并貫徹有錢者出錢之主旨，這大
半要看我他所採用的稅制是否合理而定。所謂合理的稅制，從政府的立場說，應以收入多為原則，講稅漏稅愈少愈好；從人
民的立場說，應以負擔公平為原則，使國民均能按其能力盡其納稅義務。我們如果根據這些原則來考察戰時中國的稅制，則
其應行改進之處實在很多。茲就管見所及，臚陳於下：

(甲)現行所得稅制度的缺點及其改進大家都知道所得稅的主要優點，是在於負擔公平和收入豐富。可是，目前我國的
所得稅制度却不能充分實現這些優點，因為——

(一)課稅範圍太狹：我國現行所得稅僅包括營利事業所得，薪給報酬所得及財產所得中動產所得部分——證券存款所
得，而對於最重要的財產所得中的不動產所得，如土地，都市房屋租賃所得，竟被遺漏。這就政府方面說，是減少鉅額的收
入；就人民方面說，是同一所得而有征與否之別，顯屬不公。

(二)稅率極不公平：所得稅的課稅對象為所得，所得因其來源(勞力，資本或財產)之不同，而分為勤勞所得，勞力
與資本結合所造成的營利事業所得及財產所得三種。勤勞所得通常數額甚少，且其發生係與勞動者的生命相終始，勞動者一
天不勞動，便一天沒有所得，勞動者死亡，則所得隨之終止，且勤勞所得是以血汗搏來的，所以稅率宜輕，起稅點宜高。財

產所得爲數極鉅，且係不勞所得，只要財產不消滅，所得便年年產生，所以財產所得應課以急劇的累進種。至於營利事業所得，則介乎勤勞所得與財產所得之間，其稅率應較勤勞所得爲重，較財產所得爲輕，如此課法，方爲合理。我國現行所得稅率却與此完全相反，對營利事業所得與薪金報酬所得（勤勞所得）課累進稅，對證券存款所得（財產所得）反課以極輕之比例稅（五%）。如更將營利事業所得與薪金報酬所得比較，則後者的免稅點太低，而稅率最高可達二〇%；前者個人一切食宿費用皆可在營業開支中扣除，而稅率最高不過一〇%。由此看來，稅率的不公，不能不說是我國現行所得稅制的最大缺點。

（三）不能綜合個人的各種所得而課稅：個人納稅辦法，須綜合其各種所得，就其絕對數額而定，故綜合個人各種所得而定累進稅率，實是戰時應採取的租稅政策。但我國現行所得稅係採分類所得稅制，既不能依照個人總所得之多寡而爲急劇的累進課稅，又不能斟酌個人情事，而爲適宜之減免。

（四）容易逃稅漏稅：我國現行所得稅制對於營利事業所得的征課，不依據所得的絕對額而依據所得合資本實額的百分率以定稅率的高下，所得在合資本實額百分之四以下者一律免稅。這種規定無異於給逃稅者以方便之門，一般狡猾之徒遂得藉減少或提高資本額，使其所得合資本實額的百分率減低，以達到免稅或減稅的目的。例如原有資本一、〇〇〇、〇〇〇元，所得五〇、〇〇〇元，適合百分之五，理應課稅。倘使資本提高至一、〇一〇、〇〇〇元，或將所得減至四九、〇〇〇元，則所得合資本額不及百分之五，即可避免所得稅的負擔。因此，近來各地大公司往往利用重估資產名義，行其規避所得稅之實。這不能不說是現行所得稅制度的一大漏洞。此外，現行稅制又規定個人資本在二千元以下者一律免稅，而所謂資本者係指「照公司組織實在繳足之股金，或其他組織投入之本金」（所得稅暫行條例施行細則第七條第一項），是又等於使小資本者或運用資本者以逃稅的機會。總之，在現行所得稅制度之下，有錢者得多方規避負擔；而一般薪水階級，其所得雖三

四十元之徵，亦不免於征課。其結果，政府收入固受損失，人民負擔，尤為不公。

現行所得稅制缺點甚多，以上所述，不過舉其舉舉大者。所得稅為直接稅的中堅，其成敗影響我國戰時稅制改革的前途甚大。今後改進的途徑，我認為是：(一)擴大課稅範圍——尤其要把財產所得中的不動產所得盡量網羅於課稅範圍之內；(二)改訂稅率，無論從增加收入的立場說或是從負擔公平的立場說，皆須對財產所得及營利事業大所得課以更急劇的累進稅；(三)同時採行分類所得稅及綜合所得稅，前者乃就所得質的不同而求公平原則之實現，後者乃就所得的多寡而求公平原則之實現；(四)按所得絕對額的大小而定稅率之高低。

(乙)現行非常時期過分利得稅制度的缺點及其改進我國現行非常時期過分利得稅因與所得稅共通的地方可準用所得稅暫行條例，故條文甚簡，一共只有十七條。該稅實施未久，將來成績如何，尙難預斷。惟自理論上說，則仍有可批評之點：(一)我國現行過分利得稅的課稅對象，僅限於營利事業之利得，與財產租賃之利得兩種，範圍似嫌太狹。因戰時可以獲得過分利得者，原不限於營利事業與財產租賃，更不限於條例中所稱之營利事業與產財租賃。故僅征一二種過分利得稅，顯屬不公，今後應逐漸擴大征課範圍。(二)現行條例以利得額合資本額的百分率定稅率的高低，又規定二千元以下的營利事業得免予征課，是其將來可能發生的流弊（使狡猾之徒易於逃稅），必與前述所得稅條例相同，今後亟應改正，不問資本多寡，凡於非常時期獲得過分利得者，即就其利得之絕對額課稅。

(丙)現行遺產稅制度的缺點及其改進我國遺產之實施，不過半年，其成效如何，困難何在，目前遑加批評，似屬尙早。惟就學理上說，尙有不少應行改進之點：(一)我國現行遺產稅係採總遺產稅制。總遺產稅制的優點，在於稅率簡單，征課便利，而其缺點則在於未能顧及繼承人與被繼承人的親疎等級關係，復不能按繼承人人數的多寡而差別其稅率，顯然違背能力課稅的原則，在初辦遺產稅時，為便於推行起見，自不妨採總遺產稅制，但將來辦有成效後，則應改課分遺產稅，或二

者併課，以謀負擔之公平。(一)依據現行遺產稅暫行條例第一條之規定，則中華民國人民在本國無住所者，雖在外國遺有財產，亦不課遺產稅。此項規定，是否得當，大有商酌餘地，因族外華僑，在國內雖無住所，但仍時受母國保護，是政府對於受保護的華僑遺產，亦應課稅，方為合理。再則照現行規定，又不免有一部分取巧之國民，在本國原有住所與財產，為規避遺產稅的負擔，一方面將住所撤消，他方面又設法將本國境內的財產逃避國外，此則不僅影響政府的稅收，亦且招致國家財富的損失。因此，作者認為我國遺產稅應採屬人主義，即凡中華民國人民死亡時遺有財產，不論其在國內有無住所，概須征課遺產稅。此在實行時或不無困難，因國人在國外的財產情形，政府向少調查統計，足資納稅參攷；且我國行政權是否能及於國外，也是問題。不過只要政府肯竭力去辦，這些問題也是可以逐步解決的。(三)現行條例規定被繼承人生前三年內贈與或公析之財產，視為遺產，一律課稅，而對於超過三年期限的生前贈與分析，則不課稅，這又無異於開啓逃稅的捷徑。欲杜絕此種流弊，須同時征課贈稅，凡中華民國人民在一定期限以內，贈與之財產價額達一定數量者，即課以饋贈稅，外人贈與中國境內的財產者亦同。

為調整稅制及充裕收起見，除上述所得稅，過分利得稅及遺產稅三者必須加緊改進外，並應籌辦臨時財產稅及土地增值稅，此點甚望財政當局能注意及之。

(丁)現行統稅烟酒稅的缺點及其改進 我國稅制向以間接稅為中心，而間接稅中又以關鹽稅統三稅為大宗。惟關鹽統三稅，因任務不同，其戰時增稅的可能性亦異。如前面所述，關稅的任務，在調整進口貿易，增加稅收尚在其次。鹽稅的任務，係以促進烟銷供應民食為主，增加稅收，亦在其次。惟有統稅乃至烟酒稅，戰時增稅的可能性甚大。在我國統稅及烟酒稅，向採從量課稅制度，如捲烟以五萬枝為單位，棉紗以每包為單位，火柴以每箱為單位，水泥以每桶為單位，麥粉以每袋為單位，計算稅額。至烟酒稅除公賣費係以百分率計算外，也大多是從量計算。自抗戰以來，百物騰貴，為統稅及烟酒稅

征課對象的各種貨物，其價格少則漲三四倍，甚至有漲二三十倍者。稅務當局若能把握時機，改從量爲從價，則稅收必大爲增加。且有加稅之實，而無增稅之名，實屬一舉兩得。至於統稅征課範圍，除現有者外，并應逐漸推廣，凡大量製造而又可以出廠稅方式征稅者，如蔗、糖、汽水、化粧品、菓汁等，均可課以統稅，以裕戰時收入。

總之，戰時租稅政策的目的有二：一爲增加稅收，以充實長期作戰的實力；一爲調整稅制，以鞏固整個財政的基礎。而增加稅收與調整稅制兩者是有關聯的，欲謀稅收增加，必先調整稅制，只有在合理的稅制之下，稅收增加才有較大的可能性。所謂調整稅制的意義，不僅是要每種稅都能夠合理化，而且要使整個租稅體系都能夠合理化——即由以間接稅爲中心的租稅體系轉變而爲以直接稅爲中心的租稅體系。這就是戰時中國稅制改進而走的途徑。

第一篇 總論

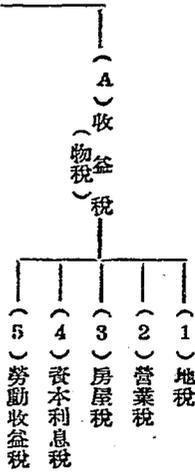
第一章 現代各國稅制的發展趨勢與中國稅制的改造

第一節 現代各國稅制的一般類型及其發展趨勢

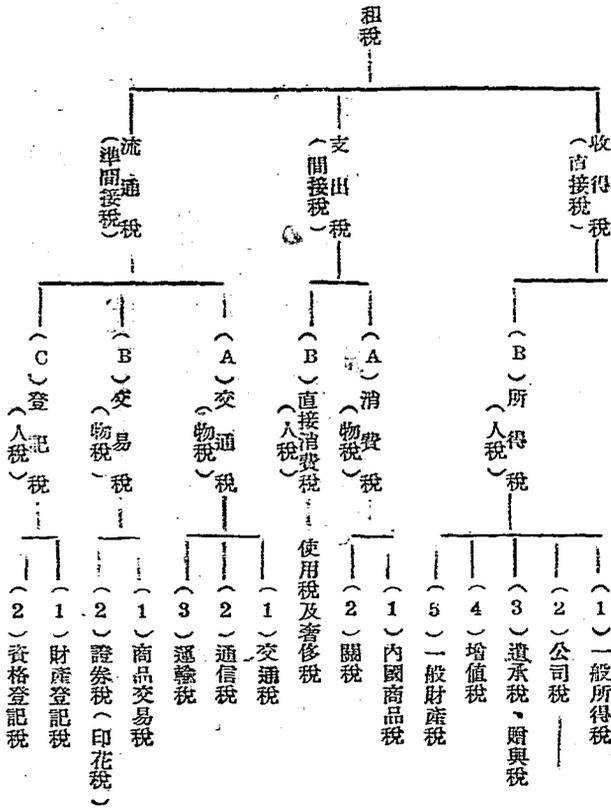
任何國家的租稅制度，都是歷史的產物，而不是自由選擇的結果。在某種社會經濟組織之下，便有某種租稅制度，社會經濟的條件改變了，租稅制度亦必隨之而變更。

現代資本主義各國，因其歷史背景的不同，社會經濟發展程度的不同，他們所採取的稅制亦各有不同。可是，如果我們單就幾個最典型的資本主義強國而論，並抽去他們各自的瑣碎的特殊性，那末，就可以發現現代稅制的一般類型及其發展傾向(註一)：

現代稅制的一般類型



中國租稅制度及其改革



我們看了上表以後，就可以知道近代資本主義國家的稅制，其內容是頗為複雜的；從課稅的對象上看，它包含着人稅與物稅；從各種租稅的轉嫁性上看，它包含着間接稅與直接稅；再從各種租稅的發生史上看，它包含着舊時代沿襲下來的稅類，同時也包含着新近才創立的稅類。稅制的複雜性，一方面是反映現在社會經濟制度的複雜性，另一方面則表示它本身是一個歷史的產物，即長期演變之結果。這個演變的過程，據日本財政學家大內兵衛氏的研究，大約是這樣的：當資本主義正孕育在封建體制的胎內時，一切公課大體可分為現物的或貨幣的貢賦（Contribution）和物產稅（Accise, etc.）。這些稅類隨着社會分工的發展——這種發展是以商品生產和商品交換的發展為基礎的——而增加。於是前者演變為人頭稅、階級稅、各種財產稅、收益稅等；後者則演變為各種物品消費稅、入市稅、通過稅和關稅等。後來資產階級革命成功，他們一方面要求減輕自身的租稅負擔和廢除封建貴族階級的免稅特權，而另一方面則力謀租稅制度的簡單化。至其進行的步驟，首先是廢止地方稅及國內關稅；其次是實行各種收益稅的全國統一化，特別是實行了土地制度的改革和各種營業稅的整理。可是，這種任務在那些中央權力不甚強大的國家如德國和美國，就只得讓給州政府去實行。此外，各種物產稅和交通稅，也經一度整理，不過沒有完全廢除。這樣，產業革命所引起的稅制上的混亂，經過上述革命過程而一度整理以後，便逐漸構成爲一個新的租稅體系了。這個體系以那適應收益（收入源泉）種類的幾種租稅爲中心，正與當時古典派經濟學的搭配論的體系相符合。

在當時，所謂「生產要素」是決定產業性質的主要標準，它與產業部門的區別相對應，因此，稅制的構成也表現出生產部門的對立。尤其是在土地稅與產業稅的對立上，充分表現了農業與工商業利害的對立。十九世紀前半期歐洲的政爭，本質上就是圍繞着這兩種租稅而進行的。代表農業利益的地主階級和代表工商業利益的資產階級彼此都想把租稅的負擔轉嫁到對方的身上去，這兩個階級的遺稅鬥爭之結果，便是一般平民日用品或嗜好品（鹽、火柴、食物、烟、布疋等）課稅的加重。

可是，隨着資本主義的發展，社會各階級的財富分配愈形不均，無產階級的團結亦漸趨鞏固，於是那對於日用品的消費課稅，便激起了政治的反抗。這樣，在十九世紀中葉憲章黨運動（Chartist Movement）以後，首先由英國的比爾（Robert Peel）和格拉斯登（W. Gladstone）實行廢除穀物關稅，創辦所得稅，加重繼承稅。這正是象徵着經濟自由主義之世界的高潮，是所謂「從物稅到人稅」和走向所得稅中心主義的轉變的信號。可是，這種大轉變，當時還只能發生於英國，其他大陸各國反因苦於英國的壓迫而不能不採取農工並立的保護主義，以與英國相對抗。於是，此等國家為執行國家主義政策而發生的一切經費，便只有藉着間接稅的加重征課而歸諸一般工農大眾負擔了。

世界資本主義的發展，到十九世紀的末葉，終於進到了獨佔的階段，而列強也就變成了帝國主義的國家。這些帝國主義國家，對內要求鎮壓日益強大的無產階級勢力，對外要求擴張自己的殖民地及勢力範圍，所以不能不拼命地擴充軍備。擴軍是需要龐大的經費的，於是財政的膨脹就成為絕對無可避免的趨勢了。財政的過度膨脹，終於又引起了改革稅制的要求。而最足以代表此種要求的，在英國為一八九三年哈科特（W. Harcourt）的改革，在德國為一八九三年米奎爾（Dr. Miquel）的改革。前者大大地提高了繼承稅的稅率，實行累進課稅，並免除所得稅中最低生活費的課稅；後者除採用所得稅的累進制而外，並創設一般財產稅以為所得稅之補充，同時又將小稅源讓與地方團體。嗣後法意諸國亦起而仿效英德，積極進行稅制的改革。惟此等國家因資本積蓄的程度遠不及英德，所以其帝國主義政策的負擔，大部分不能不用加重間接稅和擴大專賣品範圍的方法來支持。及至一九〇九——一〇年，上述諸國的財政，澈底轉變為帝國主義的財政，因而進到了一個更新的時期。這一期世界稅制改革的特徵，據美國財政學權威威爾遜教授（Prof. Seligman）的研究，可歸納為下列四點：（一）所得稅和繼承稅的普及擴大；（二）土地課稅的改革，尤其是土地增值稅的創設；（三）間接稅的增加；（四）中央政府與地方政府的財政關係愈趨密切——即稅源移歸中央，而補助金向地方擴張。同時，財政問題也就愈益變成嚴重的社會問題。

一九一四——一八年的歐洲大戰，使交戰國財政陷於極端的混亂，稅制也於此時暴露了空前的破綻。交戰各國爲了粉飾稅制的表面，對於戰時暴富者課以戰時利得稅，但對於因通貨膨脹物價高漲而生活大受壓迫的一般民衆，則依然日益加重其稅的負擔。如像英法美諸國最低生活費免稅點的降低，對於貨物及乘客的運費之提高，流通稅的提高，一般消費稅的提高，以及藉奢侈稅名義而增加輸入關稅及內地消費稅——這一切都是政府立法的階級政策之表現。然而不幸，各國的稅收，在實質上並沒有因這些稅政策的實施而有什麼增加，以致龐大的戰費，大部分只有靠公債來支持。因之，到了戰爭的末期，除掉美日兩個近於中立的國家而外，其餘各交戰國都成爲公債本位的財政，幾乎瀕於完全破產的境地。往後那怕在和平到來之時，戰爭所引起的財政問題，也未會見着何等的解決，而長年累月地拖延下去。現代稅制之所以混亂而不合理，即是由於此種歷史的矛盾包含於其內部之故（註二）。

自歐戰以來，先進資本主義各國稅制之演進，有一共同而顯著的趨勢，那就是由以間接稅爲中心逐漸趨於以直接稅爲中心，而直接稅中之所得稅，發達尤速，已成爲各國稅制之重心了。

世界主要國家直接稅、所得稅、消費稅及其他稅在國稅收入中所佔之百分率（一九三七——三八年度）

	英 國	美 國	德 國	法 國	義 國
直接稅	三三·五	六五·四	四·四	二九·六	三三·三
內所得稅	四·二〇	四·六	四·〇〇	二四·六	三三·六
消費稅	六·七	三·五	二九·九	三·九	三·五
其他	八·六	二·〇	二五·六	六·九	二七·五

近代各國稅制演進之另一顯著的共同趨勢，就是稅權的中央集權化，往時屬於地方政府的稅源，多由地方移歸中央。現代稅制之所以趨於中央集權的原因，第一是由於中央國防建設及債務支出的激增，使中央不得不收回地方的稅權，以平衡其龐大的預算。德國在本世紀初期，中央財政主要收入為依賴地方的協助，但其後因擴軍政策的實施，中央乃逐漸擴大其財權，至第一次大戰時，各州財權幾完全喪失活動的餘地，及至戰事結束後，中央因財政的困難，乃將向屬地方稅收的所得稅改由中央征收。奧國政府亦因戰爭之故，迫使中央政府不得不侵蝕地方的課稅權，於地方征課直接稅之外，再課以中央直接稅。美國聯邦亦因擴軍之故，中央課稅權乃侵入地方直接稅範圍之內，過去屬於地方稅的所得稅，今已成爲聯邦政府的首要稅收了。稅制中央集權化的第二個原因，就是經濟生產日趨發展，稅基隨之日益推廣，往日所得的來源，限於一州一省者，今則超出州界或省界而遍佈於全國，國民個人財產，亦分佈於全國各地，稅基如此擴大，非由中央政府統一征收，各地征收辦法與稅率，便難期劃一而公允。故好些稅類，往日由地方征收者，已有逐漸移歸中央統一征收的趨勢。最後，爲謀征收費用的節省與效率的增進，亦是稅制漸趨於中央集權化的一大原因。至中央集權的程度則可分爲兩種：一爲總統支配，一爲統收分發。前者爲財政支配權的集中，下級政府的財權因此喪失，一切收支，均由中央統籌；後者爲征收管理權的集中，稅收雖由中央征收，但按成分發與地方，地方政府僅喪失征收權，而仍保留其財政權。但無論如何，課稅權的中央化爲近代各國的共通趨勢，所不同者，只是程度之差而已。

第二節 中國稅制的特質及其改造

中國是一個真正的農業國家。幾千年來社會的發展始終停滯於農業經濟的階段。人民的經濟活動係以農業爲主，人民的所得大半來自土地，社會的財富也以土地生產物爲其最主要的表現形態。在這樣的社會經濟狀況之下，土地及其生產物自然

成爲國家稅課的主要源泉，田賦變成了國家收入的中堅。中國財政史上所發生的種種稅制改革，無論是戶調、租庸調、兩稅法、一條鞭法，與其說是租稅制度上的變更，毋寧說是課稅征收技術上的改進。誠然，中國古代也曾有以工商業爲征課對象的「關市之征」，可是，由於商工業的不發達，此種征課始終不能與田賦並肩，自然更談不上取而代之了。

一直到了明代，歐西資本主義的勢力侵入中國以後，我們的社會經濟生活才發生了劇烈的變動，這種變動立刻就反映到租稅制度之上。明初，歐西先進資本主義國家挾其廉價的工業品，紛紛前來我國沿海各地以求銷售，并以金銀來換取我們的原料品及特產品，於是直接使金銀大量流入中國，而間接促進了中國貨幣經濟的發展。到了英宗年間，沿海沿江各省開始行金花銀折征田賦之法，終止了歷史上的實物賦稅時代。同時，國內貿易因受國際貿易的刺激，也就一天天地發達起來，「商稅」的收入大爲增加，因而在整個稅制中所佔的地位，亦漸趨重要。可是，有明一代，對於國際貿易均採無稅主義。及至清初，中外交通日形頻繁，國際貿易愈趨繁盛。清政府爲充裕國庫收入，乃開始征課關稅。洪楊之變，更舉餉厘金，以求彌補財政上的支絀。關稅和厘金這兩種商稅的收入，後來竟駕田賦而上之。終有清一代，田賦與關稅同爲中央稅收之兩大要源。及至民國十七年，國民政府劃分國地收支，將田賦正式劃歸地方，至此，幾千年來爲國家收入基幹的田賦始在整個國家稅制中退居於次要的地位了。

今日中國的稅制，比起歐美先進各國的稅制來，還有着很大的差異，這是由於兩者的社會經濟發展程度不同之故，詳言之，歐美列強的資本主義已發展到爛熟的時期，反之，中國則尙處於從封建到資本的階段，資本主義剛在發生滋長，封建經濟的殘餘還大量地存留着。在沿海各大都市中，工商業雖已有相當的發展，但一般說來，農業經濟仍不失爲全國經濟的基礎。在這樣的社會經濟條件之下所建立起來的稅制，自然不能脫離所謂農業稅的系統（Agrarsystem）。事實上，中國的國家稅收係以關鹽統三稅爲主要支柱，而地方稅收則以田賦、房屋稅及營業稅爲中堅。前者建立於消費稅系統之上，

後者則建立於收益稅系統之上，而兩者又皆為「物稅」(Realtax)。這與英美等國之以「人稅」(Personaltax)所得稅及遺產稅為中心的國家稅制，是有着很顯著的區別的。為說明中國的稅收情形起見，特附載下列各表，俾讀者參攷。

甲、關鹽統三稅在中央歲入中所佔的百分率

年 度	收入總額 (單位百萬元)	關 稅 (%)	鹽 稅 (%)	統 稅 (%)	三稅合計 (%)
民二十年	六八二	五四·一	三三·一	三三·〇	六八·二
民廿二年	八〇一	四三·九	三三·一	三三·一	九一·一
民廿四年	九七七	三五·六	一九·二	二一·八	六六·六
民廿六年	一,〇〇〇	三六·九	三三·八	二七·五	七五·二

由上表可以看出，我國中央稅制，間接稅收單以關鹽統三者而論，已佔總歲入百分之七八十，若再加上菸酒稅，則經常總佔百分之八十以上。但直接稅收，在二十五年度的預算，僅佔百分之〇·五，二十六年僅佔百分之五左右，較之英美等國直接稅所處之地位，相差不啻天壤。為明瞭中央各種稅收之實際數額，特再揭載下表：

乙、民二十六年中央歲入預算簡表(單位千元)

關 稅	菸酒稅	銀行稅
三九,二五七	三,三〇〇	一,五〇〇
鹽 稅	印花稅	交易所稅
二六,六五五	一一,〇〇〇	一七〇
統 稅	礦 稅	其他收入
一五,六六七	四,七五二	六,一七〇

所得稅 116,000 遺產稅 11,000 總計 1,000,000

中國的稅制，在其現有的形態之下，是與課稅的基本原則不相符合的。第一、中國的租稅，大部分皆為間接稅。間接稅在私有財產制度之下，是一種非常不公允的租稅，因為它非但不能適應各個人的納稅能力而行合理的分配，並且由於轉稅的作用，其最大部分必然歸於一般勞苦大眾所負擔。今日中國的稅制既以間接稅為中心，自難期其與課稅原則中的「公平原則」相符合。第二、現時中國的稅制，對於本國產業經濟的發展，很少促進的作用，有的甚至於還有抑制的作用。譬如就關稅說，中國的關稅向為財政主義的關稅，其目的只在取得財政上的收入，所以稅率很低，以便於洋貨的大量輸入。而洋貨大量輸入的結果，必使國內幼稚的民族工業遭受極大的壓迫。數十年來中國民族工業之所以未能暢快發展，實不能不以此為最主要的一個原因。其次，我們再就鹽稅來說，鹽這樣東西，為人人日常生活所必需，且為化學工業的重要原料之一種，從理論上說，本不應課稅，即使課稅，也應該採取輕稅主義，準此而論，則中國的鹽稅實嫌苛重，於國計民生實屬有害。至就統稅而言統稅的課稅對象，係國內幾種新興民族工業的產品（棉紗、火柴、水泥、棉菸等）。我們在前面曾經說過，中國的民族工業，基礎本極脆弱，近年來因受外貨傾銷的壓迫與在華洋商的競爭，更是一蹶不振，奄奄一息。政府對此幼稚的民族工業正應該扶植之不暇，自不應再課以重稅。由此看來，今日中國的關稅、鹽稅和統稅，對於民生和經濟的發展，很少積極的促進的作用，因之，建立在關鹽統三稅之上的稅制，是很難與課稅原則中的「社會原則」與「國民經濟原則」相符合的。

第三、即從純財政收入的觀點上說，關鹽統三稅也有缺點，即因其缺乏彈性而不宜於戰時增稅的條件。

其次說到中國的地方稅制的情形。我國在民國以前，根本無所謂地方財政。民國三年，政府雖曾頒佈國地稅法草案，然亦僅規定以正稅附加及若干零星雜捐為省稅，此外并無獨立的稅源。迨國民政府成立後，始於民國十七年明令劃分國地收支，并將田賦、契稅、牙稅、當稅、屠宰稅及營業稅等確定為地方稅收。自此以後，田賦、契稅及營業稅遂成為地方收入

大宗，這我們可以從下表中看出來：

田賦、契稅及營業稅二者在各省地方收入中所佔的百分率（民國二十五年度）

省別	田賦			契稅			營業稅		
	數	額	%	數	額	%	數	額	%
江蘇	三,四三,三三三	四·七	一,三六,五五〇	四·九	四,九四,六五五	一七·八	一七·八		
河南	一〇,九七,一七五	四·〇	二,四九,九六六	九·七	二,四一,〇〇〇	九·二	九·二		
廣西	二,三三,一〇七	三·〇	一〇,七三九	〇·三	五九,三三三	二·六	二·六		
江西	九,九三,〇〇〇	三·五	三〇〇,〇〇〇	一·一	二,〇八,三三四	七·八	七·八		
察哈爾	五六,六一二	一·七	一〇,七八〇	三·四	一,二七,一六三	三·六	三·六		
安徽	六,〇〇,六五五	三·三	九三,〇〇〇	六·三	一,六六,八八九	一〇·九	一〇·九		
甘肅	一,四四,九七九	一·六	一〇〇,〇〇〇	一·九	一,八二,九九四	三·三	三·三		
湖北	二,三三,〇〇〇	二·四	五〇,〇〇〇	〇·五	三,七五,〇〇〇	一五·〇	一五·〇		
浙江	一〇,四一,一八八	三·二	一〇,〇〇,〇〇〇	三·七	五,六三,〇〇〇	一五·六	一五·六		
福建	四,四〇,〇〇〇	二·七	三〇〇,〇〇〇	三·〇	五,〇〇〇,〇〇〇	二六·〇	二六·〇		
山東	一四,五九,六六六	四·六	三〇〇,〇〇〇	八·八	三,九〇,八〇〇	三三·八	三三·八		
湖南	三,四一,六一四	一·八	八六六,〇〇〇	四·四	一,五九,〇〇〇	八·三	八·三		

廣東	六、六六、八七〇	一、九一五	一、五五四、七〇〇	四、六	九、二三、七〇〇	一、六、七
陝西	五、九四〇、三三三	三、六、九	五、〇〇〇、〇〇〇	三、三	五、八、四三〇	三、五
青海	三、〇〇〇、〇〇〇	二、六、九	八、七〇〇	〇、八	三、九、六六	二、九、三
河北	五、五三、八六六	二、七、〇	一、八八、六三三	九、〇	四、四〇、〇一六	三、二、八
貴州	三、三三、〇〇一	一〇、七	一、一〇、一三三	一、〇	二、六、六六五	四、三
廣西	二、一四、〇三三	五、〇	一、〇一、六六一	〇、四	一、四九、六三三	五、六
綏遠	三、三〇、〇一〇	一、一、〇	六、七、〇三〇	二、六	九、九、一三三	一〇、〇
合計	一〇一、九一〇、九一四	一、三、二	一、八、一〇、六五四	四、五	五二、三三、七六七	一、五、一

我國的地方稅收情形，積弊最深，因財務機構之不健全，經征人固已爭以侵漁敲索為能事，而地方豪右，或則恃勢抗繳，或則巧詐偷漏，早已相習成風，其結果遂造成了人民的負擔日益加重，而政府的稅收日趨減少之矛盾的嚴重的現象！

同時，我國過去關於國地財政的劃分，只着重到中央與省的兩級，而對於真正的地方單位——縣，則完全忽視，從不予以獨立的稅源。其實，中國的所謂地方，應該是指縣而言，省只是代表中央駐在各地監督縣地方行政的機關而已。國父孫中山先生規定縣為地方自治的單位，不是沒有理由的。過去因為縣沒有獨立的稅收，以致地方事業停滯不進，而地方自治亦遲遲未能完成。

可是，今日中國的社會經濟究竟是向着現代化的道路走的，因之，今日中國的稅制也必然逐漸趨於現代化。所得稅和遺產稅的開征，就是中國稅制現代化的起點。今後我們應該怎樣繼續改造中國的稅制，使之日趨於合理而健全！這是政府當前的課題，也是一切研究財政的人所急應研討的問題。很幸運的，抗戰已經給了我們以解決這個問題的鎖鑰。自抗戰軍興，沿

海區域相繼淪陷，我們的民族工業大部分被摧毀了，我們的海關大部分被敵人却持了，我們的主要鹽場也被敵僞侵奪了。於是我們向來倚爲財政柱石的關鹽統三稅的收入，也就大大地削減了。如以民二十六年度的收入數字和戰爭發生後的二十八年度相比較，則關稅自三萬萬六千九百萬元減至八千六百萬元，即減少百分之七十七；鹽稅自二萬萬二千八百六十餘萬元減至一萬萬零一百萬餘元，即減少百分之五十六；統稅自一萬萬七千五百六十萬元減至一千九百萬餘元，即減少百分之八十九。這自然是我們的重大損失。可是，從另一方面來看，這却逼着我們去替中國的稅制開闢了一條新的坦途。我們雖然喪失兩萬萬元的關稅收入，但我們却因此擺脫了幾萬萬元的貿易入超，和實現了關稅的自主政策；我們雖然失去了大部分的鹽場和鹽稅，但我們對於鹽的產銷配運却建立了更合理的制度；我們雖然失去了大部分的統稅，但我們却在後方建立了新的產業經濟的基礎，在這個基礎之上，我們可能建立起一個嶄新的稅制——一個適應抗戰需要而合於課稅原則的稅制。同時，誰也承認，今日中國抗戰的目的，不僅在消極的救亡，而且在積極的建國。建國的工作固屬經緯萬端，要不能不以政治建設爲骨幹。而政治建設的基礎，依 國父孫先生的指示，則在於完成地方自治。地方自治係以縣爲單位，因此，政府最近於積極推行新縣制之中，復不能不確定縣地方的稅源，以謀充實縣地方自治的財政基礎。總之，抗戰給予我們以實際改革中央及地方稅制的機運。我們應如何慎重地把握這個機運、運用這個機運，一方面努力於新稅的創立與舊稅的改進，使整個稅制能够逐步由以間接稅爲中心而過渡到以直接稅爲中心；他方面努力於中央與省市縣地方稅收的合理劃分，使各級政府的財政能够得到均衡的發展，一掃過去「頭重腳輕」的積弊。只要我們能够本着這個方針做去，我相信不久將來抗戰勝利之日，一定就是新的合理的稅制完成之時！

（註一）參看大內兵衛著財政學大綱中譯本二七〇—二七三頁。

（註二）前揭書二六一—二六五頁。

第二章中國稅制改造的基本原則

第一節 租稅原則論的演進

我們要想改造舊的稅制或建立新的稅制，不能不依據一定的原則。本章的目的，即在於想對租稅的原則加以詳細的研討。

所謂租稅的原則，即是國家當課稅之時——詳言之，國家當決定租稅制度或租稅政策之時，所應該遵循的原則。人類對於租稅原則的探究，幾乎與租稅的歷史一樣的幽久。因為自有「租稅」這一現象發生以後，人類便不斷地追究租稅應該怎樣征課、租稅應該怎樣分配給人民負擔，才算合理？等問題。對於這些問題的解答，便逐漸形成了所謂「租稅的原則」。因之，租稅的原則決不是那一個天才家的個人的獨創，而是無數人的研究與實行的結果。

在中國古代的學者中，有不少人早已發表過關於「租稅的原則」的意見。例如：

「百姓足，君孰與不足？百姓不足，君孰與足？」——論語。

「足國之道，節用裕民，而善藏其餘！不知節用裕民，則民貧，民貧則田瘠以穢；田瘠以穢，則出實不半；上雖好取侵奪，猶將寡獲也。」——荀子富國篇。

由上面兩段話，可知孔子荀子他們都很明瞭租稅與經濟的關係，因而主張以「善藏其餘」的方法，來培養稅源，使稅源永久不致枯竭。

關於課稅的限度與租稅負擔的分配方法，以往的學者也會發表過如下的主張：

「易其田疇，薄其稅斂，民可使富也……食之以時，用之以禮，財不可勝用也。」——孟子。

「墾田野之稅，平關市之征，省商賈之數，罕與力役，無奪農時，如是則國富矣。」——荀子富國篇。

「欲輕於堯舜之道者，大貉小貉也；欲重於堯舜之道者，大桀小桀也。」——孟子。

「與其有聚斂之臣，寧有盜臣。」——孟子。

「我能爲君闢土地，充府庫……是爲民賊，」——孟子。

「賢君必恭儉禮下，取於民有制。」——孟子。

「不患寡，而患不均。」——論語。

由上面的引語又可知孔孟諸子，不僅主張以「薄稅斂」的原則來增加收入，以「取於民有制」來反對橫征暴斂，而且還主張租稅負擔的公平——均稅。

西洋關於課稅原則的學說，自十七世紀以後，始逐漸發達。當軍商主義的時代，也就是專制王權的時代，人民苦於政府的橫征暴斂而無處申告，一般能臣謀士乃至學者，也只知道講求聚斂之策以滿足專制君主的要求。此時幾乎完全沒有什麼「課稅原則」之可言。像 Thomas Mun 那樣優秀的學者，尚且不免爲專制君主的誅求作辯護，說什麼「即使國民貧窮，只要國王富裕，便不能說該國貧窮。因爲國王每年的收入，常常爲國民的利益而使用」。至於德國的舊官房學派，則更簡單地把人民視爲納稅的物體，政府有求必應，人民決不可抗拒。法國的財政學者也說：「公課越重，國民的勤勉越增」。所有這些辯護的言論，都足以證明一件事，就是當時的學者對於租稅，只知道從財政的見地——即如何方能充實府庫——去考察，而不會注意及租稅與國民經濟之間的密切關係。

我們現在認爲是「窮人的租稅」，因而極力加以反對的消費稅，在當時則被視爲最平等的租稅，「這事實是因爲大陸的轉讓階級已達到完全免稅的地位。貴族的土地大半是免稅的，而一般僧侶與城市富民通常也可用金錢買得免稅的特權。那末政治家和租稅改良家除了征累爲一般富人所不能避免的消費品外，還有何改良的方法呢？實在的，他們的計劃不僅課生活必需品的稅，并漸次及於一切消費，這是貧富都將一律被征的。這就是科爾柏（Colbert）的見解，這就是從霍布思與配第（Pettit）起，英國的間接稅鼓吹家，以及德國、法國、意大利的許多學者，所共有的思想。現在我們正作廢除間接稅的運動，而在普改良家則力求單一普遍間接稅的實現。」

在法國，人民對於專制王權的極端聚斂政策，最後是以暴動與革命來回答了（一七八九年的大革命）。許多學者也才注意到課稅的原則，而反對課稅權的濫用了。重農派的先驅如 Boisguibert, Vauban, Montesquieu, Condillon, Mirabeau 等人，都曾經暴露當時租稅制度的紊亂，並痛斥政府聚斂政策的錯誤。其中如 Vauban，甚且主張統一租稅，廢除一切不規則的課稅，而代之以收入爲比例的一般的十一稅。

重農派理論的完成者是梭內（Quesnay）。梭內在租稅上是主張土地單稅制（Impôt unique）的，而這土地單稅制又是建立於他的純收入（Produit net）的學說上面的。梭內認爲只有土地才能產出純收入，而租稅只能向純收入征課，因之，土地（乃至土地的所有者）乃是課稅的唯一對象。梭內又認定法國當時如能實行土地單一稅，則不僅可以消滅當時極其紊亂的稅制的種種弊害，而且還可以大大地減少征收費（因各種課稅對象已統一爲一種——土地稅）。此外，梭內還主張以「量入爲出」爲財政的第一原則，極端反對浪費與不合理的課稅。

約莫與法國重農派同時，在德國，新官房學派的代表者猶斯地（Jesü），也提出了租稅的原則。他與舊官房學派不同，極力反對租稅權的濫用。他認爲政府課稅，必須遵循如下的幾個原則：

- (一) 租稅須不害及人民的生活及產業；
 - (二) 人民的租稅負擔須使其平等；
 - (三) 征稅方法須不妨害國民的自由及幸福；
 - (四) 租稅組織須與國家的性質及政治的形式相適合；
 - (五) 租稅的基礎須確實而公開；
 - (六) 征稅方法須簡易而便宜，征收費須達最小額。
- 一七七一年意大利的財政學者費利 (Verri) 關於課稅的原則，也曾發表如下的主張：
- (一) 不可課稅於貧人；
 - (二) 課稅費須最少；
 - (三) 租稅在法律上須確實；
 - (四) 租稅不可使財的循環因而中斷；
 - (五) 租稅不可害及產業的發展。
- 從 *Justi* 與 *Verri* 所提出的原則中，我們可以看出西歐十八世紀的財政學者不僅注意及課稅之技術的原則 (稅務行政的原則)，而且還注意及課稅之經濟的原則 (培養稅源) 與社會的原則 (平等負擔)。
- Justi* 與 *Verri* 雖各有其不朽的貢獻，但課稅原則之明確的體系的建立者，依然不能不推英國的亞當斯密 (Adam Smith)。斯密在其大著原富 (Wealth of Nations) 的第五篇第二章，極確切地提出了下面四個關於課稅的原則 (Four maxims with regard to taxes in general)：

(一) 平等的原則 (Principle of Equality) ——「各國人民、為維持政府之故，應比例各自能力——即比例其在國家保護下所享有的收入——而納租稅」(The subjects of every state ought to contribute towards the Support of the Government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.)。

(二) 確實的原則 (Principle of Certainty) ——「各人應納的租稅，必須確實而不可任意變更，納稅的時間、方法及數額，均應使納稅者及其他一切人充分明瞭」(The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary, The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person)。

(三) 便利的原則 (Principle of Convenience) ——「每種租稅都應於納稅者所認為最便利的時期或方法征收之」(Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it)。

(四) 最少征收費的原則 (Principle of Least Expense) ——「各稅之征收，應使人民之所出者與國庫之所入者之間，其差額達於最小」(Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pocket of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state)。

在亞當斯密所提出的四個原則中，後三個可總名之為「租稅行政的原則」，牠到現在，還被一般理財家奉為主旨，而斯密的課稅原則論的精華，也就在此。可是，時代是進化的，到現在，我們對於斯密的課稅原則，已感到不充分，因為他對於課稅之社會的原則(公平的原則)只有極廣泛的規定(比例稅)，而對於課稅之經濟的原則，略而不述。在他看來，租稅種

類的選擇。數額的多少，分配的方法等等，在財政當局，自有權衡。而所權衡者，一本於征收的便利與減少人民的反對，以期收入的增加。至於某種入是否應負擔其稅，某稅之經濟的影響若何，負擔是否公平等等問題，他認為皆溢出財政討論範圍之外，實際理財家可以不必顧及，亦無法顧及。

亞當斯密的承繼者之一，就是李加圖 (David Ricardo)。李加圖對斯密的課稅原則之經濟方面，顯然有極重要的補充。他在經濟學及課稅的原理 (Political Economy and Taxation) 一書中，把不妨害資本的積蓄一事視為課稅之最重要的原則。他認為『所謂租稅，乃是一國的土地或勞動的生產物中歸諸政府處理的那一部分，因而最後總是由該國的資本或收入來支付的。』因之，所謂租稅政策的問題，便是租稅怎樣從資本中取得或從收入中取得的問題。在李加圖看來，租稅只能課於收入，而不應課於資本。如課於資本，則資本的數量必減少，資本減少，則資本的生產物亦必減少，此種情形如繼續下去，則國家及人民的收入源泉勢必日趨枯竭，最後甚至有使整個社會陷於窮困與滅亡的可能。因此，他認為『政府的政策，應促進人民努力增加他們的資本及所得，而決不可征課那種必然歸於資本負擔的租稅。因為如果征課那種租稅，便會害及那支持勞動的基金，因而減少該國將來的生產』。

總之，到了李加圖，資本積蓄的原理便成為課稅理論的基礎。由此，李加圖反對穀物的租稅，贊成地租的課稅，主張對於利潤的比例稅，樂觀消費稅的轉嫁。『這樣，從亞當斯密到李加圖，資本對勞動，資本對地租的租稅關係，加上更進一步的明快性；資產階級的租稅政策，愈益得到明確的基準了』。

資本主義的矛盾是隨着資本主義的發展而日益暴露出來的。到了穆勒 (J. S. Mill) 的時代，貧富的懸殊與階級的衝突，已成爲很嚴重的社會問題。自由主義的思想已開始動搖。例如穆勒的經濟原理 (Principles of Political Economy) 中，反對以『生產』爲自然的秩序，而提出了以『分配』爲人類的社會制度。這實是表示對於社會的『自然秩序』的信心經

已動搖，也是表示資產階級的社會理論開始轉向於理想主義。「穆勒實是這一轉向中的代表人物。他帶有很濃厚的「人道主義」與「社會政策」的色彩。例如他認為國家具有比古典派創始者所規定的更廣泛的任務，即所謂「選擇的任務」(Optional Function)。在租稅制度方面，他似乎也更注意及課稅之「社會的原則」，如像主張「限制生活必需品的課稅」，「征課土地的自然增值」，「輕征勤勞所得」等等，都是明證，可惜，他始終跳不出亞當斯密的根本立場。他依然奉斯密課稅原則為主臬。他與斯密不同的，只是更傾向於觀念主義和理想主義罷了。

「社會政策的」課稅原則，至瓦格涅(Wagner)而集大成。瓦氏的課稅原則，是從三方面着眼的，即(一)財政本身的技術的要求；(二)社會正義的要求；(三)國民經濟的要求。他的原則比起亞當斯密的原則來，內容雖更充實，更富於倫理的色采，但因此在應用上，也更缺乏現實性。他所提出的原則是這樣的：

(甲) 財政政策的原則

- (1) 收入務求充分
- (2) 收入務求有彈性

(乙) 國民經濟的原則

- (1) 選擇適當的稅源
- (2) 選擇租稅的種類

(丙) 正義的原則

- (1) 負擔須普遍
- (2) 負擔須平等

(丁) 稅務行政的原則

(1) 課稅務求確實

(2) 手續務求便利

(3) 征收費務求其少

瓦氏所提出的租稅原則，在形式和內容上，都可算是異常完備。以後的許多財政學者，於論及課稅原則之時，大體以瓦氏的主張為藍本，而加以些少的修正或補充而已，例如近代財政學家斯坦卜（Stamp）氏，於所著『課稅基本原則論』（*The fundamental Principles of taxation in the light of modern development*）一書中，認為課稅問題應從三個觀點著眼：

(1) 個人的觀點（*The Standpoint of the Individual*）

(2) 國家的觀點（*The Standpoint of the State*）

(3) 社會的觀點（*The Standpoint of the community*）

所謂個人的觀點，即納稅者的觀點；所謂國家的觀點，亦即政府的觀點；所謂社會的觀點，即租稅之社會經濟的影響問題。斯氏企圖使這三個觀點，互相調合，以便達到『拔鴛毛而不使鴛叫』的目的（*To pluck the Goose with the least amount of squawking*）。

「拔鴛毛而不使鴛叫」——這本來是一切資本主義學者的課稅原則論的根本目的。不過，在現存社會經濟制度尚未變革之前，有原則的課稅，總比沒有原則的橫征暴斂好些，因此我們對於這些原則，不妨加以相當的研究。尤其是在「用之如泥沙，取之盡錙銖」的中國財政狀況之下，這種原則的研究，似乎更加必要。

在研究這些原則之時，有一點應注意的，就是各種原則在運用時每有矛盾之處，一種租稅很難求其與所有的原則都能符合，如像適於財政政策的原則者，未必適於國民經濟的原則，而適於國民經濟的原則者，又未必適於社會正義的原則。因此，瓦格涅告訴我們，只能於多種租稅中，用長補短，互相調劑，使各種原則能於一比較適當的稅制之下，充分實現即可。至於各種原則的取捨，則一視當時當地的社會經濟情形而定。

第二節 租稅原則的運用

如前面所說，所謂租稅的原則，就是我們當決定一種租稅制度或一種租稅政策時所應該遵守的原則。但租稅原則的內容是頗為複雜的，它同時包含着財政政策本身的、國民經濟的及社會的三個方面。因之，任何一種租稅，要想能夠同時適合全部租稅的原則，幾乎是一件不可能的事情。好在一種租稅的實行，亦不必求其與一切原則皆能符合，但求於多種租稅之中，用長補短，互相調劑，使各種原則能在一個適當的稅制下充分實現，即可算達到目的。

還有一層，各種原則彼此或不無衝突矛盾之處，致使理財者有顧此失彼之虞。此時，理財者只有審度客觀的情勢并依據自己的經驗，權衡輕重，決定取捨。例如戰前中國的關稅，乃是一種財政主義的關稅，即以取得關稅收入為目的的關稅。此種財政主義的關稅，雖頗適合於「充分」的原則（關稅收入經常占中國國家總歲入的三分之一以上），但決不適合於國民經濟的原則，因關稅收入愈多，即表示洋貨之輸入愈多，洋貨輸入愈多，愈使中國的民族工業及農村經濟趨於破產。故若從國民經濟的原則而言，中國當前實應採取保護主義的關稅。一個有遠見的理財家，當他要決定今日中國關稅政策之時，我想其重視國民經濟的原則一定要甚於充分的原則的。

以下我想把各個原則分別加以說明。

甲、財政政策的原則

所謂財政政策的原則，亦可稱為「租稅目的之原則」(Grundsatze des Steuerrechts)，即滿足財政本身的要求所必須遵守的原則。此原則又可分為如下兩點：

(1) 充分 (Productiveness or Fiscal Adequacy) 國家對於某種租稅之征課，首先即問其是否能產生豐富之收入，足供國家之用，故若單從政府的實際觀點而言，則「充分」的原則，其重要性直可超越一切。一般說來，在工商尙未發達的農業國家，田房等稅及消費稅(鹽、菸酒等稅)，最能滿足充分的原則，例如今日的中國，關、鹽、統三稅乃中央財政的基礎；田賦及契稅則為地方財政的基礎。反之，在工商業充分發達的國家，最能滿足「充分」之原則者，乃是所得稅及遺產稅等稅。例如一九二七年美國所得稅的收入竟達總收入的六四%。

但收入充分的意義，不限於「數量的豐富」，至必須顧及「時間的持久」。用「竭澤而漁」「殺雞求卵」的方法，一時固然也能取得豐富的收入，但引起稅源枯竭，則自收入充分的意義看來，實不能不謂為一種失敗了。

(二) 彈力 (Elasticity) 這裏所謂「彈力」，是指一種租稅的收入，在某種限度以內，可以隨財政的需要而增減而言。此種意義的「彈力」，又可分為兩種：自然的彈力與人為的彈力。所謂自然的彈力，就是不假人為的方法而租稅自然增收，例如產業發展，國民所得增加；則所得稅自然增收；國富增加，則遺產稅自然增收；人口繁殖，所得增進，則消費稅自然增收；商業振興，則流通稅自然增收；等等。至於所謂人為的彈力，就是以提高稅率的方法增加收入，就此種意義而言，則所得稅與生活必需品的課稅，可算是最富於人為的彈力性了。

一種富於彈力性的租稅，在平時可以使理財者易於維持財政的平衡，在非常時尤可使政府取得較大而穩固的收入以應付

非常的需要，英國的所得稅制度最足以證明此點。

乙、國民經濟的原則

所謂國民經濟的原則，就是一種租稅之征課，不僅要消滅地不損害國民經濟的發展，而且還要積極地促進國民經濟的繁榮。要想達到這一目的，必須做到下列兩點：

(一) 必須保護稅本 一國的資產與勞力，是為稅本，由此資產與勞力而生之收入，是為稅源，保護稅本的方法有三：第一是租稅只能課及稅源，而不可課及稅本，這是李加圖(D. Ricardo)早已說破的事情；第二是租稅須盡可能地避免向幼稚的產業徵課。例如今日中國的統稅，便是一種不甚合理的課稅。因為統稅的課稅對象，乃是棉紗、火柴、捲烟、麵粉、水泥等商品，而這幾種東西又都是中國僅有的幾種民族工業的產品。中國的民族工業，除歐戰期間而外，一向不會有過暢快的發展，近年來由於帝國主義的加緊壓迫（如像大量傾銷與非法走私等），更有日益破產之勢。在此情形之下，國家縱令不能在積極方面予以保護與補助，至少亦應在消極方面減輕統稅，以增加其對外競爭的能力，方足與保護稅本的原則相符合；第三是對於危害本國稅本的國際侵略必須加以抵抗與限制，此理至為明顯，無須加以解釋。

(二) 必須慎選稅源 近代資本主義社會的生產，是一種剩餘價值的生產，因之，社會人口在原則上可以劃分為兩大種類，即剩餘價值的生產者與剩餘價值的取得者，前者構成勞動階級，後者又可分為資產階級與地主階級。勞動階級的收入為工資，資產階級的收入為利潤，地主階級的收入為地租。三個基本階級的三種收入，皆可成為租稅的稅源，然則國家之徵稅究竟應該以那一種收入為稅源呢？這本不是一個抽象的理論問題，而是一個由階級的勢力關係來決定的事實問題。不過，從

學理上說，租稅是應該由資產階級與地主階級負擔的。因為他們的收入（利潤與地租），在質的方面是一種「不勞而獲」，在量的方面又遠超過他們生活之所需。至於勞動者的收入——工資，全為生活所必需，其負擔能力是極有限的。國家想取得豐富的稅源，勢必只有向資產階級與地主階級的收入上設法。

丙、社會的原則

所謂社會的原則，亦可稱為「正義的原則」或「租稅分配的原則」。因為租稅這個東西既是人民對於國家所需的一種強制分担，則人民之間誰應負擔多，誰應負擔少，換言之，租稅究應如何分配於人民之間，方合於正義呢？這便不能不有賴於「社會的原則」之指示了。

欲實現租稅之「社會的原則」，至少須顧及下列兩點：

(一) 課稅必須普遍 (Universality) 此處所謂「普遍」的意義，就是一切人民，不問其階級或身分如何，皆有納稅之義務。我們都知道封建時代的課稅是很不普遍的，貴族僧侶可以憑藉其身分而取得免稅的特權，一般富商大賈也可以用金錢買得免稅的特權，於是有錢有勢力的人可以不納稅，而一般窮人反要負擔租稅的絕大部分，這是何等的不公平，何等的不合乎正義。但自近代立憲政治發展之後，封建的特權經已打破，一切人民在法律之前，皆為平等，人民既享有平等的權利，則對於租稅自亦應有平等負擔的義務。這便是所謂課稅的普遍。

國家課稅固應力求普遍，但普遍原則的應用亦有例外，這便是所謂免稅問題。免稅的原因甚多，有因政治上的傳統習慣而免稅者，如有些國家對於皇室的財產或收入的免稅，對於外交使節的使用品與領事館財產的免稅，對於公家財產或收入的免稅等是；有因社會的原因而免稅者，如生活必需品之免稅，所得稅中最低生活費的免稅等是；有因經濟的原因而免稅者，

如對於進口原料與出口製品的免稅，對於幼稚產業與新興企業的免稅等是。

(二) 課稅必須平等 (Equality) 這裏所謂「平等」，決不是說一切國民均應繳納

1 所有財產制度之下，

要人人繳納同額的租稅，結果反足招致極端的不平等，這是顯而易見的道理。因之，這更月讓平等，必然是相對的平等，即各人必須適應其納稅的能力 (Contributive Capacity) 而平等地負擔租稅。但各人的納稅能力有什麼方法可以測量出來呢？由此便談到了納稅能力的標準問題。

納稅能力的標準，是隨着社會經濟的變動而變動的，在某種社會經濟情形之下，以某種標準來測量人民納稅的能力，也許是很適當、很公平，然而一旦社會經濟情形變動了，這標準便會變成陳腐而不適用了，於是另一種新的標準遂起而代之，所以納稅能力的標準本身，只是一個歷史的產物。美國財政學者 Seligman 於其所著所得稅論 (The Income Tax, A Study of The History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and abroad) 一書之緒論中，曾詳述納稅能力標準之史的變遷，他認為「財政的歷史，就是能力原則 (Principle of faculty or ability to pay) 的演變史。」¹「我們可以依據納稅能力的各種標準來解釋財政發展的各階段」。以下我想本着 Seligman 的所說，把能力標準的演變加以概括的說明。

在經濟發展的轉早階段，是以人丁為納稅能力的標準的。因為那時私產尙不發達，貧富的區分尙不顯著，各人的收入幾乎完全是從勞力而來，所以祇要按照人丁的數目納稅，便可以公平了，事實上，任何地方的直接課稅，都是以丁稅 (Poll tax or capitation tax) 開始的，丁稅實占當時財政制度的主要部分。

可是，及至私產發達，經濟階級逐漸分化以後，丁稅就慢慢地不能成爲測量能力的標準了。曾有一時，政府會將此稅改變爲分級稅，即依據一個人的社會地位而課以不同的租稅，這就是所謂分級丁稅或階級丁稅。但這也只是一時權宜之計，後

來便代之以財產稅了。

以財產爲課稅的能力標準，曾有過幾百年的光榮歷史。在這個階段的經濟生活中，私人財產大部分爲土地及土地的附屬物，所以財產稅實際上就是一種不動產稅。後來原始的工商業逐漸發達，私產的種類亦逐漸加多，於是課稅的對象亦隨之加多，後來土地及附屬品便銜合而成爲一般財產稅。此時財產之所以成爲課稅中之唯一能力標準者，乃因其爲區別各階級間以及同階級之各人間的主要標誌之故。所以一般財產稅的徵課，在當時的確是很公平的。然而以後由於經濟生活之日趨複雜，經濟階級之日益分化，一般財產稅在理論上和實際上終於發生了種種的缺點。這些缺點主要是：

(一) 不會察及財產與出產 (Produce) 之間的關係。兩塊財產，那怕其價值相等，但其出產却可以大不相同。如果祇就財產本身課以同一的租稅，而不顧其出產之多少，顯然是不公平的。

(二) 只能課及財產所得，而不能課及勞力所得。愈到近代，可以取得收入的職業種類亦愈多，勞力所得日趨重要，這時如果單以財產爲課稅能力的標準，必致發生不公平的毛病，如像一個領有一小塊土地的貧農必須繳納租稅，而一個每年可以取得十萬八萬的自由職業者 (醫生、律師、工程師等) 却可以不納租稅，這能說是公平嗎？

(三) 不能區別各種財富的性質。在從前，財產的種類很少，而且大半是用之於生產的，所以情勢非常簡單。但愈到近代，消費財與生產財，爲享用的財產與爲營利的財產之間，便愈有區別的必要。如果只以財產爲單位而課稅，不問財產的種類或由財產而生的所得或費用，結果必趨於不公。例如對於一塊土地或一個工廠與對於一個私人的藏書樓或一所花園，課以同等的租稅，你能說是公平嗎？

(四) 不能課及各式各樣的財富。社會經濟愈發展，財產愈益分散，無形的財產亦

的。

課及各式各樣

因為財產稅具有如上所述的種種缺陷，所以財產終於不適於為能力的標準，而用費遂起而代之了。歐洲自十六世紀以後，舊的一般財產稅日益衰落，而各國都先後採用了消費稅或用費稅的制度。因為人們無論貧富，皆有用費，所以對用費課稅，是很合於普遍的原則的。

但消費稅在運用上也有極大的缺點。我們都知道，每個人的收入與用費的比例，是不一致的。收入愈少的人，其用費占收入的比例愈大，反之，收入愈多的人，則其用費佔收入的比例愈少，因之，如單以用費為課稅標準，則愈富者愈可逃稅，愈貧者愈不能不負擔租稅的絕大部分。消費稅之不適於公平的原則，是再明顯不過的。自十九世紀以來，因無產階級的抬頭，各國多設法減少消費稅，而用費也就不能成為納稅能力的唯一標準了。

此後，各國租稅改革家及進步的政府，又重復想到了財產稅。他們認為財產稅雖有如上所述的種種缺點，但假如以財產的出產為納稅能力的標準，換言之，租稅只課及財產的出產，而不課及財產的本身，這豈不是一個很好的補救方法嗎？所以自十七世紀至十九世紀的前半，有一種租稅發達起來了，這種租稅是對物的，而非對人的；是對財產的產物的，而非對財產的主人的。這種稅在法國名為物稅（*Taxes reelles*），在德國名為出產稅（*Einkommensteuer*），在英國則由土地稅、房屋稅及特徵稅合併而成。

對物課稅而非對人課稅這一觀念的本身，便有缺點，因為租稅總是由人繳納的，而非由物繳納的。在私有財產制度之下，每塊財產都屬於某一個人；對於一塊財產的出產課稅，實即對某一個人的收入課稅。如果我們計及每個人的情形是如何的不同，便知對於出產課稅的制度是如何不高明了。例如兩塊財產，那怕出產相等，但他們的生產費與債務關係等等，也許大不相同，如若課以同一租稅，顯然是難於得到公平的。而且出產稅不易於實行累進的稅制（因為一塊較大的土地，也許為一個較窮的人所領有；而一個富人所領有的很大的財產，也許是許多分開的小塊土地），這與近代分級課稅（*Graded*

taxation)的觀念也是難以適合的。

「所得」是納稅能力標準的演變史中最後到來的一個。這個標準比起過去的一切標準來，都更能適合近代的需要，這是沒有疑問的。但有人以為有了這個新標準，就可以廢除一切舊標準——把一切直接稅概行廢止，而代之以單一的所得稅，這就未免把這個標準評價得太高了。我們承認所得是一個最好的標準，但不是唯一的標準。要想建立一個圓滿的稅制，必須於所得這個標準之外，另以別的標準為補充。所以在近代的稅制，絕沒有單靠所得稅的；而且即使在直接稅中，也不只所得稅一種。前面所述的各种標準，雖其本身不甚完善，但也各有優點，我們儘可以利用之以建設一種完善的租稅制度。財產、出產、用費，以至人丁等等，我們都可以用為測量能力的一部分的標準，以補救各種缺陷。所以說所得稅在一切租稅之中是唯一的完美的租稅，實在是一種皮相之談。

如果從實際方面說，在一切租稅中，恐怕以所得稅之徵課為最難公平與精確了。為要克服施行上的種種困難，我們就不能不進而考察所得的意義及其差別待遇的諸問題。

我們所說的所得，是指的純所得，即從總所得中扣除一切用費、債務利息以及修理替換等補償費用之後所剩下來之純收入，簡言之，所得是一人於必需的取得費用之外所得到的收入，以供其自己消費之用者。有人於所得的觀念之中，加入一個「恆常」(Regular)的觀念，即來源比較有恆的收入，方為所得。此外，在課稅上，所得普通是指貨幣所得而言，但對於明顯而易於決定的心理所得 (Psychic income)，也偶爾包括在內。

所得的概念雖已規定，但如欲以個人的所得為其納稅能力的標準，尚必須進一步對於所得的性質與數量，加以區別，否則依然不能達到公平的目的。在財政學上，對於所得的性質，加以區別，普通名之為「差別待遇」(Differentiation)；對於所得的數量，加以區別，普通名之為「分級課稅」(Graduation)。

各種所得，即令其數額相等，但因來源之不同，性質之不同，其負稅能力亦大不相同。因之，對於各種不同的所得，必須予以不同的待遇。然則所得的種類應如何區分呢？最普通的區分，是「勤勞的所得」(earned income)與「不勞而獲的所得」(Unearned income)，亦有人分為「勞力的所得」(Labour income)與「財產的所得」(Property income)或名為「辛勤的所得」(Industrial income)與「懶惰的所得」(Lazy income)。不管名稱如何，總之，由個人辛勞而來的所得，是不能與由股票或債券而來的所得同等待遇的。

差別待遇所根據的原理，為平等犧牲的學說 (doctrine of equality of sacrifice)。此處所謂犧牲，是指創造所得時所受到的犧牲。為得到「勤勞所得」時所受的犧牲，與為得到「非勤勞所得」時所受的犧牲，是大不相同的，因此兩者之間必須與以差別待遇。

對於所得數量的差別待遇，包含兩個基本問題，一為免稅問題，一為分級課稅問題。

近代的免稅與中世紀的免稅，性質上大不相同：中世紀的免稅方法，正與能力的原則相違背：最無納稅能力者，負擔特重；而最有納稅能力者，反得免稅優待。但近代的免稅原則，則依據於能力原則，其目的在減輕無納稅能力者的負擔。現在各國對於最低生活必需費，即以最低標準維持一家生存所必需的所得，大抵免稅。至於免稅點的高低，則隨各國而異。一般說來，在貨幣工資低生活程度低的國家，免稅點亦低，反之則高。

對於所得數量的差別待遇之另一方式，就是分級課稅法。所謂分級課稅法，即對於不同數量的所得，課以不同的稅率。分級課稅的種類甚多，但主要的是累進稅 (Progressive taxation)、逆進稅 (Regressive taxation)、及累退稅 (degressive taxation)，凡稅率隨所得數額之增加而遞增者，謂之累進稅；反之，凡稅率隨所得數額之增加而遞減者，謂之逆進稅；至於所謂累退稅，即稅率遞增至一定限度之後，便行停止，此即在一定限度內為累進，過此限度為比例。在近代各國的所得稅

制度中，我們很難找出一種逆進的所得稅來，一切分級的所得稅，不是累進，便是累退，而這兩者其實都是累進的，不過前者是無限制的累進，後者是有限制的累進。

關於累進稅在學理上的根據，過去學者多採用「均等犧牲稅」(Equal Sacrifice theory)。租稅對於人民，是一種犧牲。但從一千元所得中，拿出一百元來納稅，與在十萬元所得中，拿出一萬元來納稅，二者所包含的犧牲，是不一樣的。因為在前一場合，我們所損失的乃是必需品，而在後一場合，我們所損失的乃是奢侈品。欲使兩者的犧牲趨於平等，必須對後者所課的稅率高於前者，換言之，必須實行累進課稅。

均等犧牲說的最大缺點，是在於所謂「犧牲」只是一種心理上或主觀上的作用，我們沒有客觀的標準去測量各個人的犧牲，究有多少，以便使其平均。

在支持累進稅的許多論據中，比較可取的，是特別補償說(Special Compensatory Theory)與能力說(Ability Theory)。所謂特別補償稅，認為現時的間接稅實重於貧者，而輕於富者，故必須對於富者實行累進的所得稅以爲補償。至於能力說的主要論據是：在近代，愈擁有大量財產或所得的人，愈加容易增大其財產或所得。在某種意義上，富人可以說是受報酬遞增率(Law of increasing returns)的支配的，已經擁有的愈多，則再取得時也更容易。所以，從生產的眼光看來，納稅能力的增加是比財產或所得增加得更快，也正因為這個原故，所以單課比例的稅率，是不能謂爲公平的。

從以上所說的一切看來，要想使所得稅(其他各種租稅亦復如是)的實施，能夠達到公平的目的，那麼，第一必須採用累進稅率，以重課大所得者；第二必須實行差別待遇輕課勤勞所得，而重課不勞而獲的所得；第三必須規定免稅點，免除最低生活費的課稅；第四必須斟酌個人的事情，設立各種減免(Allowance or Allowance)。最後，還須避免對同一課稅對象作雙重的課稅(Double Taxation)。

第二篇 新興所得稅系統的建立

在上一章，我們已經把課稅的基本原則說明了。我們要想改革中國的稅制，自須以此種原則為根據。在此原則之下，我們今日所應該努力的，首先是新興所得稅系統的建立。屬於所得稅系統的稅類，有所得稅、遺產稅、增值稅、過分利得稅等。這幾種租稅在目前中國，皆有積極推行的必要。因之，以下我想把它們逐一加以研究。在研究各種租稅之時，我們先說明其一般的性質與內容，而後敘述其實施的現狀，及今後改進應取的方法與途徑。

第三章 所得稅 (Income tax, Einkommensteuer)

第一節 所得稅的發生與發展

所得稅爲直接課於人民的所得之租稅。此稅之出發點，爲主體而非客體；其征課的對象，爲人而非爲物。惟其以「人」爲主，故可綜合個人的全部經濟收入，而得測定其真實的經濟負擔能力。又惟其以「人」爲主，故必須斟酌個人經濟情形——生活最低限度、累進課稅，及家庭情形等，——以期適應各納稅人的負擔能力，而實現課稅公平的原則。因此，各國稅制的演進，由物稅 (Realsteuer) —— 又稱客體稅 (Objektsteuer) —— 而進於人稅 (Personalsteuer) —— 又稱主體稅 (Subjektsteuer) —— 時，無不以所得稅爲最主要的租稅。

所得稅自一七九九年英國初次實行以來，迄今已有一百四十年的歷史。此稅之採用，在初原爲戰時應急之策，迭與迭廢，殊無永久之性質。迨至十九世紀中葉以後，一方面由於資本主義經濟的發展，他方面由於社會政策的要求，所得稅遂浸漸成爲有系統且有永久性之稅制。時至今日，所得稅已盛行東西各國；而在英美等先進國家，所得稅更成爲收入的主要源，稅制的樞紐。德國財政學家 Lorenz 嘗於一九二五年搜集世界各國所得稅法規，共得一百二十四種，此外尚有愛爾蘭、中國、台灣、菲律賓數種，其分佈如左：

(I) 歐洲 除瑞士二州，Leichtenstein，土耳其外，其餘各國皆有所得稅，凡爲法規四十。

德國

瑞典

荷蘭

薩爾區域

挪威

意大利

芬蘭

米麥爾

丹麥

西班牙

丹澤自由市

葡萄牙

奧國

立陶宛

羅馬尼亞

希臘

匈牙利

愛沙尼亞

捷克

萊多尼亞

英國

南斯拉夫

瑞士九州

波蘭

Guernsey 島

保加利亞

盧森堡

Isle of man

俄國

比利時

法國

愛爾蘭

(II) 亞洲 凡三十五獨立國與殖民地，皆有所得稅。

日本

印度

印度二十八邦

中國

海峽殖民地

菲律賓

荷屬南洋

台灣

(III) 非洲 除南非聯邦外，尚有英屬殖民地九處，皆有所得稅，合為數凡十。

(IV) 美洲 除局部所得稅不計外，共有法規三十四種，可分三組：

美國

聯邦所得稅

一

各邦所得稅

十一

殖民地

二

加拿大聯邦

一

加拿大各邦

四

英屬殖民地

十一

中南美	巴西	—
	哥倫比亞	—
	薩爾伐多	—
	波多利可	—

(A) 澳洲 凡所得稅法規十種，澳大利聯邦一，各邦七，新西蘭一，Frisch 等贊一。
 今按各國開辦所得稅先後，列表如左，以備參考(註一)：

世界各國所得稅實行先後表

國	年	初試	成定	國	名	初試	成定	國	名	初試	成定
			爲制				爲制				爲制
英	1799	1842		國	Victoria	1895		希	德	1919	
普魯士(德)	1808	1891		國	Solothurn (瑞士)	1895		德	國	1920	
薩克泰(德)	1834	1874		國	奧	1896/98		捷	克	1920	
Basel城 (瑞士)	1840			國	西班	1900		保	加利亞	1920	
印	1860	1886		國	Queenstand	1902		波	蘭	1920	
美	1862	1913		國	Wurtemberg (德)	1901		南	非	1920/21	
德	1864			國	Tessin (德)	1907		南非	Transvaal (英)	1920/21	

黑 森 (德)	1869	西 澳 大 利 亞	1907	丹 澤 爾 市	1921
Bremen (德)	1874	匈 牙 利	1909	米 麥 爾 區	1922
Baden (德)	1884	Bavaria (德)	1910	蘇 俄	1916 1922
普 爾 維 亞	1884	瑞 典	1910	丹 麥	1922
南 澳 大 利 亞	1884	挪 威	1911	巴 西	1922
日 本	1887 1899	Wisconsin (美)	1911	緬 馬 尼 亞	1923
荷 西 蘭	1891	盧 森 堡	1913 1919	愛 爾 蘭	1923/24
Basel邦 (瑞士)	1892	法 國	1. 14	Orange Free State (英)	1924/25
荷 蘭	1892/93	澳 大 利 亞	1919	芬 蘭	1924
Tasmania	1894	加 拿 大	1917	南 非 Natal (英)	1926
New South Wales	1895	比 利 時	1919	中 國	1926

所得稅之風行全球，已如上述，至其在各國財政統計上所佔的地位，則可自下表中看出。

所得稅收在租稅收入全體中所佔的百分率

年 度	美 國	英 國	法 國	意 國	德 國	日 本
一九三二年 ⁽¹⁾	五〇·七	四三·三	一〇〇·一	一四·二	三三·六	一〇·一
一九三七年 ⁽²⁾	四三·六	四三·二	一四·六	三三·二 ⁽³⁾	四〇·〇	三三·一 ⁽⁴⁾

(1) 依據日人沙見三郎各國所得稅制度論一書之統計。(2) 依據張白衣世界主要國家稅制概觀一文(載財政評論二卷二期)之統計。(3) 係一九三八—一九三九年預算數字。(4) 係一九三九—四〇年度預算數字。

所得稅在英、美、德、法、意各國，皆占稅收之第一位；在其他各國，亦占重要位置；各國值有事之秋，又無不以提高所得稅之稅率為增加稅收之主要手段。

第二節 所得稅的優點

近世以來，所得稅之所以為各國所採用，而其在財政上之地位又所以能日趨重要者，實因所得稅制度本身具有種種優點，為其他任何稅所不能及，具體言之即因：

(一) 所得稅之征課最為普遍 一種良稅所應具之條件，自政府方面言之，第一即為征收普遍，即人人皆須納稅，無人可以逃避。普通各稅，大率僅能課及一部分之國民，如地稅僅能課及地主，房稅僅能課及住戶，營業稅僅能課及工商營業者。至所得稅，則其征課之範圍至為普遍，一切國民，除不及納稅標準者外，皆有按其所得額之大小而繳納所得稅之義務。同時，所得稅惟其能普遍征課，故稅收異常豐富，亦為他稅所不可及。

(二) 所得稅之收入最為確實 產生所得之源泉，為一國之經濟資源。此等資源，在通常的條件之下，年年皆可發生所得，故所得稅之稅收至為確實。而且一國的經濟資源，苟非遭遇非常的破壞，總是不斷增加，因之，所得稅稅收亦可隨之增多，以適應經費膨脹之需要。同時，所得稅每年的數額，可依據經濟資源及從前稅收的統計，預測確實，於編製歲入預算上可獲數額確實之效果。

(三) 所得稅之稅收最富於彈性 所得稅之所征課者為純所得，即是可以歸個人自由支配自由消費之財富，故雖課以較高之稅率，亦無礙於個人之生活與社會經濟之再生產。故近代各國每當非常事變（如戰爭）需要大量經費之時，無不提高所得稅稅率，以謀稅收之增加。至在平時，則所得稅可以依據預算的情形而高低其稅率。所得稅惟其富於彈性，故最能適合於財政上之需要。

(四) 所得稅之徵課最為公平 在本書的前一章中，我們曾敘及測量納稅能力標準之演進，由人丁而財產，而消費，而出產，以至於所得。所得不僅為一切標準中最後到來的一個，亦且為一切標準中最妥當的一個。因為所得稅之所征課者為純所得，而純所得最足以測定個人之負稅能力。所得額在一定的標準以下者，無負稅能力，故許其免稅；所得額超過一定之標準者，則按其所得額之多少即負稅能力之大小而行累進的征收。所得稅惟其能顧及個人之經濟情形，并按負稅能力之大小而行累進的征課，故最合乎租稅公平之原則。

(五) 所得稅之征課有均平稅負之功用 在現代任何國家的稅制中，消費稅皆占極重要之地位。然消費稅事實上為一種逆進稅，即富者所負擔之稅率輕，而貧者所負擔之稅率重，其為不公，顯而易見。在稅制上矯正此種弊端之法，惟有採用所得稅，對大所得者實行累進的征課，如此稅負分配之全部，方可躋於均平。

(六) 所得稅之征課有節制資本之功用 資本集中為資本主義經濟發展之必然趨勢。此種趨勢若聽其自然，不加限制，

務必造成貧者愈貧富者愈富之惡果。在租稅上限制資本過度集中之有效辦法，即為所得稅之征舉。所得稅於普通的分配制度，又可作第二次之分配，富者多取，貧者免稅，故大有調劑社會財富之功效。

第二節 各國所得稅制度的諸種設施

所得稅之所以能成爲最公平的稅制，主要的由於它最能適應各個人的納稅能力，而其所以能適應各個人的納稅能力者，則又有賴於稅制中之各種設施。此種設施之最主要者爲：(一)所得意義之限定；(二)最低生活費之免稅；(三)負擔費用之寬減；(四)差別待遇；(五)分級課稅。茲分別說明之：

(一)「所得」意義之限定 所得課稅中之所謂所得，第一係指有規則性而又可以貨幣計算其價值者而言；第二係指純所得而言，即從總所得中扣除一切費用、債務利息以及修理替換等補償費用之後所剩下來之淨餘。例如英國所得稅法規定所得必係年利或常年的收入 (Annual profit or gain)，而又可以貨幣計算者。總所得中可以減除各種必需費用，如所得稅之 D 類 (Schedule D) 中得扣除之項目爲：(一)營業設備之修繕費，但不得超過前三年之平均數；(二)死債呆債；(三)營業設備之租金；(四)住所一部分作營業用者，其租金可照比例減免，但不得過三分之二；(五)營業用工廠房屋之年價；(六)英國境內住所一部分作營業用者，其年價得照比例減免，但以三分之一爲限；(七)在英國外營業上所用之工廠屋宇，得照年價減免六分之一；(八)更換機械設備者，其機械設備更換等費用之全部數額得減免，但舊機械等出賣之收入，及已經減免之損耗，應於減免數中除去；(九)營業上之各種費用得減免。又如美國所得稅法規定課稅的基本爲純收得，即從總收得中減去下列各項：(一)各種營業費用；(二)聯省所得稅外之一切稅額；(三)營業上臨時之損失；(四)死債；(五)營業上或在生產上所用之有形財產之跌價；(六)對於宗教、文藝、慈善、科學機關之捐款，惟減免之數，以納

稅人總所得百分之十五為限。德國所得稅法規定以征收純所得為原則，其計算所得額之方式如下：

非企業所得 收入 - 支出 = 所得

企業所得 所得 = 成本 + 財產之減少 - 折舊

所謂支出及成本，包括下列各項：

(1) 成本 又包括下列各項：(a) 為企業種種設備之支出；(b) 折舊計算；(c) 在礦產方面，更可顧慮礦產本質之減少，而為折舊之計算；(d) 一切稅捐，納稅之車資，以及僱工工具之支出（包括衣服）等。

(2) 若干種特別負擔 (Sonderleistung) 包括 (a) 納稅義務人為自己及其家庭不能自立之屬員所保之疾病、意外、強制、僱員、殘廢或失業各種保險；(b) 納稅義務人為自己及其家庭不能自立之屬員所保之人壽保險；(c) 納稅義務人自己或其家庭不能自立屬員死亡時所得之保險金額；(d) 納稅義務人為求職業之專精及深造所付之支出；(e) 對憲法第一三七條規定各團體（指宗教方面）所納之租稅；(f) 對公法上各職業或經濟代表以及非公法上之職業團體所納之捐額；(g) 對企業中為救濟、福利、及撫卹目的所捐之款項。以上 a. b. c. d. 四種特別負擔，可以從所得稅中減除之額最多，每年不得過六百馬克；但如已結婚而有子女者，則每多一人更可減除二百五十馬克。

(3) 利息及其他依私法公法規定應履行之債務所負擔之年息年金等。

(4) 凡依第十三條及第廿八條記錄記（指複式商業簿記）之納稅義務人，又得減除其為彌補前兩年簿記中虧累之款項 (Verlustortrag)。此虧累之數額在申報所得時由審核委員會決定之。

(二) 最低生活費之免稅 (Exemption of minimum free income) 所得稅既以個人之負擔能力為徵課標準，則所得額僅能敷生活上之必要用度——即最低生活費——時，自無力負稅，故不應課稅，本此用意，遂有所謂最低生活費免稅之規

定。最低生活費之應免稅，在理論上自無問題，惟其數額究應如何規定，則學者間的意見頗為紛歧：有主張最低生活費應包括自己個人的及家庭的費用者，如 *Cherry* 等是；有主張最低生活費僅限於個人所絕對需要者，如 *Worswick* 等是；又有主張最低生活費除包括生活必需費外，尚須包括若干文化費者，如 *Montagna* 等是。我以為所得稅制中既有負擔費用之寬減規定，則所謂最低生活費當係指個人維持最低生活所必需之費用。最低生活云者，即在一定之經濟及文化水準之下為生活必不可少之生活資料（如衣、食、住、及應有之文化享受），按當時物價購買此等資料所需之費用，即為最低生活費。決定一個最低生活費高低之因素有二：一為該國當時經濟與文化發展之程度，一為政府之財政政策。現今各國關於最低生活費數額之規定：英國為一百三十五鎊，如係勤勞所得，為一百五十鎊；法國為七千法郎，但所得過此數目以上，則減為六千法郎；美國為一千美金；德國為一千三百馬克。茲列表於左，以比較英美德法對於單獨納稅人之最低生活費額：

美國	一〇〇〇美金	—	四二〇〇馬克
英國	一般所得	—	一三五鎊
	純粹工資	—	一五〇鎊
法國		—	七〇〇〇法郎
德國		—	一三〇〇馬克

(三)負養費之寬減 (*Abatement*) 在社會進化的現階段，個人尚不能與家族生活脫離關係，因之，個人之所得，除用以維持其一己之生活而外，尚須扶養其他家屬人員如妻室、父母、子女及其他寄養人。因此，現今各國當課所得稅時必顧及納稅人所負扶養家族義務情形，分別予以寬減。例如英稅制規定：(一)個人所得，已結婚且與妻子同居者，得寬免二百二十五鎊，如係勤勞所得，寬免二百七十鎊；(二)有子女者，在子女未滿十六歲之前，長子寬免六十鎊，次子以下，每

人寬免五十鎊。若子女年在十六歲以上，仍以全部時間在中大學或其他種學校求學者，仍得同樣寬免；(三) 嫁夫或寡婦家中，如有女性親友或雇用人同居，照料家務及子女者，得寬免六十鎊；(四) 納稅人之寄養人，或為年老，或為殘廢，或為其夫或妻之母親，若其所得每年不足五十鎊者，得減免二十五鎊；(五) 納稅人年老或殘廢，由其女服侍者，得減免二十五鎊；(六) 獨身者，有其母或其他女人同居，照料其弟妹者，得減免六十鎊。美制規定個人所得，有家庭者得減免二千五百美金，兒童或須奉養之父母或其他負養人，每人得寬免四百美金。法國分類所得稅 (Les impôts cédulaires sur les revenus) 中之第六類即「公私薪給報酬工資養老金等之所得」規定在所得額中，得就人事關係為下列各項之寬免：(一) 未有獨立所得之妻，寬免三千法郎；(二) 未有所得之未滿十八歲子女在二人以內者，每人寬免三千法郎；(三) 第三子女以下每人寬免四千法郎；(四) 其他扶養家屬，每人寬免二千法郎；(五) 受領傷兵撫養金之殘廢者，每人寬免一千法郎；(六) 代殘疾或無能力之夫而營生計之妻，就其夫寬免三千法郎。此外，在一般所得稅 (L'impôt général sur le revenu) 中，又有關於人事止之寬免，即(一) 對於妻，寬免五千法郎；(二) 對於嫁夫或寡婦所扶養之遺子女，寬免五千法郎；(三) 對於第一子女，寬免四千法郎；(四) 對於第二子女，寬免五千法郎；(五) 對於第三以下之子女，依次加免一千法郎；(六) 對於其他扶養家屬之每一人，寬免三千法郎。德國所得稅的免稅規定分為一般的及工資所得特殊的兩種。一般的免稅規定，以一千三百馬克為個人最低生活費，如納稅人已結婚，負有妻及未成年子女(十八歲以下)之扶養義務者，可提高免稅點，即(一) 妻，加免一百馬克；(二) 第一子女，加免一百馬克；(三) 第二子女，加免一八〇馬克；(四) 第三子女，加免三百六十馬克；(五) 第四子女，加免五百四十馬克；(六) 以後每多一子女，加免七百二十馬克。此外，納稅人所得未超過一萬馬克者，其起初七百二十馬克之所得部分，仍可免稅；至於負擔妻及子女之生計者，其超過七百二十馬克之部分，更可寬免百分之八；但妻及子女每一人所享之寬免額，不得超過六百馬克，全體寬免總額，不得超過八千馬克。至對於工資所

得的特殊免稅規定，凡工資所得每年得扣除一千二百馬克；所得在一千二百馬克以上者，方有納稅義務。對於妻及成年子女，得就免稅點以上之所得部分，各扣除百分之十，或照下列各項計算：（一）妻，扣除一百二十馬克；（二）第一子女，扣除一二〇馬克；（三）第二子女，扣除二百四十馬克；（四）第三子女，扣除四百八十馬克；（五）第四子女，扣除七百二十馬克；（六）第五及以下每多一子女，扣除九百六十馬克。

（四）差別待遇（Differentiation）各種所得，因其來源之不同，性質之不同，其負稅之能力亦不同。因之，徵課所得稅時，必須區別所得之來源與性質，而與以差別待遇，換言之，即依據所得之種類而分別課以輕重不同的稅率。關於所得之種類，普通分爲兩種，即勤勞所得（earned income）與非勤勞所得（unearned income）。但何者爲勤勞所得，何者爲非勤勞所得，則各國之規定不同。英國稅法中之所謂勤勞所得包括下列各項：（一）雇員所得之各種報酬，如薪金、工資、養老金等；（二）農業經營人屬於B類課稅之所得；（三）經理對於公司服務或謀股東之利益所做工作，因而獲得之報酬；（四）私人營業之合夥或個人公司之利益，無論其所得爲薪俸或爲資本之利息，皆視爲勤勞所得。但不執行業務之股東，所得利益，不能作爲勤勞所得。至於所謂非勤勞所得則包括下列各項：（一）投資之所得；（二）不執行業務或有限責任之股東之利益；（三）債券之利息；（四）從各種財產發生之所得。美國關於非勤勞所得，與英國定義不同，專指不獨立努力或行使職業之所得（但工商業營利行爲不在內），但在五千美金以內之所得，概假定爲勤勞所得，而在一萬美金以上之所得，無論其來源爲何，概不認爲勤勞所得。各國關於勤勞所得與非勤勞所得之規定雖有出入，但課於勤勞所得之稅率必輕於非勤勞所得之稅率，則爲各國所共同。例如英國規定個人勤勞所得，得減免其勞動所得數六分之一，惟最多以二百五十鎊爲限。美國規定凡勤勞所得，得減輕稅率百分之二十五。

（五）分級課稅（Graduation）所謂分級課稅，即是對不同數量的所得，課以不同的稅率，所得額愈大者，其稅率

嚴重，反之，則愈輕。現今各國所得稅之稅率，大率分爲兩部分，即所得在一定數額以下者，課以比例稅率，超過此數額之所得，再課以累進稅率。比例稅所以對待一般所得，而累進稅則所以對待巨額所得，所得稅如此分爲兩部分征課，始能合乎公平之原則。在事實上各國亦大半採用此種辦法。例如英國一九三六年度所得稅之標準稅率，爲每鎊一律課以四先令九辨士之比例稅。但所得在二千鎊以上者，另課超額稅 (Supertax)，超額稅採累進制，最高達八先令三辨士 (合百分之四一·二五)。美國所得稅分爲自然人所得稅與法人所得稅兩種，而前者又分爲普通所得稅 (Normal tax) 與附加稅 (Surtax) 兩種。所得在一萬美金以下者，僅征普通稅，在一萬美金以上者，須另納附加稅。普通稅爲比例征收，在一九三三年度爲百分之四；附加稅爲累進征收，在一九三三年度最高達百分之七十五，合普通稅百分之四，已達百分之七十九。至於法人所得稅，在先原爲比例征收 (一九三三年度爲百分之三·七五)，自一九三五年以後，改爲累進征收，稅率自百分之十一 (最初二千美金) 至百分之十五 (超過四萬美金之所得)。法人不分配之紅利，且另課不分配盈利稅 (The undistributed profits of corporation)，其純所得在十萬美金以下者，征附加稅百分之二十五，其超過十萬美金以上，就其超過部分另課附加稅百分之三十五。至於最大托辣司性質之操縱股票公司 (personal holding company) 如有不分配紅利保留盈餘之情形，則以未分配紅利之數目爲標準，另課百分之二十 (未超過二萬美金者) 至百分之六十 (超過百萬美金者) 之超額累進稅。美國聯邦所得稅稅率如此之高，一方面固由於財政之需要，而另一方面亦由於欲藉稅政策以糾正財富分配之不均也。

所得稅的優點及其應有的設備，已具如上述，以下再就所得稅的課稅範圍、制度，及征收方法分別說明之。

所得稅的範圍可由課稅的主體 (納稅義務人) 和課稅的客體 (所得種類) 兩方面來考察。關於前者，英國稅法的規定爲：(一) 居住於英國境域之內者，其所得全額，應負納稅義務；(二) 在英國境內無住所之人民，惟其所得之部分，發生於英國之境內者，應負納稅義務；(三) 居住英國境內不滿六月者，則其在外國所獲之所得，不課以稅；(四) 公司法人亦

在被征之列，惟不課超額稅 (Surplus-tax)；公司之住址，視其管理處及操縱公司之一切進行者之所在地為定；(五)合夥營業，課稅時不以之為實體 (Entity) 而稅之，但就合夥者之所得，分別賦課。美國所得稅納稅人之範圍，據一九二六年之規定，為(一)凡美國公民，皆有納稅之義務，但僑居國外在六月以上，且在國外所獲為勤勞所得者，得免稅；(二)凡居於美國之人民，皆有納稅義務；(三)在美國無住所之外人，從美國獲取之所得，亦在課稅之列；(四)美國公民，其所得獲自美國之殖民地者，則稅法待之，與在美無住所之外人同；(五)公司法人之稅率較自然人之普通稅率為高，但不另征附加稅 (Addition)；惟股利之在股東手中者，須課附加稅；(六)合夥營業，就各合夥者之所得，分別賦課，與英制同。德國所得稅之納稅人，分為無限制之納稅義務人及有限制之納稅義務人，而無限制之納稅義務人，又分為下列兩項：(一)凡在德國境內有住所或常住之自然人，不分國籍，皆有無限制納稅義務。所謂住所，以住滿六個月為標準，如納稅人已住滿六個月，則自入境之日起，即有無限制納稅義務。(二)凡一切聯邦，各邦官吏以及國防軍人服役人員，雖其服務地點在國外，仍有無限制納稅義務。至於所謂有限制之納稅義務人，係指凡不屬於上條所列之自然人，其所得源泉來自德國者，就其來源部分征課之，故為有限制納稅義務。

其次，關於所得稅的客體——所得的種類，各國的規定不一，英國分所得為下列五類：(一)A類 為一切土地、房產、繼承產業及遺產之所得；(二)B類 為一切利用土地、房產、繼承財產及遺產之所得；(三)C類 為一切公庫所付利息、年金、紅利，及應付年金股份之所得；(四)D類 為各種營業、職業、利息(第三類以外者)，國外財產，及其他雜項之所得；(五)E類 為一切公務官吏或雇員之薪給及公庫中所付之年金(C類已征收者，除外)、撫養金或補助金之所得。法國分所得為七類，即(一)土地所得；(二)房產所得；(三)資本所得(包括證券所得及存放款利息所得)；(四)工商營利所得；(五)農業經營所得；(六)公薪薪給報酬工資養老金等之所得；(七)非商業性質之自由職業所得。德

國分所得爲下列各種類：(一)農業、森林、園藝及其他土地經營之所得；(二)營業所得；(三)其他自由職業之所得；(四)不獨立勞工之所得；(五)資本財產之所得；(六)出租不動產及一切權利之所得(自己所住之房屋，亦須計算其租金，認爲所得之一種)；(七)其他一時發生之所得。

現時各國的所得稅制度，就其主要的類型而言，約有下列數種：

(一)收益稅制度 若干經濟落後國家所實行之所得稅，僅具所得稅之名，而實際上仍不脫離收益稅之性質，換言之，即僅就收益課稅，而非就獲得收益之人的情形課稅。

(二)分類所得稅制度 此制就獲取所得之人課稅，較收益稅制已前進一步；且將所得分爲若干類，按各類所得性質之不同，而課以不同的稅率，例如課諸財產所得之稅，應重於營業所得，而營業所得之稅，又應重於勤勞所得。

(三)一般所得稅制度 此制綜合個人各種所得爲一單位而課稅，如此個人之負擔能力方可確實測定，而所得稅爲對人稅的意義，方得完全。

(四)收益稅與一般所得稅併課制 若干國家爲完備收益稅的系統，於舊有的收益稅(土地稅、房屋稅、營業稅)之外，又加以資本及勞力收益稅。收益稅的系統既備，舉凡不動產、動產及自由職業勞力之收益，莫不直接負擔租稅；然後，改造收益稅系統，注重負擔能力原則，復在各類收益稅之上加以一般所得稅。

(五)分類所得稅與一般所得稅併課制度 此制於就個別所得課稅之後，復綜合個人於一年期內所得總數，加課一般所得稅，往往有在分類所得稅中，未達納稅之標準，而在一般所得稅之下須納稅者，因得補足。

各國所得稅之征課方法，可分爲三種：

(一)估定法 (Assessment by presumption) 此法係依據納稅人各種外部之標識以推定其所得額，例如住宅之大

小，生活之方式等，皆可用之以為推測之根據。此種征課方法，雖無稽查擾民之弊，然個人之所得與其外標情況往往不相一致，若任意為之估計，必難期其公平確實。故此法早為現代各國所摒棄。

(11) 課源法 (Assessment by collection at source) 此法又名扣繳法，係就所得之來源處課稅，換言之，即不直接向納稅人征收，而改向發放所得之機關或人征收。如銀行對存款人發放利息時，即預將存款人應納之稅額扣除，彙繳稅收機關。又如各公私機關團體於支付薪資、股息等時，扣除應繳之稅額。即如地租、房租亦可由佃戶或租戶於繳納租金時，將應納稅額扣除，繳與稅收機關。此法之優點在於：(1) 報告所得額數者，為發放所得之人，而非收受所得之人，故可免誣報不實之弊；(2) 稅額保征之於收受所得之時，故可免事後無力繳納之困難；(3) 納稅人應納之稅係由他人代繳，故痛苦可減少。但此法亦有缺點：(1) 征課農業及商業之所得時，此法即不適用；(2) 此法僅能將個人各種所得分別課稅，但不能綜合個人各方面之所得為一整個單位，而行累進的征課。

(12) 申報法 (Assessment on the taxpayer's declaration of his income) 此法係由納稅人自行向征稅機關呈報其所得總額，再由征收機關加以調查審核，而定其應納之稅額。採用此法之最大優點，在於能適用累進的稅率，而缺點則在於易啟誣報逃稅之弊，非在稅收行政極為整飭之國家，此法不易推行盡利。

所得稅制度與其他社會制度相同，并非一成不變之物，乃隨時代之推移而不斷的改進。故百年前之所得稅，與今日之所得稅，無論在性質上，內容上，或形式上，皆已大不相同。吾人由比較各國所得稅制度，考察其歷史上之演進，即可發見其發展之一般趨勢。此趨勢為何？折而言之，即為：

- (一) 在制度上，由分類所得稅趨於綜合所得稅；
- (二) 在方法上，由課源法趨於申報法；

(三) 在性質上，由對物稅趨於對人稅。

(四) 在稅率上，由局部累進趨於全部累進。

上列四種趨勢，雖表現於外者不同，然其精神實趨於一致：即貫徹負擔能力原則，而求所得稅之公平與普遍是也。

第四節 我國創辦所得稅的經過

吾國創辦所得稅之議，遠在前清末年。當時曾擬定稅法，提交資政院審議。然院議未決，而革命已起。民國成立後，以財政支絀，非開闢稅源不足以資挹注，北京政府財政部乃於民國二年擬具推行所得稅提案，并制訂所得稅法草案二十八條，旋於民國三年一月公佈。按該條例關於課稅範圍之規定有二：(一) 在民國內地有住所或一年以上之居所者，依本條例負完納所得稅之義務；(二) 在民國內地無住所或一年以上之居所，而有財產營業或公債社債之利息等所得者，僅就其所得負納稅之義務。但下列六種所得，皆得免稅(條例第五條)：(一) 軍官在從軍中所得之俸給；(二) 美術或著作所得；(三) 教員之薪給；(四) 旅費學費及法定贍養費；(五) 不以營利為目的之法人所得；(六) 不屬於營利事業之一時所得。至於稅率，按該條例第五條之規定，分為兩種：第一種又分為(一) 法人之所得，課以千分之二十；(二) 除國債外公債及社債之利息，課以千分之十五；兩者均為比例稅。第二種係包括凡不屬於第一種之各種所得。稅率採超額累進制。所得在五百元以下者，免稅；超過五百元至二千元，課以千分之五的稅率；凡所得增多，每逾一級，其超過之額，稅率即遞增千分之五，如千分之十、千分之十五、千分之二十等。關於徵收方法，係採課源法及申報法，凡屬第一種第一項法人之所得，由納稅義務人於每事業年度之末，報告主管官署。第一種第二項社債公債利息之所得，由發行公債之地方團體或發行社債之公司，於給付利息之前，報告於主管官署。其餘屬於第二種者，則由所得者於每年二月預計全年之所得額，報告於主管官署，至二月

以後新發生之所得，應隨時預計其全年之所得額，報告於主管官署。條例公佈後，曾屢加修改，但迄未見諸實行。迨民國十年復據具施行細則公佈，并於是年一月起開徵。當時財政部曾以第一號部令通令各省財政廳，并附分別先後征收稅目清單，令各省遵照實行。其先實行調稅者爲下列各項：（一）凡官吏之俸給、公費、年金，及其他受公家給與金之所得，先於民國十年一月起，按其全年所得額，依率算稅後，仍分別於其支領時扣收之；（二）凡依律註冊之公司、銀行及工廠，概照其在民國九年營業之損益計算書，依條列第三條第一種法人所得稅率，及第二十三條之納稅期限，於十年開征；（三）由官特許之商號行棧，其在民國九年營業之所得，應由主管機關核定後，照前條辦理；（四）銀號、錢莊、金店、銀樓，無論資本多少，其在民國九年營業之所得，應由主管官署核定後照前條辦理；（五）普通商店，資本約在兩萬元以上者，其在民國九年營業之所得，概令自行呈報約數，即依法人稅率及期限，於十年開征，暫免查帳。至公債社債之利息，從事各業者之薪給，存款放款之利息，由不課所得稅之法人分配之利益，皆暫緩課稅。又田地池沼之所得，及個人之一般所得，皆從緩課稅。於是，爲所得稅中心部分之資本所得及自由職業所得，皆不在課稅範圍之內。此種規定根本違背所得稅之基本原則——普遍原則。至於按負擔能力而行累進課稅之原則，則更加談不到矣。據民國九年所得稅籌備處估計，全年稅收可達五百萬元，但十年實收稅額僅爲一萬零三百一十一元六角七分（全爲京官俸給所扣者）！自此以後，所得稅之實施，徒具其名，毫無實績可言。

國民政府成立後，極力整頓現行稅制，乃於其十八年一月將民三之所得稅條例重行修正公佈，其修正之要點爲：（一）法人所得改用累進制課稅；（二）國債利息所得亦須課稅，稅率爲千分之十五；（三）免稅額由五百元提高至二千元。除此修正條例外，同時，復將舊有所得稅施行細則按修正條例之要點，分別改訂。然上述條例及細則，自制定公佈後，迄未能付之實行。

迨民國二十四年冬，國民政府於完成幣制改革之後，又復力謀財政基礎之鞏固。而鞏固財政基礎之道，不外「開源節

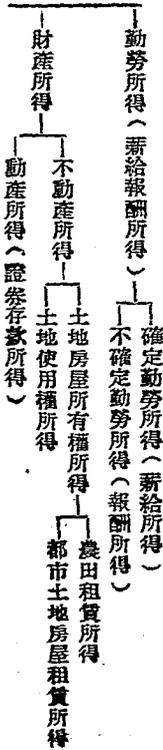
流」。政府乃於二十五年七月二十一日頒佈所得稅暫行條例二十二條，又於同年八月二十二日公佈所得稅暫行條例施行細則四十九條，并決定自是年十月一日起實施。按該條例規定分所得爲三類：第一爲營業事業所得；第二爲薪給報酬所得；第三爲證券存款所得，皆在征課之列。惟最初征課所得稅者，僅限於第二類的甲項（公務人員薪給報酬所得）及第三類的甲項（公債利息所得）乙項（公司債利息所得）丙項（股票存款利息所得）。至二十六年一月一日，加征第二類的乙項（自由職業者薪給報酬所得）丙項（其他從事各業者薪給報酬所得）與第三類的丁項（存款利息的所得），而第一類的甲項（公司、商號、行棧、工廠營利所得）與乙項（商官合辦營利事業所得），迨至二十七年初方始開征，至是所得稅方全部實施。吾國所得稅之征收制度，係將稽征與經收兩者，完全劃分獨立。關於稽征方面，於財政部內設置所得稅事務處；於各省市分設辦事處；再在省之下分區設立分處。現時設置辦事處共有二十二處，分處八十六處。征收機構，略具規模。至於經收方面，則以經理國庫之中央銀行總其成，再由中央銀行委託中交兩行，及三等以上郵局，代收款項。現時經收稅款機關，共有二千八百三十五處，分佈頗爲普遍。其稅務人員，在籌辦之初，則招收大專經濟財政會計統計各學系畢業生，設立中央直接稅稅務人員訓練班，從事訓練。現今已辦四期，畢業學員共一百七十七人，均分發各處服務。自財務人員訓練所開辦後，稅務人員之供給，更爲充沛。至於稅收情形，在二十五年之預算爲五百萬元，而年度決算時，實際收入達六百四十八萬七千二百七十一元，竟超過預算數一百四十八萬餘元之鉅。二十六年度之預算數，爲二千五百萬元。雖因抗戰發生，沿海沿江工商繁盛之區相繼淪陷，稅收大受影響，但年度決算時，實際收入仍有二千零二十三萬八千三百六十二元，約在預算數八成以上。二十七年因改採歷年制，僅包括七月至十二月，共六個月。其稅收預算，係依規定以二十六年度之預算數折半適用，惟所得稅之征課制度，因第一類甲乙兩項營利事業之結帳期間，均在年底，其征課須俟翌年初方始進行辦理，故其稅收在上半年較爲暢旺。此年度之六個月自不免稍有遜色，但實際收入亦達預算數七成左右。至二十八年度，其稅收預算，較之二十五年

度已增高六倍。據最近統計，納庫稅收已達六成之譜，於年度結算時，頗有收足預算之把握。就三年來之稅收情形看來，歷年均有增益，足證所得稅之實施，已奠定初基(註三)。

第五節 我國現行所得稅制度的缺點及其改進

所得稅為我國最有希望之新稅，自開征以來，成績頗為可觀。然此稅制究屬新創，其中缺陷而應改進之處自不可免，誠如財部所得稅事務處主持人所稱：「三年來所得稅之實施情形及其效果，雖不無成績可尋，而諸待努力者尚多。誠以所得稅之納稅義務人分散於全國，而其稅源又廣佈於經濟活動之各部門，如何把握稅源，以謀嚴密稽征，而求人民負擔之公允。此所宜致力者一也。所得稅在我國為創辦之事業，實施之初，對於稅制之規定，自以簡便易行為要義。在目前既已奠定其初步之基礎，自應更進一步，而謀稅制之改善。且社會經濟情形，雖非瞬息萬變，實亦在逐漸變遷演變之中，如何損益稅制以適應社會之經濟情形，以期合理，而策進步，實亦為當務之急。此所宜致力者二也。……(註四)。因之，以下擬分別說明吾國所得稅之內容，并就其應改進之點，略抒己見，以供讀者參考。

課稅範圍 關於課稅範圍，可分課稅客體——所得與課稅主體——納稅義務人兩方面考察。
自事理上言，一種完備的所得稅制，其範圍應包括下列各種所得：



勞動所得 (薪金報酬所得)

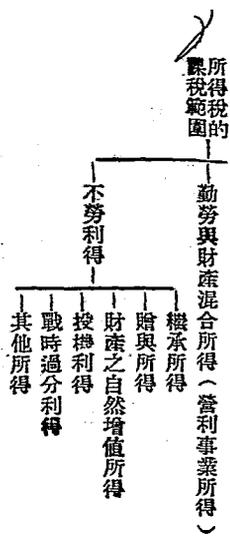
確定勞動所得 (薪金所得)
不確定勞動所得 (報酬所得)

財產所得

不動產所得

土地房屋所有權所得
土地使用權所得
農田租賃所得
都市土地房屋租賃所得

動產所得 (證券存款所得)



(註)表中括弧內之名稱為我國所得稅暫行條例所規定之名稱。

今我國所得稅之課稅範圍，依暫行條例第一條的規定，僅包括下列各項所得：

第一類 營利事業所得：

甲、凡公司、商號、行棧、工廠或個人資本在二千元以上營利之所得；

乙、官商合辦營利事業之所得；

丙、屬於一時營利事業之所得。

第二類 薪給報酬所得：凡公務人員、自由職業者及其他從事各業者薪給報酬之所得。

第三類 證券存款所得：凡公債、公司債、股票及存款利息之所得。

將暫行條例規定的課稅範圍與上表一加比較，便可以看出我國所得稅的課稅範圍實嫌太狹，有許多應行征課的所得——尤其是財產所得中的不動產所得如土地、房產等等所得，竟被遺漏。此從國家方面說，足以減少稅收；若從人民方面說，則同為所得竟有征課與否之別，本免有欠公允。故今後政府如欲改進現行稅制，第一步似即應擴大課稅之範圍。

其次，談到所得稅的人的範圍。各國關於決定所得稅納稅義務人的範圍，有三種原則：

(一) 國籍主義 不問納稅人在國內有無住所，亦不問所得的來源為在國內抑在國外，凡屬本國人民而有所得者，即須納稅。

(二) 經費所屬主義 不問納稅人的國籍，亦不問其在國內有無住所，倘其所得來源係出自本國者，即須課稅。

(三) 住所主義 不問納稅人之國籍為何，亦不問其所得來源是否出自本國，凡在本國境有住所或居住滿一定期間者，皆須課稅。

各國稅制或採取上述三種主義中之一種，或兼採其中兩種或三種，皆於條例中明文規定。今我國所得稅暫行條例中對此並無規定，僅於施行細則中述及「在中華民國境內居住未滿一年之外國人，其所得來源不出自中華民國境內者，免於徵稅」(第三條)；「凡營利事業本店在中華民國國外，分支店營業所在國內，或分支店營業所在外國，而本店在國內者，無論其資本是否與本店互為劃分，均就在中華民國境內營業盈利的部分計算其所得額，準用暫行條例第四條稅率課稅」(第五條)；又所得稅第一類征收須知第二條規定：「施行細則第五條所稱分支店營業所在國外而本店在國內者，係指分支店營業所全部在國外者而言。如分支店一部分在國外者，其在國外部分之營業上的盈利，應於計算本店純益時，將其剔除；」又，第二類征收須知第三條規定：「公務人員自由職業者及其他從事各業者薪給報酬之所得，無國籍職業或業務之別，均照施行細則第二十七條第三款規定扣繳所得稅。」從此種種條文看來，吾國所得稅之人的範圍，似係採取經費所屬主義。但為明確起見，應於條例中明文規定，以免將來發生條文解釋上之困難。

稅率 吾國所得稅率，據暫行條例之規定如左：

第一類甲、乙兩項所得應課之率稅，分敘如左(第三條)：

- 一、所得合資本實額百分之五，未滿百分之十者，課稅千分之三十。
- 二、所得合資本實額百分之十，未滿百分之十五者，課稅千分之四十。
- 三、所得合資本實額百分之十五，未滿百分之二十者，課稅千分之六十。
- 四、所得合資本實額百分之二十，未滿百分之二十五者，課稅千分之八十。
- 五、所得合資本實額百分之二十五以上者，一律課千分之一百。

第一類丙項所得能接資本額計算者，依前條稅率課稅，不能接資本額計算者，依其所得額課稅，其稅率如左（第四條）：

- 一、所得在一百元以上，未滿一千元者，課稅千分之三十。
 - 二、所得在一千元以上，未滿二千五百元者，課稅千分之四十。
 - 三、所得在二千五百元以上，未滿五千元者，課稅千分之六十。
 - 四、所得在五千元以上者，每增一千元之額，遞加課稅千分之十。
- 前項所得之課稅，其最高稅率，以千分之二百為限。

第二類所得應課之稅率如左（第五條）：

- 一、每月平均所得自三十元至六十元者，每十元課稅五分。
- 二、每月平均所得超過六十元至一百元者，其超過額每十元課稅一角。
- 三、每月平均所得超過一百元至二百元者，其超過額每十元課稅二角。
- 四、每月平均所得超過二百元至三百元者，其超過額每十元課稅三角。
- 五、每月平均所得超過三百元至四百元者，其超過額每十元課稅四角。

現行所得稅各類稅率比較表

所得類	第一類營利事業所得之稅率					第一類所得之稅率 依所得額	第二類 薪給報酬所得		第三款所得之稅率 證券存
	所得合資本實額						應稅額	折得之合金稅額	
	至未滿10%	至未滿15%	至未滿20%	至未滿25%	25%以上				
30	免	免	免	免	免	免	0.05	0.17%	5%
100	3%	無	無	無	無	3%	0.60	0.60%	"
200	"	4%	無	無	無	"	2.60	1.30%	"
300	"	"	6%	無	無	"	5.60	1.87%	"
400	"	"	"	8%	無	"	9.60	2.40%	"
480	"	"	"	"	無	"	14.40	3.00%	"
500	"	"	"	"	10%	"	15.60	3.12%	"
610	"	"	"	"	"	"	24.60	4%	"
720	"	"	"	"	"	"	36.00	5%	"
830	"	"	"	"	"	"	49.80	6%	"
940	"	"	"	"	"	4%	66.00	7%	"
1000	"	"	"	"	"	"	75.00	7.50%	"
1040	"	"	"	"	"	"	82.80	8%	"
1150	"	"	"	"	"	"	103.00	9%	"
1260	"	"	"	"	"	"	125.6	10%	"
2500	"	"	"	"	"	6%	373.00	14.94%	"
5000	"	"	"	"	"	7%	873.60	17.47%	"
10000	"	"	"	"	"	8%	1,073.60	17.89%	"
7000	"	"	"	"	"	9%	1,273.60	18.19%	"
8000	"	"	"	"	"	10%	1,473.60	18.42%	"
9000	"	"	"	"	"	11%	1,673.60	18.60%	"
17000	"	"	"	"	"	19%	3,263.60	19.28%	"
1800	"	"	"	"	"	20%	3,473.60	19.30%	"
20000	"	"	"	"	"	20%	3,873.60	19.37%	"

中國租稅制度及其改革

五四

(註)
本表之目
前在說明
我國現有
三類所得
稅稅率之
輕重，是
否符合租
稅負擔公
平之原則
。查第二
類所得課
稅，係採
超額累進
制，故須
先折合所
得全額之
稅率，方
可比較。

- 六、每月平均所得超過四百元至五百元者，其超過額每十元課稅六角。
 - 七、每月平均所得超過五百元至六百元者，其超過額每十元課稅八角。
 - 八、每月平均所得超過六百元至七百元者，其超過額每十元課稅一元。
 - 九、每月平均所得超過七百元至八百元者，其超過額每十元課稅一元二角。
 - 十、每月平均所得超過八百元以上時，每超過一百元之額，每十元增課二角。至每十元課稅二元為最高限度。
- 每月所得之超過額不滿五元者，其超過部分免稅，五元以上者，以十元計算。

第三類所得應課之稅率為百分之五十。(第六條)

由上所述，可知吾國現行所得稅稅率之規定，頗為複雜：第一類營利事業所得與第二類薪給報酬所得，課累進稅；第三類證券存款所得，課比例稅。而課累進稅的部分，又有全額累進與超額累進之區別。第二類薪給報酬所得，採超額累進制，第一類營利事業所得採全額累進制。而此全額累進制中，第一類甲乙兩項所得，係以純利潤率之大小為累進的標準，而第一類丙項所得則以所得額之多寡為累進的標準。此種稅率之規定，實有不少缺點，茲舉其最著大者如次：

(第一)國民所得之來源有二，一為勞力，一為資本或財產。因之，所得可分為三種：(一)勤勞所得，(二)勞力與資本結合所造成的營利事業所得，(三)財產所得。勤勞所得係由所得者的辛勤勞苦而來，其數額亦較小，且伴隨勞動而生，勞動者一日不勞動，便一日無所得，勞動者死亡，則所得便根本停止。因此，對於勤勞所得的課稅，稅率宜輕，起稅點宜高。反之，財產所得係不勞而獲的所得，且其數額甚巨，只要財產不消滅，所得便永不會終止。因此，對於財產所得的課稅，應採用急劇的累進制。至於營利事業的所得，係結合勞力與資本之所得，介乎兩者之間，故稅率應輕於財產所得，而重於勤勞所得。今我國現行所得稅稅率適與此原則相反，第三類財產所得課以甚輕之比例稅(5%)，而第二類薪給報酬所得

(爲勤勞所得)與第一類營利事業所得反課以較重之累進稅，似欠公允。再就第一類營利事業所得與第二類業給報酬所得之稅率比較，則後者之起稅點甚低，而稅率累進甚高且達百分之二十；反之，第一類營利事業所得則個人一切食宿費用皆在營業開支中扣除，而稅率累進最高不過百分之十。(請參看附表)

第二、就各類所得的稅率單獨觀察，現行制度亦有許多不合理之處，例如第一類營利事業所得的課稅，不以所得額之多寡爲累進之標準，而以所得額合資本額之比率即利潤率爲累進之標準，此種辦法之最大缺點，在於(一)招致不公。例如資本二千元，利潤一百元，與資本一百萬元，利潤五萬元，五萬元與一百元所得的納稅能力自屬懸殊，然以合資本額的比率相同之故，竟負相同的稅率——三%，揆之公平原則，寧得謂爲合理？(二)容易引起逃稅。按現制規定必須所得額合資本實額百分之五者，方始課稅，是則無異於替納稅人開一逃稅的方便之門。狡猾的納稅者爲減輕其租稅的負擔，或藉減少所得額，或藉提高資本額，使其所得合資本實額之百分率降低，即可達免稅或減稅之目的。例如某甲原有資本一百萬元，所得五萬元，適合百分之五的比率，理應課稅。倘某甲將資本提高至一百零一萬元，或將所得減爲四萬九千元，則所得合資本之比率即不及百分之五，因而遂得規避所得稅之負擔。提高資本的方法甚多。現在上海各大公司往往利用重估資產名義，行其規避所得稅之實。(註五)。如原有地產三萬元，重估爲五萬元；房產價值一萬元，重估爲二萬元。此種重估逃稅方法，美其名曰「申股」。此法實學自美國，因美國公司常有所謂水股(Waterstock)之辦法。如公司每原二股擴作三股，除原有二股股票外，公司再發給一新股票，作爲三股。實質如舊，而名義則多一股。此一脫無中生有，猶物之攪水而大然，故稱其股爲水股。吾國商人襲用此法，逃稅者遂多。中華書局原定資本二百萬元，自施行所得稅後即升股至四百萬元。五洲藥房原來資本額爲一百五十萬元，現升至二百八十萬元。其餘如啓新洋灰公司、永利製鹹公司、永安百貨公司、華成烟草公司等，於所得稅開征之前，均採用申股辦法以擴大資本。財政部非但不謀所遏止之道，反於所得稅暫行條例施行細則中，規

定「有公積金者，得按其總額以三分之一併入計算」(第七條第二項)，於是公司之資本額更可提高矣。若干公司，於重估資產之後，不但資本額提高，即以後復可以繼續提存較大之折舊費用，或增加其銷貨成本，使純益額(即所得)減低，此為增加開支減少所得以避免或減輕所得稅之另一方法。總之，以利潤率為課稅標準之方法，最易招致逃稅，今後如欲糾正此弊，則課稅除注意利潤率之大小而外，又非同時採用以所得額的多寡為標準不可。

徵收制度：所得稅既為對人稅，則必須按照個人之納稅能力課稅。然欲使所得稅真正能依照納稅能力課稅，而合乎公平的原則，則非採用綜合所得稅制度不可。故各國所得稅之發展，莫不由分類所得稅而趨於綜合所得稅。例如英國於五種分類所得稅之外，更有超額稅(Surplus tax)征收個人之總所得。法國亦於七種分類所得稅(Les impôts catégoriels sur les revenus)之外，復設綜合所得稅(L'impôt général sur le revenu)以課個人之總所得。反觀我國現制，只有三個分類的所得稅(即營利事業所得稅、薪給報酬所得稅、證券存款利息所得稅)，而無綜合所得稅，故嚴格說來，只是收益性質的對物稅，而非真正的所得稅。今後如欲完成所得稅制之發展，自非擴大課稅的範圍并實行綜合所得稅不可。

免稅規定 現行所得稅暫行條例第三條規定「左列各種所得，免納所得稅」：

一、不以營利為目的之法人所得。

二、第二類所得：

子、每月平均不及三十元者。

丑、軍警官佐、士兵及公務員因公傷亡之卹金。

寅、小學教職員之薪給。

卯、殘廢者勞工及無力生活者之撫卹金、養老金及贍養費。

三、第三類所得：

子、各級政府機關存款。

丑、公務員及勞工之法定儲蓄金。

寅、教育、慈善機關或團體之基金存款。

卯、教育儲金之每年所得息金，未達一百元者。

現行條例關於免稅之規定，僅有上述各項；至於納稅人之個人事情，則全未提及。考各國所得稅法關於個人事情如兒女多少、家庭狀況等皆有詳細規定，以便酌予減免，必如是，所得稅之個人稅的性質及其適合於納稅能力之優點，方得充分完備。故將來吾國如謀稅制之改進，自非注意此點不可。

以上所述，僅為我國現行所得稅制度之主要缺點，至其枝節項目，則應改進之處更多。本來，所得稅的徵課，為一切租稅中之最難於達到公平與精確者。英美諸國實施所得稅之歷史，多者已有百餘年，少者亦達數十年，始有今日之成績。今我國所得稅之實施，不過三四年，欲其完整無缺，自屬不易。然所得稅之創辦，不僅為中國推行直接稅的起點，亦且為改革中國稅制的起點；其成功與失敗對於吾國稅制改革前途之影響，實為至深且巨！吾人對所得稅之期望既如此殷切，故不免「求全責備」，希望財政當局對現行稅制不斷改進，使之日趨完善，而完成吾國稅制改革之光輝的第一步！（註六）

（註一）參看朱僕著 所得稅發達史第三章第二節。

（註二）參看朱僕著 前揭書第四章。

（註三）關於吾國現行所得稅實施以來之情況，可參看高秉坊作近年來我國稅制之改革一文（載財政評論二卷二期）及所得稅實施之三年一文（載時事新報十月十四日）。

（註四）見高秉坊作所得稅實施之三年一文。

（註五）見馬寅初作所得稅暫行條例應即修正之理由一文（載財政評論二卷三期）。

（註六）關於現行所得稅稅收的已有成數，可參看下列末尾附載之各種統計表。

第四章 過份利得稅 (Excess profit tax)

第一節 過份利得的意義及其發生的原因

「過份利得」(Excess profit)亦稱「溢利」，故過份利得稅又名溢利稅。此稅為上次世界大戰之產物，價對於戰時營業之獲得特殊利益者所課之稅，戰後此稅曾經廢止。然現時二次世界大戰又已爆發，各國為籌措戰費計，必重師過去辦法，實行征課「戰時過份利得稅」(War Excess Profit Tax)，故此稅目前頗有研究之價值。

所謂過份利得係對一般利得或平均利得而言。一種營業所得的利益，如超出當時一般營業所應得的盈利率(Rate of Profit)之上，即可謂之為過份利得。至於此一般應得的盈利率之高低，則因各國的稅法而異：如英、法、德諸國的過份利得稅法，規定以戰前若干年內的平均盈利率為標準；美國的過份利得稅法，則規定以八厘盈利率為標準，過此即為「過份利得」。過份利得的產生，本不限於戰時。平時一種營業，若其資本特別雄厚，生產技術特別精良，亦有獲得此種利得之可能。不過，就一般而言，平時產生過份利得之機會究不如戰時之多。這由於下列的幾種原因(註一)：

(一)戰時，凡與戰爭需要有直接或間接關係之營業(如軍火、糧秣、醫藥、交通用具等業)，買賣必特別發達，因而其所得盈利，必較平時大為增加。

(二)戰時，一般商品——尤其是各種日常生活用品的價格，必然因供給的困難或其他原因而飛漲，故凡戰時開工的企业，其所獲盈利，必遠較平時為多。

(三)戰時，因戰事的影響，必有大量的人口移至後方安全地區，因此在此種安全地區的營業必特別繁榮，可以取得豐厚的利益。

(四)戰時，外貨的輸入，或因交通運輸的困難，或因政府的限制與禁止，必然大為減少，於是本國某幾種工商業遂得乘機盡量發展，因而獲得鉅額的利益。

國家對於戰時獲得特殊利益的營業，應課以戰時過份利得稅，其理由有四：

(一)就盈利產生的原因上說：戰時某種營業之所以能够獲得非常的鉅利，純然由於社會的原因——戰爭，與營業者的勞務無關，故此種鉅利之獲得，實近於「非法」與「意外」，稱之為「過份」利得，確是名符其實。國家對於社會經濟之進步而發生的土地增值既可課以租稅，則對於因戰爭而發生的過份利得又何嘗不應以租稅方式征收其一部分，歸諸公有？

(二)就倫理的立場上說：在戰時，有無數的人犧牲了自己的生命財產，犧牲了自己的田園廬墓，家庭骨肉，流離失所，其慘酷直非筆墨所能形容！可是，在另一方面，却有一部分人乘戰爭時會而大發其「國難財」，苦樂不均，甯有甚於此者！國家對於此種戰時暴富者若不課以稅負，在倫理上實說不過去。

(三)從戰時財政上說：戰時軍費之支出浩大，政府非開闢稅源或增加稅率，不足以資應付。一部分營業在戰時既獲得鉅額的利益，則國家征課其一部分，以裕國用，不僅事屬應該，而且有其必要。且戰時過分利得稅，因係課於有過份利得的營業或財產之故，稅率即使加重，納稅者亦不覺其苦，故確為戰時財政上之一良好的稅源。

(四)在戰時，一部分產業因受戰事影響，營業不振，利潤減少；而另有一部分產業，反邀戰爭之福，盈利倍蓰。國家對於後者若不課以重稅以謀減少其間利益相差之程度，則大利所在，人爭趨之，勢必引起整個產業機構之劇烈的變動。

第二節 各國過份利得稅制度的諸種設施

戰時過份利得稅的征課理由既經說明，茲再敘述其實際的內容如次：

甲、課稅範圍 戰時過份利得稅的課稅範圍，各國規定不同：英國稅法規定凡在英國境內經營之商業及各種產業，及經營國外貿易者之利益，皆須納稅。惟在國內之耕作業者，雇傭及職業所得，或其利益之發生，純基於個人之條件，而無在何資本之支出，或所需資本極少之各種自由職業，得免征戰時過份利得稅。美國過份利得稅法最初在一九一七年三月頒佈實施時，規定凡與戰爭有直接關係之營業，無論為公司抑或個人，皆須課稅。是年十月擴大課稅範圍，任何營業之利益，皆在課稅之列。一九一九年復加修正，將課稅主體僅限於公司營業。法國一九一六年頒佈之戰時過份利得稅法，規定凡負損營業稅之個人或公司，獲得特別利益者，皆須課以非常稅。德國之征課戰時過份利得稅，亦始於一九一六年，最初課稅範圍僅限於公司營業。一九一八年修改稅法，擴大課稅範圍，對於個人過份的所得，亦實行課稅。

乙、課稅基本 戰時過份利得稅之課稅基本，為過份利得之實數額。此項實數額之計算，有兩種不同的制度：（一）選擇戰前一定期內的利益為標準利益，凡一年度營業利益超過此標準利益之額數，是為課稅基本。例如英制規定凡戰前有三年營業成績者，取其利益較多之二年平均數為標準利益；僅有二年者，即取其二年之平均數為標準利益；僅有一年者，即取此一年之利益數為標準利益，其未營業者，則依資本酌定一數額作為標準利益。每年營業盈利超過標準利益者，即以此超過額為課稅基本。（二）由政府規定一種盈利率，每年營業獲利超過此盈利率者是為課稅基本，例如美制歸定任何營業皆以利息八厘為標準利益，超過此數者，即以超過之額為課稅基本。

丙、減免規定 各國過份利得稅法皆有減免之規定，例如英國規定課稅利得中得扣出：（一）借款尚未償付之利息；

(二)對於經理董事報酬數額，經稅法規定限於戰前數額者，如經稅局核准，其增加數亦得減免；(三)凡資本財產之跌價，或因戰爭原因不克修補復元之數，准予減除；(四)標準年度及課稅年度之資本如有變動，得以所得補足；(五)各營業者之溢利得扣除二百鎊；(六)若某年度營業利益低於標準利益之數，得從下年度課稅利得中減除。又在獨資營業之利益率准予減免者，比公司營業高二厘，因前者所負之危險實大於後者。法國稅制規定課稅利得中得扣除：(一)各項事業之借款與利息；(二)原料品代價；(三)一般經費如修繕費、維持費、燃料費、動力費、地租、俸薪等；(四)原料及建築物設備之跌價。美國稅法規定私人利益總額准予減除八千美金，公司營業准予減除三千美金。法國最初規定過份利得在五千萬郎以內者，得免稅；又法定資本利息六厘應得之數，亦得扣除。一九一七年修改稅法，規定過份利得在八千佛郎以內者，免稅；法定資本利息亦由六厘增至八厘。

丁、稅率 戰時過份利得稅之稅率，各國規定不同：英國採比例制，一九一五年為百分之五十，一九一六年增至百分之六十，一九一七年更增至百分之八十，一九一九年減為百分之四十，一九二〇年再增為百分之六十，翌年即行廢止。此項稅收以一九一八年度為最多，達三萬三千餘萬鎊。美國稅率規定於扣除減免額後，利率在二分以下者，課稅百分之二十；利率在二分以上者，課稅百分之四十。法國一九一七年之稅率，最低為百分之五十，最高為百分之八十。德國稅率初定為最低百分之十，最高百分之三十，此外超過某種限度，另有附稅的征收。一九一八年修改稅法，將公司營業的稅率增至百分之六十，惟另有減稅規定。至對於個人過分利所得之稅率，則定為最低百分之五，最高百分之五十。

第二節 我國現行過份利得稅制度的缺點及其改進

我國自抗日民族解放戰爭爆發後，軍事支出浩繁，而主要稅收（關鹽統三稅）則大為減少，中央為開闢稅源，增加收入

，平均負擔及實現「有錢出錢」的原則起見，乃於頒布遺產稅暫行條例之後，復於二十七年十月二十八日頒佈非常時期過分利得稅條例，旋又於二十八年九月六日修正公佈。茲將條例之要點，分項說明如次：

甲、課稅範圍

我國過分利得稅的課稅範圍，據條例規定，為：（一）凡公司、商號、行棧、工廠或個人資本在二千元以上之營利事業，其利得超過資本額百分之二十者。（二）財產租賃之利得，超過其財產額百分之十五者（第一條）。但凡由戰區遷入內地之工廠，及因戰事受有重大損失之營業，經查明屬實者，得暫予免稅。（第十四條）

我國所得稅的課稅範圍，遺漏不動產的所得一項，這是一大缺陷。今非常時期過分利得稅的課稅範圍，包括財產租賃的所得，這是比所得稅進步的地方。財產租賃所得的起稅點定為利得率一二%，比營利事業的起稅點定為一五%為低者，大約一因受土地法規定的限制（土地法規定土地及其改良物的標準利率為一二%），一因營利事業的冒險性較大之故。普通市場上的利率大約為六%，而我國條例竟定利潤率一五%為營利事業的超額起稅點，大約是體卹商艱之故吧？至於對由戰區遷入內地的工廠及因戰事受有重大損失的營業，暫予免稅，這於獎勵工廠之內遷及發展後方之經濟，實屬正確而必需的規定。

乙、課稅基本之計算 吾國非常時期過分利得稅條例規定資本額利得之計算，及資產之估價，準用所得稅暫行條例關於資本額所得額及資產估價之各規定，但公積金不得併入資本計算。又，已納或應納之所得稅及財產之折舊，於計算過分利得額時，不予減除（第三條）。但下列各款應於計算財產租賃利得額時扣除之：（一）財產之修繕及其他必要費用，但在租約內載明由承租人負擔者，不在此限；（二）保險費；（三）合法捐稅（該條例施行細則第五條）。

查吾國所得稅的稅額計算，得將公積金計入資本中，殊不合理，今非常時期過分利得稅條例，明白規定公積金不得併入資本計算，實是一大進步。但，已完納的所得稅或營業稅，因已保應納稅款，自非納稅人的所得，故不應計入課稅額中。同時，借入資本的應付利息，并非納稅人的所得，故應扣除計稅。這是將來應行改正之點。

丙、稅率 營利事業所得，按左列各級稅率徵稅（條例第四條）。

- 一、利得額超過資本額百分之二十至百分之二十五者，其超過額征百分之十。
- 二、利得額超過資本額百分之二十五至百分之三十者，其超過額征百分之十五。
- 三、利得額超過資本額百分之三十至百分之四十者，其超過額征百分之二十。
- 四、利得額超過資本額百分之四十至百分之五十者，其超過額征百分之三十。
- 五、利得額超過資本額百分之五十至百分之六十者，其超過額征百分之四十。
- 六、利得額超過資本額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十。

財產租賃所得，按左列各級稅率徵稅（條例第五條）。

- 一、利得額超過其財產價額百分之十五至百分之二十者，其超過額征百分之十。
- 二、利得額超過其財產價額百分之二十五至百分之三十者，其超過額征百分之十五。
- 三、利得額超過其財產價額百分之三十五至百分之四十者，其超過額征百分之二十。
- 四、利得額超過其財產價額百分之四十五至百分之五十者，其超過額征百分之三十。
- 五、利得額超過其財產價額百分之五十五至百分之六十者，其超過額征百分之四十。
- 六、利得額超過其財產價額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十。

吾國非常時期過分利得稅率係採超額累進制，由百分之十累進至百分之五十爲止。較之各國戰時利得稅率雖低，然較之吾國所得稅率，則又進步多了。

丁、征收方法 非常時期過分利得稅爲中央稅，其征收事務由所得稅征收機關兼辦（條例第二條）。關於營利事業之適

分利得，按營業年度計算者，由納稅義務人於結算日起一個月內向征收機關報告其利得額，不能以營業年度計算者，於結算或取得之日起十五日內報告。至財產租賃的過分利得，則由納稅義務人於領受利得日起十五日內報告其利得額，主管征收機關即根據此項報告，經調查屬實後，決定其應納稅額，通知納稅義務人繳納。(第六、七、八條)

在長期抗戰的艱苦過程中，過分利得稅之舉，不僅適合於戰時財政之需要與社會倫理之要求，而且具有吸收社會游資減少通貨膨脹，抑制商業資本畸形發展，及阻止私人財富過度膨脹之功用。然我國之過分利得稅，在其現有的形式之下，仍有不少應行改進之點，例如：(一)就課稅標準而言，我國之過分利得稅與所得稅相同，係以利得合資本實額之百分率為征課標準，因而其使狡猾之徒易於逃稅或減稅之流弊，亦與現行所得稅制度相同(可參看第二節批評現行所得稅制之各點)。(二)就征課範圍而言，我國現行過分利得稅之征課對象僅及於戰時享有過分利得之一部分人即企業家商人投機者及租賃財產之所有者。其實，租用抗戰時會而大發所謂國難財者決不止條例上所列的幾種人，故著者認為過分利得稅之征課範圍應擴充至足以包括戰前享有過分利得之一切經濟主體。(三)就稅率而言，現行過分利得稅條例規定利得超過資本額及租賃財產價額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十，利得率及稅率於此即停止進級，實嫌過早。蓋戰時利得超過資本額或租賃財產價額百分之六十者比比皆是，即以二十七年成都區營利事業報告為例，其中有半數以上純利占資本額百分之六十以上，而實際獲利數倍以致數十倍於資本額者，亦屬所在多有。政府對於此種高率過份利得，其超過額反只課以百分之五十的比例稅而不繼續累進以加重其負擔，不僅在納稅人方面為不公，即就財政觀點言，亦減少收入不少。因此，現行稅額及稅率實有更行提高之必要，對於超過一定比率之過分利得，甚至可以採用滾收辦法，如此，過分利得稅之效用始能充分發揮。

附載：我國所得稅及過分利得稅收入統計

(資料來源：財政部直接稅處)

表1. 所得稅歷年稅收之趨勢

年 度	預 算 數	實 收 數	指 數	備 考
廿五年年度	6,000,000元	6,487,271.14	100	實收數超過預算數
廿六年年度	28,000,000	20,238,439.29	312	實收數在預算八成以上
廿七年年度	12,000,000	8,604,273.92	133.	債包指下半年六個月實收數約預算數之七成
廿八年年度	80,000,000	31,746,809.98	489	上系實收累計數業已超過預算數將來決算時當更可超額

表2. 所得稅在國稅中之地位

稅 別	二十五年年度			二十九年年度		
	預 算 數	百分比	位 次	預 算 數	百分比	位 次
關 稅	317,973,514	47	第一位	289,390,000	61	第一位
鹽 稅	189,187,225	28	第二位	82,000,000	19	第二位
統 稅	132,786,117	19	第三位	18,810,000	5	第四位

菸酒稅	16,987,393	2	第四位	16,500,000	4	第五位
印花稅	11,300,000	2	第五位	4,000,000	1	第六位
所得稅	5,000,000	1	第六位	35,000,000	8	第三位
其他各項國稅	6,581,862	1	——	8,072,000	2	——
總計	679,826,113	100	——	423,772,000	100	——

表3. 歷年所得稅稅收之分析

類別	二十五年		二十六年		二十七年		二十八年	
	實收數	%	實收數	%	實收數	%	實收數	%
第一類	1,186,470,541元	18	6,744,541,88元	33	1,684,913,72元	18	14,500,271,74元	45
第二類	2,072,236,29	32	2,400,212.03	12	659,208.82	7	2,286,107,34	7
第三類	3,228,534.31	50	11,092,885.81	54	6,357,070.82	74.	14,947,763.73	47
其他收入			849.54	1	2,420.53	1	13,827.17	1
合計	6,487,271.14	100	20,238,439,29	100	8,604,273.92	100	31,746,969.98	100

表4. 民國廿九年度所得稅利得稅之預算數征收數與納庫數

稅別 二十九年預算數 截至十月廿七日之征收數 截至十月廿七日之納庫數

按察使官廳稅務課長 吳中

各區縣營業稅徵收概況表

表5

所得稅	39,000,000.00元	36,690,565.09	32,292,432.92
利得稅	24,000,000.00	35,849,634.84	22,318,148.11

表5. 直接稅所屬區分處稅收等級一覽表

省 處 別	一萬上 千以者	三萬上 百以者	一萬上 百以者	五萬上 十以者	三萬上 十以者	二萬上 十以者	共計
川 康 辦 事 處	1	1	4		5	7	18
廣 西 辦 事 處			3	4	1		8
浙 江 辦 事 處			4	1	2	3	10
湖 南 辦 事 處			1	2	2	1	6
雲 南 辦 事 處			1		1	3	5
甘 肅 新 辦 事 處			1		4	5	10
陝 西 辦 事 處		1		2	2	3	8
福 建 辦 事 處			2	2	1	3	8
江 西 辦 事 處			1	2	2	3	8
貴 州 辦 事 處			1			5	6
湖 北 辦 事 處			1		1	1	2

河南辦事處
 上海辦事處
 江蘇辦事處
 總計

2
 2
 4
 1
 2
 18
 13
 28
 36
 85

表0. 各區分處所得稅稅收情形

處名	截止		所得稅				利得稅							
	月	日	征	收	數	納	庫	數	征	收	數	納	庫	數
江蘇辦事處	10	10	16,600	181	30	15,768	254	47	10,636	308	32	6,807	528	46
上海辦事處	10	20	13,089	973	58	12,613	651	24	5,731	939	17	8,997	800	39
成都辦事處	10	10	1,666	201	03	1,090	623	31	1,720	584	30	978	008	03
內江辦事處	10	10	320	348	63	266	356	83	266	348	74	72	084	30
貴陽辦事處	10	20	163	913	11	124	816	34	163	862	56	70	073	37
萬縣辦事處	10	10	304	302	68	226	712	33	624	123	70	339	363	36
樂山辦事處	10	10	106	521	35	123	052	67	137	696	75	78	141	72
重慶辦事處	10	10	261	669	16	223	773	72	704	697	89	574	398	82
宜陵辦事處	10	10	133	676	10	224	675	42	232	674	24	219	741	04

附註：所得稅及庫付利得稅收入統計

共 32

年 度 報 告 書 附 錄 第 三 章

千 円

瀧原區分處	10	10	\$11,248.05	247,944.84	475,301.45	212,574.72
合川區分處	10	20	161,088.66	158,440.52	74,620.42	59,044.86
總管區分處	10	10	107,577.18	102,853.81	170,838.02	
南光區分處	10	10	77,472.87	72,329.63	36,744.16	31,572.46
綿陽區分處	10	10	73,834.86	64,286.14	112,171.26	34,556.13
雅安區分處	10	10	27,000.31	25,747.19	19,955.35	14,667.75
康定區分處	10	10	38,510.02	38,734.35	10,231.08	9,018.05
江油區分處	10	10	58,423.70	43,172.34	49,335.20	31,245.43
永川區分處	10	10	69,260.69	67,404.94	73,976.35	72,206.55
瀘縣區分處	10	10	70,325.65	58,556.35	73,134.64	12,363.75
廣西辦事處			2,563,756.18	1,701,382.53	5,090,385.05	2,386,177.57
省 處	10	20	378,510.72	310,337.37	573,448.96	220,707.30
賀縣區分處	10	10	351,533.93	336,331.41	947,305.11	870,140.56
梧州區分處	10	10	339,891.56	266,537.74	1,209,939.77	538,420.15
鬱林區分處	10	10	480,532.35	50,145.71	1,048,501.34	6,838.43
柳州區分處	10	10	345,101.41	290,643.93	439,578.75	304,372.59
百色區分處	10	10	171,094.51	130,030.44	465,564.57	324,273.70

湖州區分處	10	10	126,654.00	47,958.00	360,796.00	70,151.00
肇慶區分處	10	20	346,487.65	269,497.98	15,210.55	5,275.76
浙江辦事處			9,019,087.03	2,678,775.57	5,087,875.66	4,062,220.65
鄂縣區分處	10	10	697,730.39	551,540.82	941,902.74	694,419.89
紹興區分處	10	10	564,730.29	534,728.24	1,016,198.85	936,766.73
永嘉區分處	10	10	526,319.95	466,229.21	1,089,833.64	810,116.71
金華區分處	10	20	487,184.03	461,709.51	1,092,706.13	989,905.43
臨海區分處	01	10	126,869.05	138,171.76	116,348.62	149,955.66
衢縣區分處	10	10	216,401.85	199,706.38	266,173.28	204,408.85
建德區分處	10	10	58,211.41	58,092.70	36,807.98	37,976.42
麗水區分處	9	30	76,487.46	64,052.02	39,084.14	37,679.78
於潛區分處	9	30	15,458.84	12,699.24	12,863.64	6,802.95
屯溪區分處	10	10	309,691.60	190,845.69	388,457.64	170,256.23
湖南辦事處			1,315,869.87	1,122,566.72	1,813,376.39	1,249,311.04
衡陽區分處	10	20	336,313.55	271,620.01	956,293.80	171,369.37
常德區分處	10	40	225,939.92	214,590.19	521,867.35	443,350.57
鄂陽區分處	10	10	113,105.52	107,370.52	30,553.84	30,230.40

附載：所得稅及過份利得稅收入統計

沅陵區分處	10	10	75,559.77	79,986.04	78,442.24	56,138.78
零陵區分處	10	20	104,816.82	111,919.08	100,542.29	101,711.98
湘潭區分處	10	10	460,706.89	337,088.98	745,674.87	446,479.96
衡南辦事處			1,700,810.10	1,027,104.65	63,066.10	34,337.59
省 處	8	30	685,885.44	427,095.88	55,368.46	27,552.64
藍明區分處	10	30	723,107.95	446,682.84	6,874.67	6,869.62
衡蓋區分處	10	10	253,868.62	125,943.66	365.84	118.53
大理區分處	10	10	16,575.38	16,278.04		
宜陽區分處	10	10	9,304.51	2,335.49		
保山區分處	05	80	8,048.04	8,048.04		
湘江區分處	05	31	1,182.76	1,182.76		
甘寧游擊隊司令部			1,321,353.33	1,393,554.28	1,440,422.21	816,043.77
省 處	10	30	434,601.02	605,308.10	602,969.72	488,618.98
度支區分處	10	10	230,869.83	213,725.58	203,943.42	37,848.39
警備區分處	10	10	33,668.02	29,464.64		
突支區分處	10	10	28,383.50	36,773.49	223,697.90	141,124.80
平汝區分處	10	10	104,957.18	127,669.21	131,651.31	107,676.38

武威區分處	10	10	137,914.30	140,374.04	105,179.51	11,256.94
隴南區分處	10	10	49,789.08	74,090.51	31,820.74	38,800.89
酒泉區分處	10	20	10,358.96	48,946.48	27,138.91	21,928.03
蘭州區分處	9	10	21,622.14	31,071.45	46,424.37	44,941.41
寧夏區分處	9	10	44,514.60	35,376.18	16,699.48	12,646.39
陝西辦分處			2,028,499.74	1,781,894.51	3,366,851.09	2,640,136.86
西安區分處	10	10	1,801,648.27	1,081,001.65	2,861,455.50	1,819,826.32
南鄭區分處	10	10	132,271.78	113,024.36	189,172.36	131,270.39
安康區分處	10	10	49,347.95	51,110.66	60,212.74	46,482.86
寶雞區分處	10	10	204,368.51	181,758.04	265,337.36	178,772.57
三原區分處	10	10	216,704.97	211,208.46	345,140.69	389,424.14
渭南區分處	10	10	113,919.13	129,241.26	197,599.32	120,827.96
郿縣區分處	10	10	15,437.31	15,437.31	3,032.62	2,032.62
商縣區分處	10	10	5,112.87	5,112.87		
編造辦事處			1,959,458.06	1,256,259.44	3,771,545.20	1,570,716.04
省 處	8	31	705,794.55	195,606.56	1,977,894.54	98,049.25
香江區分處	7	30	217,969.86	237,225.22	395,655.66	348,230.36

稅務司 財政司 稅務司 稅務司 稅務司

中川

廈門區分處	10	20	294,298.28	230,081.72	359,573.08	281,246.02
建甌區分處	10	10	143,567.65	138,846.48	130,634.61	128,514.33
龍岩區分處	10	10	71,284.05	69,414.53	35,628.62	34,341.77
福安區分處	10	10	32,571.38	30,423.19	19,274.30	15,440.02
莆田區分處	10	10	324,234.60	280,533.46	813,088.15	651,610.46
湖梅區分處	10	10	169,717.67	134,191.28	39,768.85	14,783.83
江西辦分處			1,681,469.08	1,240,797.45	2,303,392.07	1,417,780.49
贛縣區分處	10	10	494,197.19	472,641.16	779,585.85	751,540.08
上饒區分處	10	10	77,384.85	59,708.96	174,443.94	23,555.41
萍鄉區分處	10	10	239,115.56	105,848.16	87,031.76	31,016.97
吉安區分處	10	10	377,491.45	287,627.07	499,359.64	346,789.16
南城區分處	10	10	106,946.64	82,515.33	152,026.29	85,233.69
樟都區分處	10	10	59,452.29	60,778.23	17,825.63	15,873.26
鉛山區分處	10	10	239,733.49	110,677.09	529,498.37	77,902.26
萍鄉區分處	10	10	57,135.61	53,601.45	64,118.64	34,619.36
貴州辦分處			527,615.36	453,819.63	1,100,405.31	547,635.06
貴陽區分處	10	10	236,164.01	254,979.22	777,233.33	239,173.61

蕪湖區分處	10	10	48,645.33	46,985.32	69,033.83	62,109.09
阜甯區分處	10	10	29,563.88	26,168.22	34,196.26	33,558.32
柘江區分處	2	10	14,401.63	13,863.16	29,263.64	26,317.09
鎮遠區分處	10	10	13.30	13.30		
靈璧區分處	10	10	16,499.97	16,045.71	3,575.86	6,517.45
安慶區分處	10	10	83,327.31	3,764.70	187,102.34	182,739.30
湖北辦事處			279,397.62	247,411.47	317,472.33	225,049.86
沙市區分處	5	31	114,982.06	85,117.32	201,634.68	119,591.02
老河口區分處	10	10	99,579.44	98,680.35	88,377.52	88,084.58
恩施區分處	10	10	59,138.21	62,539.29	6,821.78	728.13
宜昌區分處	5	31	5,537.91	1,994.51	20,138.38	16,646.23
河南辦事處			376,681.64	280,161.29	312,718.24	225,231.85
內鄉區分處	10	20	109,480.66	88,171.68	135,093.81	67,430.00
洛陽區分處	10	10	176,036.68	169,162.31	165,900.43	138,079.83
立煌區分處	9	10	4,464.30	4,464.30		
禹縣區分處	10	10	86,700.00	13,363.00	61,024.00	19,522.00
上海辦事處	9	30	3,117,346.19	9,117,346.19	102,306.43	102,306.73

附錄二：所得稅及滯留稅徵稅收入統計

千元

中國租稅制度及其改革

江蘇游藝處	9	20	38,539.24	38,539.24	38,539.24	35,450,724.90	22,080,773.77
總計			36,539,859.44	32,138,737.45			

第五章 遺產稅 (Inheritance tax)

第一節 遺產稅的意義及其征課的根據

遺產稅為私有財產的所有人因死亡，隱退或其他理由而以其財產移轉他人時所課之稅。此稅在英國為 *death duty*，美稱為 *inheritance tax*，法稱為 *impôt sur les successions*，德稱為 *Erbchaftsteuer*。我國一般譯為遺產稅，但實以譯稱「遺產稅」為宜，蓋西洋之遺產稅可分為兩種：一為課於遺產未分配之前，即對於遺產全部所課之稅，名曰遺產稅 (*estate duty*)；一為課於遺產已被分配之後，即對於各繼承人繼承部分所課之稅，名曰繼承稅 (*legacy and succession duty*)。若謂名遺產稅，僅能表示其中之一種，而遺產稅一名之則可以將兩者包括在內，尤稱名實相符。

遺產與遺贈，為私有財產社會所必有之事實。今日各國遺產稅之發達，雖為民主政治進步之結果，然其起源，則可溯諸往古。羅馬帝國建國之初，即已有 *vicinia hereditaria*，係稅遺產二十分之一，供戰士養老金之用。中古封建之世，則有所謂 *Relief* 與 *Heriot* 之征課，為繼承人取得財產繼承權之報償。降及近世，英國於一六九四年開始征收遺產印花稅，先為五先令，後增至十先令，為近代國家開征遺產稅之濫觴。嗣後各國相繼仿行，法國於一七〇三年，意大利於一八六二年，日本於一九〇五年，德國於一九〇六年，美國於一九一六年，先後征課遺產稅。歐戰以後，各國遺產稅稅收日益增加，而其在財政上之地位亦日形重要，於今遺產稅已與所得稅同為且述各國直接稅制中之兩大支柱。英國財政學者 *Dr. F. S. The Science of Public Finance* 一書中，指出重要國家遺產稅收入佔全體稅收之百分率，加拿

大爲一三·八%，英國爲十二%，瑞士爲六·三%，美國爲六%，法國爲五·四%，日本爲二·六%，德義最少，僅爲一%。再就各國遺產稅之征收情形觀之，則大有與年俱增之勢：英國在近二十年間，增加三倍餘；美國一九三四年之遺產稅收入，較之一九一七年增加五倍以上；其他國家，亦增加一二倍不等。

關於遺產課稅之論據，學者間的意見頗不一致：有主張沒收無遺囑之財產稅 (Doctrine of intestate escheat) 者，如 Benham, J. S. Mill 等是；有主張追稅說 (Back-tax Theory) 者，如 Max vest, E. F. Schaffle 等是；有主張遺元所得稅說 (Capitalized Income-tax Theory) 者，如 Bastable 等是；有主張國家共同繼承權者 (State Co-heirship Theory)，如 Bluntschli 等是。以上各說，雖各持之有故，言之成理，然皆不如能力說 (Ability Theory) 之精當洽切。能力說者認爲遺產稅之根據，乃基於納稅能力，與一般賦稅之根據並無二致。一種財產，原所有人既可以之遺給他人，是卽表示該項財產已非原所有人生活所必需，亦卽表示該項財產有納稅之能力，故國家可得而課稅。再就繼承人方面而論，遺產之獲取，足以增加其財富，亦卽增加其個人之納稅能力。且繼承人之取得遺產，并未支付任何經濟價值之代價，故無異一種不勞所得 (unearned gain)，政府征收其一部分，以供國用，孰曰不宜？惟推測納稅能力之時，必須斟酌繼承人與遺給人之關係，有親疎之不同，其對於遺產之期待與依賴，亦有程度之不同，因而其納稅之能力亦有大小之不同。國家課稅，自須按親疎等級，設差別待遇，方可躋於情理兼賅。故美財政學家 Seligman 主張遺產課稅之理論的根據，可用偶然所得稅 (Accidental-income Theory)，而輔之以繼承權利稅 (Privilege of inheritance)。如此，不惟累進稅率之採用，有正當之論據，卽親疎關係之差別，亦可得合理之解釋(註一)

第二節 遺產稅的優點

姑無論遺產稅之理論根據若何，此稅在現代各國已公認爲一種良稅，而爲一般理財家與社會政策家所歡迎，考其主要原因在於：

(一) 遺產稅之征課，可以獲得豐富而確實之收入。遺產稅係取之於遺給人之財產，而非非加重繼承人之負擔，故雖難以較重之稅，亦不致引納稅人之過分苦痛與反對。遺產之處置，在歸於繼承人之前，國家可以施行其管理權，故隱匿逃稅之弊可以防止，征收上亦頗爲方便。再則遺產稅之收入，在表面上似爲一種機會收入，其多寡無法預定，然考之各國實情，則年年略有定額，可以預算，蓋遺產稅之納稅人，多爲中等財產之所有者，其所納之稅，實占全部稅收之大部分也。

(二) 遺產稅之征課有補充所得稅之功用。國家平日對於所得課稅，往往有遺漏之處，例如有某種動產及不動產，其所得數容或未發生變動，而其價值常增加，所有人從出賣財產上常獲得巨額之所得，非所得稅之所能課及。又如股票證券之類的動產，買賣容易，獲利之機會特多，雖列入課稅範圍，然以難於調查確實，不免時有隱匿漏稅等情。再如使用財產（衣飾、用具、玩器之類），平時僅給與所有人以精神所得，故亦不在所得稅課稅範圍。以上所述種種財產，平時爲所得稅征課之所不能及，然在遺產稅制之下，皆可以捉住，而課以適當之稅負。故遺產稅實有補充所得稅之功用。

(三) 遺產稅之征課，有節制資本、調劑財富分配之功用。在資本主義制度之下，生產手段爲少數人所壟斷，此少數人憑藉其特殊地位，盡量剝削，收奪一般小生產者及無產者，以增殖其私人資本之積蓄，其結果遂造成富者愈富貧者愈貧之現象，而私產制度之種種弊害因以暴露無遺。在民治思想發達之國家，私產制度愈成爲一般大眾詛咒與攻擊之對象。於是資產階級之國家，始而不能不採行所得稅，以限制私人資本積蓄之速度；繼而又不能不實行遺產稅，以防止私人財富之無限制的積聚。一人終身累積資本，究屬有限，若是世代相承，則累積可以到無限。國家在一人死亡時，課以遺產稅，正足以節制社會資本之過度集中於少數人之手。且國家以遺產稅方式征得之一部分財產，若分配於社會全體，則資本制下財富分配不均

之形勢亦得以緩和，故遺產稅又為調劑社會財富分配不均之一重要手段。

第二節 遺產稅制度應有的設施

遺產稅在理論上雖有不少的優點，然欲使之真正成爲一種良稅，則必須在實際上作種種斟酌與規定，具體言之，即：

(甲) 累進稅率之規定 遺產稅之征課應採用累進稅率，已爲一般人所公認，故 *Sothman* 謂「累進之理論，在遺產稅中比在稅制之任何其他部中，更能適用；不管吾人之主張係根據於遺產限制說，抑或根據於能力說，或報償說，累進等級之設立乃有益而可實行之辦法」(註二)。遺產稅累進稅率所根據之標準，普通採用下列五者：第一、以遺產數額之多寡爲累進之標準。遺產數額愈小者，稅率愈低，反之，遺產數額愈大者，稅率愈高。至於繼承之關係若何，則置之不論。第二、以繼承人與遺產人關係之親疎爲累進之標準。親疎等級，各國親屬法皆有規定，大抵繼承人與遺產人之親屬關係愈深厚者，稅率愈低，反之則愈高。第三、以子女人數之多寡爲累進之標準。遺產稅不應僅以遺產之數額爲唯一之標準，尚須考查繼承人之人數。如有子女人數較多者，各人分析所獲之數，比之獨子獲取全部者，其納稅能力較小。故後種繼承當較前種所課之稅率爲重，方爲合理。第四、除上述三種標準而外，意大利國家社會主義者 *Milano* 另創一種理論，即以遺產轉移之次數 (The number of transfers) 爲累進之標準。氏認爲征課遺產稅時，應分別各種遺產之來源，而課以不同之稅率，詳言之即：(一) 課於由遺產人自身所累積之財產，稅率不應高於現在所有者；(二) 課於遺產人直接從父繼承而來之遺產，稅率應爲百分之五十；(三) 課於遺產人間接從其先人轉繼承而來之遺產，稅率應更高，或竟爲百分之百。自反面言之，即一種財產歸私人享有之時間，應受限制，假如平均每三十年發生一次遺產轉移，則在第一屆三十年國家收回一部分，第二屆三十年又收回一部分，第三屆三十年又收回一部分或全部分。氏認爲實行此種以財產之世代及轉移之次數爲標準之累進稅制

，可免除各部遺產分類繁瑣之弊，且又足以鼓勵人民自身勤儉儲蓄之心。（註三）氏之理論自公佈以後，不僅大受社會政策家之贊揚，抑且引起一般理財家之重視，前者以其足以限制私有財產之累積，後者則以其足以增加國家之稅收。第五、以繼承人年齡希望（Life expectancy）為果進之標準。繼承人年事愈高，則享受遺產之時日愈少，故課稅率亦愈低，反之，則愈高。英國征課遺產稅時，估計不動產，即以此為標準。

（乙）免稅額之規定。吾人在研究所得稅時，已知有免稅額之規定，茲所討論之遺產稅制中，亦同樣有設置免稅額之必要。凡在一定數額以下之遺產，應予免稅，此不僅可以減少征收手續，并可以免除小額財產繼承人之負擔，而保持此等財產所有人之努力儲蓄。至於免稅規定之具體內容，大體係按親疏等級而設差別待遇，即繼承人愈為近親，則免稅額愈高；愈為遠親，則免稅額愈低。此乃意欲多予親戚遺產，少予疏遠之親。

（丙）債務及其他必須費用之扣除。遺產人生前所負之債務及死後所必需之喪葬費、一定額之子女教育費等，應自遺產中扣除。遺產稅僅就扣除債務及各種費用後之純遺產數征課。

（丁）逃稅之防制。遺產稅之稅率，既採累進制，增加甚速，故逃稅之企圖，亦隨之而愈強烈，國家如不設法防制，不僅影響於稅收，亦且有違公平負擔之原則。考遺產稅逃稅之方法甚多，其主要者，如（一）藉「贈與」方法逃稅，即遺產人故意於生前將財產贈與心目中之繼承人，以圖逃稅。在美國，分贈與為三種：（1）為生前贈與（Inter vivos Gifts），（2）為備死贈與（Gifts in contemplation of Death），（3）為遺贈（Gifts Cause mortis）。生前贈與是平時贈與。備死贈與是遺給人預料將死而為的贈與。遺贈是臨死時或死後的贈與。在日本則不問何種贈與，均視同遺產，一律課稅。在英國則規定死前若干年之贈與，方視為遺產之一部份而課稅。在德法兩國則另設贈與稅。我國最近頒佈之遺產稅暫行條例則規定：「被繼承人死亡前三年內分析或贈與之財產，應視為遺產之一部份，一律征課」（第十三條）。（二）藉假造債務

之方法逃稅。遺產人先將財產售與他人，再由繼承人贖回，或先將財產贈與繼承人，復向其贖回，以原產爲抵押，一轉移間，使財產負債甚鉅，以爲遺產稅減付之地步。此種弊端，各國稅法皆有嚴密之規定，以資防範。同時并實行嚴格之財產登記，凡關於財產之所有與轉移等權利事項，皆有完整登記，以爲遺產課稅之佐證。

(戊)遺產評價方法之規定 遺產稅係以遺產之價值爲課稅之標準，故遺產價值之評定，實爲征課遺產稅之前提。遺產評價之正確與否，於國家之稅收，人民之負擔，關係至爲重大。故各國稅法對於遺產評價之方法，皆有精密之規定。考遺產評價之意義，乃指被繼承人死亡時所遺留之全部財產，在繼承開始日評定其真實之價值。惟遺產之種類繁多，評價之方法不一，故其價值之評定，實爲一極繁雜之工作。一般言之，各國遺產之評價，多以公平市價 (Fair Market Value) 爲標準。所謂公平市價者，即指遺產人死亡日各該財產在供求常態下買賣雙方願意成交之價格，亦即遺產人死亡日當地市面通行之時間也。申言之，公平市價者，乃指當地之有交易所者，其市場通行之市場價格，或在無交易所設立之所在地者，則指同業公會之同行公議價格，或指當地同業間之批發價格等是。但除此公平市價而外，亦有採用其他標準以評定遺產之價值者，如(一)原價 (Cost Value)，即財產取得或建造時所支付或耗費之全部代價。(二)變現價值 (Cash Realized Value)，即遺產管理人將被繼承人所遺留之財產實行變賣而可獲得之現金價值。(三)重置價值 (Replacement Value)，即被繼承人死亡日購置或建造相同財產所需之購置價格。惟此應注意者，即在此新價值中須減去應有之折舊累計額，然後能決定其現在之真實價值 (Sound Value)。此項真實價值即爲重置價值。至於重置價值之決定，如有標準式樣之財產，則隨時有市價可資參考；如無市價者，則須分析財產之成本要素，而分別加以鑑定，或由評價委員會根據市况加以估定(參四)。

(己)分期征收之規定 遺產稅之稅源爲財產，然納稅人之變賣財產，往往不易脫手，若必強納稅人立以現金完稅，事實上不易辦通。因此，政府斟酌實際情形，將應納遺產稅分爲若干次征收，庶納稅人得從容籌措資金，以償稅款。

第四節 我國籌辦遺產稅的經過

遺產稅在歐美先進各國早已採行，且已成爲直接稅制中主要支柱之一。返觀吾國，自民國以來，雖屢有籌辦遺產稅之議，然終以時局多故，迄今猶未能見諸實行。民國四年夏，北京政府總統府財政會議鑒於「我國各省承繼爭產之案，無時不有，若征遺產稅，爲數必匪細微，名目雖屬創見，試行不致擾民，要亦良稅之一種，開源之一端」，乃制訂遺產稅條例十一則，其要點如左：

(一) 課稅範圍 凡無子立嗣者，其嗣子承受遺產時，應依本條例繳納遺產稅，以爲承受財產確定權利之證。

(二) 稅率 凡承受數逾一千元之遺產，應納百分之五，數逾十萬元之財產，應納百分之十。嗣父之債項及喪葬之費，得先酌量扣除。

(三) 免稅規定 凡承受遺產不滿千元者免稅，其遺贈財產於公共齋堂或合族義莊者亦同。

(四) 關於逃稅之規定 凡本條例規定應稅之財產，在本條例頒佈後承受者，若當事人隱匿不報，并不貼用印花照章呈驗，所立繼誓、遺囑、承繼讓約、或分家書等，均無效力。若呈報不實，其隱匿之部分爲無效。

上述條例，課稅範圍狹隘（僅限於無子立嗣之繼承），稅率亦輕（最高不過百分之十），在立法者之意，蓋欲求其易於推行。然終以時事多故，即此簡陋之稅法，亦未能見諸實施。民國十七年，國民政府召集財政會議及經濟會議，皆決議舉辦遺產稅，并由財部賦稅司提出遺產稅暫行條例。十八年一月，將該條例修正公佈，其要點如左：

(一) 親生子女、嗣子、養子、或親朋承受遺產時，應依照本條例繳納遺產稅，以爲承受財產確定權利之證。

(二) 承襲人之等次，照左表劃分之：

中國租稅制度及其改革

- 第一等 妻及親生子女
- 第二等 兄弟之子為嗣者
- 第三等 從兄弟之子為嗣者
- 第四等 同宗兄弟之子為嗣者
- 第五等 撫養異姓之子為嗣者
- 第六等 親戚或朋友之承繼遺產者

(三) 遺產應按左列稅率納稅(百分率)：

遺產	第一等	第二等	第三等	第四等	第五等	第六等
至,000元以下	免稅	免稅	免稅	免稅	免稅	免稅
10,000—100,000	1	1	1	1	1	1
100,000—1,000,000	1	1	1	1	1	1
1,000,000—10,000,000	1	1	1	1	1	1
10,000,000—100,000,000	1	1	1	1	1	1
100,000,000—1,000,000,000	1	1	1	1	1	1
1,000,000,000—10,000,000,000	1	1	1	1	1	1

14 100,000,000 — 10,000,000
 15 10,000,000 — 以上
 16
 17
 18
 19
 20
 21
 22

(四) 遺產人具有確實憑證之負債及喪葬費，與夫承襲人（如未成年）應需之教育費用，得先酌量扣除。又凡將遺產捐贈公共慈善，及公共事業或合族義莊者，得免科其遺產稅。

上述條例較之民四之條例，已進步許多：(一) 課稅範圍擴大；(二) 妻女與親生子同等地位；(三) 按親疏等級而區別稅率。然本條例與民四年之條例相同，只見稅法之頒佈，未見稅法之實施。

第五節 我國現行遺產稅制度的缺點及其改進

迨抗戰軍興，沿海各省相繼淪陷，關稅鹽稅大為短收，政府為籌謀抵補計，乃決意舉辦遺產稅，並於二十七年十月六日修正公佈遺產稅暫行條例二十四條，其要點如左：

(一) 凡人於死亡時在中華民國領域內遺有財產者，依本條例征遺產稅。中華民國人在本國領域內有住所而在國外有遺產者亦應征稅。

(二) 遺產稅按遺產總額計算征收之。被繼承人之遺產不在同一區域者，應合併計算其總額。計算被繼承人遺產總額時，應將下列各款：

1. 依法應繳納稅捐及罰金罰鍰；
2. 被繼承人死亡前未償之債務；
3. 管理遺產及執行遺囑之必要費用；

4. 農業用具或從事其他各業者之工作用具價值未超過五百元者。
5. 依法不得採伐或未達採伐年齡之樹木。

(三) 遺產總額在五千元以上者，一律徵稅百分之一。遺產總額超過五萬元者，就其超過額依左列稅率按級計算加征之。

1. 超過五萬元至十萬元者，就其超過額徵百分之一；
2. 超過十萬元至二十五萬元者，就其超過額徵百分之二；
3. 超過二十五萬元至五十萬元者，就其超過額徵百分之三；
4. 超過五十萬元至七十五萬元者，就其超過額徵百分之四；
5. 超過七十五萬元至一百萬元者，就其超過額徵百分之五；
6. 超過一百萬元至一百五十萬元者，就其超過額徵百分之七；
7. 超過一百五十萬元至二百萬元者，就其超過額徵百分之九；
8. 超過二百萬元至三百萬元者，就其超過額徵百分之十二；
9. 超過三百萬元至四百萬元者，就其超過額徵百分之十五；
10. 超過四百萬元至五百萬元者，就其超過額徵百分之二十；
11. 超過五百萬元至六百萬元者，就其超過額徵百分之二十五；
12. 超過六百萬元至七百萬元者，就其超過額徵百分之三十；
13. 超過七百萬元至八百萬元者，就其超過額徵百分之三十五；

14 超過八百萬元至九百萬元者，就其超過額征百分之四十；

15 超過九百萬元至一千萬元者，就其超過額征百分之四十五；

16 超過一千萬元者，就其超過額征百分之五十。

(四) 被繼承人死亡前三年內析或贈與之財產，應視為遺產之一部分，一律征稅。

(五) 遺產非經評價，不得征稅。其價額由遺產稅征收機關調查估計，經遺產評價委員會決定之。納稅義務人或利害關係人，不服前條之決定時，得向遺產稅征收機關申請交由遺產評價委員會覆決或鑑估之。若納稅義務人或利害關係人不覆決或鑑估之決定時，得依法提起訴願。

(六) 遺產稅應一次繳納，但有正當理由，經遺產稅征收機關核准者，得分期繳納之。

(七) 已納遺產稅之遺產於三年內再有繼承開始情事者，其已納遺產稅之遺產價額，免再征稅；其在三年以上，五年以內者，減半征稅。但遺產總額在一百萬元以上者，不適用前項之規定。

上述遺產稅暫行條例，自二十九年七月一日起正式實施。一種新稅制，在未經實行以前，其效果如何，困難何在，固不易推測，但吾人現在亦不妨依據其已知之特點，加以檢討：

第一 稅制方面：近代遺產稅之征課，本有三種不同之制度：

(1) 遺產稅制或稱總遺產稅制 不問繼承人所得遺產之多少，亦不問繼承人與遺產人關係之親疎，但就遺產總額課稅。

(2) 繼承稅制或稱分遺產稅制 按各繼承人所得遺產之多少，及其與遺產人之親疎關係，而差異其稅率。

(3) 併課制 課總遺產後，再課分遺產。

吾國遺產稅，依暫行條例第三條之規定，係採用總遺產稅制。從學理上說，分遺產稅制較總遺產稅制為能適應納稅人之納稅能力，亦即比較更合於公平之原則。但若就稅務行政方面而言，則總遺產稅制又較分遺產稅制為簡單方便，而易於實行。故財政部遺產稅暫行條例草案說明書謂：「就財務行政言，總課制手續簡單，征收便利，稅源確實，經費節省，均遠勝於繼承稅制（即分遺產稅制）及併課制。蓋繼承稅制及併課制，皆須顧及繼承人之親疎及繼承額之大小分別按級征收，雖覺周密，究嫌繁複。在今日吾國財產制度未臻完善，遺囑制度未普遍之時，尤無適用之餘地。本草案既屬暫行性質，對於繼承稅之征收，不妨於總遺產稅舉行成效之時，再為計劃，庶可無礙於新稅之進行」。

第二 稅率方面：現代各國遺產稅率，多採用累進稅制（Progressive Taxation），惟累進稅制又有全額累進制與超額累進制之區別。全額累進制當累進級時，易生不公平之現象，但超額累進制則無此弊。至累進之最高點，各國大都在百分之五十左右，而超額之最高稅率則達百分之九十，此則由於蘇聯為一社會主義的國家，其社會經濟組織之最高原則為實現共產主義、消滅私有財產制度，故特別提高遺產稅率，俾能逐步達到其預定之目的。

近世各國訂定遺產稅率之標準，大抵採用總遺產稅制者，以遺產數額之大小，為訂定稅率之標準；採行分遺產稅制者，則以繼承人與被繼承人之親疎等級為標準。茲就美、英、日三國之遺產稅率，分別列表於左，以資比較：

（一）美國遺產稅率表

超過——不超過		稅率
L	L	%
100	500	1
500	1,000	2
1,000	6,000	3
5,000	10,000	4
10,000	12,000	6
15,000	18,000	7
18,000	21,000	8
21,000	25,000	9
25,000	30,000	10
30,000	35,000	11
35,000	40,000	12
40,000	45,000	13
45,000	50,000	14
50,000	55,000	16
55,000	65,000	16
65,000	75,000	17
75,000	85,000	18
85,000	100,000	19
100,000	120,000	20
120,000	150,000	22
150,000	200,000	24
200,000	250,000	26
250,000	300,000	28
300,000	400,000	30
400,000	500,000	32
500,000	600,000	34
600,000	800,000	36
800,000	1,000,000	38
1,000,000	1,250,000	40
1,250,000	1,500,000	42
1,500,000	2,000,000	45
2,000,000		50

(一) 英國遺產稅稅率表

遺產價格		稅率
等於——	不超過	%
	\$ 10,000	2
10,000	20,000	4
20,000	30,000	6
30,000	40,000	8
40,000	50,000	10
50,000	70,000	12
70,000	100,000	14
100,000	200,000	17
200,000	400,000	20
400,000	600,000	23
600,000	800,000	26
800,000	1,000,000	29
1,000,000	1,500,000	32
1,500,000	2,000,000	35
2,000,000	2,500,000	38
2,500,000	3,000,000	41
3,000,000	3,500,000	44
3,500,000	4,000,000	47
4,000,000	4,500,000	50
4,500,000	5,000,000	53
5,000,000	6,000,000	56
6,000,000	7,000,000	59
7,000,000	8,000,000	61
8,000,000	9,000,000	63
9,000,000	10,000,000	65
10,000,000	20,000,000	67
20,000,000	50,000,000	69
50,000,000		70

(三) 日本繼承稅稅率表

課稅價格	家屬繼承			遺產繼承		
	第一種	第二種	第三種	第一種	第二種	第三種
五千元以下	—	—	—	—	—	—
五千元以上	—	—	—	三	四	六
一萬元以下	—	—	—	—	—	—
一萬元以上	一	一	二	—	—	—
二萬元以上	二	二	三	四	五	八
三萬元以上	二	三	四	五	七	一〇
四萬元以上	三	四	六	六	九	一〇
五萬元以上	三	五	八	八	一一	一四
七萬元以上	五	七	一〇	一〇	一三	一六
十萬元以上	七	九	一三	一三	一五	一八
十五萬元以上	九	一二	一五	一五	一八	二二
二十萬元以上	一三	一五	一八	一八	二二	二四
三十萬元以上	一五	一七	二一	二一	二四	二七

稅率(百分比)

四十萬元以上	一七	一九	二七	二七	三〇
五十萬元以上	一九	二二	三〇	三〇	三三
七十萬元以上	二二	二五	三三	三三	三六
一百萬元以上	二四	二六	三五	三五	元
二百萬元以上	二七	三一	元	四〇	四〇
三百萬元以上	三〇	三四	三三	四二	四二
五百萬元以上	三三	三六	三五	四五	四五

美英兩國之總遺產稅稅率表係專以遺產額之大小為訂定稅率之標準，日本之繼承稅稅率表，係兼採遺產額之大小與繼承人之親等為訂定稅率之標準，且亦為近代各國施行總分遺產稅制所通常採用之辦法。就課稅價額言，美國自一萬元至五百萬元，分為二十八級，由一萬元至五萬元，每級遞加一萬元，由廿萬元至一百萬元，每級遞加二十萬元，由一百萬元至五百萬元，每級遞加五十萬元，五百萬元至一千萬元，每級遞加一百萬元，而二千萬元至五千萬元僅列一級。其間級與級之距離跳躍甚大。英國自一百鎊至二百萬鎊，分為三十三級，由一百鎊至二萬五千鎊，每級遞加五百鎊至三千鎊，自一萬五千鎊至五萬五千鎊，每級遞加五千鎊，由五萬五千鎊至十二萬鎊，每級遞加一萬鎊至二萬鎊，一百萬鎊至二百萬鎊之間，猶復分為四級，其級與級間之距離，溫和而綿密。至日本由五千元至五百萬元分為廿級，前部分每級相差一萬元，中部各級相差十萬元，後部各級相差一百萬元，級與級之距離亦大，然尚有規率。故就分級而論，當以英國之規定為較合理。至就稅率分級而論，美國最低稅率為百分之二，最高為百分之七十，其間前部稅級，遞增百分之二，中部稅級遞增百分之三，後部則級與級間，遞增百分之二，若與課稅價額相較，前部份課稅價額級距離較近，而稅率之級數距離反高，後部份課稅價額級之距離較

遠，而稅率之級數距離反低，不無跛形之弊。英國稅率最低為百分之一，最高為百分之五十，前二十級，每級遞增百分之一，而第二十級之後，則遞增百分之二，最後一級，增高百分之五，與其課稅價額較之，頗為綿密適度。惟二百萬鎊以上，甚至幾千萬鎊，均一律適用百分之五十之稅率，則累進之終止點未免太早，似不如美國最高增至百分之七十之稅率為當。日本因採繼承稅制，依親等之不同，分為六等，由百分之一一起至百分之五十五止，其間遞增之限度，類似英國，尙少畸形現象。

我國遺產稅稅率，依暫行條例之規定，五千元以下者不課稅，五萬元以下者一律課百分之一，自五萬元以上至十萬元間分為十六級，第一至第五級超額稅率每級遞加百分之一，第六至第七級每級遞加百分之二，第十至十六級每級遞加百分之五。茲列表於左：

(四) 中國遺產稅稅率表

稅級	遺產總額(單位元)		稅率%	
	超過	不超過	比例稅率	超稅額率
	—	5,000		
	5,000	50,000	1	
第一級	50,000	100,000	1	1
第二級	100,000	250,000	1	2
第三級	250,000	500,000	1	3
第四級	500,000	750,000	1	4
第五級	750,000	1,000,000	1	5
第六級	1,000,000	1,500,000	1	7
第七級	1,500,000	2,000,000	1	9
第八級	2,000,000	3,000,000	1	12
第九級	3,000,000	4,000,000	1	15
第十級	4,000,000	5,000,000	1	20
第十一級	5,000,000	6,000,000	1	25
第十二級	6,000,000	7,000,000	1	30
第十三級	7,000,000	8,000,000	1	35
第十四級	8,000,000	9,000,000	1	40
第十五級	9,000,000	10,000,000	1	45
第十六級	10,000,000		1	50

(五) 中國遺產稅稅率比較表

稅 級	比例稅率	超額累率	總 和
	%	%	%
	1		1
第一級	1	1	1
第二級	1	2	3
第三級	1	3	4
第四級	1	4	5
第五級	1	5	6
第六級	1	7	8
第七級	1	9	10
第八級	1	12	13
第九級	1	15	16
第十級	1	20	21
第十一級	1	25	26
第十二級	1	30	31
第十三級	1	35	36
第十四級	1	40	41
第十五級	1	45	46
第十六級	1	50	51

由上表可知我國遺產稅各級總和稅率之差率，與原有各級超額稅率間之差率相等，頗能貫徹超額累進制之精神。然其缺點，第一為遺產價額之劃分，未能貫徹節制資本之精神，目前似應訂定一界限標準，即在某數量遺產額以下，稅率最輕，超過該數量之遺產額稅率逐次加重，以示節制資本之社會政策。第二、我國遺產稅稅率之累進效用過緩，稅級亦嫌鬆弛。愚意可仿照英國稅級之綿密，而稅率亦宜做美國例提高至百分之七十，俾能實現 國父節制資本之道策。

第三、課稅範圍：遺產稅課稅範圍之規定，各國不同，有採屬地主義者，有採屬人主義者。前者不問遺產人之國籍，但問遺產之是否在本國國內，如在本國領域內，則課之以稅；後者不問遺產在國內抑在國外，只要遺產人為本國國民，即課

之以稅。吾國遺產稅暫行條例第一條規定「凡人於死亡時，在中華民國領域內遺有財產者，依本條例征遺產稅。中華民國人民在本國領域內有住所而在國外有遺產者，亦應征稅」，是以屬地主義為原則，而兼採屬人主義。惟關於中華民國國民，在本國無住所而在外國遺有財產者依該條文之規定，可免納遺產稅。此種規定是否得當，頗有商榷餘地。第一、旅外華僑，雖在本國無住所，然畢竟為中華民國之國民，時受母國保護，對於受保護華僑之遺產，自不應因其在國內無住所即免除其租稅之負擔。第二、因有第一條規定，則一部分取巧之國人，只須撤消其國內之住所，或將其國內的財產逃避國外，即可達到規避遺產稅之目的。因此，著者認為我國遺產稅暫行條例第一條後半段之「在本國領域內有住所」等字似應取消，以杜遺稅之門。

第四、免稅規定：吾國遺產稅暫行條例第七條規定左列各款免納遺產稅：

1. 遺產總額未滿五千元者。
 2. 陸海空軍官佐士兵及公務員戰時陣亡或因戰地服務受傷致死者之遺產。
 3. 遺產中有關於文化歷史美術之圖書物品經繼承人向遺產稅征收機關聲明保存登記者，但繼承人將此項圖書物品轉讓時，仍須補稅。
 4. 捐助各級政府之財產。
 5. 捐贈教育文化或慈善公益事業之財產，未超過五十萬元者。
 6. 被繼承人之著作權及關於學術發明之專利權或自己創作之美術品。
- 此種規定，各國大體相同，惟其中第二項，應有數額上之限制，即遺產在一定數額以下者免稅，過此仍須課以相當之稅賦，方覺公允。

最後，我國現行遺產稅暫行條例尚有一可批評之點，即第十三條規定：「被繼承人生前三年內分析或贈與之財產，應視

爲遺產之一部分，一律徵稅」。依此，則對於超過三年期限之生前贈與或分析，可以免稅，是無異於開啓遺稅之門，使擁有鉅額資財者得藉生前贈與或分析爲規避稅負之手段。爲防止此種流弊，政府實應同時舉辦贈予稅，凡國人在一定期限內贈與他人之財產達一定數額者，即應繳納贈予稅，或外人於一定期限內，贈與中國境內之財產超過一定數額時，亦應繳納此稅。必須如此，逃遁遺產稅之最大機會始能消滅。

吾國新遺產稅暫行條例，內容雖略嫌簡陋，但一種新稅制，在開始舉辦時，與其苛細難行，反不如簡便之易於實施，且在實施之過程中，稅務行政逐漸熟練，人民納稅習慣逐漸養成，而稅制亦不難逐步改進也。

(註一) Seligman, *Essays in taxation*, Ch. V.

(註二) Seligman, 全前

(註三) E. Rignano, *The Social Significance of Inheritance tax*, Ch. I.

(註四) 關於遺產評價方法，可參看袁際唐作遺產評價之商榷一文，載財政評論二卷二期。

第六章 增值稅 (Increment value tax)

第一節 增值稅與土地增值稅的意義

所謂增值稅係對於一種財產因價值增大而發生的特殊利益所課之稅。增值稅中最重要的一種，即為土地增值稅。(Land increment value tax)。土地增值稅的課稅對象，為土地價值在前後兩個時期的增加部分。土地的增值，自穆勒父子時代以來，即被視為一種不勞所得 (Unearned income)，其發生純為社會經濟進步的結果，而非出於地主之力，故不應由地主獨占，而應收歸國家公有。土地增值歸公的主張，以後更由土地單稅論者及社會改良主義者所發揚光大，而形成為一種特殊的社會政策理論。可是，此種主張之為各國所採納而制定為實際的稅制，則屬最近的事情。考土地增值稅的實施，最先為新西蘭，其次為德國各都市，以後更演變為英國的 Land Value Duty，德國的 Reichszwachsener，而漸次普及於各國。然土地增值稅制度，迄今尙未能謂為成功。現今各國除以之為都市稅而外，在整個稅制上尙未能取得重要之地位。

欲明土地增值何以應歸公有而課之以稅，必須先明土地增值之原因。土地之增值，有出於地主之投資與努力，例如地主以一千元購得某塊土地後，更於此土地上加以種種改良（如施肥、植樹、開闢溝渠或安置水管及其他設備，共費去一千元，於是此土地之價值遂由一千元增至二千元。然此種因地主之投資與努力而發生之增值部分，不在土地增值稅課範圍之內，換言之，政府征課土地增值稅時應扣除此一部分之增值（其數額等於地主所追加之一千元投資）。土地增值稅所征課者，乃土地之自然增值部分，此一自然增值部分之發生，絲毫不假藉地主之力，而純為社會經濟進步之結果，具體言之，即（一）由

於人口之增加；(二)由於交通之進步；(三)由於商工業之發達；(四)由於地方團體設備(如公用、衛生、公安、防災等事業)之改進等。

社會經濟之進步，必然引起地價之增漲，而地價之高漲，國家若不加以統制，又必然產生如下之種種弊端：

(一)促進社會財富分配之不均。土地之增漲，本為社會一般人共同努力之結果，今地主階級僅憑其土地之私有權，竟不勞二力不費一錢即佔有土地增漲之全部利益，此不僅在正義上說不過去，抑且足以使社會財富之分配愈趨不均。

(二)引起投機。地價既隨社會經濟之進步而不斷上漲，則土地之買賣當為一極可靠之投機事業，一轉手之間，可坐享厚利。於是，一般投機者競相投資於購買土地。土地投機盛行之結果，使地價驟轉增漲不已，投機者固可從地價之增高繼長中攫取利益，但社會則因此蒙受極大之弊害。弊害為何，即阻止土地之利用或改良是也。投機地主大量購買土地而不自行利用，任其荒置，以待漲價，致使當耕種之土地未能耕種，當建築之土地未能建築。前者必然造成田地之荒廢與農業生產力之衰減，後者必然引起住宅之缺乏與房租之高漲。而兩者皆有害於社會之進步與繁榮。

(三)助成物價之騰貴。地價高漲之後，地租亦必隨之而增高，工商業者雖可提高物價，以圖轉嫁，但一般勤勞所得者，其工資或薪金因有契約之規定，不易增加，故難於免除因物價增漲而來之壓迫。

地價地租之高漲，除地主階級而外，對於社會上任何階級，皆屬有害而無利。然欲限制地價之高漲，必須先抑止土地之投機，而抑止土地投機之有效辦法，在租稅政策上即為徵課土地增漲稅。土地增漲稅，一般說來，為對於土地價額增加部分所課之稅，然就其發生之原因而言，又可分為兩種：(一)當土地所有權移轉時，賣主出售土地之價格，高於從前購入之價格，兩項價格之差數，是為增價部分，以土地所有權移轉時所發生之增價部分為課稅對象之增漲稅，財政學上稱為移轉增漲稅。(二)土地之增漲，不必一定發生於所有權移轉之時，一塊土地平時經過一定時期以後，其價值亦有增益，政府按期對

此種增益課稅，是爲定期增值稅。移轉增值稅，由出賣土地人繳納，以其增加之真實數額爲標準，或征課其增價數額之一部分，或依其增價額之多寡而課以累進稅率。在此稅制之下，土地投機之活動當可遏止，因投機者之目的，原在坐享增值部分之利益，今此利益之大部分或全部分爲國家所征去，則投機者將自停止其投機活動，而地價亦不至因輾轉投機而增高。地價不增高，一般地租與物價亦不至過分騰漲。至於定期增值稅，爲土地所有經過一定時期（如十五年或二十年）後雖無移轉事實亦須繳納之稅，此種稅課足以增加土地之負擔，故土地之所有者在勢不得不設法改良土地，以增加土地之生產力，亦即增加土地之負稅能力，否則只有早日將土地出售，俾能免除定期增值稅之負擔。由此可知定期增值稅實有促進土地改良及防止土地壟斷之功用。

對於土地增值之課稅，不僅在社會政策上有其必要，即從財政學上觀察，亦屬應有之舉。因土地增值所生之利得，受之者無異獲取一種不勞所得，雖課以重稅，亦不感覺苦痛，故爲一種良好的租稅。

第一節 各國土地增值稅制度的諸種設施

土地增值稅之課稅對象，爲土地之自然增值部分，即所謂純增值額，而非土地增價之總額，故凡出之於土地所有人之孳息者，皆應自土地增價總額中扣除，例如（一）地主對於土地之投資及其應得之利息，（二）地主納稅及稅額利息之數，（三）買賣手續費，（四）未開發土地在所有期間的利息等，皆在應行扣除之列。再則，土地增值稅亦非對於任何增值皆課稅，凡屬小額增值，投入資本勞力所得之增益，以及不以營利爲目的之轉移，皆應分別斟酌減免，或退還其稅款。例如德國國家土地增值稅制度，關於減免與退稅之規定如左：

（一）凡夫婦二人在出賣土地之前一年間，其所得在二千馬克以下者，若其出賣之地爲改良地，賣價在二萬馬克以下

者，或爲未改良地，其實價在五千萬馬克以下者，概予免稅；但經營地產業者，不在此限。

(二) 凡因遺產或贈與發生之土地移轉，概予免稅。但假借遺產或贈與之方法企圖逃稅者，不在此限。

(三) 凡財產互易，每宗財產分別依法課稅，不予減免。

(四) 凡以土地爲出資者免稅。但若營業公司之資本純爲土地，或以經營土地爲營業之目的，或公司之設立以逃稅爲目的者，不在此限。

(五) 帝國政府之官地免稅。

(六) 各邦政府之官地免稅。

(七) 在各邦或地方團體管轄下之公地免稅。

(八) 不以營業爲目的之團體機關，如慈善團體、內地殖民協會，爲民衆謀利益之地產公司，其股本利息在四厘以下者，免稅。

(九) 夫婦離婚所發生之財產權設定、變更、繼續、或分散者，免稅。

(十) 共同繼承因照契約所發生之分產，或因拍賣取得之共同財產所發生之分產，免稅。

(十一) 由父母、祖父母、或直系尊親屬繼承之財產，免稅。

(十二) 公司之取得財產，其出賣人及其子孫爲公司之股東者，免稅。

(十三) 根據官廳命令所發生之土地互易、合併、或再分配者，免稅。因國家根據於最後所有權所發生之互易、合併、或再分配者，亦同。

(十四) 關於廢地爲便於工作起見，以其小部分土地互易者，免稅；但以企圖逃稅者，不在此例。

(十五) 破產後其抵押權之債權人所得財產，以其債權額部分免稅。

(十六) 凡土地之增益在二十馬克以下者，免稅。

(十七) 買賣契約成立後因故作為無效，或取消者，退稅。若減少其價值者，退還其減少部分。

(十八) 土地出賣後二年之內經原賣主贖回者，退稅。

又如英國行於一九一〇——一九二〇年間之土地增值稅 (Increment value duty)，對於農耕地及小地主之增益，特設減免，對於小額所得不課稅，其具體規定如左：

(一) 凡農耕用土地，其市場價格在平均標準地價以下者，免稅。但若本來作建築地賣得高價，今不作建築地出賣，而仍作農耕地，不得免稅。

(二) 自用地之小地主，有以下情形之一者，免稅：

(1) 房屋着落在倫敦市以內，其年額價值在四十鎊以下者。

(2) 房屋着落在五萬人口之都市，其年額價值在二十六鎊以下者。

(3) 房屋着落在各地方，其年額價值在十六鎊以下者。

(4) 土地供農耕之用，其積面在五十畝以下，每畝平均價格未超過二十五鎊者。

(三) 共有或非共有之土地，用作遊戲或運動場所，每年收入之中無地租者。

(四) 官廳所有或皇室所有土地得免稅，但為誠恐將來發生移轉起見，地價亦須估定。

英稅法又規定土地課稅時之價格，以土地在當時市場上出賣之價格為準，此項價格與原價之差數，是為總增值數額。再從總增值數額中扣除各種費用（如建築費、改良設備費、地權費等），是為純增值數額。純增值額在原價百分之十以下者，

不課稅。在百分之十以上者，就其超過部分課以百分之二十的稅。此項百分之十的免稅，作為計算差誤之餘地，但若增值在五年期間在原價百分之二十五以上者，無此減免。

關於課稅之時期，各國規定不同，德國每逢土地買賣時課稅；英國於買賣之外，凡遇下列三種情形時亦課稅：（一）在暫立十四年以上關於土地租賃契約時；（二）因死亡而發生土地之移轉時；（三）法人所有之土地其所有數不常移轉者，在一九一四年四月五日及以後每十五年屆滿時。是德國每逢地主實際上收得土地增值數時始課稅，而英國則除在實際收得利益時課稅外，對於法人即在未收得利益時，亦課以稅。至於納稅方法，則英德皆採用以印花票黏貼於出賣地契之上。

第三節 戰時我國土地增值稅的實施問題

吾國之土地增值稅制（註一），早經規定於民十九年六月三十日所公佈之土地法中，而土地法中關於土地增值稅之規定，則係依據於孫中山先生「平均地權」之主張，孫先生在其民生主義的演講中曾說過：

「地價定了以後，我們更有一種法律的規定。這種規定是什麼呢？就是從定價那年以後，那塊地皮的價格，再行漲高，各國都要另外加稅，但是我們的辦法，就要以後所加之價完全歸為公有。因為地價漲高，是由於社會改良，和工商業進步。中國的工商業，幾千年都沒有大進步，所以土地價值常常經過許多年代，都沒有大改變；如果是一有進步，一經改良，像現在的新都市一樣，日日有變動，那種地價便要增加幾千倍，或者是幾萬倍了。推到這種進步和改良的功勞，還是由衆人的力量經營而來的；所以由這種改良和進步之後，所漲高的地價，應該歸之大衆，不應該歸之私人所有。比方有一個地主，現在報一塊地價是一萬元。到幾十年之後，那塊地價漲到一百萬元，這個所漲高的九十九萬元，照我們的辦法，都收歸衆人公有，以酬衆人改良那塊地皮周圍的社會，和發達那塊地皮周圍的工商業之功勞。這種把以後漲

高的地價收歸衆人公有的辦法，才是國民黨所主張的平均地權，才是民生主義（註二）。

依據上引一段演講，可知孫先生對於土地之增值，主張全部歸爲公有。此種主張在理論上毫無反對之餘地，惟在實際上不易即行，故土地法不得不略加變更，採取折中辦法，實行累進課稅制。茲將其主要內容述之於左：

（一）課稅時期 凡於土地所有權移轉，或於十五年屆滿無移轉時，均須徵課土地增值稅。但耕地所有權人之自住地及自耕地於十五年無移轉時，不課土地增值稅。

（二）課稅基本 課稅基本爲土地在前後兩時期比較之增值。在最初施行時，由地主申報地價，作爲原價；申報後發生移轉者，即以移轉時之實價或估定價作爲下次課稅之原價。計算課稅基本之標準如左：

- （1）申報地價後未經過移轉之土地，於絕賣移轉時，以現實價超過申報地價之數額爲標準；
- （2）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爲標準；
- （3）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爲標準；
- （4）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，以現實價或估定地價超過前次移轉時之實價或估定地價爲標準。

凡土地增值之總數額，而地在其原地價數額百分之十五以內，增地在其原地價數額百分之二十以內者，不征土地增值稅。其超過者，只就其超過之額，予以徵課，而此超過之額，即所謂土地增值之實數額也。

（三）稅率 若國土地增值稅率，係依增值實數額之多寡而課以累進稅。其累進之級次如左：

- （1）增值實數額，爲其原地價數額百分之五十或在百分之五十以內者，征收其增值實數額百分之二十；
- （2）增值實數額，超過其原地價數額百分之五十者，就其未超過百分之五十部分，依前款規定，征收百分之二

十，就其已超過百分之五十部分，征收其百分之四十；

(3) 增值實數額，超過其原地價數額百分之一百者，除照前款分別徵收外，就其已超過百分之一百部分，徵收其百分之六十；

(4) 增值實數額，超過其原地價數額百分之二百者，除照前款分別徵收外，就其超過百分之二百部分，徵收其百分之八十；

(5) 增值實數額，過其原地價數額百分之三百者，除照前款分別徵收外，其已超過百分之三百部分，完全徵收。

若土地所有權人爲不在地主者，按其應納稅額加倍徵收之，但以不超過其增值之實數額爲限。又凡公有土地、公益事業用土地、公益事業用土地而不以營利爲目的之土地，皆可免稅。

(四) 納稅人 納稅人(一)在絕賣移轉爲出賣人；(二)在遺產繼承爲繼承人；(三)在贈與爲受贈人；(四)在法院判決爲取得所有權人。

吾國土地增值稅之內容，略如上述，若自學理上加以批評，似略嫌簡陋。例如土地純增值額(即所謂增值實數額)之算出，本爲一個繁雜之事，因爲土地在前後買賣或移轉時，除價格外，尙有其他各種費用，應從兩次價格中增減，方能獲得確實之純增值數額。今我國稅制關於此等增減應減之規定，竟全付缺如，實不能不謂爲一大缺點。吾國土地法公佈後，德國地政專家丹馬克(A. Adolf Damaschke)氏會著文批評并作如下之建議：(一)凡不勞而獲之增值部分，應徵收其全部或大部分；(二)土地增值稅不應專依土地增值之百分率計算，而當進一步顧及增值之絕對數；(三)不容許是，除土地增值之百分率及增值絕對數外，尙須顧及增值時間之久暫。因之，土地增值稅率實應依據三種標準而行累進，即(一)土地增值對

於原價所占百分率之高低，(二)土地增值絕對數之多寡，(三)土地增值經過時間之久暫(註三)。丹氏之提議頗足供我國將來改進土地增值稅制之參攷。

我國自海通以還，沿海沿江各大都市，因交通與商工業之發展，土地價格，日趨高漲，因之，一般有產者競以經營土地投機事業為致富之捷徑，而土地亦以此日益集中於少數有力者之手。抗戰以後，國府西遷，全國經濟文化之重心亦自沿海置城而移入內地。內地各較大都市，如重慶、貴陽、桂林、昆明等，以內移人口之激增及商工交通之發展，地價飛漲不已，土地投機之風，盛極一時。此種現象，政府如不早日設法遏止，將來必貽社會以種種之弊害。不寧惟是，考土地投機原為資本家賴以起家之出發點，今後，我國是否重蹈資本主義之覆轍，促進私人資本之發達，造成貧富懸殊階級對立之局勢，當視今日政府之立法與政策能否遏止土地投機之狂潮以為斷。「平均地權」與「節制資本」，為孫中山先生在經濟方面之兩大主張。是政府為實現孫先生之遺教計，為遏止目前之土地投機計，皆有將土地法中關於土地稅及土地增值稅之規定立即付諸實施之必要也。

(註一)吾國之土地增值稅，尙未見諸實施。將來實施後，自應與地價稅合併征收為宜，惟就其實而言，確屬所得稅之一種，故列入本章研究。

(註二)三民主義中宣部印本三四九—三五〇頁。

(註三)見氏著“Zum Bodengesetz der Republik China vom 30. Juni 1930”一文。

第三篇 消費稅系統的改革

第七章 消費稅概論

第一節 消費稅的本質

消費稅 (Taxes on consumption, Aufwand steuern) 爲課於凡民用以消費的財貨之稅。此稅通常於消費品到達消費者之前徵課，由納稅人將稅款加於物價之中，再通過交換過程而轉嫁於一般消費者，故又可稱之爲間接稅。

消費稅之徵課，由來已久，至今在世界各國的稅制上——尤其是產業落後國家的稅制上，仍佔有極重要之地位，例如一九三七——三八年度各國稅收總額中消費稅所佔的比率，英國爲三八·二七%，美國爲三二·五四%，德國爲二九·四八%，法國爲三三·九〇%，義大利爲三七·九五%。至於在經濟落後國家如像中國，消費稅所佔的比率更高，每年總達百分之九十以上。

在以前，消費稅曾被人認爲是一種很好的租稅，正如賽利格曼所說：「以消費爲測量納稅能力之尺度，這舉說，是中世紀的改良家所創始的，他們對於特權階級不願用其他方式去課稅。其說，以凡人皆須消費，若其人愈懶惰，其消費將愈奢侈。故消費稅似乎是使租稅普及的唯一上法。除此之外，又附增了一些說法，即關於勞動階級，生活必需品稅是可行的，因此稅將迫使勞動者的工作愈趨勤奮」。然而「更精密的經濟分析所揭露的事實，却與此見解相反。以消費稅爲普遍的稅制將臨於不智與不公——何謂不智？因爲僅課於奢侈品上，則其收入有限；何謂不公？因爲課稅於必需品上，則不勝負擔的人

們將有感受奇虐過甚之苦。更有進者，我們可以看出，限制消費即是限制生產，徵課一般消費稅，僅有生產稅之種種短處，而却無其長處。所以，持消費稅為政府的唯一或主要稅源，此辦法業已很快的絕跡於世（註一）。

在私有財產的社會中，財富的分配愈不均，則消費稅愈不能適應各個人的納稅能力，因而稅負的分配亦愈為不公。因為個人消費財貨之數量不必與個人的財產或所得數相一致。有所得少而消費甚多者，亦有所得多而消費甚少者。甲之所得數為乙之十倍，然而甲之財貨消費量未必即比乙多十倍，因而甲之消費稅負擔額亦未必為乙之十倍，我們寧可說，所得額愈多者（即負稅能力愈大者），其所負擔的消費稅相對的愈少。加之，欲謀消費稅收入之充實，勢必須選擇幾種貨物在人民消費最普遍而數量最大者課稅，其結果遂使稅負之分配於各階層人民者至不公平。據英國柯爾文委員會報告所載，在標準家庭（有夫妻二子者）所負之間接稅，有勤勞所得一百鎊者，納稅佔所得一一·九%，有所得一五〇鎊者，納稅佔一一·六%，有所得二百鎊者，納稅佔一〇·二%，有所得五百鎊者納稅僅佔四·二%，所得愈多者，其比率之降低愈快，是則消費稅顯然為一種逆進稅，其不合理，寧待批評？無怪德國社會主義者拉薩爾氏（Lassalle）對消費稅痛下針砭，說：「如諸君所熟知，我們決不能說因為甲比乙富裕二十倍、五十倍或一百倍，他便會比乙多吃二十倍、五十倍或一百倍的鹽、麵包或肉類；我們也不能說他會多飲五十倍或百倍的啤酒或葡萄酒；我們更不能說他會比勞動者或小市民多冷五十倍或一百倍，需要五十倍或一百倍的柴炭」。因此，間接稅乃是資產階級替大資本家實現無須納稅的特權，將國家的負擔加在社會的貧窮階級的制度（註二）。

第二節 消費稅的課稅原則

消費稅之徵課，雖有上述之種種缺點，但若單從財政收入的觀點上說，則亦有其長處，即徵收方便而易於充實是也。故

各國理財者恆欲兼行直接稅與間接稅，以謀稅收之增加。英國格拉斯登 (Gladstone) 嘗比直接稅與間接稅為兩妹，皆為理財家所愛慕，并無軒輊之別。但我們認為在財富分配不均的社會中，政府之徵課消費稅，不應只圖徵收之便利與收入之豐富，而完全忽視納稅人所受之弊害。具體言之，政府征課消費稅時必須依據下列之原則：

(一) 在財富分配不均之國家，消費稅收入決不應多於直接稅；如果財富分配不均的程度增高，則消費稅所佔的比率亦應隨之而降低。

(二) 為謀消費稅收入之豐富，自可選擇幾種消費普遍而數量最多的貨物課稅，但此種貨物必須為非生活所必需者如菸酒之類。

(三) 消費稅應按課品之價值而多分稅級，以適應各級消費者之納稅能力。

(四) 為征收便利起見，課稅品種類自以少為宜，但為普遍課及一切奢侈品起見，亦不必限於少數種類之貨物。

(五) 國內課稅品之生產能集中，或僅限於一定場所或區域者，自以就生產處征收廠稅為宜，因貨物離開生產處後，即散佈各地，課稅為難，且易走漏。但若生產之場所散漫無定者，則應採通過地征稅之法，至外國輸入之貨物，則一律採用通過課稅法，是即所謂關稅。

第二節 消費稅的種類

現時各國所通行之消費稅，主要有直接消費稅，內國物產稅及關稅三類。所謂直接消費稅 (Direct Consumption tax) 就是直接課於人民的消費物品或享樂行為之上的租稅。但人民所消費的物品及享樂行為，至為繁多，若必一一直接課以租稅，事實上為不可能，所以直接消費稅的征課，僅能限於少數特種消費品及享樂行為。

現今各國直接消費稅的課稅對象，大多是在征收技術上易於捕捉的物品或行為，其中最主要的如住宅稅、奢侈稅、及娛樂稅。住宅稅大都以住宅的租賃價格為課稅的標準，是與財產稅之採用租賃價格者相同。但財產稅為依據於財產的所有或收益的事實而對所有者直接課稅，反之，消費稅則依據於財產的使用或享受之事實而對消費者直接課稅。至於說到奢侈稅，其起源甚古，其課稅的對象亦因時代而不同，但主要的不外下列數種：（一）為家具，如樂器、金銀器皿、演劇行頭之類；（二）為裝飾品，如美術品、古玩、帽子、手套之類；（三）為動物，如僕婢、藝妓、舞女、畜犬之類；（四）為交通工具，如乘馬、馬車、汽車之類。最後說到娛樂稅，此稅為課於娛樂行為之稅，所課娛樂行為，大半指宴會、戲劇、音樂、電影、競技等事而言。總之，直接消費稅的課稅範圍，只限於多數特定的消費品與享樂行為，故其收入極為有限，且又缺乏彈力性，通常只適宜於充當地方的收入。

消費稅的第二種為內國商品稅（Internal taxes on commodities, Excises），此稅亦稱內國物產稅，係一種直接課於國內所生產的商品之租稅，在英美通稱為 Excise taxes，在中國則稱為統稅。此稅起源甚早，但其發達則在商品經濟充分發展以後。課稅方法多就生產場所依商品的數量與品質而計稅。因之，商品之生產集中於一定的地域者，自較零星散佈於各處者易於徵收，若是生產地較廣闊，則徵收行政，便感困難。至於課稅對象的選擇，在理論上本不應徵及生活必需品，但各國為謀稅收的充實與徵收的便利起見，每不能限於奢侈品，即必需品與享樂品亦不免於課稅之列。綜計現今各國徵課商品稅的物品，計有鹽、菸、酒、糖、飲料、織物、火柴、及其他食品（穀物、肉類等）等類。茲就其中與中國財政有關係者分別論述之。

（註一）見 Seligman, Essays in Taxation, 中譯本「租稅各論」四九二頁。

（註二）見拉薩爾著 勞動者綱領。

第八章 鹽 稅

第一節 鹽稅的利弊

鹽爲日常生活必需品，其應否課稅，在理論上頗有不少的爭論。一般說來，理財家多贊同鹽稅的徵課，其理由爲：（一）鹽爲人人所必需消費的物品，故鹽稅之負擔可期其普遍；（二）鹽的消費量極大，且又極少變動，故鹽稅收入可期豐富而確實；（三）鹽的產地有限，就地徵稅，極爲方便。可是，假若我們從社會的觀點立論，則鹽稅之爲一種惡稅，乃是任何人所不能否認的事實。因爲鹽這樣東西，既爲人人生活所必需，且其消費又有定量，貧者不能減少，富者亦不必增多，所以徵課鹽稅的結果，必使貧苦階級的負擔重，富有階級的負擔輕，人口多之家庭負擔重，人口少之家庭負擔輕，揆之公平原則，實屬不合，故鹽稅自以廢止爲是。惟各國鹽稅，行之已久，遽行廢除，亦屬不易，故除英、比、瑞典等少數國家而外，其他大多數國家仍有鹽稅之存在。至其征課方法，則有種種不同：在丹麥、挪威、葡萄牙、西班牙、美國、加拿大、秘魯等國，採取關稅制，惟對輸入之鹽征輸入稅。在日本與瑞士，鹽之生產由私人經營，再由政府收買，實行專賣。在義大利與奧國，鹽之生產與販賣，皆由政府獨占。至於德、法、荷蘭，對於鹽之生產販賣，並無限制，國內生產者就場征物產稅，輸入者課以輸入關稅。爲醒目起見，特將各國鹽稅制度列表如左：

(1) 關稅制 (Zoll)

(2) 就場征稅制 (Fabriksteuer)

鹽稅制度

〔製造專利 (Erzeugungsmonopol)〕
 (3) 專利制 (Monopol) 專賣 (Handelsmonopol)
 〔完全專利 (Vollmonopol)〕

第二節 中國鹽稅制度的現狀

中國稅鹽之法，禮與甚早。禹貢有青州貢鹽之語，周禮有太宰掌山澤之賦，足征三代時已有鹽稅。惟當時所征甚微，尙無所謂禁法。迨管子治齊，正鹽筴，禁北海之衆，無得棄庸而責鹽，於是鹽始成官業。自茲而後，鹽稅歷代皆爲財政上重要收入，而鹽法亦代有損益，其演變遞嬗之過程，非本節所能敘述。本節所欲論究者，僅限於鹽稅制度之現情，而此又可分爲場產、運銷、稅率，及鹽務行政等項分別說明之。

(甲) 場產 吾國產鹽場地，遍於各省，其已設場署之各區，有：

- (1) 東三省 東省共有營蓋、錦縣、興統、北鎮、臺山、復縣、莊鳳、莊河等八場，均係灘晒。
- (2) 長蘆 長蘆現有豐財、蘆台、石碑等三場，均係灘晒。
- (3) 山東 山東有永利、王官、濤雒、萊州、金口、石島等六場，均係灘晒。
- (4) 河東 河東鹽場在山西之河東，現僅有解池一場，用晒鹽法，於場內分畦開晒。
- (5) 兩淮 兩淮鹽場凡十有五：在淮南者，有呂四、餘中、豐掘、拼角、東河、安梁、丁溪、草堰、伍佑、新興、廟灣等十一場，惟呂四一場煎晒並行，餘皆煎鹽。在淮北者，有板浦、中正、臨興、濟南等四場，皆係晒鹽。
- (6) 兩浙 兩浙鹽場，現有三十，其中蘆灘、錢清、餘姚、清泉、穿長、岱山、定海、北監、南監、衡山、鳴鶴、兩

浦、袁浦、青村等十四場，係晒製；雙穗、上望、玉泉、長亭、杜濱、黃岩、長林、大嵩等八場，晒煎並行；餘如三江、東山、金山、崇明、許村、黃灣、鮑郎、海沙等八場，則係煎鹽。

(7) 福建 福建現有莆田、前下、灣美、山腰、蓮河、詔安、浦南等七場，均係晒製。

(8) 兩廣 兩廣現有鹽場十七：三亞、白石、雙恩三場，係煎晒兼行；烏石、博茂、電茂、惠來、招收、隆井、海山、海甲、小靖、石橋、墩白、大洲、碧甲、淡水等十四場，則係晒製。

(9) 四川 四川現有雲陽、大甯、開縣、彭水、奉節、大足、忠縣、萬縣、牛仁、資中、鄧關、富榮、犍爲、樂山、鹽源、綿陽、簡陽、三台、南川、射蓬、射洪、樂至、蓬中、蓬遂、西鹽、南鹽、中江等二十七場，皆係就井煎鹽。

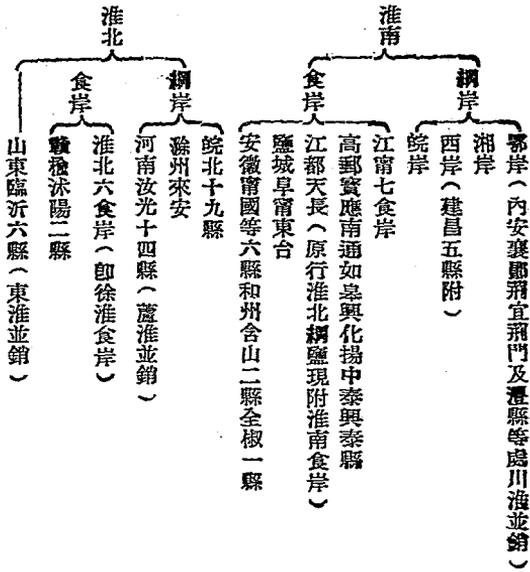
(10) 雲南 雲南現有黑井、元永井、阿陋井、白井、喬後井、喇雞鳴井、雲龍井、磨黑井、按板井、香鹽井、浪井、益香井、石背井等十三場，亦均係煎鹽。

(11) 花定 共有鹽場十八：在陝西者四場，在甘肅者十四場。

除上述十一區而外，尚有蒙古新疆之池鹽，湖北應城之膏鹽，黑龍江呼倫貝爾湖之湖鹽，山西、河南、察哈爾、熱河、陝西之土鹽，皆爲鹽務行政管理所不及之處。產鹽場所例有場員監督，以免偷漏。然欲杜絕場私之弊，則又不能不以建坵收鹽爲第一要着。近年來兩淮及長蘆鹽場已收建坵之效。此外如雨浙之處，山東之官坵，四川雲南之公倉，亦均先後建立。其餘各區，尙無備鹽之建築物，故不免漏私甚多耳。

(乙) 運銷 上述各區所產之鹽，運銷國內各地，各有一定區域，不得彼此侵銷，宛如封建割據局面，此即所謂引岸制度。今日之引岸，沿自明季，然經三四百年來經濟交通之變遷，早已不能適應各地之產銷情形，故侵銷傾銷之糾紛，層出不窮。茲將各產鹽之運銷分區辦法列左：

(1) 兩淮



(2) 兩浙

浙江本省。

江蘇、松、常、鎮、太各屬。

安徽之廣德、建平、歙縣、休甯、婺源、祁門、黟縣、績溪八縣。

江西之上饒、弋陽、玉山、廣豐、鉛山、貴溪、興安七縣。

(3) 福建

本省閩侯等五十五縣（其長汀八縣爲粵鹽行銷區）。

(4) 兩廣

廣東南海等八十縣 廣西懷集等七十五縣 湖南醴縣等十一縣 江西贛縣等十七縣 福建長汀八縣 貴州荔波等十

一縣（僅錦屏一縣准粵並銷）。

(5) 四川

本省票岸 富順、隆昌、犍爲等七十八縣。

外省票岸 陝西、南鄭等二十一縣，川甘並銷。

本省引岸 分成華等十七岸。

湖北（濟楚等四岸川淮並銷）

湖南（濟楚一岸）（川淮並銷）

貴州（綦遵仁邊涪邊永邊等四岸）

雲南（滇邊一岸）

(6) 雲南

本省昆明等八十七縣，貴州盤縣等四縣。

(7) 長蘆

本省全境，河南五十二縣，口北十三縣，山西二十縣。

本區 河北岸 河南岸 平岸 津岸 永七岸。

借銷 口北十三縣 平遼七縣 陽糧十三縣 鞏孟八縣（蘆潞並銷） 汝光十四縣（蘆淮並銷）。

(8) 山東

東岸（民運民銷區）榮城、文登、諸城等十八縣。

網岸 本省歷城等八十三縣，及河南商邱等十縣，江蘇銅山等五縣，安徽宿等三縣。

魯淮並銷區 本省臨沂等六縣。

(9) 河東

晉岸 本省安邑、解縣等四十四縣。

陝岸 陝西朝邑等三十五縣。

豫岸 河南陝縣等二十四縣（內鞏孟八縣為蘆潞並銷區）。

蘆蒙土潞並銷區 平、遼及太原、太谷等二十縣。

(10) 東三省

遼、吉、黑三省，並邊門附近之蒙古各部落。

(11) 陝甘

陝西膚施等五十四縣，甘肅平涼等二十五縣，甘肅天水等二十縣（兼銷遼縣土鹽），及甘肅西和等七縣（兼銷西和土鹽）。

上述各種產銷之外，又有精鹽。民國三年，先有久大公司於長蘆製造精鹽，以抵制輸入外鹽，開辦後，獲利頗豐，因之樂業，通谷、奉天、華豐、利源、通達、民生等公司繼起營業，惟銷地限於各通商口岸。

其次，吾國現行運銷制度，依據中國鹽政實錄所載，共有下列六種：

(1) 自由商制 凡開放區域，任何商人，均得自由營運。行此制者有遼、魯、豫、陝、甘、新、蘇、浙、湘、鄂、豫、皖、川、滇、黔、粵、桂、察、熱、綏、甯、夏、青海、西康等省之九百七十一縣，範圍極為遼闊，幾佔全國百分之四十八。

(2) 專商制 凡持有執照之商人，於指定區域內，均准按額循環運銷。行此制者有湘、鄂、豫、皖四省之一百六十七縣，約佔全國百分之八。

(3) 專商制 凡一區域內，由某一鹽商或若干鹽商承運或承銷者，謂之專商，或稱引商。行此制者有蘇、冀、魯、豫、浙、皖、贛、贛等省之三百六十七縣，約佔全國百分之十八。

(4) 包商制 商人於指定區域及核准期限內，包辦運銷。行此制者有冀、晉、陝、蘇、浙、贛、川、滇、閩、桂等省之三百七十三縣，約佔全國百分之十八。

(5) 官運制 由官就場買鹽，分運各倉儲存，各商販就近向倉購鹽銷售。行此制者，有吉、黑二省之九十二縣，約佔全國百分之四。

(6) 官賣制 鹽斤收售概由官府經營，行此制者，有滇之八十八縣及閩省之寧浦、東山二縣，約佔全國百分之四。

(丙) 稅率 吾國鹽稅，種類之複雜，稅則之紛歧，一如田賦。正稅之中，有原征場稅與新加稅額之分，而附加之內又有中央附加，外債附加及地方附加之別，名目之繁多，在清末時竟達七百餘種！(註二) 民國二年，善後大借款成立，以鹽稅為担保，因設立鹽務稽核所，任英籍丁恩 (Richard Dine) 充會辦兼顧問，着手整理全國鹽稅。同年十二月頒佈鹽稅條例十三條，規定鹽稅稅率每百斤二元五角。七年修正鹽稅條例，後規定每鹽百斤課稅三元。然在軍閥割據時代，此種條例，實等具文。各省軍閥任意裁留鹽稅，增加附捐，以供餉需，增加之數，竟有超過正稅者。國民政府成立後，對於鹽稅，屬加整理。先由中央通令，各省鹽稅概由中央核收，不得截留；復於十九年明令各省將各省地方鹽斤附捐改由財政部統一核收整理。當時各鹽區稅則，極為紛歧，甚至在一省之中，稅則亦未能統一。據二十年鹽務稽核所年報所載，各項輕重稅率，約佔全國銷鹽總量之成數如左：

- (1) 稅率在一元以下者，佔全國銷量一七·八%。
- (2) 稅率在一元以上至三元者，佔全國銷量二八·三%。
- (3) 稅率在三元以上至六元者，佔全國銷量三四·七%。
- (4) 稅率在六元以上至九元者，佔全國銷量六·五%。
- (5) 稅率在九元以上至十二元者，佔全國銷量一二·七%。

民二十一年財政部召開整理鹽稅會議，以各區稅率之輕重懸殊，不僅使人民之負擔不均，亦且易啓侵銷之弊，乃提出整理鹽稅稅率案，規定輕稅區域，酌量提高，重稅區域，逐漸核減，以歸於一致。自茲而後，全國各鹽區之課稅情形，讀者可參看鹽務署二十四年二月編之全國鹽區現行稅率表(該表極繁瑣，故不錄載)。依據該表，全國二十區之平均場稅、平均岸稅、最高負擔，最低負擔及其與民二年稅率之比較，有如左表：(註三)

區別	平均場稅	平均岸稅	最高負擔	最低負擔	民國二年稅率
淮北	五・二六		六・一〇	四・六〇	一・二〇〇
淮南	二・四四		六・一〇	二・六〇	一・零六
湘岸		一・六〇	一〇・五〇	六・〇〇	
鄂岸		一・九四	一〇・五〇	三・六〇	
西岸		一・六〇	一〇・五〇	一〇・五〇	
皖岸		一・一〇	一〇・一〇	六・一〇	
兩浙	一・七六		六・一〇	〇・六〇	一・三三六
松江	二・六四		六・一〇	一・一〇	一・〇四〇
山東	二・四八		六・五〇	二・六〇	一・三三六
長蘆	三・〇六		六・三〇	四・一〇	一・三三六
河東	二・五〇		六・一〇	二・六〇	一・三三六
晉北	一・六四		六・〇六	三・〇〇	
口北	一・七六		五・四〇	一・六〇	
遼甯	三・〇〇		六・一〇	六・一〇	〇・九一六
甘肅	一・五八		四・〇四	一・六〇	
福建	二・〇〇		六・五〇	二・五〇	一・〇四六

第八章 鹽稅

中國租稅制度及其改革

兩廣	一·八〇	六·八〇	一·三〇	一一八
雲南	二·九一	二·五(銷稅)	七·四〇	二·二五
川南	一·〇六	(濟楚)三·六五	一·五〇	三·五二
川北	一·二六	(其他)三·八〇	一·五〇	〇·六九
平粵	二·五三	二·七〇	一·二四	一·六七

據上表，可知全國平均場稅為二·二七三元，其非產鹽之區，尚須加平均岸稅一·六三三元。今將湘鄂西皖平均岸稅（一·四七八元）加淮南場稅（二·四二九元）得三·九〇七元，與雲南銷稅（二·二五元）及全國平均場稅（二·二七三元）平均，得全國平均正稅為二·五八三元，此數較之民二年之「總稅」已超過一·五四倍。而中央附加及各省附加尚不在內。

民二十二年十二月財政部鑒於「我國舊制度量衡器，易地則異，備極參差，病商擾民，莫此為甚」，因訓令各區鹽稅征收機關改用新衡制。按新秤一斤折合舊秤僅僅十三兩六錢，故新秤百斤僅合舊秤八十五斤。今按新衡制征稅，事實上即等於將稅率提高百分之十五。國家稅收雖可藉此增加，而一般國民則不免因此而負擔愈重矣！據劉存良氏之研究調查，民國二十二年全國鹽稅負擔，正稅平均每担為二·八二元，附稅平均每担為七·二二七元，兩項合計為每担一〇·〇三七元，而地方征收機關之種種「陋規」（如掣驗費、請咨費、布告費、執照印刷費等）尚不在內！（註四）

吾國鹽務，積弊重重，相沿已久，其痼結所在，前面已略加指摘，而近人謝北澄氏尤有精當之說明，茲節錄其要點如左：（註五）

「(一) 場商——晒鹽手續簡便，鹽質潔白，成本低廉。煎鹽手續既繁，色質稍遜，成本又貴。——民三久大公司
在塘沽用科學方法設廠製鹽。——第因鹽政機關偏袒鹽商，字精鹽以銷額地種種限制，念餘年來無長足進展，大部份鹽
業仍滯留手工業時代，歷來鹽政機關，輒謂整理場產須先建築倉坵，及圍場工程，近年耗資鉅萬，無力存積，法令強其
入倉，於是鹽戶以少數鹽存倉，俟場商付價後，始能收回製鹽成本，另以多數私鹽以求得現款。整理場產，若不從鹽民
生計着想，終歸失敗。」

「(二) 運銷——引岸專商之制，久為鹽務弊藪。——專商獨擅鹽利，視引地為其采邑。——在場有專收鹽斤之權者為
場商。——場商既有專賣之權，利在少買，少買不惟少付鹽本；又可使場鹽積成貶低價格。且鹽戶資金多貸自場商，迨
交鹽給價時，場商往往加倍扣除債息，甚至勒迫短價，鹽戶為彌補虧空，相率攙和雜質，漏私逃稅，實於人民健康，國
財家政均為妨礙。在岸有專賣之權者為岸商。——岸商既有專賣之權，利在少運，少運不惟可省支鹽本運費，且可岸存
不鹽，提高售價，增厚利潤。以是富者食貴，貧者食淡，酷者購食私鹽。岸商既壟斷鹽務，復襲亡清遺制，有「給耗」
「加皮」之特殊待遇。——每年損失國稅不下一千一百餘萬元之多。」

「(三) 徵稅——稅重本輕，漏私利益特厚。——私鹽如水銀瀉地，損失國稅最少在數千萬元。復次，各區稅率參差
不齊，輕重懸殊，大致離場愈近稅愈輕，愈遠則稅愈重，以致輕稅鹽衝銷重稅區；沿途酒實諸弊，防不勝防。——稅率更
繁，有正稅、中央附加稅、地方附加稅。」

第三節 新鹽法的特點

政府對於吾國鹽法之種種積弊，未嘗不企圖澈底革除，而民二十年五月所公佈之新鹽法，即係政府此種企圖之具體表

現。查該新鹽法在改革方面最值得稱道之點，約有下列數端：

(一)打破專商制度 新鹽法第一條規定：「鹽就場征稅，任人民自由買賣，無論何人，不得壟斷」。新鹽法既採用就場征稅自由買賣制度，則百年來專商引岸之弊，當可澈除淨盡，誠鹽政上一大改革。

(二)整理場產 新鹽法第九條規定「鹽非經政府之許可，不得採製」。第十二條規定「凡產少質劣成本過重或過於零星散漫之鹽場，政府認為不適當者，得裁併之。」第十四條規定「政府應於鹽場適宜地點，建設倉坵，為儲鹽之用」。第十五條規定「凡製鹽人製成之鹽，應悉數存儲政府指定之倉坵不得私自存儲」。第二十條規定「鹽場設置監秤員，專司倉坵儲鹽之出納；凡鹽無鹽質檢查員之檢定證，不得存入，無完稅憑單或免稅憑照，不得釋放」。凡此種種規定，果能實行，則政府關於鹽之生產，存儲與釋放，當可收統制劃一之效。

(三)統制鹽價 新鹽法第二十二條規定「凡由倉坵售出之鹽，由場長召集全體製鹽人之代表，按鹽之等次，及供需狀況，議定場價公告之；場價有變更之必要時亦同。」

(四)劃一稅率 新鹽法第二十四條規定「食鹽稅每一百公斤，一律征國幣五元，不得重徵或附加。」

新鹽法的優點甚多，誠能切實付諸實行，則鹽法積弊不難一舉而廓清之。惜該法自頒佈以來，迄今將近十載，尙未實行。據一般人觀察，新鹽法所以未能實行的原因，主要有下列數種：

(一)財政當局，以新法果行，稅收難免減少，故不肯輕言改革。

(二)新法施行後，生產較劣成本較高之鹽場，無法存在，故鹽戶反對。

(三)新法施行後，鹽商之壟斷權無法存在，故鹽商亦極力反對。

(四)過去地方政府對鹽稅可自由附加，且倚為大宗收入，今新法明白指定為中央稅，不准地方附加，則地方財政因

難，故地方政府亦反對。

新鹽法在實施上雖有若干困難，然此困難並非絕對不能克服者。例如就第一點而言，以中國鹽法之腐敗，平日侵蝕漏偷之數，必不在少，政府果行新法，嚴加整頓，稍假時日，鹽稅收入，將有盈而無絀，可以斷言。且就第二三兩點而言，政府若能對失業鹽戶妥謀安置，對奸商力予彈壓，則問題亦不難解決。再就第四點而言，新法實行後，地方財政若有困難，自應由政府酌量補助，但過去軍閥割據之行為則必須盡力打破，以維財政權之統一。

第四節 抗戰以後的鹽政施設

自抗戰發生後，沿海產鹽之區，大半淪陷，鹽稅收入隨之銳減。按鹽稅盛時，每年可收入二萬萬元以上，抗戰以後，二十六年即減至一億三千一百萬元，二十八年更減至一億一百萬元，而二十九年預算僅列八千二百萬元。惟戰時政府整頓鹽務，首在增加產量，調整運銷，以維民食，至於增加稅收，尚在其次。關於增產方面，預定川區增產二百四十萬担，粵區九十萬擔，浙區一百五十萬擔，閩區七十三萬擔，西北區四十三萬擔，漢區二十六萬擔，陝區一萬八千擔。除浙閩區稍受戰時影響外，後方各區多能超過原定增產數目。關於調整運銷部分，係就各地缺鹽及地勢情形，妥為分配，以粵鹽濟銷湘、贛、桂、黔；以川鹽濟銷湘、鄂、黔、陝；以浙鹽濟銷贛、湘及皖西；以滇鹽濟黔；以閩鹽銷贛、桂；以西北鹽濟銷陝、豫；以濟鹽濟豫。此外並充實運銷機構，添設倉庫碼頭，以便臨時囤積，添購汽車，以加強運輸能力；更盡量利用驛運，分途並進，以謀澈底解決戰時鹽運問題。

最近中央為澈底澈清鹽政起見，曾有實行食鹽專賣制度即「民製官收官運商銷」制度之創議。本來，一國之內凡有獨占性的大企業，皆應由國家經營，尤其像鹽這種人人生活所必需的物品，更不應放任商人壟斷牟利。近代各國無論為改善民生

和爲整理財政計，皆紛紛推行鹽業專賣制度，前者如蘇聯，後者如意日諸國。今後我國果實行食鹽專賣制度，當兼顧財政與民生的需要，於人民福利中求收入之調整，如是國計民生始若兩受其利也。（註六）

（註一）參看清鹽志法各縣運稅門。

（註二）見中國鑄幣實錄卷九頁。

（註三）參看朱棣著中國租稅問題

（註四）見氏著中國人民之鹽稅的負擔一文載國經濟二卷二期。

（註五）見氏著抗戰期內的鹽政一文，載東方雜誌三五卷九期。

（註六）關於戰時我國實施專賣制度問題，可參看本書附錄「專賣制度的理論與實施」一文。

第九章 統稅

第一節 統稅的由來

自民國十九年關稅自主後，中央爲增進國際信譽及發展商工業計，決定裁厘，並自二十年元旦日起實行。此次裁厘之範圍甚廣，舉凡國內厘金，及由厘金變名之統稅、統捐、貨物稅、鐵路貨捐、郵包稅、落地稅，及正雜各捐稅中之含有厘金性質者，概行裁撤。此外如海關之五十里外之常關稅，及內地常關稅、子口稅、復進口稅等，亦均在明令裁除之列。然厘金同爲中央乃至各省之重要收入，一旦裁撤之後，中央與地方財政必發生短絀，如以中央方面而論，裁厘後之短收，每年短收約達九千九百餘萬元（其中厘金八千萬元，常關稅七百七十五萬元，復進口稅五百四十萬元，子口稅三百六十萬元，鐵路貨捐一百五十萬元，郵包稅一百餘萬元）。政府爲謀抵補之計，遂決定舉辦新稅。新稅之用以抵補地方收入短少部分者，爲營業稅；用以抵補中央收入之短少部分者，爲統稅及特種消費稅。關於營業稅，以後再爲詳述；至於特種消費稅，嗣因中央審慎考慮之結果，認爲「難保不沿襲積弊，成爲變相之厘金，有違初願」。遂下令停辦。自後乃專辦統稅，是爲統稅之源始。

統稅係就貨物之製造廠征收，一稅之後，任其所之，不再徵稅。最初舉辦統稅者，僅限於菸捲、棉紗、火柴、水泥及麥粉等五種貨物，蓋因其設廠製造，征稅便利，而且產額較大，可獲鉅額稅收。統稅開辦之始，除菸捲統稅設有捲煙統稅處外，所有統稅貨物凡經過海關者，由海關代征，不另設征收機關。嗣以稅務發達，乃就捲煙統稅處擴充改組而爲統稅署，管理上述五種貨物之統稅征收事宜。民國二十一年九月，財政部爲謀各項稅收機關之統一起見，又將統稅署與菸酒印花稅處合併

而爲稅務署。此後所有菸酒稅、印花稅及統稅概歸稅務署辦理。此爲吾國統稅征收機關演變情形之大概。以下再說明各種統稅之實際狀況。

第二節 捲菸統稅

我國現行各種統稅中，發達最早而成績最佳者，首推捲菸統稅。考吾國捲菸稅捐，創始於民國十年，時全國菸酒署，以捲菸爲大宗奢侈品，應仿歐美各國先例，實行徵稅，因於是年八月與當時銷售捲菸最多之英美烟公司簽訂聲明書十一條，並由菸酒署擬訂紙烟捐征收章程，於十年十月一日起實行。其徵稅辦法，分爲兩種：（一）爲出廠捐，專征在華製造之貨品，無論等級高下，每箱五萬枝概征洋二元，每五千枝征洋二角，即以五千枝爲單位；不足五千枝，亦以五千枝計算。納稅以貼用印花爲憑證。（二）爲內地二五統捐，凡在華製造品及舶來品，均應按照海關進口紙菸估價征百分之二·五之從價稅。捐率分爲四等，以五萬枝計算，一等征一二·三七五元，二等征七·一二五元，三等征四·一二五元，四等征二·二五元。出廠捐不論內地租界，概須照納，內地二五捐則僅銷行內地之紙菸繳納之。迨民十二年，因創辦省道需款，首先實行加抽捲菸特稅，按批發價格，抽收百分之二十，各省相繼效尤，或名吸戶捐，或名特稅，或名捲菸特種印花稅，名稱繁多，各省不一，而稅率亦自百分之二十至百分之四十不等。民國十六年北京政府以經費支絀，又擬定紙烟出廠加捐辦法，凡在華製造之捲菸，除納每五萬枝之出廠捐外，須另納出廠加捐一道，方准起運，稅率按海關估價征百分之六·五。然當時長江一帶已入國民政府範圍，僅青島天津兩局，遵令加征。是年國府奠都南京，六月財政部頒佈征收捲菸統稅章程，規定無論進口及國內製造之捲烟，一律納稅百分之二十五，取消過去所征一切稅捐名目，以收整齊劃一之效。征收方法，國內製品於裝箱時加貼印花，國外輸入品於關棧卸貨時加貼印花收稅。嗣以蘇省烟商請求減低稅率，財部乃許照額七折繳現，實收百分之三十五。

民十七年一月宋子文任財長，修改稅制，頒佈捲煙稅條例八條，征收辦法十三條，並與英美煙公司簽訂合約九條，規定凡進口捲煙以及煙葉製成之貨品，於繳納進口正稅（百分之五）及二·五附稅外後，應按海關估價另納捲煙稅百分之二十；至於一切在國內設廠製造之貨品，亦以海關估價為標準，征課百分之二二·五。以五萬枝為計稅標準，五千枝為納稅單位，印花貼於箱面，稅率共分七級，每級應納稅如左：

等	級	進口紙煙	國內製造紙煙
頭等	(每五萬枝箱，下同)	二四九元	二六〇、二五元
二	等	一五九	一七八、八五
三	等	一四四	一三八、三〇
四	等	八四	九四、〇〇
五	等	五七	六四、二五
六	等	三四	三七、二五
七	等	一八	一〇、〇〇
雪茄煙之稅率，則分為如下六等：			
等	級	進口雪茄煙	國內製造雪茄煙
頭等	(每千枝，下同)	一八元	二一、五〇元
二	等	一四、〇	一七、七五
三	等	四、五〇	四、〇五

第九章 統稅

四等	二二五	二二五
五等	一·一〇	一·三〇
六等	〇·九〇	一·〇〇

民十七年多，捲煙統稅條例又加修正，提高稅率，無論進口捲菸或國內製造者，一概征課統稅百分之三二·五。而國外輸入之捲煙，則另照征關稅百分之七·五。自十七年十二月一日開始實行，加稅後之捲菸稅率如左：

等級	每五萬枝海關估價（銀元）	以二·五乘海關估價伸為登記之批發售價	按三·五稅率應納統稅銀元數
一等	三三元以上	一〇三·五元四角分以上	四〇·六元
二等	三〇元以上	九〇元四角分以上	三三·五元
三等	二七元以上	八二·五元四角分以上	三〇·五元
四等	二四元以上	七五元四角分以上	二七·五元
五等	二一元以上	六七·五元四角分以上	二四·五元
六等	一八元以上	六〇元四角分以上	二一·五元
七等	一五元以上	五二·五元四角分以上	一八·五元

加稅後之雪茄菸稅率如左：

等級	海關每千枝估價（關平銀）	以二·五乘海關估價伸為登記之批發售價（銀元）	每千枝應納稅銀
一等	四〇兩以上	六元七角以上	二元·五元

二 等	二兩以上	壹元三角五分以上	三·六五
三 等	一兩以上	七角八分以上	七·三五
四 等	五兩以上	八元五角九分以上	三·六五
五 等	三兩以上	五元一角五分以上	一·九五
六 等	三兩以下	五元一角五分以下	一·四五

民十九年金價高漲，進口菸件及國製菸件所用之輸入原料，成本增高，於是烟商不得不提高菸價，而為當時統稅分等所限制，乃羣起要求將限價酌量放寬，以資救濟。財政部乃於是年九月公佈捲烟稅改七等為三等暫行辦法，重訂捲菸稅率如左：

等 級	五萬枝登記售價	稅 額
一 等	壹〇元以上	三·五元
二 等	一五〇元以上	五·六元
三 等	一五〇元以下	三·二元

此次稅率之改訂，不僅失從價課稅之意，抑且足以阻害本國捲烟製造業之發展，因外商製造之捲烟，多係品質較佳，售價較高，而華商製造者，多係品質較劣，售價較低，今稅率等級減少，則高價之烟，易受減稅之惠（例如向之納稅四〇元者，今只納二二·五元），而低價之烟，反有增稅之累。（例如向之納二九元者，現須納三二元。）

廿年二月，財政部為增加稅收起見，又將上述稅率提高，即一等自原定稅額二二·五元增至三〇·五元，二等自五六元增至八一元，三等自三二元增至三九元。此項分級，仍於本國菸業不利。民二十一年三月，財部又公佈捲菸統稅改行二級征收制

度修正過渡辦法，規定凡在統稅區域各地方出廠之捲菸，均應按下列稅率繳納統稅：凡售價在二百六十元以上者，課稅九十五元；售價在二百六十元以下者，課稅五十五元。至於進口統稅，則實行取消。所有進口捲烟全部，金單位征收，稅率為從價百分之五十。同時，雪茄烟稅率亦有變更如左：

等級	售價（千枝）	稅率（銀元）
一等	八〇元	六·〇
二等	四〇元	三·〇
三等	二〇元	一·五
四等	一〇元	一·〇
五等	六元以上	四·五
六等	六元以下	三·一

民二十二年十二月，財政部以「國庫支絀，建設大政，剿匪軍事，在在需款」，乃再度實行加稅，其稅如左：

- 第一級（每五萬枝售價在三百元以上） 一六〇元
- 第二級（每五萬枝售價在三百元以下） 八〇元

縱觀吾國捲菸統稅，自創辦以來，幾經變更，稅級愈趨愈少，稅率愈趨愈重，此從純財政之目的觀察，自屬無可辯護，但若從社會經濟之觀點而言，則有可批評之點二：（一）稅級愈少，則上中等菸所負之稅率愈輕，而下等菸所負之稅率愈重，是與消費稅宜多分級以適應各階級人民負擔能力之原則，完全相反。（二）稅級愈少，愈有利於洋商而有害於華商，實違保護本國產業之旨。新稅制實施後不久，華商捲烟二十四廠即聯名請求修改稅則云：

「稅率良惡之分，不外二端：一、負擔是否平均；二、能否保護本國商業。但此次財政部所定之稅率，則適與此兩原則相反，此不能不為我愛民之政府一陳之也。……大抵上中烟多半由英美製造，華商則以製造下烟為特多；上中烟多用美葉，下烟則多用國產美種烟葉及土烟。因稅率高低與出品上中下之別，英美與華商常在對立之地位。稅率分級多，則上中下烟之負擔，隨烟質之高下而分別輕重，故下烟之負擔較輕，華商居於有利之地位，國產烟葉亦隨而暢銷；稅率分級少，則上中下烟之負擔，距離不甚相遠，甚或下烟之負擔，超過上中烟之負擔至一二倍，故上中烟之負擔輕，英美居有利之地位，國產烟葉亦隨而滯銷。依歷年之經驗，七級稅最有利於華商，三級稅次之，二級稅則英美顯受特惠，華商無復抗爭之力。故七級稅時代，華商共有百五六十家；二級稅行，紛紛倒閉，今則僅存四五十家，年來且銷數銳減，並多虧累矣。」

捲烟本為奢侈品，所謂多取之而不為虐，然征課之時，亦應顧及社會經濟之原則，始能免於抑壓本國產業與重課平民階級之弊也。

第三節 麥粉統稅

麥粉統稅係對於國內機製麥粉及國外輸入麥粉所課之稅。考吾國之有自辦機製麥粉廠，始於清光緒二十四年。歐戰時，各國運銷銳減，上海各廠乘機興起，所出麵粉，遠銷海外，年達數百萬担。歐戰結束後，外粉復行輸入，華商粉廠大受壓迫，漸呈不振狀態。然據民十七年經濟討論處統計，國內廠家，集中在長春、哈爾濱、上海、無錫、天津、武漢、濟南及山西、河南、河北、綏遠、雲南等處者，共有一百九十三廠，每日產量達三十餘萬包，若各廠全年開工，當在一萬萬包左右。麥粉為人民必需食品，本不應課稅，然政府為增加稅收，遂至不惜選此產量最豐富之物品為課稅之對象。十七年六月十四日

，財政部公佈征收麥粉特稅條例，規定「凡國內所產機製及由國外運入之麥粉含有營業性質者，均照本條例之規定征收麥粉特稅」。至非機製之麥粉，則不在征稅之列。其稅率按百分之五征收，以包爲課稅單位。無論國內製造或進口洋粉，一律每包征收銀一角。如本國機製麥粉運銷國外者，得於出口時每包退還特稅五分。又爲免除重複課稅起見，凡小麥舊有之捐稅，如厘金、統捐、貨物稅、常關稅、落地稅、鐵路貨捐等，概行免征。征收機關係就麥粉出產豐富之省份分爲四區，即（一）蘇浙區（皖省附之），（二）直魯區（晉省附之），（三）鄂豫區（贛省附之），（四）吉黑區；各區設麥粉特稅局，直隸財部賦稅司。征稅方法，國內製造者於裝包出廠時收稅；國外輸入者，於行棧起卸時驗明征收。

民十八年五月二十四日，財政部又公佈修正征收麥粉特稅條例，加入麩皮一項，其稅率規定「本國機製麩皮，經由海關出口，無論運往國內國外，均須征收特稅，每包在五十一斤以上者，大洋五分；五十斤以下者，大洋二分五厘，以上重量概以司馬秤計算」。

上項條例公佈實施後，旋有蘇浙皖內地機器麥粉公司十三家推代表陳述種種困難情形，請求減輕負擔。財政部爲體卹商艱，乃有提還獎金辦法之規定，江南內地每包所納一角內提還獎金三分，江北內地各廠每包所納一角內提還獎金四分。嗣後冀魯粉商援江南例請求體卹，財部亦允每包提還獎金三分。迨民十八年，財部依據各地交通與金融情形，重訂國內粉廠給還獎金辦法，規定上海爲百分之十五，江北爲百分之四十五，江南爲百分之三十五，冀魯湘鄂皆爲百分之三十。及民二十年裁厘以後，麥粉特稅亦列入五種統稅，用以抵補裁厘損失。

麥粉爲民食所資，麥粉製造又爲本國新興之工業，自社會原則或經濟原則而言，似以不課稅爲宜。且麥粉稅收每年不過數百萬元，即全部豁免，亦無礙於國家之財政大計也。

第四節 棉紗火柴水泥統稅

民二十年一月一日國府實行裁厘，並舉辦五種統稅，以爲抵補，財政部遂於一月二十八日公佈棉紗火柴水泥統稅條例，規定無論在國內製造或自外國輸入之棉紗、火柴及水泥，均須按本條例完納統稅（惟國內製造之棉紗及其直接製成品、火柴、水泥、運銷國外時，得予免徵），並自二月一日起實行開徵。其稅率如左：

（一）棉紗統稅稅率

甲、本色棉紗在二十三支以內者，每百觔征收國幣二元七角五分。

乙、本色棉紗超過二十三支者，每百觔征收國幣三元七角五分。

丙、其他各類棉紗，照海關估價征收統稅百分之五。

（二）火柴統稅稅率

甲、長度不及四十三公厘，或每盒支數不過七十五支者，每大箱征收國幣五元。

乙、長度在四十三公厘以上，五十二公厘以下，或每盒支數不過一百支者，每大箱征收國幣七元五角。

丙、長度超過五十二公厘，或每盒支數在一百支以上者，每大箱征收國幣一十元。

（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，仍須照上列稅率，按其數量比例，征收統稅。）

（三）水泥統稅稅率

水泥每桶重量三百八十磅者，征收國幣六角；但包裝或小桶之重量超過或不及八十磅者，其差額在十分之一以上

者，得按照其重量比例征收之。

民二十二年十二月五日，財政部為增加稅收起見，復將火柴水泥兩項稅率提高。至加稅後之稅率，據十二月四日財政部稅字第九八號訓令有如下表：

(一) 火柴

硫化磷火柴		甲級 (每小盒裝七十五——八十枝)	一〇·八
乙級 (每小盒裝一百——一〇五枝)		一三·五	一三·五
甲級 (七十五枝至八十枝)		一三·五	一三·五
乙級 (一百枝至一百〇五枝)		一七·四	一七·四
丙級 (一百十五枝至一百二十枝)		二一·〇	二一·〇
安全火柴		乙級 (一百枝至一百〇五枝)	一七·四
丙級 (一百十五枝至一百二十枝)		二一·〇	二一·〇

(二) 水泥 每桶重量一百七十公斤，徵稅一元二角。

在棉紗、火柴、水泥三種稅率中，以棉紗統稅稅率，最有商討餘地。據聞財部最初關於棉紗統稅稅率之提案，本擬分為三級，嗣因日商主張兩級，結果遂定為兩級，即以二十三支為界，在二十三支以內者（粗紗）每百觔征國幣二元七角五分；其超過二十三支者（細紗），每百觔征國幣三元七角五分。此種規定，實屬有利於日商，而足予華商以嚴重之打擊。蓋因中日紗廠出品，本有粗細之別，大抵日商以二十支及四十二支為中心，華商則以十支及十六支為中心。今稅率僅分為二級，則日廠十六支以上之紗與華廠十六支以下之紗，價值懸殊，而課以同一之稅率，華商顯然處於不利之地位。例如第一級，每包一律徵稅八元五角八分，則其實在稅率如左：

- 十支 爲從價百分之五・二
- 十二支 爲從價百分之五・一
- 十六支 爲從價百分之四・八
- 十七支 爲從價百分之四・七
- 二十支 爲從價百分之四・六

由此可知愈接近於二十三支之紗，稅率愈輕，反之則愈重。又如第二級每包一律征稅十一元六角二分五厘，則其實在稅率如左：

- 三十二支 爲從價百分之四・九
- 四十二支 爲從價百分之四・一
- 六十支 爲從價百分之二・七

由此可知支數愈高，紗愈細，價愈高者，所負稅率愈低。

總之，無論就第一級稅率或第二級稅率言，皆屬有利於日商而有害於華商。考紡織業爲吾國輕工業之重心，除在歐戰期間會有一度之繁榮而外，歷年來因受在華外廠之競爭與壓迫，以致奄奄一息，毫無起色。今後爲維護民族生產計，非速謀救濟之道不可。而救濟之道，似又不能不以改革現行稅制爲第一着也。

第五節 薰烟、火酒啤酒洋酒統稅

薰菸係美國種，規定種植於魯豫皖三省，種區既定，易於統制，故由菸酒稅中剝出辦理統稅。民十九年十月財政部公佈

蕪菸稅稅局組織規程，於山東設蕪菸統稅專局，直隸財政部。其稅率暫定每百斤征收洋三元六角，由收買菸商一次繳納。二十年三月，財政部復將魯豫皖三省蕪菸稅收行政合併設局辦理，定名為豫魯皖蕪菸稅局，總局設青島，蚌埠、許昌兩處設分局。稅率亦為每百斤四元五角。

此外，洋酒稅則在民國二十一年九月稅率，按躉賣價格課從價百分之三十。洋酒皆貯於瓶器，適於採用粘貼印花辦法徵稅。其設廠製造者，由稅局派員駐廠稽查印花之事，未貼者不許出廠。啤酒之製造，大多設廠，其征稅手續與洋酒同。稅率為從價百分之二十，其價由稅局依躉賣價格決定，每六個月重估一次。自二十一年八月起開征，翌年六月改為從量稅，每箱裝四十八大瓶或七十二小瓶者，課稅二元六角；桶裝或樽裝者，以淨裝容量計，每一立脫，課稅七分。火酒亦由稅務署經征，稅率每百斤課二十元。

第十章 菸酒稅

第一節 菸酒稅在各國財政上的地位

菸酒之爲物，非生活所必需，然其消費量頗大，課之以稅，國家可獲得鉅額之收入；且菸酒爲刺激品，過度飲用，實有害於生理之健康，課以較高之稅，又有「實禁於征」之意義。故自財政原則觀之，菸酒兩項實爲最良之稅源，而重課菸酒稅，亦已成近代各國之共同政策。例如英國菸稅中最高稅率，爲值抽四五六，酒稅中最高稅率，爲值百抽八〇〇。美國菸稅爲值百抽六三，酒爲值百抽八七。意大利菸稅率，平均約值百抽三〇〇。日本菸稅進口稅率爲值百抽三五五。由此可見各國菸酒稅率之高。再就菸酒稅收入在各國財政上之重要性觀之，一九三七——三八年菸酒稅收入在租稅總收入中所佔之百分率，英國爲二二·五八（酒稅占一二·七三，菸稅占九·八五），美國爲一八·八六（酒稅占九·四三，菸稅占九·四三），德國爲一〇·七三（酒稅占四·二三，菸稅占六·五〇）法國爲一七·二五（酒稅占六·九二，菸稅占一〇·三三），義大利一九三八——三九年度預算爲一四·〇四（酒稅占一·〇七，菸稅占一二·九七），日本一九三九——四〇年度預算爲一九·五七（酒稅占九·八八，菸稅占九·六九）。由上列數字可知菸酒稅在各國財政上之地位，何等重要！

第二節 我國菸酒稅的沿革

吾國酒稅，起源甚早，漢有榷酤，宋元以後，酒課遂增，漸成國家收入之一源，惟稅制歷代相仍，都不甚完備。至於菸

稅，則起源於清初，蓋自海禁開後，烟草流入日多，遂與酒類由各地常關同時課稅。咸同年間，各省舉辦釐金，菸酒兩項，列於百貨之內，按各關卡局所之定稅率，分別抽釐。及甲午、庚子之後，以賠款過鉅，國庫支絀，戶部設計羅掘，遂於百貨釐金中提出菸酒糖茶四項，單獨加釐。自後各省仿而行之，於是菸酒始成專稅。民國以來，各省菸酒稅捐，名稱不一，性質亦極複雜，有屬出產稅之性質者（如川鄂浙等省之菸葉稅與魯閩等省之釀造稅），有屬銷場稅之性質者（如吉黑等省之買賣捐賣錢捐），又有屬通過稅之性質者（如各省所課之常關），更有屬特許稅之性質者（如鄂皖粵等省之創菸捐及奉直黑等省之燒鍋課）。且於正稅之外，又有附加，名目之多，幾於不勝枚舉。至於課稅之標準，稅率之輕重，則省與省殊，縣與縣異，隨地立法，毫無系統可言。

我國舊有菸酒稅之收入，以徵收方法不良，全國每年尚不足一千萬元。民國四年，政府倣效各國專賣制度，籌改徵課菸酒稅之辦法，幾經考慮，遂以官督商銷而定公賣制。是年四月財政部呈准特設全國菸酒公賣局，公佈全國菸酒公賣暫行章程及各省菸酒公賣局暫行章程。規定各省設菸酒公賣局，酌量菸酒產銷情形，劃分區域，設置分局。公賣分局於所管轄區域內，分別地點，組織菸酒公賣分棧，招商承辦。各省烟酒公賣分棧，各於本區域內，有組織公賣支棧之權。分棧招商承辦，由局酌取押款，給予執照，經理公賣事務。凡商民買賣烟酒，均應由公賣分棧代為經理。至於烟酒公賣之價格，則由公賣分局，計其成本與利益，並察其產銷之情形，按月先期規定，陳報省局核准，然後通知各分棧，遵照辦理各區各商店烟酒買賣事宜。各商店應將每月產銷烟酒之數量及種類，先期估計，撰機報告。報告到後，即前往檢查，分別粘貼印照，加蓋戳記，並代徵公賣費。公賣費率，各省不一，最高者為百分之三十，行於京兆，最低者為百分之四，行於甘肅。其他各省，適用百分之十五至百分之二十不等。當時預算民國五年公賣費，可收一千萬元。

烟酒雖已實行公賣，而烟酒稅徵，一仍其舊，於是稅費並徵，情形更為紛歧。民國五年四月，財政部為統一烟酒稅收，

特設改良烟酒稅委員會，七月，又設統一徵收籌備處，擬將所有稅釐各捐，歸併徵收，除海關進口稅照舊完納外，烟葉定為值百抽二十五，烟絲及酒定為值百抽五十。徵收機關，初置全國烟酒事務署，旋於六年七月裁撤，仍設全國烟酒公賣局。八年一月恢復全國烟酒事務署，九年二月，又通令各省改公賣局為事務局。朝令夕改，整理徒具虛名，而稅費紊亂如故。

民國十六年國民政府成立，財政部以烟酒稅為中央歲入大宗，亟思整頓，是年六月，公佈烟酒公賣暫行條例，規定公賣稅率為值百抽二十，一次徵足，所有舊徵各稅，概行廢止。烟酒價格時有變動，故公賣費率應以烟酒一年之平均市價為標準，且每年須修正一次。十七年八月，財政部通令各省廢除包商制度，同年十二月，又頒佈全國烟酒登記章程，令各省籌辦登記事宜。十八年一月設立整理烟酒稅務委員會，五月，召集各省烟酒事務官吏及財政專家，開會集議，會以我國烟酒稅法，費稅並徵，重疊紛歧，改革之道，惟有廢除稅捐，歸納公賣一途，至公賣稅率則可提高至值百徵三十。借此提案未能見諸實施。民國二十三年七月，財政部稅務署將土烟土酒，分別立為專稅，前者名為土烟葉特稅，後者名為土酒定額稅，就原有稅費，算訂稅率，先推行於浙、蘇、皖、鄂、贛、豫、閩七省。按稽徵章程，土烟葉稅率定為每淨重市秤百斤，徵收四元二角五分，土酒定額稅率，按各省所有之主要酒類，就其價值，劃分等級，而定其每市秤百斤所應課之定額稅。

第三節 抗戰以後菸酒稅的改革

抗戰發生後，中央為籌措戰費，曾於十月十三日公佈土酒加徵及擊辦土烟絲稅辦法，規定（一）各省現徵之土酒定額稅、土酒公賣費稅，應按照現行章程規則所定各類土酒應徵之稅額或費率稅率，一律各加五成；（二）在蘇、浙、皖、贛、鄂、豫、閩等七省土烟特稅區內，用完納特稅之土烟葉所釀成烟絲，應按照土烟特稅率半數徵烟絲稅一道，即每淨重百斤，徵國幣一元零七分五釐。交由非特區省份運銷特區內之土烟絲，除照章徵收土烟葉特稅外，並應照徵土烟絲稅。前項土烟絲稅

暫由各省區之稅務機關土烟特稅分局及烟酒分局所經徵；(三)在施行公賣省分，用完納稅費之烟葉所製成烟絲，應按照各該省土烟葉費稅半數徵收烟絲稅。烟酒非生活所必需，為籌措戰時財政，增加其稅率，實為正當之措施。

如上所述，我國的稅稅及烟酒稅，向採從量徵課制度，如捲烟以五萬枝為單位，棉紗以每包為單位，火柴以每大箱為單位，水泥以每桶為單位，麥粉以每袋為單位等等，莫不從量課稅。即在烟酒稅方面，除公賣費以百分率計算外，亦大多從量計算。然自抗戰以來，上列各種課稅物品的價格，無不飛漲，甚至有上漲二三十倍者。稅務當局如能把握時機，改從量課稅制為從價課稅制，則稅收定可大為增加；況有加稅之實，而無加稅之名，洵屬一舉兩得。至於統稅徵課範圍，亦應推廣，凡大量生產而可以出廠稅方式徵稅者，皆可課以統稅，如汽水，果汁，化妝品，蔗糖等不妨先行試辦，迨有成效後，再逐漸擴大範圍。按我國統稅收入，二十六年度預算為一萬萬七千五百六十萬元，二十八年年度激減至二千九百萬元，即減少百分之八十九。最近中央為圖謀補救計，已改從量稅為從價稅與擴大課稅範圍矣。

附載：修訂各項統稅暨七省土菸特稅土酒定額稅之完稅價格及稅級稅額表

(甲) 統稅

(一) 捲烟

項目	每五萬枝裝配箱裝價格	稅級	完稅額	附	註
煙	1600元以上	1	1600元		
煙	1600元以下	2	800元		

(二十九年九月十五日起實行)

捲烟	800元以下400元以上	3	400元	每五枝裝紙包者 每二百元以上者應 按照總裝捲烟同樣完稅
	400元以下	4	200元	
手工捲烟	200元以下100元以上	1	100元	每五枝裝紙包者 每二百元以上者應 按照總裝捲烟同樣完稅
	100元以下	2	50元	

〈(一) 課稅〉

甲種	不超過17支每公擔徵收統稅10元	每包重量不超過191.72公斤徵稅18.87元
乙種	超過17支至23支每公擔徵收統稅12元	每包重量不超過191.72公斤徵稅20.64元
丙種	超過23支至35支每公擔徵收統稅15元	每包重量不超過191.72公斤徵稅28.12元
丁種	超過35支每公擔徵收統稅20元	每包重量不超過191.72公斤徵稅37.50元

說明：甲乙兩種紗每包不超過191.72公斤照188.69公斤計算
丙丁兩種紗每包不超過191.72公斤照187.48公斤計算
其有特別異議者應照特定制法辦理

〈(三) 課稅〉

從價徵收百分之三

(四)六款 (由廠商將批發價格報經核定後就廠直接發售)

類別	級別	裝盒 長	匣背 闊	公 厚	盒裝枝數	箱裝盒數	重 量	徵收國幣
硫化鐵	甲	48	34	14	75-95	72.0	—	24.00
硫化鐵	甲	48	34	14	75-95	72.0	—	24.00
硫化鐵	甲	48	34	14	75-95	72.0	—	24.00
硫化鐵	甲	48	34	16	75-95	72.0	—	24.00
硫化鐵	乙	48	34	16	100-155	72.0	—	30.00
硫化鐵	乙	48	34	16	100-155	72.0	—	30.00
硫化鐵	乙	48	34	16	100-155	72.0	—	30.00
安	全甲	48	34	16	75-80	72.0	—	30.00
安	全甲	58	34	13-12	68	72.0	—	30.00
安	全乙	59	38	18	100-105	72.0	—	39.00
安	全丙	59	40	18	155-120	—	—	48.00
國製散裝	—	—	—	—	—	—	60.48	2.50
舶來散裝	—	—	—	—	—	—	48.30	48.00

(五) 水泥

項別	裝置重量	徵收國幣
1	170	3.00
2	113 $\frac{1}{2}$	2.00
3	85	1.50
4	48 $\frac{1}{2}$	1.12
5	56 $\frac{2}{5}$	1.00
6	59 $\frac{9}{10}$	0.90
7	42 $\frac{1}{5}$	0.74

(六) 香烟莊統稅

第一級	每百市斤產地批價在40元以上者	徵收 16元
第二級	每百市斤產地批價在40元以下20元以上者	徵收 8元
第三級	每百市斤產地批價在20元以下者	徵收 4元

(乙) 菸酒稅

(一) 土烟葉特稅

第十章 菸酒稅

第一級	每百市斤產地批價在40元以上者	徵收 16元
第二級	每百市斤產地批價在40元以下20元以上者	徵收 8元
第三級	每百市斤產地批價在20元以下者	徵收 4元

(二) 土釀酒類稅

(子) 白酒類

酒 類	每百市斤應徵稅額	非常時期加五征收	共 征 稅 額
高粱色酒類	5.7元	2.88元	8.64元
紹酒池酒類	3.00元	1.80元	5.40元
土燒汾紹酒	2.00元	1.40元	4.20元
土黃酒類	1.44元	0.72元	2.11元
土甜水酒類	0.80元	0.40元	1.20元

(丑) 威士忌

酒類	每百市斤應徵稅額	非常時期加五徵收	共徵稅額
紹酒類	2.80元	1.40元	4.20元
生黃酒類	1.80元	0.90元	2.70元
燒酒類	5.00元	2.50元	7.50元
生酒類	0.80元	0.40元	1.20元

(瓶)裝酒類

酒類	每百市斤應徵稅額	非常時期加五徵收	共徵稅額
燒酒類	5.40元	2.80元	8.40元
紹酒類	4.10元	2.07元	6.21元
生酒類	3.00元	1.80元	4.80元

(袋)裝酒類

酒類	每百市斤應徵稅額	非常時期加五徵收	共徵稅額
燒酒類	5.80元	2.80元	8.40元
生酒類	2.88元	1.44元	4.32元

生甜水酒類	0.80元	0.40元	1.20元
生類酒類	4.05元	2.03元	6.08元

(陸) 啤酒類

酒類	每百市斤應征稅額	非常時期加五征收	共征稅額
酒類	6.80元	3.40元	10.20元
生黃酒類	4.50元	2.25元	6.75元
啤酒類	3.00元	1.50元	4.50元
蘭紹酒類	9.80元	4.90元	14.70元

(七) 藥酒類

酒類	每百市斤應征稅額	非常時期加五征收	共征稅額
藥酒類	4.20元	2.10元	6.30元
生紹酒類	2.30元	1.15元	3.45元
米酒類	0.80元	0.40元	1.20元
藥色酒類	8.48元	4.24元	12.72元

(五) 鹽釀酒

酒類	每百斤斤應徵稅額	尋常時期附加稅收	共徵稅額
鹽酒類	9.00元	4.50元	13.50元
紹酒類	7.00元	3.50元	10.50元
生熟酒類	3.00元	1.50元	4.50元
冰黃酒類	1.80元	0.90元	2.70元

新辦飲料品統稅稅率表

稅級	零售價格	稅額
1	15 以下	.02
2	.16— .40	.05
3	.41— .80	.10
4	.81— .80	.15
5	.81— 1.00	.20
6	1.01— 1.05	.30
7	1.51— 2.00	.40
8	2.01— 2.50	.50
9	2.51— 3.60	.60
10	3.01— 4.00	.80

最近政府又於七月七八日兩日公佈貨物統稅暫行條例及國產烟酒稅條例茲錄其原文如下：

甲、貨物統稅暫行條例

- 第一條 本條例所載之貨物，不論在國內產製或自國外輸入，除另有規定外，均應依本條例分別徵收統稅。
- 第二條 貨物統稅為國家稅，由財政部稅務署所屬稅務機關徵收之。
- 第三條 徵收統稅之貨物分別如左：

- (1) 捲菸，凡用捲菸紙捲成之紙捲菸暨用菸葉製成之雪茄菸及其他仿照洋式之菸類均屬之。
- (2) 捲菸葉。
- (3) 洋酒啤酒。
- (4) 火酒，凡普通酒精改性酒精動力酒精及木酒精（淡椰子酒及雜醇酒在內）均屬之。
- (5) 飲料品類，凡汽水菓子露汁及蒸溜水等均屬之。
- (6) 火柴，凡硫磺火柴安全火柴均屬之。
- (7) 糖類，凡紅糖白糖冰糖力糖等及其他糖類經財政部核定者均屬之。
- (8) 水泥。
- (9) 棉紗，凡機製本包棉紗燒耳棉紗下脚棉紗及其他各種棉紗均屬之。
- (10) 麥粉，凡機製或用電力推動之半機製麥粉及麩皮均屬之。

第四條 貨物統稅稅率分別規定如左：

(1) 捲菸徵價百分之八十；

(2) 黃菸葉從價徵收百分之二十五；

(3) 洋酒啤酒從價徵收百分之六十；

(4) 飲料品從價徵收百分之二十；

(5) 火酒普通酒精從價徵收百分之二十，改性酒精及木酒精從價徵收百分之十五；

(6) 火柴從價徵收百分之二十；

(7) 糖精從價徵收百分之十五；

(8) 水泥從價徵收百分之十五；

(9) 棉紗從價徵收百分之三、五；

(10) 麵粉從價徵收百分之二、五；

第五條

凡從價徵收之稅貨物，實此出產地附近市場，每六個月內均平之批發價格為完稅價格之計算，根據前項平均批發價格包括：(甲)該貨完稅價格；(乙)原納稅之數，而該貨完稅價格應徵稅率之數；(丙)由出產地運達附近市場所需費用定為完稅價格百分之十五。

第六條

各種稅貨物價之調查，物價指數之編製，以及完稅價格評定修訂等項，由稅務署設置評價委員會辦理。其辦法由財政部定之。前項評價委員會應由財政部酌聘關係該會主管人員充任評價委員。

第七條

第三條所載之貨物，凡由國外輸入者，除繳納關稅外，應按海關估價折合法幣數征收統稅。

第八條

凡以完納稅之貨物運銷各處地方政府一律不得重征任何稅捐。

第九條

凡國內出產之統稅貨物，應由各省區稅務局派員駐廠或駐場征收，其有特殊情形者，得由稅務署直接派員征收。事實上不便派員駐廠或駐場征收者，得由該主管統稅機關查定產額，分期征收，或由商人報請第一道主管統稅機關照章征收，財政部將於統稅省區之劃定及變更，應先呈報行政院核准備案。

第十條

貨物完納統稅後，一、捲菸、火柴、火酒、洋酒、飲料品等項，應由駐廠員或經征機關監貼印花，其報銷外埠者，並應貼發印照。二、麥粉應由駐廠員或經征機關填發完稅照。三、棉紗、水泥、薰烟葉、糖類等項，應由駐廠或駐場人員或經征機關填發完稅照，並於包件上監貼印照，方准行銷。

第十一條

關於貨物統稅之稽徵登記及查驗各規程，由財政部定之。

第十二條

本條例自公布日實施。

第一條

凡國內產製之菸類酒類，除應徵統稅者另有規定外，均應依本條例分別徵稅。

第二條

菸酒類稅為國家稅，由財政部稅務署所屬稅務機關徵收之。

第三條

菸酒類稅稅率規定如左：
(1) 菸類稅分菸葉菸絲兩種，烟葉稅按照產地核定完稅價格，徵收百分之三十，烟絲稅徵收百分之十五。
(2) 酒類稅按產地核定完稅價格徵收百分之四十，前項第一款創絲之菸葉，仍應先繳烟葉稅。

第四條

國產菸酒類之價格，作為完稅價格之計算根據，前項平均批發價格，包括(甲)該類完稅價格；(乙)原納稅款即該類完稅價格應徵稅率之數；(丙)由農產地運達附近市場所需費用定為完稅價格百分之十五。完稅價格之計

一、公式如下：

產地市場之平均批發價格
 $100 + \text{烟酒稅率} \times 100 + \text{由產地到附近市場所需費用} \times 100 = \text{核定之完稅價格}$

第五條 烟酒售價之調查，物價指數之編製，以及完稅價格之評定修訂等項，由稅務署評定委員會辦理之。

第六條 菸酒類稅，均就產地一道徵收，行銷國內各地方政府一律不得重徵任何稅捐。

第七條 菸葉菸絲及酒類完稅後，准予免徵轉口稅。

第八條 菸酒類稅以財政部稅務署所發之完稅照為納稅憑證，並於包貼上或容器查口處實貼印照，但零星市場每六個月內平均批發價門售之菸絲及散裝零星門售之酒，不能實貼印照者，祇發給完稅照。

第九條 凡經營菸類酒類之商人，概應報請當地稽徵機關轉請區稅務局核准登記，並由局彙報稅務署備案。

第十條 關於菸酒之稽徵登記及查驗規程，由財政部規定之。

第十一條 本條例自公佈日施行。

第十一章 關稅 (Custom duties, Zölle)

第一節 關稅的本質、種類及其征方法

關稅爲一國對於通過國境之貨物所課之稅。現代各國所徵收之關稅可分爲進口稅 (import duty) 出口稅 (export duty) 及通過稅 (transit duty) 三種。進口稅係於外國貨物進口時徵收之。出口稅係於本國貨物出口時徵收之。通過稅係外國貨物之運送經過本國以入於他國時徵收之。

直至中古之時，所謂關稅即係市場稅、通過稅、城門稅、入市稅及過橋費等等，大抵於利用道路、橋梁、商港設備時由諸侯領主或城市徵收之，而爲對於一切保護指導之報酬，故頗帶有規費之性質 (Geldverkehrscharakter)。且其徵收並不在邊境，而在內地商業交通孔道設關置卡執行之，故實際上爲內地關稅 (Binnenzölle)。然自經重商主義時代而至近代民族統一國家成立時，內地關稅便漸趨絕跡，關稅錢遂被移至近代的國境之上。而關稅之意義亦已演變爲一種邊境稅 (Grenzabgabe)，其徵課僅限於對外貿易，於貨物越境時行之。

關稅自其本質上言之，僅爲消費稅徵課方式之一，而非特殊之稅類。蓋貨品課稅，無論係直接徵之消費者，或間接徵之販賣者，或徵之於國境者之方式雖各有不同，而其爲消費稅則一。關稅既爲消費稅之一種，故應列於消費稅系之下說明之，自不必因其收入上之重要而爲之立異也。

關稅因其徵課目的之不同，又可分爲財政關稅 (fiscal duties, Finanzzölle) 及保護關稅 (protective tariffs,

Subsidies) 兩種，前者之設定，係以獲得收入爲主要目的，後者之設定，係以抑制外國競爭，保護本國產業爲主要目的。而保護關稅又視其所保護者爲工業抑爲農業，而分爲工業保護關稅與農業保護關稅兩種。其實，所謂財政關稅與保護關稅之劃分，亦僅爲相對的，通常在一種關稅中總是混合着兩種目的。此外另有一種關稅，其征課目的在使外國貨物與本國貨物之負有消費稅者處於同等之地位，是即所謂補充關稅 (Balancing duties)。然此種關稅，在某種程度內，仍含有保護本國產業之目的，故不妨視之爲保護關稅之一種。

關稅之征課，必須依據一定之稅則。稅則之製訂，有根據本國一方面之意見者，是爲國定稅則 (Cognate tariff)；有與他國共同協定者，是爲協定稅則 (Conventional tariff)。前者爲一切獨立國家所採用，而後者則多半由強國以條約束縛弱國所造成。至於關稅計稅之標準，則有從價 (Ad valorem) 與從量 (Specific) 之區別。前者係按進出口貨物之價值而課稅，後者則按進出口貨物之重量及其他測量之單位而課稅。自理論言，從價之法實較從量之法爲適於公平之原則，蓋從量稅既係依貨物之容積重量而課稅，則稅負之加詳粗賤物品者，必較精美者爲多，顯然帶有異域之性質。但若就行政方面而言，則從量稅又遠較從價稅爲優。蓋課稅物品之評價，極爲困難，必須有多數之專門人才，始克勝任，不似從量法以貨物積量爲課稅標準之簡單而確實也。總之從價稅法與從量稅法各有其優點與缺點，現代各國，多兼採二者，大率物品每單位之價值一致者，及粗穢物品之易定價者，多用從量稅；其精美而不易以量計，及價格有非常之變動者，則用從價稅。

第二節 我國關稅制度的沿革

吾國稅關，昔分海關與常關兩種，海關係國境稅關之性質，常關係內地稅關之性質。常關之制，淵源甚古，至清增置戶部，糧粟道路，所在皆關，病商實甚。清初常關，有戶工兩關，分隸戶工兩部。戶工各關，均置官掌其治禁。亦有特設監督

者，如議文門等是；亦有以外官兼管，如閩海關由福州將軍兼管；又如梧州之南新、北新二關，由該省織造兼管等是。其他各關，則由督撫委巡道監收；其係落地稅者，或歸工關或戶關兼理，或歸併地方官管理。民國成立後，多沿清制，殊少變更。常關共分三種，即五十里內常關、五十里外常關及附帶常關。其五十里外常關，向由監督管理；惟五十里內常關，以辛丑和約之故，改屬海關稅務司；而是項稅款亦與海關稅收，同作償付賠款之用。民十六年國民政府頒佈裁撤國內通過稅條條，常關稅為對於國內水陸通行貨物所課之稅，足以阻礙商業經濟之發展，自應在裁撤之列。自二十年一月一日實行裁撤後，各常關稅亦均先後裁撤矣。

次言海關之沿革。中外通商，由來已久，然海關徵稅之制，則始於清初。康熙二十二年，荷蘭助平合甌有功，首請互市。嗣後臣亦請開海禁，廷議遂從其請，設澳門、漳州、寧波、及江南之雲台山四關，二十八年，復議定江浙閩粵四省海關徵稅之例，每關各差一員，統理稅務，海關之名，實自此始。道光二十二年，中英江甯條約締結後，開廣州、廈門、福州、寧波、上海五口為商埠。西洋各國相繼設置領事，中國政府委託各國領事，自征其本國商人運輸貨物之關稅，轉納於政府。旋政府以各國領事權護外商，遂廢除代征辦法，由我國設關自征稅。洪楊變起，沿海各省陷於無政府狀態，英美法三國各派稅務司一人，在上海海關代征關稅，遂啓外人管理關稅之端。自茲而後，中國之海關行政遂形成爲兩重性之制度，即一方面有政府財政部之稅務處或關務署，統率各關監督，另一方面又有帝國主義操縱下之總稅務司，統率各關稅務司。總稅務司僅在表面上受政府稅務處或關務署之管轄，然實際上稅務人事，完全操縱在總稅務司一人之手。至各地海關事務，則概由各關稅務司經理，監章一職，雖有與稅務司協同管理稅務之規定，而實際僅專理稅款之收入耳（註一）。

中國之海關稅率，自始即受帝國主義者通商條約之束縛，帶有片面協定之性質。初，清道光二十二年，承鴉片戰爭之後，締結中英江甯條約，該約第十條規定：「進口出口貨稅餉費，均宜秉公議定期例，由部頒發顯示」，已啓協定關稅之兆。次

五月，耆英等又在香港議定五港進出口應完稅則協約及通商章程，採用所謂值百抽五原則之協定稅率，至此，吾國關稅遂完全喪失自主權。加之，吾國屢來與各國締結之商約，皆有最惠國條款之規定，凡許與一國之利權，他國亦可援用，因之，我國關稅稅率，自始即爲單一稅制，八十餘年來，未嘗稍變。民國以後，政府屢謀提高稅率，人民要求關稅自主，俱爲帝國主義各國所阻擊，未能實現。治民十四年，特別關稅會議開會於北京，時人民痛感關稅自主要求屢次之無效，遂以商約係經濟條約之一種，締約國之一方，本有自由解除契約之權，要求政府立即實行關稅自主。中外代表幾經折衝，最後，於十一月十九日第二委員會開會，各國始有承認中國關稅自主之決議，其原文如左：

「各締約國（中國在外）茲承認中國享受關稅自主之權利，允許解除各該國與中國現行各項條約中所包含之關稅束縛，並允許中國國定關稅定律條例於一千九百二十九年一月一日發生效力。」

同時，中國代表並附以如左之宣言：

「中華民國政府聲明裁撤釐金與中國關稅定率條例同時施行；並聲明於民國十八年一月一日（即一九二九年一月一日）須將裁撤切實竣竣。」

然考締約各國其所以肯予中國以關稅自主之諾言，目的只在藉此緩和中國當時之反帝高潮，初無付諸實施之決心，故自關稅會議閉案後，列強即藉詞內戰關係，一味延宕，於是幾經周折所爭得之關稅自主決議案，實際不過一紙空文耳。

民國十六年國民政府從都南京，旋即自動宣佈關稅自主，頒佈國定關稅暫行條例，規定普通品課稅百分之七。五，奢侈品課百分之五七。五，自九月一日起實行。同時在另一方面，政府又以平等互惠之原則，與各國分別改訂新商約。至十七年終，先後與吾國簽訂關稅自主商約之國家，計有美國（一九二八年七月二十五日）、德國（一九二八年八月十七日）、挪威（一九二八年十一月十二日）、比利時（一九二八年十一月二十二日）、義國（一九二八年十一月二十七日）、丹麥（一

九二八年十二月十二日)、荷蘭(一九二八年十二月十九日)、葡萄牙(一九二八年十二月十九日)、英國(一九二八年十二月二十日)、瑞典(一九二八年十二月二十日)、法國(一九二八年十二月二十二日)、西班牙(一九二八年十二月二十七日)等十二國。十七年十二月七日國府頒佈海關進口稅則，自十八年二月一日起施行。按該稅則係綜合舊時正稅值百抽五及關稅特別會議所定七級附稅與捲烟煤油之二·五附稅，化散為整而成之新稅率，即：

類別	附加稅	總稅率
甲類	三·五	一七·五
乙類	一七·五	三三·五
丙類	三三·五	一七·五
丁類	一〇·五	一五·〇
戊類	七·五	二二·五
己類	五·〇	一〇·〇
庚類	二·五	七·五

上列稅則，多屬依據成案，實尚未能稱之為完全自主之國定稅則也。幸吾國與各國簽訂之新商約中，均規定一年以後，中國有修改稅則之權。故政府於十九年十二月二十九日另頒現行稅則，定二十年一月一日起實行。該稅則規定最低稅率，為百分之五，最高稅率為百分之五十，計分十二級：

第一級	五%	第七級	二五%
第二級	七·五%	第八級	三〇%

第三級	一〇%	第九級	三五%
第四級	一二·五%	第十級	四〇%
第五級	一五%	第十一級	四五%
第六級	二〇%	第十二級	五〇%

上列稅則，自稅率及政策上觀之，皆勝於往昔值百抽五之均一稅制，惟有一事吾人認為美中不足者，即中日關稅協定之存在，足為關稅自主之最後障礙。先是，各國既於十七年先後與吾國締結關稅自主商約，獨日本別具野心，堅持互惠國待遇之要求，遲遲不肯承認。嗣經政府與日方幾度磋商，始於十九年五月六日正式締結互惠關稅協定。該協定表面上承認中國關稅自主，實際上使中國關稅自主之精神受一特殊之限制。幸該協定規定至二十二年五月十六日滿期後，如雙方不再續訂，即為失效。故自二十二年五月十六日以後，日本之進口貨即與他國同一待遇，依照國定稅則課稅。至此，吾國多年來之關稅自主運動方得竟其全功。

惟我國用銀之國家，自民十八年以後，銀價再度暴跌，而以海關收入為抵押之外債，則以金鎊美金法郎日金為準，因之，中國方面損失甚大。政府為謀補救計，乃於十九年一月十五日下令，自同年二月一日起，進口稅改征海關金單位。自是關稅征收，不以海關兩，而以含純金〇·六〇一八六六克蘭姆之海關金單位為計算標準。

上述十九年末公佈之進口稅則，二十一年八月一日曾經修改一次，二十二年五月十五日又復修改一次，全稅則凡十六類六百七十二目，視舊稅則增加二十五目。其十六類如左：

- (1) 棉及其製品；
- (2) 亞麻、苧麻、火麻及其製品；
- (8) 化學產品及染料；
- (9) 燭皂、油脂、明膠、松香；

- (3) 毛及其製品；
- (4) 絲及其製品；
- (5) 金屬及其製品；
- (6) 食品飲料及草藥；
- (7) 烟絲；
- (10) 書籍、地圖紙及本造紙質；
- (11) 生熟獸畜產品及其製品；
- (12) 木材、木、竹、藤及其製品；
- (13) 煤、紙料、瀝青、烟膏；
- (14) 磁器、搪磁器、玻璃等；
- (15) 石料、泥土及其製品；
- (16) 雜類。

此稅最高稅率爲從價百分之八十，最低稅率爲百分之五。其未列名貨品，則一概從價百分之十五。視十九年十二月二十九日稅則，一律加重。二十三年六月三十日，財政部又公佈海關進口新稅則。該稅則數目與舊稅則同，稅率最高爲從價百分之八十，最低爲百分之五，其未列名貨品，則一概從價百分之二十。又該稅則與二十二年五月二十二日稅則不同之點，有：(一)改從量稅爲從價稅；(二)加重機器及工業原料進口稅；(三)減低印花及染紗織品、紙類、魚介等稅率(二)。新稅則之制立，在我已屬最大限量之讓步，而日方猶不自足，咄咄逼人，真令人不勝其憤慨也！

最後，吾人尙須一述所謂傾銷稅問題。自一九二九年以後，世界各國經濟恐慌商品滯銷，於是紛紛採取以鄰爲壑之政策——傾銷政策(Dumping)，藉圖消納其過剩之商品。所謂傾銷者，即一國故意以低廉之價格將貨物拋售於國外，以奪取外國之市場。吾國本爲國際商品之尾閥，平日已痛感國內市場之無保障，今以各國競行傾銷政策之結果，國內幼稚之產業，更受外貨之壓迫而愈形凋敝，於是政府不能不速籌抵制之策。中國關稅既採單一稅則("single-line" tariff)，則另定具有差別關稅性質之抵消關稅，事實上有所不能。故只有採用從價傾銷稅之辦法，以制止外來不當之競爭。二十年二月政府根據上海商人之建議，頒佈傾銷貨物稅法，規定傾銷之意義如左：

(一) 較其相同貨物在出口國主要市場躉賣價格爲低者；

(二) 較其相同貨物運銷中國以外任何國家之躉賣價格爲低者；

(三) 較該項貨物之製造成本爲低者；

(四) 進口貨物如直接或間接受有各種獎勵金，或其他特殊利益，與中國相同貨物發生競爭，並對中國實業足加危害者。

凡輸入貨物有上列情形之一者，即得視爲傾銷，而課以傾銷貨物稅，其稅率以前項貨價之差額爲標準。法令公佈後，財政兩部會擬合組傾銷貨物稅審查委員會，附於財部，專司征收外貨傾銷稅事宜，惜以內外種種牽制，未能切實進行。

次言吾國之出口稅問題。近代各國對於輸出貨品，多不課稅，美國不課出口稅，且載在憲法。其有征課出口稅者，亦僅限於下列之特殊物品：(一) 在國際市場上處於獨占地位（如智利之於硝，西班牙葡萄牙之於木塞，意大利之於硫黃等），或生產優越足以左右世界市場之價格者（如古巴之菸草，中國之於桐油等）。但此種獨佔或半獨佔性之貨物出口稅率，亦以稅課提高物價之結果，不致減少輸出數量爲原則。若獨佔地位一旦動搖，或國際商業競爭不利於本國時，則必須減低甚或完全廢除出口稅也。(二) 本國產業所必需之原料或維持國民生活所必需之物品。本國出產之原料，應留供本國工業製造之用，有餘額時，始可輸出。又有某種物產，須留供國民消費之用，若行輸出國外，則本國發生缺乏，或使國內物價高漲，影響人民生計。國家對於此種物品之輸出，自應課以賦稅，以資限制。

吾國出口稅則與進口稅則同受片面協定之束縛。所謂值百抽五之稅率，早經規定於道光二十二年之中英商約中。嗣後咸豐八年，天津條約更載有：此次新訂稅則，凡有貨物，僅載進口稅則，未載出口稅則者，遇有出口，皆應照進口稅則納稅，或有僅載出口稅則，未載進口稅則者，遇有進口，亦皆照出口稅則納稅。倘有貨物名目，進出口稅則，均未載載，而又不在

免稅之列者，應核估時價，照值百抽五例征等語。此片面協定之出口稅則，七十餘年來，除稅則項目略有增加外，未嘗更改。直至民國十九年關稅自主以後，政府始於二十年五月頒佈第一次之國定出口稅則，分六類二百七十目，稅率大多提高至百分之七·五。在此稅則中，規定完全免稅之物品有棉線襪、抽紗品、挑花品、繡花品、花邊、衣飾、綢緞、繭綢；他國錢幣、金銀條塊；茶類；書籍；草帽類及草帽；髮網、髮辮、傘等項。然此等物品，除茶類而外，皆非中國輸出之大宗，故於中國輸出貿易之促進，並無甚裨益。迨二十四年夏，金融緊縮，出口貿易日形不振，財政部始有減免出口稅之議。六月二十五日遂公佈修正出口稅則，照舊分爲二百七十目，惟減稅五十種（蛋類、油類、骨節等），免稅八十八種，免稅額總計不過三百萬元，然大宗出口貨物，則依然未能減免也。迨抗戰發動，政府爲維護國內生產，促進國產外銷計，對於各種出口貨品已分別豁免或減少其出口稅矣。

第二節 抗戰以後關稅的變遷

關稅歷年皆佔吾國國家收入之首位，且爲大部分外債之担保品，其關係我國之財政與經濟，實至深且鉅。過去因受帝國主義之箝制，不能自主，關稅非但不能助長中國經濟產業之發展，抑且成爲帝國主義者控制吾國財政經濟之重要手段。關稅自主以後，又因政策之未能運用自如，依然未能發揮其應有之功用。迨七七抗戰發生，沿海各省相繼淪陷，津滬粵漢各重要海關亦因而淪於敵手。此種鉅變實足引起中國財政空前之變化。爲明瞭關稅之財政的效果起見，特將最近兩年（民二十六及二十七年）海關稅收（進口稅、出口稅、轉口稅、船鈔、救災附加稅及海關附加稅）之統計數字揭載於左（註三）。

項 目	年 度
	民國二十六年度
	民國二十七年 度

進口稅	金單位一萬一千五百七十八萬元 合國幣二萬六千一百二十九萬元	金單位六千九百九十七萬元 合國幣一萬六千九百九十四萬元
出口稅	國幣二千九百七萬元	國幣一千六百五十三萬元
轉口稅	國幣二千十五萬元	國幣五千五百八十四萬元
船鈔	國幣三百二十二萬元	國幣二百九十一萬元
救災附加稅		
(進口附加稅)	金單位五百七十八萬元 合國幣一千三百四萬元	金單位三百五十萬元 合國幣八百四萬元

二十八年之關稅收入爲八六、二〇〇、〇〇〇元，較之戰前之三六九、〇〇〇、〇〇〇元，減少達百分之七十七。政府爲充裕戰時稅收計，乃於二十六年十月一日實行整理轉口稅辦法，凡民船、鐵路、公路、飛機、郵政運輸往來之土貨，一律加入課稅。惟對於米、麥、雜糧、手工藝品等，先後免予征收。同時爲調整進出口貨起見，更分別統制進口及出口：(一)凡軍事上急需用品，分別減稅免稅；(二)凡奢侈品及非必需品，一概禁止入口；(三)凡未經禁止進口之物品，其進口稅一律照現行稅率三分之一征收，有效期間至戰爭終了爲止；(四)凡與軍事有關之國產物資，分別禁止出口；(五)凡出口結匯貨物，一律豁免出口稅。

中國酒稅制度及其改革

一六〇

- (註一) 參看何廉季銳合著財政學三三二——三三五頁。
- (註二) 參看朱俊著中國稅同題二八四——二九〇頁。
- (註三) 統計數學見財政評論二卷二期一〇頁。

第四篇 收益稅系統的改革

第十一章 地稅 (Land tax, Grundsteuer)

第一節 地稅的性質與類別

地稅是一種很普遍的租稅，起源甚早，至今各國依然通行。在稅制理論上，地稅雖被列於收益稅的系統，但事實上因其在各個時代各個國家所表現的內容之不同，其性質亦頗為歧異：有為財產稅的地稅，有為受益稅的地稅，還有為所得稅的地稅。

所謂財產稅的地稅，即認定土地為地主之財產，對土地課稅，即是對地主的財產課稅。此種地稅的課稅對象既為土地本身，故其征課的方法亦不外兩種，即從量稅與從價稅。從量稅的地稅係以土地的面積為課稅單位，先規定土地的單位及每一單位所應課的稅率，然後按畝計稅。此法手續簡單，只須將地畝面積加以丈量並登錄成冊（如像我國的魚鱗圖冊、法國的 cadastre），以後即可按冊征稅，非常便利。但若自公平的原則上說，則此法的弊病甚多。同一面積之土地，其價值有高低之不同，其收穫（生產力）亦有多寡之不同，若不問此種種特殊情形，而一概課以相同的稅率，豈能說是公平？且若規定凡地皆須按定率納稅，而毫不顧及納稅人的納稅能力及其生活情況，則一般小農及自耕農之藉小額土地以勉維生活者，亦不免於租稅的負擔，是又豈能謂為公平？

從量稅的地稅既不能適合公平的原則，然則從價稅的地稅又如何呢？所謂從價稅的地稅是以土地的價值為課稅的標準，

而土地價值的估定，普通多採用標準化的辦法，即估定一處土地之各級標準價值，某塊土地其情形與某級標準相類者，即依此標準課稅。自然，土地的價值是可以變動的，所以各級標準也得時有變更。從價稅制既是按土地價值來課稅，凡價值不相等的土地則其所應負的稅率亦不相等，這較之刻板的從量稅制，自然是進步多了。但從價稅的地稅也與一般財產稅相同，只能在財產價值上使各個地主依價值作比例的犧牲，而不是從土地收益對於納稅人之償付能力的關係上去課稅，所以依然不能適應各個納稅人的納稅能力，這是其一大缺點。

至於收益稅的地稅又如何呢？所謂收益稅的地稅，係以土地的收益為課稅基本。但「收益」一辭的含義有種種不同：（一）可以指土地的總收益，即一塊土地在一年內所得的收穫全部；（二）可以指純收益，即總收益中扣除一切生產費用後的淨餘；（三）可以指佃租額，即以土地使用人繳納與地主之地租為課稅基本，如此則負稅者僅限於地主，而土地使用人所得之一部分收益則不在徵稅之列；（四）可以指估定收益額，即以五年間純收益之平均數為標準，再酌量情形加以增減，作成查定收益數。上列四者比較起來，收益稅的地稅之課稅標準，實以估定收益數為最適宜。惟土地收入年有不同，若必年年加以估算，實在不勝其煩，故政府對於某年收益估定之後，即記之於冊，往後即年年按冊徵稅。這樣辦法雖可節省計算手續，但估定之收益數却因此固定化，而課稅的性質也就與財產稅無以區別了。

最後，談到所得稅的地稅。在若干國家（英、法、義等），土地的收益被列於所得稅的課稅範圍，而與其他各種所得稅同時徵課。前面曾說過，收益稅的地稅係以地主為納稅義務人，至使用人所獲一部收益則概不課稅，但所得稅的地稅則與此不同，地主所得的地租固應課稅，即使用人所得的一部分收益，扣除成本费用後，亦須加以課稅。這是兩種稅制不同的第一點。其次，財產稅的地稅所着眼的，是土地的價值；收益稅的地稅所着眼的，是土地的生產力；而兩者都不會顧及納稅人的實際納稅能力，所以實行起來，終覺未能適合於公平的原則。可是，所得稅的地稅却可以免除此弊，因為它乃是從納稅人獲

得此項所得後所增加之償付能力的多寡以判定其負稅能力之大小，故於確定其所得額時，不僅扣除一切生產的必需費用與負債實數，並且還斟酌所得人的生活情況，而設定各種的減免。財產稅的地稅和收益稅的地稅，以地主爲土地之所有人，故課以租稅，反之，所得稅的地稅則以土地收益之所得人有納稅能力始課以稅。故前二者通行比例課稅，而後者可行累進課稅。

以上所述三種地稅制度（即財產稅的地稅、收益稅的地稅及所得稅的地稅），各有其優點與缺點；就其是否適於公平的原則而言，則所得稅的地稅制度實優於收益稅的地稅制，而收益稅的地稅制又優於財產稅的地稅制。但若依稅務行政之繁簡而言，則所得稅的地稅制難於收益稅的地稅制，而收益稅的地稅制又難於財產稅的地稅制。一國之地稅究應採取何種制度，須視該國稅務行政之嚴密與否以爲斷。在稅務行政整飭嚴密的國家，自以實行所得稅的地稅爲佳，如英國是。否則，反不如實行財產稅制或收益稅制之易於見效也。

在近代以前，各國皆以地稅爲主要稅收，但自資本主義經濟發達以後，國家稅源大爲擴充，地稅收入多有劃歸地方者。考其主要原因，第一，是愈到近代，地方行政的範圍愈大，而所需要的經費亦愈多，因之，事實上不能不有一種可靠的收入以爲支應。土地收入最爲永續確實，故適於充作地方的稅源。第二、土地收益的估計，土地的整理以及地稅的征收等事宜，都以地方政府辦理爲較便利。且地稅劃歸地方稅收以後，其征課因易於得到人民的監督與協助，故較爲確實而嚴密（註一）。

第二節 中國地稅（田賦）制度的現狀

中國的地稅稱爲田賦。田賦起源甚古，其制度代有損益。本節因篇幅關係，不能將幾千年來中國田賦制度的演變過程加以敘述。本節所欲說明的，僅限於田賦制度的現狀。

中國田賦制度，極爲紊亂，各省各縣，人自爲政，幾於無稅制之可言。茲就賦則、稅率、征收方法等項分別述其梗概。

(甲)賦則：我國田賦賦則，在有清一代，詳載於賦役全書之中，初定十年調查一次，修改一次；雍正二年歸併地丁後，丁冊失修，遂生弊端。民國以後，各省田賦名稱，雖經按其性質陸續歸併，但歷年預算冊中仍有地丁、漕糧、租課、差徭、墾務、雜賦及附加稅等七項。而地丁之中，又有正款及附款之別；地丁之外，又有加耗及秤餘之目。漕糧之中，分爲折色與本色二種；漕糧之外，又有漕耗及漕項之繳納。至於租課，種類更多，性質也極複雜，除主要的官租、學租、屯租、湖租各項外，尚有酒課、鹽課、茶課等類。以上所述各類名目，已極紛雜，而近年來附加稅之加征，尤爲繁瑣。據農村復興委員會的調查，全國附加稅種類數目，總計在六百七十三種以上。就各省現情舉例來說，江蘇省田賦附加種類，總共有一百零五種之多，名目紛歧，各縣不同。就各縣說，丹陽有附加稅十五種，常熟與淮安各有十九種，崇明有二十三種。至於附稅之重，有超過正稅二十六倍以上者。其他各省情形與蘇省大同小異。總之，過去我國政府對於田賦附加既漫無限制，而各省縣征收附加稅又毫無顧忌，致使田賦附加之增加，一發而不可復制。舉凡一縣之行政經費，如公安、教育、衛生、建設、公益、測量等，幾無不取給於田賦附加，甚至有同一性質之稅，竟重疊帶征者！

(乙)稅率 我國田賦分則標準，歷來係依土地肥瘠、產物種類及收穫多寡，分爲三等九則，且上田、中田、下田之賦率，皆各有明文規定。但考其實際，則有多至六十餘則、八十餘則，甚至於百餘則者。一般巧胥汚吏，往往任意劃分賦則，以便從中牟利。田賦額與地積相比較所得之稅率，各省各縣互不相同，幾乎沒有標準可言。例如就山西江蘇兩省比較：山西下田每畝徵銀一厘七絲，米一合五勺；而江蘇下田每畝徵銀九釐，米一升四合七勺，兩者相差達幾倍之多。即就同屬黃河流域之河北與山東兩省比較：河北下田每畝徵銀八釐二毫，米一升；而山東下田每畝徵銀二毫，米一勺。再就同屬江南之安徽與江西比較：安徽下田每畝徵銀一分五釐，米二合一勺；而江西下田每畝徵銀一釐三毫三絲六忽，米一合七勺，相差亦達幾

倍之多。甚至同一州縣，同一性質的土地，其賦則也往往不相一致。不甯惟是，我國現在田制所根據的清丈，尙爲明代萬曆六年之全國普行丈量。自此以後，雖議清丈，然迄未普遍實行；田畝科則，一仍前明舊制。可是，歷時既久，滄海桑田，肥瘠異變，所謂上田下田之分，早已失其根據。以上所列，還只是就原有的賦額而言，至若田賦附加稅，則各省所採用的標準更爲紛歧，有按原稅征課者，有按畝征課者，有按串票征課者，更有按戶征課者。且征收之時，尤多任意規定數額，漫無一致，人民負擔，愈加嚴重不均。還有一種情形，更足令人驚異，卽人民於買賣、典當、或分併田地之時，往往不按照田額出糧，久而久之遂造成有田無糧或有糧無田、田多糧少或田少糧多等怪現象，而田賦稅率之高低，愈形雜亂，幾至不可究詰。

決定田賦稅率之因素，一爲上述田賦額之多少，一爲課稅單位之大小。中國田賦的課稅單位，通常以畝計算，然則一畝究有多大呢？前清乾隆十五年時，會由部頒定弓尺，以五尺爲一弓，二百四十弓爲一畝。但這標準並沒有普遍實行，各地的弓尺仍然參差不齊。以尺而言：有庫尺，有營造尺，有魯班尺，有部頒之尺。積尺爲弓，有三尺二寸之弓，有三尺八寸之弓，有四尺五寸之弓，有六尺五寸之弓，有七尺五寸之弓。積弓而爲畝，有二百六十弓之畝，有三百六十弓之畝，有六百弓之畝，有七百二十弓之畝（註二）。各地畝之大小，不僅因弓尺不同而生歧異，且有特殊習慣，如河南通志所載，有以二畝爲一畝者，有以三畝爲一畝者。陝西宜川縣更有以四畝爲一畝者，東北各省又有以「日」「响」「單繩」「雙繩」爲六畝十畝之區分者。各地課稅單位——畝之大小，既如此參差，故各地田賦稅率之高低亦至爲不均。

（丙）征收方法 我國田賦征收方法，向無嚴密規定，歷代相承，積弊日深。考其緣結，在於無完備之田賦圖冊，以爲稽征田賦之根據，致使稅吏得以營私舞弊，實行中飽。在明洪武時，曾造魚鱗冊登記全國土地，然因變亂相尋，逐漸散佚，尤其清季洪楊一役，使東南各省之官廳圖冊，大半蕩失。官廳既無實征底冊可憑，於是田賦征收之權遂逐漸移於胥吏（糧冊）之手，此等胥吏，或憑私藏秘冊，或因年久諳習之故，補造簿冊，世襲經征，因緣爲弊，官廳莫可奈何。胥役舞弊之最

甚者，爲糧書與催役。糧書權力較大，每縣約二三人至五六人不等。其職務爲核收銀數，填寫申票。鄉民完糧，悉聽糧書核算，溢取浮收，視爲利藪。至於催役（或稱催征警），卽武裝催征人員，由縣府派出，向糧戶催征，除供給酒食外，又往往勒索銀錢，稍不如意，輒加人以抗糧之罪名，故人民畏之如虎。中國田賦征收方法之弊病，不僅在經征胥吏之營私舞弊，抑且在縣官之侵蝕中飽。各縣所征田賦，一部分係充作縣之行政經費，由縣官留用，是爲留支；一部分則按期繳送於所隸屬之財政廳，是爲起解。縣官既操征收田賦之實權，故得上下其手，從中漁利。對上則誑報侵蝕，對下則盡量壓榨。其結果，在民衆方面，租稅的負擔日重，生活的痛苦日甚；在官廳方面，則稅收日少，稅源日枯（註三）。

由上所述，可知今日中國的田賦制度，積弊重重，非澈底改革，不足以蘇民困而裕稅收。民國以來，財政當局對於整理田賦，屢有規劃，如改用銀元征收、取消過潤加征、減輕偏重賦額、規定征收費用，及籌議全國清丈等，皆有相當成效。國民政府成立後，對於整理田賦，銳意進行，而其最重要者爲下列數端：

一、限制附加 民國十七年七月，財政部以田賦附加過重，人民不勝其苦，乃頒佈限制田賦附加辦法八項，規定「田賦附加之總額，不得超過正稅，正附總額，不得超過現時地價百分之一。凡超過者，酌量核減。」然此種限制，各省並未遵行，民十七年後，附加逐漸增漲，裁釐以後尤甚。民二十三年第二次財政會議，乃提出各種關於限制附加之議案，如（一）遵照財政部整理田賦附加辦法，實行減輕田賦附加，以蘇民困案。（二）各省田賦，只分省正稅、縣附捐兩項，其餘一切名目，概行刪除案。（三）分年遞減田賦附加案。（四）整理田賦附加以減輕農民負擔而裕民生案。（五）永遠廢除各省縣田賦附加，地方經費不足，由中央另籌抵補案。國民政府並於二十三年六月明令自頒佈命令之日起，對於田賦，永遠不再附加，並永遠不准再立不合法之稅捐名目。

二、改善田賦徵收方法 第二次全國財政會議，對於田賦徵收方面，爲謀有效之改進與調整，議訂改革田賦制度之原則

如下：(一) 經徵機關與收款機關，應須分立，由縣政府指定當地銀行、農業倉庫，或合作社收款，若無此等機關，則縣政府財政局或科派員在權收款。(二) 申冊應註明正附稅銀元數及其總額，並須預發通知單。(三) 禁止活申。(四) 不得備申逐徵。(五) 不得預徵。(六) 確定徵收費，應由正款下開支，不得另徵。(七) 革除一切陋規。

三、舉辦土地陳報 整理田賦之根本辦法，厥為全國土地之清丈，蓋土地清丈之後，不僅可以平均負擔，劃一田制，而且可以使稅收增加並趨於確實。惟清丈事業，需費甚多，且依外國過去經驗，非十餘年乃至數十年不能完成。整理田賦既不容緩，則在清丈未能實行之前，自宜以土地陳報為第一步辦法。第二次全國財政會議關於土地陳報之實施，曾通過辦理土地陳報綱要三十五條，分別督飭各省，擇縣試辦，進行頗稱順利，計先後舉辦者，有江蘇、安徽、河南、山東、湖北、湖南、陝西、四川、福建、廣西、貴州等十一省，約達一百五十餘縣。他如浙江、江西、廣東、雲南、甯夏等省，亦均分別另行整理，方法雖不盡同，原則仍屬一致。總之，土地陳報實為目前整理田賦最簡便最切實之方策，政府應繼續積極推行，以期逐步底於完成。

四、土地稅法之製訂 國民政府曾於民國十九年六月依據 孫中山先生「平均地權」之遺教，制定並頒佈土地法（以後又頒佈施行細則）。此法若能見諸實行，則中國幾千年來的田賦制度將有全部之改革。按該法規定土地稅分為地價稅及土地增價值稅兩種。關於土地增價值稅，已在上節討論，這裏先就地價稅的規定略加說明。

地價稅係以土地的價格為課稅的基本，所以地價的估定實是徵課地價稅的第一前提。我國土地法中所稱的地價，有申報地價與估定地價兩種。前者為土地所有人申請登記時申報，後者為政府地政機關的估定。但每年徵收地價稅時，概以政府機關估定地之價為標準，人民自由申報之價只不過供政府機關估計時的參考而已。政府地政機關估定地價之法，係將所轄區內之地其地價情形相近者，劃分為若干區。同一地區之土地，參照其最近市價及申報地價為總平均計算。但若政府因財政需要或

經濟政策之必要，得就同一地價區內擇其中地價價值較高者為選擇平均計算。此項總平均計算或選擇平均計算所得之地價數額，即為標準地價。標準地價自公告之日起，在三十日內，若區內所有權人認為不當時，經區內土地所有權人過半數之連署，得向地政機關請求重估。課稅時，各起土地因地位之特殊情形，得按其標準地價數額，為相當之增減，但其增減數額不得超過所屬地價區之標準地價三分之一。凡土地所有權人對於標準地價或各起地價提出之異議，經地政機關決定後，仍不服者，得召集公斷員公斷，作成最後之決定。地價每五年重估一次，但因地價有重大變動時，不在此限。

土地法中關於地價稅稅率之規定如左：

- (1) 市改良地 以其估定地價數額千分之十至千分之二十為稅率
- (2) 市未改良地 以其估定地價數額千分之十五至千分之三十為稅率
- (3) 市荒地 以其估定地價數額千分之三十至千分之一百為稅率
- (4) 鄉改良地 以其估定地價數額千分之十為稅率
- (5) 鄉未改良地 以其估定地價數額千分之十二至千分之十五為稅率
- (6) 鄉荒地 以其估定地價數額千分之十五至千分之一百為稅率

市地鄉地所有權人之自住地及自耕地於自住自耕期內，其地價稅得按應納稅額八成徵收。各地方政府因地方財政及社會經濟之需要，得依法定程序，在法定稅率範圍以內增減稅率。土地稅全部為地方稅，但中央地政機關因整理土地需用經費時，經國民政府之核准，得於土地稅收入項下，指撥其款額，但不得超過稅款總額百分之十為限。

6
1 「平均地權」為中國國民黨之一大主張，而所以實現此主張之具體辦法，則為「照價抽稅」與「漲價歸公」(孫中山先生語)。故土地法所規定之地價稅，其意義不僅在於取得稅收，而尤在於實現地權之平均，換言之，即在於防止土地投機，

防止土地之爲少數人所壟斷。但欲以課稅的方法達到平均地權之目的，則稅率之高低，實爲一極應考慮之問題。現行地價稅稅率，最低者僅百分之二，最高者亦不過百分之十，稅率如此其低，實恐不足以杜絕土地投機之弊。過去曾任國民政府顧問之德國地政專家畢威廉博士，曾向當局建議，土地稅率應以當地貸款利率爲準，假定某地通行利率爲百分之十，即係年息一分，每年貸款一百元，可得息十元，則土地稅率應定爲照地價百分之十課稅。如此則有資金者必不願買進土地，而願將資金投於其他生產事業，於是地價自然低落，土地投機事業，無從發生。一般人非到急切需要之時，決不購買土地，更不會以買賣土地爲一種投機事業（註四）。單氏之提議足供我國將來修改土地稅法時之參考。

第三節 戰時田賦制度的改革——徵收實物與改歸中央接管

自抗戰以來，省縣的財政支出，大爲增加，在爲些省份，甚至於較戰前增加一倍以上（如浙江）。各省爲應付戰時浩大的支出，不能不講求開源之策。增加田賦便是許多開源方法中的一種。例如雲南曾加徵田賦一倍，連同正稅及其附加，完全劃歸縣。貴州亦加徵一倍，連同正賦合計，以四成歸省，六成歸縣。四川民三十年度田賦徵收額，經由省府決定比照上年度增徵百分之一六七。廣東去冬第一七七次省務會議通過「整理地稅臨時辦法」，規定該省地稅自三十年度起，重新評定，一律增加一倍，所有臨時地稅及宅地稅，均照原額加倍徵收；所增稅款以五成解繳省庫，五成補助縣地方款，但實施新縣制縣份，得請准就其實收溢額部份，撥作辦理縣地方事業之用。江西爲維護各縣財政及推行新縣制起見，於編制三十年度江西省地方總概算案內決定，就三十年度田賦項下按田賦正附稅二元加徵戰時土地增益捐二元，地價稅項下按地價稅一元加徵戰時土地增益捐一元，專作各縣補助費之用。

可是，有些省份增加田賦收入的方法，却又與上面所說的各省不同。牠們所採用的方法就是所謂徵收實物。這個方法雖

名為徵收實物，但其真正目的，與其說是在於取得實物，勿甯說是在於取得更多的貨幣。徵收機關先將現徵田賦正附稅額照戰前穀價折成實物，然後將實物按徵收時穀價折成貨幣徵收，這樣一來，田賦的收入便增加好幾倍，而且有增稅之實，而無加稅之名，確是一個很巧妙的開源辦法。抗戰以後，各省中實施田賦改徵實物者，以福建省為最早。該省在中央決定各省准予酌徵實物以前，即有「福建省田賦改定徵收實物米折算標準辦法」之確定，並經呈請中央核准，通飭全省自二十九年十月一日該年下忙第二期起一律開徵。該辦法內容共八條，其要點如下：

(一) 依照各縣「七七」抗戰前一年的平均米價為標準，將現有田賦正附稅額，折成米額，改徵米穀。

(二) 徵收米穀，如有困難時，得依照米價折合，繳納國幣，各以其本縣上年十月至本年三月間之六個月平均米價，為第一期（或上忙）徵收標準；本年四月至九月間之六個月平均米價為第二期（或下忙）徵收標準。由各縣政府按期查明，呈請省政府核定公佈。

(三) 一切田賦臨時附加，改制後一律取消。

(四) 改制以後，所有徵收溢額，即用以抵補各縣取銷田賦臨時附加，廢除苛雜，並支付實施新縣制及其他應辦事業經費。

(五) 本年專屬創辦，如按第二項辦法折合價款繳納國幣者，准以八折實收。

此外，又訂定上開辦法施行細則共二十四條，其中關於折合標準，按照各縣實際情形，依下列假定公式推算：

(一) 假定七七抗戰前一年（二十五年七月至二十六年六月）穀價平均每元為十市斤；

(二) 如戰前賦額每畝為五角，則改制應納米五市斤；

(三) 以之折合國幣繳納時，假定上期米價每斤為四角推算，則應改納國幣二元。

0.471 x 8 = 3.77

福建省田賦總額，每年正賦約六百萬元，附加約四百萬元，合計約一千萬元，改制後，估計可收二千五百萬元，增加約達百分之二百五十。

權編建之後，浙江省亦於二十九年十二月十七日省府委員會第二八四次會議時，決定自民三十年份起田賦改徵實物，但游擊區及徵收地價稅區域，則暫不改徵。該省所訂「浙江省田賦改徵實物及米折辦法」共十二條，其主要點如左：

(一) 各縣田賦改徵米額，以原有各期田地山蕩應徵上下期田賦省縣正附捐稅，及比照田賦標準或按畝徵收之稅費暨零徵之徵收公費總數，依照各該縣七七事變以前一年內即二十五年七月至二十六年六月平均米價折算之。

(二) 各縣田賦每年仍分上下期徵收，每期各徵半數，上期於五月開徵，下期於十一月開徵，徵收期間，每期均以兩個月為限，其原係一次徵收者仍照舊。

(三) 各縣徵收實物如因事實困難，得將米額折合國幣徵收以各該縣各期田賦開徵兩個月前四個月內之平均公定米價為折徵標準。

(四) 各縣田賦照本辦法改徵後，不得帶徵任何附加稅或派徵經費。

(五) 各業戶逾期或抗繳稅款酌予左列處分：一、加收滯納罰金；二、拘追；三、提取欠賦地收益；四、查封財產。

(六) 二十九年份及前各年份之舊賦，仍照舊追繳，於本辦法施行後六個月內尚未清繳者，一律照本辦法徵收實物及米折標準改徵。

前項辦法公佈後，該省並通飭各縣田賦徵收實物，最低限度必達三成，不能折合價銀，繳納國幣。此外，並訂有施行細則二十條公佈實行，其重要者有下列各項：

(一) 業戶繳納實物以燥穀爲限，應納米額一百市斤，應折繳燥穀一百四十三斤。

(二) 平均公定米價，係指各縣糧食管理機關公定米價而言。

(三) 田賦繳納實物部分，得酌予折扣，減成實收；其折減成數，由省政府隨時核定。折繳國幣部分，須照十分徵收。

(四) 業戶繳納實物，應送交就地糧食管理機關所設倉庫或代收處所，經核對田賦通知單後驗收，並掣給「收穀券」，持送經徵機關抵算，換取田賦執照。

(五) 各縣田賦折合國幣標準，應於開徵前兩個月內呈經省政府核定，由經徵機關連同納賦通知分區公告，並會同地方行政自治各機關暨法國舉行納賦宣傳。

(六) 客籍業戶應完田賦，得責成佃戶或使用人扣租抵完。

閩浙兩省的田賦改制，雖名爲徵收實物，但政府並未規定人民非以實物納賦不可，所以改制的根本精神，仍重在提高賦額，增加收入。本來，抗戰發生以後，各地穀價皆行上漲，農民的收益因之增加，政府酌予提高田賦，原不能說是一種不合理的措施，不過，田賦的提高應該定一合理的限度，而不應單以穀價爲標準而作比例地無限地提高。因爲穀價上漲固然使農民的收益加多，但一般物價的上漲，與戰時各種負擔的增多，却也足以使農民的支出增大。如果我們只看到農民收益方面的增加而無限制地提高其賦額，恐亦非一般農民——尤其是中小自耕農所能負擔。其次，閩省田賦改徵實物辦法，係以戰前原有正附稅額一併計算，浙省且以省縣正附稅捐及帶徵之徵收公費總數爲折算標準，這也是值得討論的。田賦正稅應比照某一時期平均公定米價酌量提高其徵收額，固屬應該，但田賦附稅以及其他形形色色的臨時捐稅，也與正稅一併折算，則似嫌苛細，不僅民力恐不勝負担，亦且與政府歷次頒佈的限制田賦附加的法令相違背啊！

自從閩浙兩省改徵實物以後，全國輿論界討論紛紛，有贊成的，也有反對的。贊成的人認爲田賦改徵實物以後，政府的

收入可以增加，糧食的價格可以平定，軍糧的問題也可以迎刃而解，真是一舉而三得，反對的人則認田賦徵收實物，違反稅制進化的原則，徵收技術上——即穀物的收、儲、管、運——困難太多，易滋流弊，而且足以減法幣的信用；甚至有人認為田賦改徵實物，並無補於軍民糧食問題的解決。例如梁慶椿先生在重慶益世報上曾發表一篇星期論文「田賦酌徵實物能救濟軍民糧食嗎？」他在這篇文章中說：「（一）所謂的徵實物，是否即指穀物？……若顧全糧戶實際情形，得以其他實物繳納，則不特凡百產物均須由官方評價，且繳納既非盡為穀物，則於原來目的無法實現。（二）即使全部田賦均強徵米穀，然可能收得之糧食仍屬有限，……對於救濟軍民糧食之效果，實為微薄。（三）田賦能徵得米穀，為額既微，政府不足以作平準糧價之武器，以操縱市價。且米穀既多一納糧之新功用，則其價格或因此而高漲，亦未可知。（四）以上所言，均為假定全部田賦可以徵收穀米而言，而事實上吾國農業經濟有種種特殊關係，不能田賦盡納米穀。故可徵之穀物，並不能達到上第二點的最高度。（五）就實際情形言，徵收實物之後，恐短期內不易再回徵貨幣，不久當於生產發生作用，有挫折糧食生產之虞。（六）田賦徵收米穀對於糧食之唯一效果，極其量不過減少地主之小部分屯積，及強迫自耕小農改食雜糧而已。」

正當輿論界對於田賦徵收實物問題議論紛紛之際，行政院却於去年十一月十三日第四九〇次會議通過「為救濟軍民糧食，平均民衆負擔起見，擬准各省田賦酌征實物，其征率分別標準核定」一案。復於本年三月十八日行政院第五〇七次會議時修正通過「田賦改作實物辦法暫行通則」，其要點左：

- (一) 田賦改徵省份，應自即日起儘量征收實物。
- (二) 田賦改征或加征後所增人民負擔，不得超過物價增加數百分之六十。
- (三) 各省征得之糧食，應儘先充作軍糧，其處理辦法應經全國糧食管理局核准。
- (四) 征收實物之種頭，應兼顧地方出產及政府需要。

(五) 田賦改征或加征後省縣收入之劃分，應不違背現行法令。

(六) 田賦改征或加征後，所有未經中央核准之省縣地方稅捐，應一律取消。

(七) 各省改征或加征田賦，均應依本通則擬具實施辦法，呈經行政院核准後，方得實施。

上述辦法較之閩浙兩省所訂田賦征收實物的辦法，已大有進步，第一、田賦改征後人民的負擔有最高限度的限制；——不得超過物價增加數百分之六十。其次，條例既規定徵收實物，則此後政府所能取得的糧食必多，因而對於軍糧自可充分供應，而對於一般糧價亦可藉此平定了。

戰時中央對於田賦的改革，除上述改征實物一項而外，又復決定田賦暫歸中央接管。今年八中全會開會時，蔣委員長曾提出「為適應戰時需要，擬將各省田賦暫歸中央接管，以便統籌而資整理案」，其理由是：「查我國田賦向為國家稅，自民國十七年頒行國地收支劃分標準，以田賦劃歸地方，各省遂視為收入之大宗，每省需用，大都增加田賦，以供支應；遂致賦則紛歧，附加雜出，輕重失其平衡，人民病其煩擾，嗣後財政部為整理計，呈請核定土地陳報辦法，以供支應；遂致賦之數年，略具成效。嗣以抗戰事起，多歸停頓。惟抗戰建國，同時並進，為中央既定國策，上項陳報辦法，自應陸續積極進行。近日來糧價高漲，土地之利潤日增，軍糧民食則轉受其影響，尤非整理田賦，無以裕國計而濟民生。在戰時財政，利在統籌，中央地方應為一體，分之則力小而策進為難，合之則力厚而成效易舉，故為調整國地收支並平衡土地負擔起見，亟應仍將各省田賦收歸中央，整頓征收，以適應抗戰需要，其理由有下列各端：(一) 各地方田賦之賦則不一，中央接管後，可短期完成土地陳報，并辦理地價稅，俾賦則躋於公平，苛雜悉行廢止；(二) 按地價征稅後，收入可較現在遞增四倍以上，除抵補原額外，并得斟酌地方財政情形，酌予協助；(三) 由中央統收統支，可為合理之分配；(四) 斟酌各地方供需情形，改征實物，調劑各地軍糧民食；(五) 中央與地方財政之聯繫，更臻密切，所有互相抵觸之稅捐，自可一律取消；(六)

歸中央統一征收，其事務與經濟易臻於合理化，經濟化」。依據蔣委員長長的指示，八中全會決定（一）將各省田賦暫歸中央接管；（二）從速舉辦地價申報。會後中央即成立全國田賦整理籌備委員會，由孔部長兼任主任委員。今年六月中央復召集全國財政會議，其中議題為「遵照行政院田賦酌徵實物之決議規定實施辦法案」。該案經兩次大會熱烈討論後，一致通過，其要點如左：

（一）自民國三十年下半年起，各省田賦一律征收實物；

（二）田賦征收實物，以三十年度田賦正附稅總額，每元折征稻谷南市斤（蕎麥區得征等價小麥，產雜糧區得征等價雜糧）為標準。其賦額較重之省份，得請財政部酌量減輕。

（三）征收實物，採用經征經收劃分制度。

在財政會議閉幕宣言中，對於田賦收中央與改征實物更有詳細的說明：「遵照八中全會」各省田賦暫歸中央接管以便統籌整理」之決議，議定田賦收歸中央及改征實物實施方案。在接受田賦方面，於省市縣分別成立田賦管理處，辦理田賦征收及土地陳報事宜，而仍以各省財政廳長兼其事。改善征收制度，摺進土地陳報，厲行田賦推收，甄訊田賦人員諸端，均經詳細檢討，分期議定方案。在改征實物方面，則以各地產量豐蓄互異，價格不一，而收益之多寡，糧額之重輕，又各有不同，故於征收標準，迭加研討，以三十年度田賦正附稅額每元折征稻谷二米斤（產麥區得征等價小麥，產雜糧區得征等價雜糧）為標準，其賦額較重之省份，得請由財政部酌量減輕。至於征收程序，則分為經征經收兩部，經征屬於稅務範圍，經收則劃歸糧政機關辦理。今後切實執行，將來對於軍糧民食之供應，裨益實多」。

田賦征收實物與改歸中央接管，是我國田賦制度史上的一大改革，此種改革，能否推行盡利，澈底完成，影響抗戰建國的財政至深且鉅。中央對於此種改革既已決心付之實施，則此後在實施的過程中可能遇到何種困難？此種困難又將如何設法

解決？這些問題是我們在事前所應該詳為研討的。

為保證戰時軍民糧食的供給，田賦酌征實物，在原則上是無可非議的。可是，田賦征收實物，在技術上困難極多，如果事前沒有充分的籌劃和準備，則實施以後，勢必流弊叢生，政府人民交受其困，正所謂利未見而弊已著了。

在實行田賦征收實物之初，我們應該考慮的第一個問題，就是折征的標準問題。政府應該依據什麼標準將現賦額折征實物，這個問題是很不容易解決的。財政會議雖通過以三十年度田賦正附稅總額每元折征稻谷二市斤，但這個決議只能說是一個原則上的規定，在實際推行之時，則不能因地制宜，有所伸縮。因為各地的谷物產量有豐蓄之不同，谷物的價格有高低之不同，而現納糧額也有重輕的不同，如果政府不顧及這種種條件，而強令各地劃一征收，則輕者愈輕，重者愈重，殊有背於負擔公平的原則。過去田賦為地方稅，省自為政，中央自難於統盤籌算，以平均各地人民的負擔。今時移境遷，田賦改歸中央接管，中央自可規定一田賦負擔的絕對額，再依據各地產量的豐蓄，谷價的高低以及原有賦額的重輕等條件，分別酌定一折征標準。必須如此，國民的負擔才能平均，而新制的推行也才易於順利完成。

田賦改征實物以後，許多技術上的困難便伴隨而來：谷物征得以後，應該怎樣的儲存？怎樣的運銷和分配？如果我們事前對於谷物的收、儲、管、運和分配沒有充分的準備，則征收實物的新制簡直無法推行，即今勉強推行，也一定是雜亂無章流弊叢生的。財政會議關於實物征收程序，決定分為經征經收兩部，經征屬於稅務範圍，經收則劃歸糧政機關辦理。所謂糧政管理機關，在中央為糧食部，在各省則為糧食管理處。省以下的糧食管理機構則至今尚未建立。因之，實物的征收事實上恐怕不能不委託別的機構——如鄉鎮公所，合作社或原有田賦經征機關——辦理。可是，我們知道這些機構不僅缺乏具有收、儲、管、運谷物經驗的人員，而且一向沒有倉庫的設備。所以如果我們要想利用這類機關去征收實物田賦，那就非於事前給予人才與設備上的協助不可。至於已征得的實物，應如何分配於軍民之間，以收調劑平抑之效，這也是實施

田賦改征實物以後所應該切實籌劃的問題。

此次政府決定田賦改由中央接管，據委員長的宣示，其根本目的是在於統籌整理，俾能「短期完成土地陳報，并辦地價稅，俾賦則躋於公平，苛雜悉行廢止」。我國田賦制度非常紊亂，正如蔣委員長所說：「賦則紛歧，附加雜出，輕重失其平衡，人民病其煩擾中。所以田賦應行整理，已屬毫無疑義，這裏所需要研究的，只是田賦整理的方法問題。」

談到整理田賦的方法，首先自然應該從整理地籍入手。因為地籍理清以後，才能夠確立推收，均徭稅率，改進征收制度。可是，地籍的清理方法不一，言治本，則有人工測量航空測量；言治標，則有簡易清丈，坵地圖冊，清查地糧與土地陳報。土地測量關係國家土地政策，在技術上應力求精密，因而所需時間長而費用亦大。據德國德萊斯登工科大学教授伊斯列（Otto Israel）的計劃，我國本部十八省，須費時四十年，需洋八萬萬八千萬兩，方能全部畢事，即以最近進步的航空測量而言，據已往南昌實施空測的經驗，一機作業，平均每月可攝三百方公里，每方公里在戰前約需費二百零三元，即令經濟與人才均無問題，依南昌的經驗，一百架飛機同時作業，欲將全國一千一百萬方公里航測完竣，亦需歷時三十年之久，需費二十二萬萬元元鉅，（見地政月刊三卷一期三〇—三一頁）。況在戰時，攝影材料與飛機作業均有困難，故治本之法，只有人測一途。但人測收效極緩，例如江西地政局每年只能測三兩縣，似不足以適應當前的迫切需要。治本方法一時既不易辦到，自只有採用治標方法。在各種治標方法中，簡易清丈、坵地圖冊及清查地籍等，非有其本身的缺點，即只能見效於一地，不如土地陳報之簡便易行，費用省而見效速。故蔣委員長於論到田賦整理時，首先即指出「短期完成土地陳報」。可是土地陳報自民國二十三年中央頒訂辦理土地陳報綱要，通令各省遵照施行以來，迄今已達七年之久，但全國已實行縣份並不算多，已完成的縣份尤屬寥寥無幾。土地陳報之所以遲遲未能完成，一方面是由於各省對推行地政及革田賦無明確的認識，以致未能悉心悉力以赴，即令有所作為，亦是只求速成，不問實效；他方面，則由於主持土地陳報機關人財兩缺，以致未能廣積進行

底於完成。今田賦既歸中央接管，中央並已決心整頓，最近財政部設整理田賦籌備委員會，由孔部長兼任主委，關吉玉為秘書長，今後整田賦可說已有統一的機關。惟整理田賦，專事地政，而全國地政係由內政部主管，故該委員會應加入內政部，並改隸行政院，由財政部長及內政部長分任正副主委，另聘地政及財政專家為委員，協力籌劃一切。至各省則設立分會，由財政廳長任主委，民政廳長或地政局長副之。各縣則派專員負責，如此使財政與地政密切合作，一掃過去各自為政不相為謀的弊端。在中央的統一領導與嚴厲督責之下，各省各縣應限期完成土地陳報，並視各省情形，酌量選定若干財力豐厚的縣份推行清丈，以期治標治本，兼籌並進，相互為用。整理田賦，除賦地整理而外，同時仍須作征收上的整理，例如征收的機構，人事、手續等等，都應該承謀改進。中央接管田賦後，在征收機構方面，已決定於省市縣分別成立田賦管理處，辦理田賦征收及土地陳報事宜，而仍以各省財政廳長兼其事；在征收制度，則決定將經征與經收切實劃分；在人事方面，決定甄別田賦人員一點尤為整理田賦過程中的一件急政。「徒法不足以自行」，一種好的制度，如果沒有好的幹部去推行，還是不能成功的。過去辦理田賦征收的員，奉公守法廉潔自愛的不能說完全沒有，而營私舞弊中飽私囊的亦比比皆是。舊的人員應如何施行甄別，新的幹部又應如何加以培養，這確是主持整理田賦的當局所應該切實規劃執行的一件要政。這件要政能否做好，是決定整理田賦能否澈底完成的根本條件。

(註一) 胡善恒著賦稅論三三八頁

(註二) 皇朝通志乾隆十五年上卷

(註三) 參看何廉著合著財政學三二二頁——三三四頁

(註四) 見吳尚鷹著平均地權一九一一〇頁

(註五) 見尹文敬著地方財政方案——再談四川財政戰時財政評論五卷一期。

附載：有關田賦整理的統計資料

- (一) 各省耕地面積暨田賦正附稅額表
- (二) 各省田賦改征實物概況
- (三) 各省市二十六年年度田賦營業稅契稅收入總數表
- (四) 各省市二十八年年度田賦營業稅契稅收入總數表
- (五) 廣西等九省辦理土地陳報成果表
 - (1) 各省辦理土地陳報後省縣賦額溢增數實例表
 - (2) 各省辦理土地陳報後減輕人民負擔實例表
 - (3) 廣西省各縣辦理土地陳報成果表
 - (4) 江蘇省各縣辦理土地陳報成果表
 - (5) 山東省各縣辦理土地陳報成果表
 - (6) 福建省各縣辦理土地陳報成果表
 - (7) 湖北省各縣辦理土地陳報成果表
 - (8) 安徽省各縣辦理土地陳報成果表

(9) 河南省各縣辦理土地陳報成果表

(10) 貴州省各縣辦理土地陳報成果表

(一) 各省新地面積暨田賦正附稅額表

省別	耕種面積	田賦正附稅額	田賦正稅實收款	備
江蘇	2,222,000	3,520,621		
山東	1,023,500	3,520,223		田賦正附稅額係就二十五年預算填列
浙江	2,102,000	11,121,402	8,620,000	
河南	1,326,000	15,233,100		
湖南	2,223,000	9,220,222	1,012,222	
江西	2,220,000	15,220,222		
河北	1,022,000	11,022,222		田賦正附稅額係就二十五年預算正稅加倍填列
安徽	2,222,000	11,022,222	1,222,222	
湖北	2,102,000	2,222,222	1,222,222	
廣東	2,222,000	10,222,222	2,222,222	
四川	2,222,000	2,222,222		田賦正附稅額係就二十九年預算正稅加倍填列
廣西	2,222,000	2,222,222		耕種面積係依照該省總面積百分之七計算所得
雲南	2,222,000	2,222,222		

註

第十二章 地 稅

貴州	三,〇〇〇,〇〇〇	二,五〇〇,〇〇〇	五〇〇,〇〇〇	田賦正附稅額係就二十九年預算正稅加倍填列
青海	一,〇〇〇,〇〇〇	一,〇〇〇,〇〇〇		一、田賦正附稅額係就二十九年預算正稅加倍填列
福建	一〇,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	二、耕地面積係依其總面積百分之五計算所得
山西	一〇,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	
陝西	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	
甘肅	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	田賦正附稅額係就二十九年預算填列
新疆	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	田賦正附稅額係就二十三年預算填列
綏遠	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	田賦正附稅額係就二十二年預算填列
察哈爾	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	田賦正附稅額係就二十五年預算填列
甯夏	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	
西康	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	
遼寧	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	一、田賦正附稅額係就二十九年預算正稅加倍填列
吉林	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	二、耕地面積係依其總面積百分之二求得
黑龍江	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	田賦正附稅額係就十九年度預算填列
熱河	一〇,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇	六,〇〇〇,〇〇〇	同 上
合計	一〇〇,〇〇〇,〇〇〇	四〇,〇〇〇,〇〇〇	六〇,〇〇〇,〇〇〇	田賦正附稅額係就二十二年預算正稅加倍填列

說明：一、各省耕地面積除備註欄內有說明者外餘係依照二十二年中國經濟年鑑填列。

二、各省田賦正附稅額除備註欄內有說明者外餘係就二十六年度預算填列

三、各省田賦正稅實收數係就各省已送到二十八年年度歲入實況表填列至田賦附加實收數各省向不報部如

一要利用省預算與省收錄求得縣附加實收數。

(二) 各省田賦改征實物概況

查田賦征收實物現時除甘肅康邊遠省份因情形特殊原征本色暨山西各省因舊錢不能流通省境關係於上年七月間電奉軍委會暫准折征糧食與福建省改征米折標準辦法近奉院令准照原定辦法七折征收及四川省改征糧食辦法正在該議外，其餘各省實行征收實物者尙少，而晉省所討征收糧食標準因地域而異應征得糧食數量現尙未報部，各省應征糧食亦未報部，依照二十九年年度概算田賦正附稅額七百萬零三百十六元以現定折征標準（原有田賦五十元改納米五百市斤按七折征收）全省約可得米四十九萬零二千市石，再按川省原有田賦依照賦役全書所載每年額征地丁正銀計六十六萬九千一百三十一兩擬銀每兩平均征糧一石應為六十六萬九千一百三十一石，縣地方附加依照不得超過正稅之規定擬定縣附加為正稅一倍全省計應征糧一百三十三萬八千二百六十二石，以舊官石折合市石，以一〇三五四六九計算即為一百三十八萬五千七百二十八市石，按八折實征應可得糧食一百一十八石五百八十二市石。

各省田賦征收機關

查各省徵收田賦多設有田賦徵收處隸屬於縣稅務局，無縣稅務局者屬於縣政府。

(三) 各省市二十六年年度田賦營業稅契稅收入總數表

省別 田賦 營業稅 契稅

附註

(省 稅)

江蘇	一四,九六,一七	五,一〇九,六〇〇	一八,〇七,七五
浙江	八,八二九,八五	五,六五,〇〇〇	一四,〇〇,〇〇〇
安徽	五,三三,三〇〇	二,〇〇五,一七	一,〇〇〇,〇〇〇
江西	一〇,六二二,一七	二,八〇〇,〇〇〇	三,三三,三三
福建	五,三三三,三〇〇	五,五七,一七	六〇〇,〇〇〇
湖北	三,五〇〇,三〇〇	三,三三,三三〇	六八,一六,一〇
湖南	二,六三三,九七	一,四一六,一〇〇	九,六,〇〇〇
河南	一〇,三三三,〇〇	二,四一,〇〇〇	二,〇〇五,〇〇〇
廣東	五,二六六,七〇〇	七,二二,〇,一〇〇	一,一〇,〇,〇〇〇
廣西	二,〇〇九,六六	二,四六三,九四	四,〇〇九,七
貴州	四,九七,七	三,四,四,四七	一,四,〇,〇〇〇
陝西	五,三三三,一四	一,三三,一七	四,〇〇,〇〇〇
甘肅	一,四四,九七	二,一三,九七	一,〇〇,〇〇〇
寧夏	一,七九,八	六,六,四〇	一〇,七,九
青海	二九,〇,四	三〇,一,一	八,六,一

營業稅內有
 特種營業稅一八元,五零元屠宰附加保
 安費一八元,三九

營業稅內有特種營業稅一,五〇,〇〇〇元

(四)各省市二十八年年度田賦營業稅契稅收入總數表(係根據各省市二十七年地方概算數編列)

省別	田賦	營業稅	契稅	稅附	加
上海	1,405,000	3,128,700		150,000	
青島	1,028,000	3,112,000		20,000	
天津	8,228	2,028,101		2,228,228	營業稅內有菸酒牌照費2,000元
海衛	20,228	2,228		22,000	
浙江	5,228,000	5,228,228		500,000	
安徽	5,228,128	4,228,228		228,000	營業稅內有檢查費2,228,000元
江西	9,228,228	2,228,000		200,000	營業稅內有特種營業稅1,228,000元
福建	4,228,228	5,228,228		200,000	營業稅內有特種營業稅2,228,228元
湖北	3,228,228	1,028,000		228,228	田賦內有特種附加2,228,000元營業稅內有特種產銷
湖南	6,228,000	2,228,000		328,000	
河南	2,228,228	1,028,228		1,228,228	
廣東	2,228,228	2,228,228		328,000	營業稅內有煤油特種營業稅2,228,000元
貴州	2,228,228	2,228,228		228,228	
陝西	5,228,228	2,228,228		202,228	

(五) 廣西等九省辦理土地陳報成果表

(1) 各省辦理土地陳報後省賦額溢增數實例表(二十九年五月製)

省別縣	數	賦額		溢增數附	註
		陳報前	陳報後		
廣東	三六,九三〇	二六,五八〇	八〇,〇〇〇	營業稅內有 煤油稅一,六〇〇,〇〇〇元 船來物品產銷稅六,〇〇〇,〇〇〇元 屠牛牛皮稅五,〇〇〇元 全省香燭紙質捐一八五,〇〇〇元	
廣西	二,一五七,一六六	四〇六,二四四	一〇,七六一		
青海	五,一〇九	六,一三一	八,六一		
西康	五,四一四	三,八〇七	六,一〇三		
四川	三〇,一三三,〇〇〇	三,〇六八,〇〇〇	三,〇〇〇,〇〇〇	營業稅內有特種營業稅一,六〇〇,〇〇〇元	
甘肅	一〇,三三三,五三九	二,五六六,六〇〇	一〇〇,〇〇〇		
江蘇	一六,〇〇〇	四縣	二〇,三三三,八三九	二,五二五,五九九	
山東	一六,〇〇〇	一縣	四六,六三三	五〇,六三三	
河南	一六,〇〇〇	十六縣	三六六,三三〇	四,六四八,〇〇〇	
陝西	一六,〇〇〇	十三縣	一,四〇,四二六	一,三〇〇,三三九	
福建	一六,〇〇〇	十八縣	九〇,四二二	一,六九〇,四二二	
湖南	一六,〇〇〇	十六縣	三六六,三三〇	四,六四八,〇〇〇	
浙江	一六,〇〇〇	四縣	二〇,三三三,八三九	二,五二五,五九九	
江西	一六,〇〇〇	一縣	四六,六三三	五〇,六三三	

第十二章 地稅

中國租稅稅度及其改革

安徽	當塗	一縣	300,655	426,221	127,566
湖北	咸甯 黃陂 等	六縣	630,131	1,040,777	247,646
貴州	貴陽 開陽 等	十九縣	230,190	647,133	416,943
陝西	南鄭 略陽 等	十縣	75,648	1,499,330	833,682
合計九省		七十八縣	900,594,122	14,121,920	7,823,733

(2) 各省辦理土地陳報後減輕人民負擔實例表(二十九年五月製)

省別	縣	數	每畝平	陳報前	陳報後	平均每畝	附
福建	仙遊 永安 等	八縣	0.545	0.774	0.179		
河南	陝縣 項城 等	十二縣	0.555	0.161	0.394		
江蘇	蕪縣 揚中 等	四縣	0.568	0.480	0.117		
山東	濟甯	一縣	0.567	0.252	0.315		
安徽	當塗	一縣	0.560	0.333	0.227		
湖北	咸甯 黃陂 等	六縣	0.590	0.319	0.271		
貴州	貴陽 略陽 等	十九縣	0.566	0.266	0.300		

該省已報部改訂科則縣份計有十六縣其中以汝南陽南陽沈邱四縣稅率需減改正故本表僅列十二縣

加

合計七省

五十一縣

0,511

0,166

0,166

本表較諸項稅額溢增表少列廣
西陝西兩省因該兩省舊稅未報
部無從比較故僅列七省

(三) 廣西省各縣辦理縣土地陳報成果表(二十九年五月製)

縣別	賦		額		每畝		稅率		每畝	
	陳報前	陳報後	溢增數	最高	最低	最高	最低	最高	最低	
縣別	原有額數未據報			原稅率未據報						
龍州	原有額數未據報		三、六三	原稅率未據報		•三〇〇		•〇一〇		
雷平	原有額數未據報		四、九五	原稅率未據報		•八五〇		•〇五〇		
崇善	原有額數未據報		二七、四三	原稅率未據報		•〇一〇		•〇五〇		
思樂	原有額數未據報		二九、七三	原稅率未據報		•六三三		•〇三〇		
龍茗	原有額數未據報		三、四六	原稅率未據報		•六〇〇		•〇一〇		
憑祥	原有額數未據報		四、三六	原稅率未據報		•八〇〇		•〇一〇		
上金	原有額數未據報		三、八五	原稅率未據報		•八〇〇		•〇一〇		
左縣	原有額數未據報		一四、三四	原稅率未據報		•四二〇		•〇一〇		
甯明	原有額數未據報		三、三六	原稅率未據報		•六九〇		•〇一〇		

第十二章 地稅

天保	原有額數未據報	四九,九二	原稅率未據報	•五〇	•〇〇
向都	原有額數未據報	四,一六三	原稅率未據報	•五〇	•〇〇
敬德	原有額數未據報	二〇,七七	原稅率未據報	•九〇	•〇〇
平治	原有額數未據報	四〇,一五	原稅率未據報	•五二〇	•一四〇
小計一縣		一,二九六,八六七			
萬岡	六六,五〇四	七三,八六五	六,三六三	•五六〇	•〇〇
南丹	四二,六〇五	五七,〇〇九	一四,四〇一	•四〇〇	•〇〇
天蛾	一〇,一四三	二二,八〇〇	一,七六	•四〇	•〇〇
百色	九,一八八	二〇,〇六七	一〇,四六	•八〇	•〇〇
凌雲	二六,六七	三七,〇四九	〇,四三	•五〇	•〇〇
田西	一六,四八〇	二〇,三六	四,四九	•三〇	•〇〇
西林	一八,八三	三,九四	三,〇三	•三〇	•〇〇
西隆	〇,九六	四,三四	三,一四	•三〇	•〇〇
河池	五,〇〇〇	六,五五	一,五五	•六〇	•〇〇
懷集	一四,一〇〇	一八,〇〇九	五,九〇	•六〇	•〇〇
貴縣	三三,五〇〇	三六,九六七	三,三二	•六〇	•〇〇

第十二章 地 稅

項別	賦			每畝
	陳報前	陳報後	溢增額	
濟甯	四六,六三三	五五,六六六	四九,〇〇〇	最高 最低
縣別	陳報前	陳報後	溢增額	每畝
	陳報前	陳報後	溢增額	稅率
	陳報前	陳報後	溢增額	減輕
	陳報前	陳報後	溢增額	數

(6) 福建省各縣辦理土地陳報成果表(二十九年五月製)

項別	賦			每畝
	陳報前	陳報後	溢增額	
仙遊	二四,〇〇〇	三六,〇〇〇	三,八〇〇	最高 最低
同安	一三,〇〇〇	一六,〇〇〇	三,〇〇〇	最高 最低
永春	八,〇〇〇	一〇,〇〇〇	二,〇〇〇	最高 最低
德化	六,〇〇〇	八,〇〇〇	二,〇〇〇	最高 最低
莆田	一〇,〇〇〇	一三,〇〇〇	三,〇〇〇	最高 最低
建甌	一五,〇〇〇	一八,〇〇〇	三,〇〇〇	最高 最低
南安	六,〇〇〇	八,〇〇〇	二,〇〇〇	最高 最低
永安	六,〇〇〇	八,〇〇〇	二,〇〇〇	最高 最低
合計八縣	九〇,〇〇〇	一,〇九,〇〇〇	六九,〇〇〇	最高 最低

(7) 湖北省各縣辦理土地陳報成果表(二十九年五月製)

縣別	賦			溢增額	每畝	報		稅		每畝	減		每畝
	陳報前	陳報後	溢增數			最高	最低	最高	最低		最高	最低	
咸甯	1,234,567	1,345,678	111,111	450,000	• 1.20	• 1.50	• 1.00	• 1.30	• 0.80	• 1.10	• 0.50	• 0.90	• 1.00
蒲圻	1,000,000	1,100,000	100,000	300,000	• 1.10	• 1.40	• 0.90	• 1.20	• 0.70	• 1.00	• 0.40	• 0.80	• 0.90
鄂城	1,500,000	1,600,000	100,000	500,000	• 1.30	• 1.60	• 1.00	• 1.40	• 0.90	• 1.20	• 0.60	• 1.00	• 1.10
孝感	1,200,000	1,300,000	100,000	400,000	• 1.20	• 1.50	• 0.90	• 1.30	• 0.80	• 1.10	• 0.50	• 0.90	• 1.00
安陸	1,000,000	1,100,000	100,000	300,000	• 1.10	• 1.40	• 0.90	• 1.20	• 0.70	• 1.00	• 0.40	• 0.80	• 0.90
黃陂	1,300,000	1,400,000	100,000	400,000	• 1.20	• 1.50	• 0.90	• 1.30	• 0.80	• 1.10	• 0.50	• 0.90	• 1.00
合計六縣	6,234,567	6,789,012	554,445	2,170,000	• 1.20	• 1.50	• 0.90	• 1.30	• 0.80	• 1.10	• 0.50	• 0.90	• 1.00

(8) 安徽省各縣辦理土地陳報成果表(二十九年五月製)

縣別	賦			溢增額	每畝	報		稅		每畝	減		每畝
	陳報前	陳報後	溢增數			最高	最低	最高	最低		最高	最低	
當塗	1,000,000	1,100,000	100,000	300,000	• 1.10	• 1.40	• 0.90	• 1.20	• 0.70	• 1.00	• 0.40	• 0.80	• 0.90
和縣	1,200,000	1,300,000	100,000	400,000	• 1.20	• 1.50	• 0.90	• 1.30	• 0.80	• 1.10	• 0.50	• 0.90	• 1.00

(9) 河南省各縣辦理土地陳報成果表 (二十九年五月製)

縣別	項別		溢增數	每畝		稅率		減輕	
	陳報前	陳報後		最高	最低	最高	最低	最高	最低
陝縣	一七,九六一	一四,〇七七	一九七六	•九五	•二四	•六〇	•〇〇	•五〇	•三六
商邱	二五八,八四四	四五一,九七五	一五七,一三〇	•二五	•〇一	•一〇〇	•〇〇	•一六	•〇一
汝南	二〇〇,五九三	三三〇,〇七〇	一三〇,四七六	•三六	•〇七	•一〇〇	•〇〇	•〇五	•〇〇
陳留	一〇四,〇〇〇	一四一,〇二二	三六,〇二二	•三三	•二六	•一六〇	•一〇〇	•一三	•〇六
康	二六,九七五	三六,〇三二	九,〇五七	•三三	•二六	•一六〇	•一〇〇	•一三	•〇六
睢縣	二五,〇三三	三三,七五一	八,〇一四	•三三	•二六	•一六〇	•一〇〇	•一三	•〇六
禹縣	二二,九六六	二九,九七九	六,〇一三	•三三	•二六	•一六〇	•一〇〇	•一三	•〇六
靈寶	一六三,六三三	三〇九,二四一	一四五,六〇八	•六六	•二六	•二〇〇	•一〇〇	•〇六	•〇五
淮陽	四二,七四〇	五〇一,七三九	七,〇九六	•六六	•二六	•二〇〇	•一〇〇	•〇六	•〇五
鹿邑	一六三,六三三	三三六,二二六	一七二,五九三	•六六	•二六	•二〇〇	•一〇〇	•〇六	•〇五
南陽	一〇八,一七九	二五四,三三九	一四六,一六〇	•六六	•二六	•二〇〇	•一〇〇	•〇六	•〇五
襄城	二八,七〇一	三三,五五五	四,八五三	•六六	•二六	•二〇〇	•一〇〇	•〇六	•〇五
方城	一四,四六一	二二,七〇七	八,二六六	•六六	•二六	•二〇〇	•一〇〇	•〇六	•〇五

第十二章 地稅

中國租稅制度及其改革

華縣	109,433	125,494	09,655	• 28	• 20	• 080	• 008	• 28
沈邱	8,000	156,333	156,333	• 28	• 20	• 080	• 008	• 28
頂城	100,000	333,600	57,900	• 21	• 20	• 180	• 100	• 001
豫合計十六縣	3,622,270	4,688,000	955,333					

(10) 貴州各省辦理土地陳報成果表(二十九年五月製)

縣別	賦		額	每畝		稅率		減輕	
	陳報前	陳報後		最高	最低	最高	最低	最高	最低
資陽	18,633	6,309	5,586	• 60	• 18	• 080	• 040	• 080	• 020
安順	3,333	12,321	3,000	• 60	• 080	• 080	• 040	• 100	• 010
定番	8,676	22,733	3,924	• 60	• 080	• 080	• 040	• 100	• 010
龍里	8,676	22,733	3,924	• 60	• 080	• 080	• 040	• 100	• 010
平壩	1,400	17,400	1,600	• 50	• 080	• 080	• 040	• 100	• 030
貴定	1,400	3,300	1,600	• 50	• 080	• 080	• 040	• 100	• 030
清鎮	1,400	3,300	1,600	• 50	• 080	• 080	• 040	• 100	• 030
修文	10,001	22,533	1,830	• 000	• 100	• 100	• 080	• 100	• 080

縣別	項別	賦額			每畝	陳報前	陳報後	最高最低	最高最低	減輕	每畝	最高最低
		陳報前	陳報後	溢增數								
蓮義		四,三九七	三,一四七	一,二五〇	一.八〇	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	該縣原稅率過輕故新科則酌加
桐梓		二,〇〇八	一,〇〇四	一,〇〇四	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	全
綏陽		一,九二九	一,〇〇四	九二五	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇
息烽		七,六一	一,六一	六,〇〇	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇
廣順		四,九六一	一,九七四	二,九八七	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇
大塘		三,一〇九	二,四八	六,〇〇九	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇
羅甸		九,〇九	三,八七	五,二一	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	該縣最低稅率較原稅故酌增
長寨		二,一一〇	五,三九	三,二八	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇
鎮寧		七,〇二五	一,八八四	五,一四一	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇
普定		九,六〇〇	三,五三	六,〇六七	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	一.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇
開合		八,七五	三,六七	五,〇八	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇	〇.〇〇
合計十九縣		三〇,一二〇	六,九四	二三,一七六								

陝西省辦理各縣土地陳報成果表(二十九年五月製)

中國稅制及其改革

南鄭	10,000	24,300	15,100	該縣舊稅率據報因年久失收無法查填	• 500	• 250
咸陽	3,500	24,600	9,000		• 600	• 200
城固	1,500	25,200	3,200		• 600	• 150
沔陽	2,700	23,000	6,600		• 500	• 100
寶豐	5,900	17,300	2,200		• 900	• 150
甯羌	5,100	21,200	2,700		• 900	• 100
西鄉	3,200	26,800	2,700		• 800	• 150
洋縣	9,200	16,000	8,900		• 900	• 150
漢陰	3,900	11,300	7,400		• 500	• 100
略陽	8,400	11,000	4,700		• 900	• 100
合計十縣	75,600	1,139,000	237,700		• 9,000	• 1,100

第十二章 營業稅 (Tax on business, Gewerbesteuer)

第一節 營業稅征課的對象與方法

營業稅導源於中世紀關於營業特許之特許費。最初營業稅的征收，大都祇就幾種特殊營業而課以稅，故可謂之為特種營業稅。後來隨着社會經濟的發展，營業的種類大為增加，而課稅的範圍亦日趨擴大，於是便發生了一般營業稅，任何營業皆須依一定的標準而課稅。

營業稅的課稅對象為營業。所謂營業，嚴格地說來，應指在營利的目的之下運用資本與勞力兩者而經營的事業。故凡不以營利為目的事業（如合作社之類的社會事業）及單純運用資本，或單純運用勞力的事業（前者如存款，貸款之類，後者如醫生，律師，教師之類），應不屬於營業稅課稅的範圍。現在各國營業稅法上所規定的範圍，雖大體依據上述理論，然實際上多以營業為標準，加以列舉，且彼此亦頗有出入。普通未列入課稅範圍者，約有下列幾種：（一）農業，（二）礦業（因情形特殊，各國多課以特種營業稅，而不列入普通營業稅中），（三）醫生，律師，教師，（四）合作事業，（五）社會事業及官業。由此看來，營業稅的課稅對象，主要為工商業，而工商業大多集中於都市，故營業稅又成為都市稅。

從來征課營業稅的根據，不外下列三種：（一）干涉原則，（二）利益原則，（三）能力原則。由於所根據的課稅原則之不同，課稅的方法亦隨之而異：（一）依干涉原則而有營業執照稅。凡營業者必須先繳執照費，領取執照後，方得開業。（二）依利益原則而有營業外部標誌課稅法。政府依據各種標識——資本額，營業總收入，製造品之數量，從業者人數，機

械的設備，房租租價，營業的地點及其環境的社會經濟情況等等——以度量營業所享受公共設備之利益，並推測其營業的規模與收益，分別等級而課以不同的稅率。（三）依能力原則而有營業純收益課稅法。由納稅人自行呈報或由稅收機關查明營業之純收益，以定稅率之高低。

以上所述營業稅的課稅方法，若僅就征收的手續而論，自以征課執照費的方法為最簡便，但其最大的缺點是在於：（一）事實上為累退稅率，小營業者的負擔反重於大營業者，實與公平的原則相違背；（二）收入徵少，且又缺乏彈性，不能適應國家財政之需要。

至於營業外部標識課稅法與營業純收益課稅法，則各有其優劣之點。就前者說，其優點在於課稅時有實在的形體可以捉摸，調查容易，計算確實，征收方便，因而可以節省征收費用。再則，有營業即有收入，有收入即有稅，故稅收極為確實可靠。但其缺點是在於不易測定各種營業的實際收益額。因為外部的標識，隨着營業技術的進步，分工科目的增加，以及隨着營業資本依賴別人資本的程度之擴大，愈益成為與純收益無關係的東西了，而且各種營業所需要的設備各不相同，有需要較大的房屋設備者，如旅館業，倉庫業等；有需要較大的機械設備者，如工廠；有需要較多的工人者，如手工業，有需要較多的資本者，如銀行業。各業外部的標識既如此歧異，若必按照同一的標準課稅，自難期其公平。次就後者（即營業純收益課稅法）而論，其優點在於能夠適應納稅能力，合於公平原則，且課純收益，既無轉嫁性，又能應用累進稅率。然其缺點在於純收益額之不易查定。若憑納稅人自行呈報，則難免誣報不實之弊；若由政府機關予以調查，則手續又異常繁雜。且在純收益課稅制之下，必營業有純收益而後課稅，則營業不振無純收益者便得全免於稅。然國家對於一切營業，無論其盈虧如何，皆曾予以種種公共設備的利益，若營業因無純收益而盡免於稅，則國家的費用又將何所取給呢？

外部標識課稅法與純收益課稅法既各有短長，我們究應選擇何者方為適當，一視稅務行政之是否整飭及人民營業納稅之

習慣已否養成以爲斷。在初行營業稅之時，人民尙無納稅之習慣，征收制度亦尙未臻嚴密，稍不愼密，納稅人即可逃稅，在此種情形之下，課稅標準自以採用確實而明顯的外部標準爲宜。但一俟人民納稅習慣逐漸養成，而稅收行政又日趨完備之後，則應改行以純收益爲課稅標準的方法。許多國家之實行營業稅，都會經過這樣的程序，例如日本在一八五九年（明治八年）開始舉辦營業稅，作爲地方的收入。一八九六年（明治二十九年）改爲國稅，以外部標識（出賣貨物的金額，建築的租賃價格，從業者的人數，運轉資本額，收入金額，承包工作金額，報酬金額等）爲課稅的標準。可是，經過幾十年的訓練以後，到了一九二六年（大正十五年），這種以外形標識爲標準征收的營業稅，弊病叢生，受小商工業者的強烈反對，於是改爲以純收益爲課稅的標準，而名稱亦改爲營業收益稅。營業純收益的計算方法，法人與個人不同，前者係由事業年度之總收益金額中除去總損失金而得，後者係將上年度總收入金額中除去各種必要經費——如原料品之價金，房屋機械之修繕費與租金，各項賦稅公課，工資食料及其他營業等費——而得。

以純收益爲課稅標準的營業稅，是實施所得稅的前導，也是租稅系統由物的稅（*Patrimonial*）過渡到人的稅（*Personnel*）的階梯，在租稅史上占有很重要的地位。現今各國皆有類似營業稅性質的租稅。惟其地位，則隨各國的租稅制度而不同。在僅有收益稅系統而無所得稅的國家（如西班牙、葡萄牙、波蘭、保加利亞等國），營業稅征課於全部營業收益，故其地位，至爲重要。如在實行「收益的所得稅」（*Prüfungsinkommensteuer*）的國家（如一九一七年以後之法國，比利時及羅馬尼亞），則營業稅不過其中之一部，故其地位當不如前者之重要。至於在已行一般所得稅且已征及營業所得之國家（如德國），則營業稅僅爲所得稅之補充稅，且爲地方稅而非國稅，更失其重要性矣。

第二節 中國的特種營業稅

中國一般營業稅的實施，歷史甚淺，始於民國二十年。但各種營業稅 (Special Business Tax) 則起源甚早。其最普通者為牙稅、膏稅、及屠宰稅，以下請分別說明之。

〔牙稅〕 牙稅之課稅對象為「牙行」。所謂「牙行」，即是代客買賣貨物，作中間貿易以抽取佣金為目的之行商，亦即是近代的所謂交易經紀人。關於牙行或牙商之稅，是為牙稅。牙稅分帖費及年捐兩種，帖費近於牌照稅，於領取牙帖——即官廳准許牙商營業所發給之執照——時繳納；年捐按年繳納，依營業之大小而有等級之不同，實具近代營業稅之性質。牙稅發達甚早，清季時弊端百出，帖捐年稅，率歸地方官吏中飽。民國三年，財政部通令各省按照本地情形，擬具章程，切實整頓。翌年九月，財政部更公佈整理大綱八條：(一)無帖私開及前清舊未換新帖者，均勒令照章領帖。(二)各牙紀會領前清舊帖，已換新帖而未繳納帖捐者，應於五年分一律按等則補繳帖捐。(三)各牙紀常年稅則，應比較直隸現行稅率切實加增。(四)牙帖營業年限，至多不得過十年，凡從前逾限之之舊帖，概行取消，另行繳費領帖。(五)帖捐稅率，亦以直隸為適中之數，其各省定章有超過者，悉仍其舊，不及者應比較加增。(六)領帖換帖，應按帖費百分之二，徵手數料。(七)各田地房產之牙紀，應改各為官中，其繳捐領帖納稅等手續，悉照牙帖例辦理。(八)各項牙帖捐年稅，應專款備存，解濟中央。自此項大綱公佈後，各省雖大體遵照實行然章制各有不同。其課稅標準，有依據資本額者，有依據贏利額者，亦有依據牙行營業所在地之繁盛情形者。各省帖費等級極為分歧，如直隸等省分為六等，湖南等省分為五等，江蘇等省分為四等，河南等省分為三等或上中下三則，奉天則分為二等或上中二則。帖費最高者達二千元，最低者僅二十二元。至於常年稅率，直隸山東等省分為六等，湖南熱河等省分為五等，江蘇安徽等省分為四等，河南山西等省分為三等或上中下三則，川邊分為二等，奉天則征帖費十分之一。各省稅率最高者達二百元，最低者僅二三元。領帖之有效時間，各省亦不一致，列如河北五年為限，江西以十年為限，江蘇安徽等省又有長期短期之分，長期江蘇以二十年為限，安徽以十年為限，短

期則均以一年爲限。浙江本爲每年更換一次，然除此而外，又有季帖之制，凡貨物非全年所有，營業僅限於某季者（如絲繭之收買），則只納每年之營業證稅，其數依各級四分之一計算。國民政府成立後，將牙稅劃歸地方，於營業稅法中規定暫照原有稅率，改征營業稅。嗣後財政部鑒於牙稅之亟須整頓，因根據第二次全國財政會議決議整理牙稅辦法七項，通令各省市照辦。茲將其要點錄次：

一、限定牙行行所 牙行領證營業，不論短期長期，應於縣市鎮集交易地點，設有固定行棧。

二、限定牙行責任 牙行爲貨物交易媒介樞紐，不得無帖私開，亦不得一帖兩用，并不得強拉客貨，迹近壟斷。

三、限制牙佣 牙行抽收佣金，各省頗不一致，約自百分之一至百分之五，嗣後一律以百分之三爲度。

四、遊行牙紀 應予廢除。

五、糾正違章濫收惡習。

近來各省市亦有企圖改善牙稅制度，規訂牙稅營業稅征收章程者，例如河北省於民二十四年訂定章程，并廢止過去招包稅之辦法。茲摘錄其重要之規定如下：（一）牙行營業稅依左列標準征收之：糧食、棉花、土布、繃、蓆、紙六種行，按經手成交價額千分之七；其餘各種牙行，按經手成交價額千分之二十（第三條）。（二）牙行兼營數種牙行業務者，其營業稅應按成交貨物種之價格，依前條之規定，分別計算彙總交納（第四條）。（三）牙行應將經手成交貨物種類，價格於每月終了時清算一次，於次月十日前開具清單，連同應繳營業稅一併呈繳征收機關，前項清單式樣由財政廳製定，轉發牙行遵照填寫（第五條）。（四）牙行對於每月應繳稅款逾限十日以上不繳者，得加收應納稅額百分之五滯納金；逾限二十日以上者，得加收應納稅額百分之一滯納金；逾限三十日以上者，得加收應納稅額百分之十五滯納金，或停止其營業，仍追繳滯納金及稅款（第七條）。

〔當稅〕

典當店爲一般平民融通資金之機關，在我國極爲普遍，政府以其獲利多而確實，故課以稅，是即所謂當稅。

此稅創自清初，康熙三年題准，當舖每年納銀五兩。十三年題准，京城上等行舖，每年征稅銀五兩；中等行舖，每年征稅銀二兩五錢。迨雍正六年，驗設典當行帖規制。凡民間開設典當，應呈准地方官廳領帖營業。乾隆四十一年，又規定直隸、江蘇、安徽、江西、浙江、福建、湖北、湖南、河南、山東、山西、陝西、甘肅、四川、廣東、廣西、等省，每年每座稅銀五兩，雲南每年每座稅銀四兩，貴州每年每座稅銀三兩，奉天每年每座稅銀二兩五錢。光緒二十三年戶部復以當商得利甚厚，稅額獨輕，改爲每舖按年納稅五十兩。民國三年，財政部電飭各省因地制宜，設法整頓。各省遂自訂章程，情形至爲分歧。各省帖稅（或稱帖捐，帖費及註冊費）最高有達五百元者（江蘇、四川、湖南），最低有僅爲四兩者（陝西）。稅率最高有至六百元者（廣東），最低者不過二十四元（新疆）。民十七年國民政府財政會議通過，將當稅與前述牙稅一併劃作地方收入，且併入營業稅中整理。營業稅法規定「各省市原有牙稅、當稅、屠宰稅，……得暫照原有稅率，分別改征營業稅」。現行各省當稅制度，可分爲新舊兩種。江西各省因襲舊制，包含帖費與當稅兩稅，不分等級。湖北規定當業每年納稅一次，新開當舖領帖者，須加倍繳納。浙江廢止從前所征之當帖捐稅，一律改爲典當營業稅。民二十三年第二次全國財政會議，曾通過整頓當稅辦法，其要點如左：

一、當質業營業稅與稅標準，應依架本計算。

一、當質業營業稅稅率之高低，以架本之多少爲基礎，并以架本五千元爲最低額。

三、最低稅率爲千分之十，超過五萬元之時，每五萬元遞加千分之一，但至多不得逾千分之十五。

四、架本不滿五千元者，其稅率爲千分之五。

〔屠宰稅〕屠宰稅爲課於屠宰業之營業稅，課稅標準爲屠宰牲畜之頭數。此稅起源於清末，「其意以爲賦於消費奢侈之

品，則貧民無累；切於日用飲食之密，則集款非艱」（註一）。鼎革後此稅始遍行全國各省，且大都指定地方教育經費之用。民國四年，財政部頒佈屠宰稅簡章，令各省一律遵辦，其大要如下：（一）屠宰稅以豬、牛、羊三種為限，豬每口征銀三角，牛一元，羊二角。但向征之數，有超過者，仍各依其舊。（二）前項稅額由屠宰完納。附收地方公益捐不得超過正項之表（三）屠宰豬牛羊者須先期赴征收所納稅領照。民國五年又頒佈修正案十條，一方面以耕牛與農作有關，故免征屠稅；他方面則提高稅率，豬每頭四角，羊每頭三角。屠宰稅之征收多採包商制，弊病甚多。據聞上海市在包征制之下，每年僅收入六萬元，而實際全年可得十四萬元，兩者相差一倍以上。又據調查，湖南、廣西、江西諸省屠宰稅自改由鄉鎮征收後，稅額增加果倍。由此可知奸商侵蝕偷漏之巨。按屠宰稅亦為營業稅法第十條規定改征營業稅之一種，欲圖實地改善，自亦應歸入營業稅法修正辦理，而為急切整理計，第二次全國財政會議，曾提出整頓原則，其要點如左：

一、屠宰稅以牲畜為課稅標的，其轉嫁性甚強，屠宰商并非納稅主體，而主體質為商鋪。

二、營業稅法第十條規定，事實上極有困難，應請修改。

三、屠宰業營業稅率，應以屠宰之豬牛羊隻數計算，由各省市按照營業，狀況，自行規定，并按日征收。

四、屠宰營業稅，應由征收機關直接征收，不得承攬包辦，征收方法應依營業稅調查證改定辦法征收。

上項原則，經大會通過，但若圖根本改善，則有待將來營業稅法之修正與補充。

目前屠宰稅在縣地方收入中實佔有極重要之地位。例如在湖南省，屠宰稅率為每豬一頭，課稅三元，各縣所收之數，以其總額百分之二十解省，其餘八十留縣。省財廳再以其所得自各縣百分之二十，統籌補助其他邊遠貧瘠之縣份。而各大縣之屠宰稅收入，有時且在田賦附加收數之上。例如衡陽之田賦附加為二十萬元，屠稅為二十二萬餘元。湘潭之田賦附加為二十一萬餘元，屠稅為二十六萬餘元，均佔各該縣收入總額三分之一。江西各縣之屠宰稅，二十八年度，改訂稅率，每豬一頭課三元

(羊一元牛十元)。此項稅款百分之七十留縣，在縣地方收入中之地位，僅次於田賦附加。其餘百分之三十解省，由財廳統籌撥補邊遠貧瘠之縣份。福建屠宰稅特重，每頭征稅自五元至七元五角不等。其稅收爲省縣所共有，例如浦城，每豬一頭課六元九角，其中屬省者，有屠宰正稅一元二角，牲畜稅七角五分，牙稅四角八分，保安附加五分，共二元四角八分。所餘四元四角二分，爲縣附加。福建屠宰稅率，係綜合數種附加而成，最近因縣各級組織綱要公佈，定期實施，二十八年年度增籌縣地方經費，乃由省府令各縣一律就屠宰稅項下，附加一元四角八分，作爲「戰時地方補助費」。粵省屠宰稅，在省預算內，列有屠宰營業稅一百四十餘萬元，在各縣預算內，又列有屠宰戶牌照費，就性質言，卽爲屠宰稅附加。始興縣之征課率，爲每豬七角（牛一元六角），其他各縣，輕重不一。連省縣所有計之，尙少於每頭三元之稅率。閩粵兩省之屠宰稅，因省縣均有，其在收入上之重要性，不易盡見於縣預算。廣西各縣之屠宰稅，在縣收入預算中，尤佔重要地位。例如柳江之縣預算爲三十五萬餘元，其中屠宰稅一項爲一十八萬五千餘元，佔全收入之半數以上。又如雒容縣預算總數爲十萬零三千餘元，屠稅爲二萬九千餘元，幾佔全數百分之三十。宜山屠宰稅收入亦佔縣地方收入全數百分之四十。至該省屠稅稅率，則各縣不同，且分豬爲三等，例如宜山，大豬五元，中豬三元五角，小豬二元五角。柳江則大豬三元，中豬二元五角，小豬一元五角。所謂大豬指百斤以上者，小豬指五十斤以下者，自五十斤至百斤，則爲中豬（註）。

屠宰稅原爲普通營業稅之一種，原則上應併入普通營業稅之內，不應特別提出，作爲縣稅。但目前實際情形，屠稅已成爲縣地方收入之主幹，在田賦未經徹底整理以前，自應依照各級組織綱要之規定，切實劃爲縣稅，以裕縣地方之收入。

（註）參看李銳：抗戰時期的地方財政一文，載新經濟半月刊四卷五期。

〔烟酒牌照稅〕

烟酒牌照稅爲經營菸酒之製造或販賣業者，於請領牌照時所課之稅，故亦爲營業稅之一種，與貨物稅中之烟酒稅性質各異。此稅創自民國二年，財政部頒佈販賣烟酒特許牌照稅條例，規定烟酒營業者須請領牌照，每年納稅一

次。營業者分整賣與零賣兩種。整賣營業，每年納稅四十元；零賣營業，分爲甲乙丙三種，甲種年納十六元，乙種年納八元，丙種年納四元，於每年一月及七月分兩期繳清。民十六年六月，國民政府財政部頒佈烟酒牌照費暫行條例，內容與民三同，惟稅額增加，整賣營業爲一百元，零賣營業甲等爲四十元，乙等二十元，丙等五元。同年十一月又重加修正，將烟酒劃分，各定規章。先頒行華洋機製酒類營業牌照稅章程，規定批發牌照，分五十元及十元兩種；零售牌照分十元五元兩種。均於每年一四七十月之一日至十日爲換領新照時期。嗣於十七年三月又公佈烟類營業牌照暫行章程，規定整賣營業，分爲一百元，四十元，二十元三等；零賣營業，分爲十二元，八元，四元，二元，五角五等。民十八年烟酒整理委員會，認爲上述烟類及華洋機製酒類之營業牌照稅章程，尙稱妥善，惟普通酒類牌照稅，沿用北京烟酒署之舊章，稅率失之過輕，乃另訂酒類營業牌照稅章程，規定整賣營業分甲乙丙三等，甲等每季納三十二元，乙等每季納二十四元，丙等每季納十六元。零售營業分爲四等，甲等每季八元，乙等四元，丙等二元，丁等五角。爲明瞭中國現行烟酒牌照稅之情形起見，特分類表列於左：

(一) 烟類營業牌照，分整賣零賣兩種：

(1) 凡以烟類大宗批發與零賣商人者爲整賣營業，共分三級：

(甲) 捲烟廠商之分公司及經理分銷處

每季納稅銀一百元

(乙) 躉批買賣之烟草行

每季納稅銀四十元

(丙) 經理各種烟類批發店

每季納稅銀二十元

(2) 凡販賣烟類零售消費者爲零賣營業，共分五級：

(甲) 開設店肆營售一切烟類者

每季納稅銀十二元

(乙) 他種商店大部分兼營一切烟類者

每季納稅銀八元

中國酒稅制度及其改革

二〇六

- (丙) 他種商店兼售一切烟類者
每季納稅銀四元
 - (丁) 設攤零售烟類者
每季納稅銀二元
 - (戊) 零售烟類之負販者
每季納稅銀五角
- (二) 酒類營業牌照，分整賣零賣兩種：
- (1) 凡以烟類大宗批發與零售商人者為整賣營業，共分三級：
 - (甲) 每年批發在二千担以上者
每季納稅銀三十二元
 - (乙) 每年批發在一千担以上者
每季納稅銀二十四元
 - (丙) 每年批發在一千担以下者
每季納稅銀十六元
 - (2) 凡以酒類零星售與消費者為零賣營業，共分四級：
 - (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) 零售酒類之設攤者
每季納稅銀二元
 - (丁) 零售酒類之負販者
每季納稅銀五角
- (三) 洋酒類營業牌照，分整賣零賣兩種：
- (1) 整賣營業共分兩級：
 - (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

(2) 營業營業共分兩級：

(甲) 各酒樓旅館及酒吧等類

每季納稅銀十元

(乙) 各零售洋酒類商店

每季納稅銀五元

凡同時兼營烟類洋酒類或兼營整廣零售者，應分別領照，各按定額納稅(註二)。烟酒牌照稅屬中央稅收，自二十一年以後，改歸地方收入。

第三節 中國的一般營業稅及其改革

以上所述爲我國實施一般營業稅以前的種種特殊營業稅的大略情形。至於一般營業稅的施行，則是民國二十年以後的事。本來在民十七年時，財政部曾召開全國裁厘會議，通過營業稅大綱，規定各省裁厘後，得舉辦營業稅，以資抵補。然以政令未能統一，迄未見諸實行。民二十年一月一日全國厘金經政府明令廢止，各省遂依照營業稅大綱之規定，舉辦營業稅。財政部鑒於大綱規定過於簡單，恐有濫行征收不能劃一之弊，乃於大綱九條之外，又復頒佈補充辦法十二條，以便各省遵照推行。然上述大綱及補充辦法，均未經立法手續，而立法院財政委員會又認爲二者不妥之處甚多，乃另訂營業稅法，於六月八日由國民政府正式頒佈。該法容納各方意見，作柔性之規定，尤其關於征收上之瑣碎問題，決議由各省市營業稅征收條例內自定。茲將營業稅法的重要規定，摘錄於左：

(一) 營業稅爲地方收入，凡在各省及直隸行政院之市內營業者，除向中央繳納出廠稅之工廠或繳納收益稅之股份有限

公司組織之銀行外，均應完納營業稅。

前項所稱營業，謂以營利爲目的之一切事業，但農業不在此限(第一條)。

(二)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、以營業總收入為標準者，征收其千分之二至千分之十。

乙、以營業資本額為標準者，征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：

(1)純收益額不滿資本額百分之十五者，征收純收益額百分之二至不滿百分之五。

(2)純收益額合資本額百分之十五不滿百分之二十五者，征收純收益額百分之五至不滿百分之七·五。

(3)純收益額合資本額百分之二十五以上者，征收純收益額百分之七·五至百分之十(第四條)。

(三)營業稅以營業總收入額為課稅標準時，其營業總收入額年計不滿一千元者免稅；以營業資本額為課稅標準時，其營業資本額不滿五百元者免稅；以營業純收益額為課稅標準時其營業純收益額不滿一百元者免稅(第五條)。

(四)中央政府及地方政府所辦之公有營業，免征營業稅；但官商合辦之營業，不在此限(第六條)。

(五)營業稅不得徵收附加稅(第八條)。

(六)營業稅應由納稅者向征收機關直接繳納，不得由他人承攬包辦(第九條)。

(七)各省市原有牙稅、當舖稅、屠宰稅及其他應依取締，或寓禁於征之營業稅，得暫照原有稅率，分別改征營業稅(第十條)。

以上各點為新營業稅法之大要，自經中央明令公佈以後，各省營業稅征收章程，始有確實的依據。各省在此新法頒佈之前，已先後舉辦營業稅，稅稅標準多為甲(營業總收入)或乙(營業資本額)兩個，因為兩者在調查及計算上比較容易。而營業稅收益的征課，技術上的困難太多，在此初辦時期，實難行通。至於各業課稅標準，各省互有不同，大體錢莊業、保險

業、貨棧業、製造業等，多以資本額為標準，而物品販賣業、交通業、證券業、包作業等，則以營業收入額為標準。茲舉江蘇營業稅暫行條例之營業種類，課稅標準及稅率表列於左，以資參證：

營業種類	課稅標準	稅率
一、物品販賣業	營業總收入額	千分之八 千分之十
二、轉運業	營業總收入額	千分之五
三、交通業	營業總收入額	千分之五
四、包作業	營業總收入額	千分之五
五、電氣業	營業總收入額	千分之五
六、酒茶茶館旅館澡堂理髮業	營業總收入額	千分之五
七、租賃物品業	營業總收入額	千分之八
八、照相業	營業總收入額	千分之十
九、交易所之經紀人業	營業總收入額	千分之十
十、證券業	營業總收入額	千分之十
十一、娛樂場業	營業總收入額	千分之十
十二、物品製造業	營業資本額	千分之五 千分之八

第十三章 營業稅

- 十三、印刷出版及書籍業 營業資本額 千分之五
- 十四、文具教育用品業 營業資本額 千分之五
- 十五、貨棧業 營業資本額 千分之十
- 十六、錢莊業 營業資本額 千分之十
- 十七、保險業 營業資本額 千分之十

各省營業稅稅率之規定，亦頗為紛歧：江蘇、浙江、安徽、河南、湖北、各省及上海市，採三級制；福建、北平採五級制；青島採六級制；綏遠、南京市採七級制；山東採八級制；河北採九級制；湖南採十一級制。茲列表於左：

省市別	級數	最高率	最低率
江蘇	三	0.010	0.004
浙江	三	0.010	0.004
安徽	三	0.014	0.004
河南	三	0.010	0.004
河北	九	0.010	0.001
山東	八	0.010	0.001
湖北	三	0.010	0.004
湖南	十一	0.010	0.001
福建	五	0.010	0.001

廣西於民國二十七年六月一日頒佈實施「廣西省營業稅征收章程」。此章程係依照中央營業稅法令并參酌本省情形而訂。凡在該省境內以營利為目的之各種營業，或政府所辦之公共營業除法令上有特別規定外，一律照下列標準及稅率課稅：

廣西省普通營業稅課稅標準及稅率表

青島	北平	上海	南京	蘇州
六	五	三	七	九
0.010	0.010	0.001	0.001	0.001

營業種類		稅率	附記
銀號錢莊業	信託業	百分之二十	機器榨業屬製造業 土法榨業由各市縣政府征收營業牌照稅免收營業稅
製造業	經紀業	百分之二	經紀代理轉運各業收以所營運貨價為營業總額 報關業以報關所納稅項為營業總額如無報關稅項（如報關免稅之類）即以報關貨物比例推算其稅項為營業總額
轉運業	代理業		
報關業			

業			總			收			入					
專營洋紗業	專營米穀業	專營故衣業	手工業	飯舖熟食業	理髮浴室業	物品租賃業	物品販賣業	印刷出版業	堆棧業	特許商辦業	保險業	包作承攬業	映相鑲牙業	
千分之六			千分之八			千分之十								
			裱染成衣洗染均屬手工業			專營人工手機織成之土布其製造或販賣（發紗定織業）均准免征營業稅			臨時營業莊購運業水面業均照販賣業征收保險業以保險費為營業總額電力船舶航空公司均屬特許商辦業			牛奶館茶館飯館均屬酒樓業		

額			
娛樂場業	旅棧業	酒樓業	洋服業

附註：表內未列各業得比照性質相近各業核計征收

營業稅自開辦以來，僅少數省份稍有成效，其餘大多障礙叢生，未獲預期之效果。民二十三年中央召開第一次全國財政會議，對現行營業稅參酌各方意見，擬具改革方案，如調查證之改進，征收方式之規定，及稅率之分級限度等，皆有詳細之規定。事後并通令各省對於營業稅之征收，應嚴守稅之限制，不准對物徵稅，其課稅稅率分甲乙兩種，甲以營業額為課稅標準，第一級最高為千分之五，第二級最高為千分之十，第三級最高為千分之八，第三級最高為千分之十。乙以資本額為課稅標準，第一級最高為千分之五，第二級最高為千分之十，第三級最高為千分之十五，第四級最高為千分之二十。除此規定而外，財政部又令行各省，仍得根據辦理現情將營業稅征收章程酌擬修正辦法，報部核辦。如各省市對於營業稅法之各項規定尚有窒礙難行之處，亦可彙列意見，核轉送部，以為將來修正營業辦法之參考。

現時我國各省營業稅之征課，係採用外部標識法，即以資本額或營業收入額為課稅之標準，此在初辦時固屬比較便利，然至將來，吾人仍希望其走上純收益課稅法的途徑，因純益課稅法較之外部標識法更能適應各種營業的納稅能力，因而亦比較符合於公平的原則也。

惟於此有一問題，即我國自實施營利事業所得稅後，營業稅對於所得稅言便成重複課稅（Double taxation）。中央與

地方對同一稅源，各自設局征收，即從稅務行政上而言，亦屬太不經濟。因之，個人認為現有之營業稅應改為中央稅，納入所得稅系統之中，與營利事業所得稅合併征收，而提高其稅率相當於各省市營業稅稅率之加權平均數。或由營利事業所得稅附帶征收，而以其增收部分，按各省原有營業稅收情形及經濟情形，酌予補助。如此，不僅可以使稅制簡單化及減少征收費用，且可以加強中央與地方的財政關係。

(註一) 賈士毅民國財政史第二編三七八頁

(註二) 參看胡善恒著賦稅論三八四——三八六頁

(註三) 參看營業稅案彙錄最近各省市普通營業稅率及收數表

第十四章 房屋稅 (Building tax, Gehüldsteuer)

第一節 房屋稅的課稅標準

房屋稅起源亦甚古，最初大都以房屋的外形爲課稅的標準，例如法蘭西革命所產生的窗戶稅 (impôt sur les portes et fenêtres) 便是最典型的一種。然房屋的外形，與收益并無必然的關係。且房屋有自己所有的和租來的，有住家用的和營業用的，有借款築成的和以投資目的築成的，有外觀與內部的差異，有鄉村房屋與都市房屋的區別，假若不加以區分，而僅就房屋的外形課稅，必不能趨於公平。近代各國的房屋稅，多以租賃價格爲課稅標準，由房主負擔。這種意義的房屋稅，頗近於特別所得稅。但此稅若課於房客時，便成爲居住稅或租屋稅，具有消費稅的性質。各國稅法對於官有房屋，教育宗教用房屋，皇家房屋，慈善機關房屋，社會事業房屋等，一律免稅。至於新建房屋，亦多有免稅或減稅之規定，用以獎勵新屋之建築與改良。

第二節 我國房屋稅的現狀及其改進

我國房屋稅，在清代以前，以史籍未詳，無從考證。清初京師有鋪面行稅，杭州有間架房稅，南京有市廳輸鈔。雍正康熙年間，皆奉旨豁免。光緒二十四年，戶部復通令各省查明城鄉市鎮之鋪戶行店，按照房屋租價每月征課一成，由房主與租戶各負一半。至於無租賃關係因而無租價可計算之房屋，則概照鄰近大小相仿之租價征課一成。法雖頒佈，後復停止進行。辛丑和約成立時，各省因分攤賠款，力謀抵補，戶部乃全飭各省依照前章舉辦房捐。嗣後各省創辦房捐，以經費無着，相率

征收房租捐，以資挹注。民十七年，國民政府頒佈國家收入及地方收入暫行標準，對房屋稅為地方稅目，但各省制度，雜亂紛歧，財政部雖屢有整理之意，然時勢扞格，終未實行。各省政府，亦以房租捐為警政之專有收入，無法整理，聽其自然。現在各省關於房稅課稅之範圍，稅率之高低，征收之方法，以及稅收之屬省抑屬縣，皆有不同之規定。茲將浙滬等十省市之征收制度與辦法，分述於下：

課稅範圍 凡在省市區域內之房屋，除黨政機關軍營學校，及已立案之公益團體外，均應繳納房租捐，如前項機關及團體租用民房者，仍應繳納捐款，但以房屋之利用方法不同，分為店屋捐及住屋捐兩種。

課稅標準與稅率 各省市房租所採用之課稅標準及稅率，可分為以下二種：

(一) 依房屋租價為標準 現採此制者有浙、閩、魯、川、京、滬、漢等省市，茲將其稅率與征收方法列表於左。

省市	稅率		征收時間	備考
	店屋捐	住屋稅		
浙江	一五%	一〇%	按月征收	
福建	八·三%	五%	按季征收	店屋稅率為十二分之一，折合為八·三%
山東	一〇%	五%	按月征收	
四川	六%	六%	按季征收	

漢口	上海	南京
一〇%	一四%	一〇%
一〇%	一二%	五%
按季征收	按季征收	按月征收
		店房屬自產者按產價月征千分之一，贖房屬自產者按產價月征千分之二

稅率：
 (二) 依地域及房屋種類為標準。現有察平二省市採用此制。察省使地域將房屋分為繁盛區與普通二種各縣以不同的

(甲) 繁盛區 樓房磚瓦房每間每月收捐二角。灰房土房每間每月收捐一角。
 (乙) 普通區 樓房磚瓦房每間每月收捐一角。灰房土房每間每月收捐五分。

北平市分房屋為樓屋，瓦房及灰房三種，依各戶間數分等課稅：

- 樓房 每間月捐一等四角 二等三角 三等二角
- 瓦房 每間月捐一等三角 二等二角 三等一角
- 灰房 每間月捐一等二角 二等一角 三等五分

征收程序及房捐負擔 現時各市府捐歸市財政局征收，各縣房捐歸縣財政局征收，但亦有由公安局直接派人征收，以充警察經費者。征收時多出經征機關派員依照編查清冊，按月或按季填寫收捐憑證，換戶收款。至於捐稅負擔，因各地習慣不同，有由房主負擔者，亦有由房主與租客平均負擔者。

我國房捐制度亟應改良之處甚多，其最要者，如課稅標準應一律依據房屋價值或租價（即收益額）；稅率應依房屋利用方式之不同而區分等級，對於專營房產者，應課以較高的稅率；至於征收方法，派員挨戶征收，易生流弊，應改由房主自動繳報；至於稅負，應一律規定由房主負擔。於此，廣西省現行「征收房屋稅暫行章程」頗有參考的價值。按該章程規定房屋稅係以房屋價值為課稅標準，其稅率：（一）供工商業使用之房屋為千分之八；（二）租賃住宅為千分之六；（三）自住房屋為千分之四。房屋稅由所有權人繳納，設有典權之房屋，由典權人繳納。房屋價值由所有權人自行報請征收核定。但申報價值確定後，政府如因公收用，得照該項價值給予，此亦為防止所有權人以少報多之良法也。

第五篇 流通稅系統的改革

第十五章 流通稅的意義與類別

所謂流通稅 (Tax on communication and acts, Verkehrsteuer) 或稱轉移稅，係對於財產或權利之移轉 (包括發生、變更、轉移及消滅四者) 或人之流通行為所課的租稅。例如甲售田與乙，乙為確定其既得的財產權起見，向官廳請求登記，官廳審查其權利的取得，因課以稅，是即流通稅 (中國稱為契稅)。但流通稅的課稅範圍，并不限於不動產，其他動產的移轉或人有流通的行為時，即無須經官廳登記者，亦須納稅，以為權利發生的一要件，例如商業上的帳簿，單據、個人某種權利取得的文書，憑證等，皆須貼用印花，是亦為流通稅征課方式之一種。

在近代社會中，流通與生產及消費，同為經濟生活所不可少的構成因素。生產行為與消費行為既經課稅，則流通行為亦有課稅的必要。因為流通行為亦發生所得，因而可以從此行為上去推測其納稅能力的大小。

流通稅的課稅對象是經濟流通，但經濟流通的構成，除主要的行為而外，還有若干附屬的行為或補充的行為。現今各國的流通稅，有就經濟流通的主要行為——即經濟流通的自體——而課者，亦有就其附屬行為或補充行為而課者。前一種在把握財產移動的事實，故可名之為財產流通稅；後一種在從附屬行為以觀測經濟流通的價值，故可名之為價值流通稅。屬於財產流通稅的，有交易稅、交通稅、證券發行稅、銀行發鈔稅、廣告稅等；屬於價值流通稅的，有印花稅、登記稅等。中國現行的流通稅，有印花稅、銀行兌換券發行稅、噸稅、註冊費、契稅等項，其中尤以印花稅及契稅為最重要，茲分別簡單說明於下。

第十六章 印花稅

第一節 我國印花稅的沿革

吾國遜清末年，即有創辦印花稅之議。光緒三十三年度支部奏准印花稅則十五條，並擬於翌年八月先在直隸試辦。然以商民反對，終清之世，未能見諸實行。民國元年，政府爲開辦稅源，增加收入，遂依據清印花稅則，於是年十月頒佈印花稅法十三條，二年各省先後施行。三年十二月加以修正。四年一月，又公佈人事憑證貼用印花條例。九年一月續頒租界內華人實行貼用印花辦法。十四年又復修正一次。將歷來關於印花稅法令燦爲一爐，不以稅率分類，而以課稅性質爲分類之標準。然以內亂頻仍，未能公佈實施。民國十六年國民政府財政部鑒於各省印花稅實施之紛歧紊亂，無統一確定之稅法，乃征集舊印花稅法及各省單行章程，重加修訂，於十六年十一月二十一日頒佈印花稅暫行條例九條，規定凡各種契約憑據人事憑證以及條例中所列舉之特種物品，均須貼印花，始能作爲適法之憑證。該條例將應貼印花之各件，分爲四類，各課以不同之稅額：

第一類 包括發貨票憑、租賃據、抵押字據、僱傭契約、銀錢收據、銀錢貨物支取憑摺及貿易帳簿等十五種，貼用印花自一分至一角。

第二類 包括提貨單、保險單、保單、存款憑單、匯票、支票及票據、借款字據、營業合同、及買賣契據等十四種，貼用印花自一分至一元五角。

第三類 包括出洋護照、國內游歷護照、行李護照、三聯單、官吏試驗合格證書、學校畢業證書、婚書、呈文申請書、

甘結切結保結及各種執照、行帖、游藝券等四十五種，貼用印花自四分至五元。

第四類 包括洋酒、汽水、爆竹、酒糟等四種，各按特定稅率貼用印花，最高者為洋酒，從價值百抽三十六按爆竹印花

稅業經取銷；酒類印花稅改歸物產稅中征收。

吾國印花稅之稅目，自民元以來，迭加擴充。初時僅有稅目三十種，繼增至五十種，現行條例更增至七十餘種，征收範圍，不可謂不廣矣。此外，民國十六年十一月又頒行化妝品印花稅暫行章程，規定無論本國外國製成之化粧品，均應由製造工廠或販賣商人貼用特種印花，其稅額如左：

- (甲) 價值在三角以下者 〇・〇一
- (乙) 價值在五角以下者 〇・〇二
- (丙) 價值在一元以下者 〇・〇五
- (丁) 價值在一元以上不過三元者 百分之十
- (戊) 價值在三元以上不過五元者 百分之十五
- (己) 價值在五元以上者 百分之二十

第二節 抗戰後印花稅的變遷及今後改革的方針

民二十六年七七抗戰發生後，政府為籌措戰費計，決定自是年十月十一日起加倍征收印花，其辦法為：(一)發貨票、銀錢貨物收據、帳單、三種，原定稅率，保自三元起貼，現改為一元起貼，即滿一元貼一分，滿三元者貼二分，滿十元

者貼四分，滿百元者貼六分爲止，不再加貼；（二）帳簿，照稅法應每年每冊貼二角，照非常時期暫行辦法，應貼四角，如以前已貼者，不必加貼，但現在開立之帳簿，及二十七年^起之帳簿，統應貼用四角；（三）原稅法十六條，規定每件憑證所貼印花，最高不得超過二十元，現此限定已刪除，如承包價值五十萬元工程之單據，照原稅法每百元貼二分規定，五十萬元本應貼一百元，但只須貼至最高額二十元爲止，現在非常時期辦法，加倍貼花，即每百元應貼四分，五十萬元即須照貼二百元，但財產保險單，仍貼至三元爲限，因此項限制，在非常時期暫行辦法中，未曾變更；（四）呈文、申請書、訴願書、保結、甘結、切結，現恢復以前印花稅暫行條例辦法，每件須貼印花兩角。

按印花稅在歐美各國，征課範圍頗爲廣泛，稅收亦甚豐富，例如美國於一九一四年新創之印花稅，包括債務證書及有價證券發行稅，股票發行稅，股票移轉稅，及債務證書移轉稅等類。而一九一七年創設之入場券及俱樂部稅，亦可視爲印花稅之一種。在一九三七年^一八年度，入場券稅收入達二千〇八十萬美元，俱樂部稅收入達五千八百三十餘萬馬克；（二）汽車稅，凡徵課之主要稅收，有（一）票據稅，凡匯票契約均須徵課，一九三七年^一七年度收入達一萬三千六百四十萬馬克；（二）汽車稅，凡乘坐汽車，及裝貨汽車均須徵課，一九三七年^一七年度收入達一萬三千六百四十萬馬克；（三）運送稅，凡鐵道及汽車之運送均須課稅，一九三七年^一七年度收入達二萬九千二百九十餘萬馬克。此外，又於一九三七年創辦證書印花稅，稅收達五千二百六十三餘萬馬克。法國之印花稅分廣告稅、保險契約稅、運送契約、旅行票、匯票、及有價證券發行之印花稅等，一九三八年^一八年度稅收達二十五萬萬一千四百萬法郎之巨。義大利一九三五年^一五年度印花稅及註冊稅交易稅稅收共達二十二萬萬二千三百萬里拉。反觀我國，印花稅稅收每年尚不過一千萬元，以視歐美各國，實墜乎其後。民國二十六年^一六春，我政府當軸曾聘義大利前財長史丹法尼氏（Alfonso de Stefani）來華擔任政府高等顧問。史氏對我國財政改革，貢獻殊多，而於吾國印花稅之改良，尤有具體詳密之建議。史氏認爲改善我國印花稅之原則有三：

(一)印花稅率，應比照納稅標之物之經濟價值，採用比例原則。目下中國印花稅之固定稅率，使交易價值愈高者稅率愈低，結果不但使零星交易者負擔較重，且國家亦失去儘可由比例稅率而得到之大量稅源。

(二)若干特別重要之行為，應採用強迫登記之原則，使一般重要行為強迫登記於公共簿冊之內，其作用有二：(甲)確立「公文證書」制度；(乙)供給司法上採證之用，並確立「日期」之效力。

(三)各司法及行政機關未經依照印花稅法辦理之各種單據與憑證，應取拒絕承受之原則。

依據上列三項原則，則目前我國印花稅之改良，應注意下列七點：(一)凡應貼印花之商業發票，必須以法律明定其有開立之義務；(二)商業發票除特定免貼印花稅票者外，應比照交易價值貼用合乎比例稅率之印花稅票；(三)所有關於大眾消費之日常必需品之零售交易，其發票上應免貼印花稅票；(四)不動產買賣與租稅契約，應向有權管轄之財務機關申報，並應比例契約中規定之價值完納印花稅；(五)發票與契約可同時作為收款憑據之用，苟願於發票與契約之外，另立收據者，則收據上可貼固定稅率之印花稅票；(六)凡必須使用「公文證書」以替代貼用印花稅票之情形，另行特別規定之；(七)凡報紙、雜誌、書籍上刊載之廣告，應課以比例稅率之印花稅，至店鋪招牌及公共告貼，應課以分等之稅率。

史氏曾試擬修改中國印花稅法凡十九條：

第一條 印花稅以使用公文證書，貼用印花稅票或向適當之公共收款機關繳付稅款等方式行之。

凡法律上規定應使用公文證書者，不能以他種紙張代替。即使紙張上貼足與規定數目相符之印花稅票，亦不適用之。

第二條 凡貼用於單據及憑證上之印花稅票，應以墨筆註銷，或在印花稅票與原件紙面騎縫處，書明施用之日期，或蓋以日期印戳。

第三條 凡不動產買賣或租稅之契約，以及有關不動產移轉、變動，與其他各種行為，應以「公文證書」行之。

上項公文證紙應一式二張，送交印花稅機關，並繳納與契約中標的物價值相為比例之稅款。

第四條 商業發票之數目在三元以下者，免貼印花稅票。三元以上者以每十元為每級稅率之基本數，比例加增，其不滿十元者亦以十元計算。

第五條 收據應貼用固定稅率之印花稅票，但發票同時作為收據之用者，應免除收據應貼之印花稅票。

第六條 旅館酒館所出之帳單，其數目在三元以下者，應貼以固定稅率之印花稅票，三元以上者適用商業發票，貼用比例稅率印花稅票之規定。

第七條 凡米穀、菜蔬、肉、魚、牛奶品、食油、糖、茶、木柴、炭、肥皂等零售交易（即直接消費者）免貼印花稅票。

第八條 凡刊載於報紙、雜誌、書籍上之廣告，以及招牌與公共告貼，均應繳納印花稅。承登廣告之價額，必須聲明於有存根的簿冊之上。此項簿冊應隨次編列號數，並包括以下各項：

甲、廣告名稱；

乙、委登廣告人姓名；

丙、價格及完納之印花稅票。

報紙及雜誌應於每期刊載其廣告價目。書籍應將其廣告價目通知該管之財政機關。廣告實收之數目，不得超過其所刊載或經通知之數目，檢查廣告印花稅之實施，可以廣告刊例為基礎。

第九條 店鋪招牌與公共告貼應依印花稅法中規定之面積與地位分等，課以分等之稅率。

第十條 凡向中央與地方公共機關請求之行爲，必須以「公文證紙」為之，但凡證明確屬貧苦者，即使其請求為發給軍車上或工作上應用之證書，均應允准以免費發給之紙張為之。

第十二條 凡在國外訂立之單據憑證，在中國施用之前，應視作在中國國土訂立者相同，課以應納之印花稅。

第十三條 凡違反印花稅法案件，應科以現金罰款，其數目當以足夠切實防止違法案件之發生為準。

第十四條 凡使用違反印花稅法之憑證者，縱未參與違法之行爲，亦應科以與直接違反印花稅案件者同等之罰鍰。

第十五條 苟因情勢急迫，無法當時取得公文憑紙或應貼之印花稅，應將此項情形於三日內報告該管機關，並補完印花稅票，然後其未貼或未實貼之印花，不作違反印花稅法論。

第十六條 人民得依法對其違反印花稅法案件所爲之處罰提出抗議，但必須於規定期限內，繳納罰鍰以後，方能爲之。

第十七條 爲使印花稅法有良好完善之實施起見，應授予財政部適當數目上職員，以檢查任何性質的商業簿冊之權。

第十八條 司法及行政 吏對未經依照印花稅法完納印花之單據憑證，不得發表任何見解，或爲任何足以補充其效能之行爲。

爲。

第十九條 凡公務人員發覺違反印花稅法之案件，應即報告最近之印花稅機關長官。

第二十條 凡告 違反印花稅法案件者，有享受罰金一部份之權。至罰金之另一部份，可作爲財政部服務人員團體保險及

互助救濟基金之用。

由上列條文看來，史氏理想中之吾國印花稅，其課稅範圍，實遠較現行者爲廣泛。處此抗戰期間，政府亟須增加稅收，

史氏之建議，誠有參酌採用之價值也。

第十七章 契稅

第一節 我國契稅的沿革

我國契稅，在清季時，大體採賣九典六之制。民國三年曾頒佈契稅條例。其所訂稅率，一仍前清舊例，惟另收契紙費，每張五角。先典後賣之賣契，仍得以原納典契稅額抵賣契稅，但以承典人與買主屬於一人為限。其逾期不納稅或覆報契價者，照章處以罰金。嗣政府又恐稅率過重，電令各省得體察當地情形，於賣契百分之六以下，百分之二以上，典契百分之四以下，百分之二以上，自定稅率，報部核准施行。於是各省契稅稅率參差不齊，輕重懸殊。民國四年三月，財政部鑒於全國各地契稅負擔之不均，乃另頒減輕稅率辦法大綱，規定契稅稅率，准按賣四典一征收，令飭各省遵辦。然各省仍多因循，契稅依然未能齊一，以迄於今。民國六年夏，財政部修正民三契稅條例，頒佈修正草案，規定賣契稅率為契價百分之六，典契稅率為契價百分之三；但各地如因地方情勢必須加重征收時，似可變通作為附加名目，另收附加稅以資抵補，惟此項附加，至多不得超過正稅三分之一。民國十一年五月，司法部呈准頒佈不動產登記條例，各省以有聚斂之機，於是紛紛舉辦不動產登記費。一稅兩征，殊不合租稅原理。契稅收入，原為國稅，由各縣征收彙解中央。迨民十七年冬，國民政府頒佈劃分國地收入標準，以契稅與田賦一併劃歸地方。自此以後，歷年皆為各省省政府之主要收入之一。民二十三年第二次全國財政會議鑒於各省契稅征收情形之紊亂，乃決議整理辦法，其要點如次：

(一) 契稅正稅稅率，以賣六典三為最高限度。其在限度以上者，縮減為賣六典三；在限度以下，悉仍其舊。

- 二、契稅附加，以正稅半數為原則。其在半數以上者，縮減至正稅之半；未達正稅半數者，悉仍其舊。
- 三、契紙費，每張五角，賣典一律。
- 四、推收應與契稅同時辦理，一面納稅，即一面辦理推收。
- 五、逾期及短匿之契，分別處以遞加罰金；惟罰金最高額，不得超過應納稅額。其有特殊者，并得免罰。
- 六、未稅白契，定期准予投稅免罰。

以上議決辦法，經由財政部呈經行政院通令各省市遵照實行。全國契稅正附稅收每年約達三千餘萬元。

第二節 抗戰後契稅的改革

抗戰以後，中央為整理戰時地方稅收，乃於二十九年十二月十八日公佈契稅暫行條例，其內容如左：

第一條 契稅之征收，依本條例之規定。

第二條 本條例施行後，在未依土地法舉辦土地稅區域，凡不動產之買賣，其受讓人均應領用契紙，完納契稅。

第三條 契稅稅率規定如左：（一）賣契稅為其契價百分之五，（二）典契稅為其契價百分之三。

第四條 領用契紙，每件納國幣五角。

第五條 受讓人完納契稅，應於契約成立後四個月內為之；如逾期不納稅者，責令補稅，並科以應納稅額百分之十之罰鍰；其後每再逾期二個月，各加百分之十，至達應納稅額之數目為止。

第六條 繳納契稅時，匯報實價或典價者，責令另換契紙，據實改正補繳稅額，並科以左列之罰鍰：（一）匯報實價或典價未滿百分之二十者，其短納稅額之半數。（二）匯報實價或典價百分之二十以上，未滿百分之五十者，其短納稅額之

數。(三)匿報賣價或典價百分之五十以上者，其短納稅額之二倍。

第七條 不依法領用契約者，責令繳價補領，科以一元以上五元以下之罰鍰。

第八條 契稅由縣市政府徵收之。

第九條 契紙應分存根繳納，本契上聯於騎縫處各編字號，並契紙內載明土地種類、丘號、四至、坐落、面積、房屋間數、賣典價、訂約日期、契約當事人、中證人之姓名、及其他各事項，契紙式則，由財政部定之。

第十條 契稅收據，應分存根、繳查、收據三聯於各聯騎縫處，載明總額。

第十一條 契稅收據，應黏貼於本契之後，由經徵機關於按合處加蓋印信。

第十二條 先典後買之賣契，得以原納典契稅額對抵賣契稅，但以典種人與買主同屬一人，且同一姓名為限。

第十三條 凡人民依法領買官田，持有合法印照者，仍應完納契稅。

第十四條 已稅契紙，有毀損或遺失者，得檢出合法證明文件，請求補領契紙，免納契稅，但應呈報上級政府備案。

第十五條 生規定納稅期間，因不可抗力，致不能如期完納契稅者，得聲明事由，經查明屬實，免予處罰。

第十六條 未稅白契，各省市政府得酌定期限，准予補稅免罰。

第十七條 本條例自公佈日施行。

契稅為省地方主要稅收之一，抗戰以後，亦有劃歸縣地方以充實基層財政者，例如廣西省自二十九年一月起，除舉辦不動產交易登記，將所收入之登記費撥歸各鄉鎮村公所以充實其經費外，並將原屬省稅之契稅，劃歸縣地方改為鄉鎮收入，而以其所入總額百分之六十，平均分配於各鄉鎮公所作辦公費用，且照規定的提歸市縣庫。

第六篇 國地稅收的劃分與調節

第十八章 國地稅收劃分與調節的基本原則

第一節 地方稅的意義

所謂地方稅就是地方政府或地方團體對地方人民所征課的租稅。在昔封建時代，地方政府對於它所管轄下的人民，具有絕對的課稅權，所以地方稅的範圍是非常廣泛的。可是，到了近代民族國家成立以後，中央政府一方面要求政治上的中央集權化，他方面又要求國內市場的絕對統一，所以對於地方政府或地方團體的課稅權不能不加以限制，而地方的稅源也就因此逐漸移轉於中央政府之手了。

課稅權的中央集權化，雖有近代各國財政的一般趨勢，現代各國的地方政府，在某種程度以內也還可以行使其課稅權。事實上，無論在那個國家，都不是全部稅權皆由中央行使的，地方政府在一定的範圍以內也可以創設及征課租稅，以充地方各種施設之用。地方政府之保留一部分課稅權，換言之，課稅權之有一部分地方自主權之存在，除具有其歷史的淵源而外，尙有事實上的根據，因為作為近代稅源的所得，實際上是固着於各個地方之上的，所以即在今日所謂統一的國家中，仍不免於中央與地方或共有同一的稅源，或分據各種不同的稅源，或以稅源的大部分劃歸中央，而以一小部分讓與地方。一般說來，英美德諸國地方政府的課稅範圍較大，尤其是那些固有稅，一向由地方據有，中央幾無由染指；反之，日本意大利和法國的租稅制度則是比較的中央集權化，這些國家的地方政府雖然也有所謂固有稅，但也只是業經中央征課以後的稅源之餘蘆而

已。

現代各國的地方政府既有相當的課稅權，然則劃入地方課稅範圍之內的應該是那些租稅呢？要解答這個問題，必須分析各種租稅之「地方的性質」。第一，先就關稅和消費稅說，這兩種租稅，各國皆以劃歸中央為原則，用作地方稅的幾乎沒有，這一則因為消費稅的課目的物沒有地方的固定性；二則因為近代國家必須保持國內市場的絕對統一，不容許地方政府擅自徵稅，以致阻礙商品的流通；三則因為這兩種租稅收入極為豐富，中央必須據為己有，始能對地方保持財政上的絕對優勢。其次，我們再就各種所得稅說，所得稅也和消費稅一樣，收入極為豐富，而且是一種具有主觀性的對人稅，如果與消費稅同時並置於租稅組織之中，又可以多少補救或隱蔽消費稅的不公平性，所以各國幾無例外地以之劃為中央稅。可是，從另一方面來看，所得稅的徵課對象（所得）是散在於全國各地方的，所以地方政府就可以依據其利害關係，要求將所得稅收入的一部分劃歸地方。例如在德國，便規定所得稅，遺產稅和交易稅三種稅收，中央要拿很大的一部分分給地方，以充實各地的財政基礎。最後，我們再就收益稅來說，所謂收益稅主要是對於不動產（土地、房屋等）和營業的課稅。無論從理論上或是從事實上說，收益稅皆宜劃作地方稅源，因為不動產及營業兩者享受地方各種設施的利益最多，它們對於地方財政自應有所貢獻。而且從稽征方面說，這些租稅由地方政府徵課也比較便利而易於監督。因此，英國的財政學者巴斯退布（Bastable）說，在許許多多的租稅中，可以充作地方稅者，第一是土地稅，第二是房屋稅，第三是關於飲食享樂等營業的課稅（註一）。美國的財政學泰斗賽利格曼（Seligman）也說，地方稅第二應當是公司稅，第二是特別財產稅，第三是特許稅和營業（註二）。各國的財政事實上也表現出這種傾向。例如單就不動產一項來說，地方政府徵課不動產，幾為各國所同然，茲略舉數國地方政府不動產課稅收入佔收入總額的百分率如下：英屬地方政府的租稅，僅有地方捐（Local Rates）一種，主要以納稅人所佔有的（Occupied）不動產之常年租金為課稅根據，稅額約佔全部收入百分之四十二，此外則為中央補助

(Grants-in-aid) 約佔百分之二十，規費及產業收入約佔百分之三十八。美國地方政府之收入，大半仰給於財產稅，據一九三六年美國政治及社會科學研究院年報 (Annals of the American Academy of Political and Social Science) 所載，財產稅收入約佔收入總額百分之五七·五。德國近年以來，租稅立法，注重中央集權，凡中央所欲徵課的稅源，地方政府絕難染指。然德國地方政府從不動產的徵課上所得的收入，仍佔收入總額的百分之二三·五。法國地方政府收入中之來自不動產課稅者佔百分之二一·七；日本爲二二·六；荷蘭爲一五·五（以上數字係根據Local Government Administration 1936）。我國在抗戰前，地方收入中有百分之五十來自捐稅，而捐稅中又以田賦爲大宗，約佔全部收入的百分之三十。地方稅源應側重不動產及地方營業，至於其他足以阻害社會經濟發展的苛捐雜稅，如通過稅之類，則應廢除。晚近歐陸各國如法、比、意等，對於通過稅 (Octroi) 多已廢除。我國在過去五年間，對於廢除苛雜亦頗具成效，據說各省廢除苛雜之款額已達六千七百六十九萬元之多。

第二節 地方稅征課的根據與方法

地方稅的課稅對象多爲不動產及地方營業，而不動產及地方營業不僅一般地受到國家的保護，而且特別享受地方諸種施設的利益，因之，一部分學者主張對於不動產及地方營業的課稅，應依據於所謂特殊利益報償的原則。本來，所謂利益原則的理想，在國家課稅上早已不能立足，不過，地方政府課征某種地方稅時，爲求其明顯易行計，援用利益原則爲根據，自無不可，但決不能說一切地方後，都應該以利益原則爲根據。近代先進各國的地方政府，大都已採按能力爲征課的原則，不過進展較緩，不像在中央財政上那樣明顯罷了。

地方稅的征課既應採能力的原則，然則征課地方稅應該以甚麼東西爲測量負擔能力的標準呢？按各國地方政府征課地

方產業的方法，通常不外下列四種：（一）征課個人所有的全部財產，包括不動產及動產之在案者使用者及存儲銀行者，即普通所謂一般財產稅（General property tax）。此種方法，美國皆採用之。但財產的種類甚多，征收時頗難期其普遍，而且各種財產的生產能力亦不一致，因之，雖價值相等的財產，其負稅的能力亦未必相等，若同樣課稅，便失其公平。（二）採用幾種稅，分別征課，俾能適應納稅人各方面的納稅能力。此種方法，德法地方政府多採用之。但此法亦不無困難，即分類過多，征收費必鉅，而所揭出課稅者，未必即可視為測量納稅能力之真實標準。（三）從各種產業中選出一種認為足以代表個人納稅能力的產業，課以租稅，而不征及其他。如英國目前的地方捐，即係以個人佔有的不動產之常年租金為課稅標準。此種方法甚欠公平，因僅舉一種財產實不足以表示個人總財產之正確指數，至如佔有不動產的常年租金，則更不足以代表納稅人的負稅能力。（四）採用地方所得稅，按各個納稅人的所得課稅。此種方法曾為荷蘭所採用，其收入且佔該國地方收入全額四分之一。所得稅本是一種合乎公平的租稅，但在征收技術上困難極多，稍一不慎，即易逃漏，若行嚴密稽征，則所需稽征費又頗不貲。所以荷蘭一度實行之後，終於不得不於一九二九年廢止，而改由中央指撥專款，補助各地方政府。

上述各種方法的任何一種，都不能說完全沒有缺點，不過比較起來，仍以第二種方法為較妥善。可是，假如採用這種方法時，必須注意一點，即稅目不可太多，因為一種合理的地方稅制，宜求單純，而不必如中央稅制之應具駁雜性。稅制愈簡單，愈易推行盡利，而征收費用亦可期其達於最低額。

第二節 國地稅收的調節——補助制度

如第一項中所述，近代各國的租稅制度，因適應政治與經濟之要求，愈益顯示中央集權的趨勢，往日屬於地方政府的稅源，逐漸由地方而移於中央之手。地方課稅範圍的縮少，自必引起地方政府收入的削減。可是，在另一方面，現代地方政府

的職務則日見繁重，因為現代的地方政府已不是一個單純的承上轉下的衙門，舉凡地方的經濟事業，社會事業以及文化教育事業，地方政府都有積極加以推動的任務。由於職務的增加與行政範圍的擴大，地方政府的支出勢必日益膨脹。地方政府的稅收削減而支出膨脹，其結果，地方財政自不易維持平衡。於是，中央對地方的補助制度，便當作調整地方收支所必需的手段而發生了。

中央補助地方的制度，不僅為平衡地方財政所必需，亦且為促進各地方的平均發展所必要的手段。因為國家的領域愈廣，則各地地方的人口、交通、財富、稅收、文化程度等情況愈不一致。在經濟繁盛財源充裕的地方，政府自易發展各種事業，以謀增加人民的福利。但在邊遠貧瘠之區，論其稅收尚不足以自給，非藉中央鉅額的財政補助，必難有所進步。假如中央置之不顧，任其瘠者自瘠，肥者自肥，則全國各地的發展必造成極端畸形的狀態。因之，中央補助制度的目的之一，即在於糾正此種弊端，使各地政府的事業能夠平均發展，亦即使全國各地方人民的負擔與享受能夠趨於一致。

中央補助地方的制度，英國採用最早，成效亦最顯著。中央對地方的補助，英國稱為補助金（Grants-in-Aid）。其分配方法，自一九二九年改採加權人口公式，即以五歲以下兒童對成人一定比例之增加，及每人平均可稅額在一定數之下，為加權標準。美國聯邦政府對於各邦道路之補助，係按面積人口及郵路里數為分配標準。德國近年來亦成立中央補助制度，按一定標準，分配於各級地方政府。荷蘭於廢除地方所得稅之後，即代之以按人口財富及平均支出而分配之中央補助制。法國於廢止地方通過稅及飲料稅之後，亦係由中央補助。由此看來，中央補助地方已成爲各國財政上一種極普遍的制度。此種補助制度之流行，不僅因有平衡地方收入及促成各地方平均發展之功用，而且因其可以藉補助之款，免除苛雜及減少地方稅率之過度不均。不過要採用中央補助制度，必須確立補助金分配的客觀標準，并嚴密規定其實際的用途，否則此種制度的根本目的仍是不能達到的。

第十九章 我國國地稅收的劃分與調節

第一節 北京政府時代國地稅收的劃分

我國財政制度，清季以前，固無所謂地方財政，一切賦稅盡舉供中央之用，地方政府很少獨立的稅源，故僅能於中央賦稅項下，別立名目，征收附加，以取其餘瀝。民國以後，雖屢有國地收支之劃分，略定地方財政之範圍，然究其實際，亦不過徒擁虛名，未能見諸實施。例如民國二年財部厘訂國家稅地方稅草案，民國三年正式公佈，其內容如下：

(甲) 現有稅目之劃分

(一) 左列各項定爲國家稅

1. 田賦
2. 鹽課
3. 關稅
4. 常關稅
5. 統捐
6. 厘金
7. 釐稅

8. 契稅

9. 牙稅

10. 當稅

11. 牙捐

12. 烟稅

13. 當捐

14. 酒稅

15. 茶稅

16. 糖稅

17. 漁業稅

(二) 左列各項定爲地方稅

1. 田賦附加稅

2. 商稅

3. 牲畜稅

4. 糶米捐

5. 土膏捐

6. 油捐及醬油捐

第十九章 我國國地稅收的劃分與調節

中國租稅制度及其改革

7. 船捐
8. 雜貨捐
9. 店捐
10. 房捐
11. 戲捐
12. 車捐
13. 樂捐
14. 茶飯捐
15. 飯館捐
16. 肉捐
17. 魚捐
18. 屠捐
19. 夫行捐
20. 其他雜稅雜捐

(乙) 將來新稅之劃分

(一) 左列各項定為將來應設之國家稅

1. 印花稅

2. 登錄稅

3. 繼承稅

4. 營業稅

5. 所得稅

6. 出產稅

7. 紙幣發行稅

(二) 左列各項定為將來應設之地方稅

(A) 特別稅之稅目

1. 房屋稅

2. 國家不課稅之營業稅

3. 國家不課稅之消費稅

4. 入市稅

5. 使用物稅

6. 使用人稅

(B) 附加稅之稅目

1. 營業附加稅

第十九章 我國國地稅收的劃分與調整

2. 所得附加稅

第二節 國民政府時代國地稅收的劃分

上述民二年國地兩稅的劃分，把稅源豐富的租稅盡行劃歸中央，而地方所得到的盡是零星瑣碎的租稅，不僅收入微少，而且大半屬於苛雜之列。民國十六年國民政府定都南京後，對現行稅制亟思整頓，乃於是年十月頒佈國家收入及地方收入劃分暫行標準，翌年十一月二十一日又加以修正公佈。茲將該兩次劃分之標準表列於左，以資比較：

民國十六年七月公佈

甲、現行收入之劃分

A 國家收入

1. 鹽稅
2. 關稅
3. 常關稅
4. 菸酒特稅
5. 捲烟特稅
6. 煤油稅
7. 厘金及郵包
8. 釐稅

9. 印花稅

10 國有營業收入

11 禁烟罰款

B 地方收入

1. 田賦

2. 契稅

3. 牙稅

4. 當稅

5. 商稅

6. 船捐

7. 房捐

8. 屠宰稅

9. 漁業稅

10 其他之雜稅雜捐

乙、將來新稅之劃分如左

A 國家收入

1. 所得稅

第十九章 我國國地稅收的劃分與調整

中國稅制及其改革

2. 遺產稅

3. 交易所稅

4. 有限股份公司註冊稅

5. 產銷稅

6. 其他合於國家性質之收入

B 地方收入

1. 營業稅

2. 地稅

3. 普通商業註冊稅

4. 使用人稅

5. 使用物稅

6. 其他合於地方性質之收入

民國十七年十一月修正公佈

甲、現行收入之劃分

A 國家收入

1. 鹽稅

2. 海關稅及內地稅

3. 常關稅
 4. 烟酒稅
 5. 捲烟稅
 6. 煤油稅
 7. 厘金及一切類似厘金之通過稅
 8. 郵包稅
 9. 印花稅
 10. 交易所稅
 11. 公司及商標註冊稅
 12. 沿海漁業稅
 13. 國有財產收入
 14. 國有營業收入
 15. 中央行政收入
 16. 其他屬於國家性質之現有收入
- B 地方收入
1. 田賦
 2. 契稅

中國租稅制度及其改革

3. 牙稅

4. 當稅

5. 屠宰稅

6. 內地漁業稅

7. 船捐

8. 房捐

9. 地方財產收入

10. 地方營業收入

11. 地方行政收入

12. 其他屬於地方行政之現有收入

乙、將來新稅之劃分為左

△ 國家收入

1. 所得產

2. 遺產稅

附

1. 特種織物消費稅

2. 麥粉絲經出廠稅

B 地方收入

1. 營業稅

2. 市地稅

3. 所得稅之附加稅

附

1. 特種消費稅

2. 特種出產稅

以上兩次劃分，重在能够實行，中央以田賦及其他關於土地之收入讓之地方，而地方則以一切消費稅率之中央，以爲交換。此種劃分方法與學理尙能符合，故較之三年之劃分，已進步得多。然過去幾次之劃分皆不足以言盡善，其缺點之顯而易見者，在於各次劃分皆未能顧及中國的行政組織。按我國行政組織向分中央、省、縣三級，今各次劃分雖有中央稅與地方稅兩項，但地方稅中，何者爲省稅，何者爲縣稅，則從未明白規定。其結果，所有地方稅都成爲省地方的財源，而縣地方祇有增設附加以分其餘蘄，或則征收可捐雜稅，以資挹注。縣地方既無固定之財源，各種政務事業固無由發展，而苛雜之征課，其遺害於民衆，更非筆墨所能形容了。

造民國二十三年，中央爲切實整頓各級政府財政，乃召集第二次全國財政會議。此次會議在地方財政興革史中，實爲重要之關鍵。在各種討論的議案中，關於劃分財政收支者，共有九案。當時與會人士，咸以劃分省縣收支爲最迫要之舉；如不妥爲劃分，省縣財政勢均無法整理，乃先議決省縣收支標準五項：（一）關於縣市之收支，當將原屬縣市及其區鄉鎮者，合爲一體。縣市以下不宜再加劃分，使縣市與其區鄉鎮等之財政歸於統一。（二）關於稅收之劃分，當依稅捐種類，分別歸

屬，不宜以正稅附稅爲區分。其大宗稅捐不能完全歸省或歸縣市者，按成數分配之。期使省與縣市財政，各得相當穩固之基礎。(三)關於支出之劃分，以其機關及事業設施目的之所屬爲依歸，使各地人民權利義務得相當之平均。(四)省與縣市稅收劃分以後，彼此不得附加，以期各自整理。(五)省與縣市支出劃分，以後遇有必要，仍須互相協助，以期平均發展。此五項標準係針對上述缺點，而予以補救。故會後即由財政部轉請行政院通令各省政府，依據此項標準并參酌地方情形實切將省縣收支妥爲劃分。同時，財政部亦分別咨催各省政府迅爲辦理，五年以來，頗著成效。

第三節 頒而未行的財政收支系統法

可是，上述辦法，不過是臨時救濟之策；政府自應另訂法案，垂爲定制。因此，財政部又將會中所討論的財政收支系統法草案，詳加研究。嗣由中央政治會議核定原則，由立法院制成法案，於二十四年七月二十四日由國民政府公布。此項財政收支系統法，規定各級政府財政收支之劃分，配置，調劑，及分類，可說是財政上的一重要改革。其對於租稅系統之劃分，配置及分類，有如下列：

甲、中央稅

- (一)關稅 1. 貨物進口稅 2. 貨物出口稅 3. 船舶噸稅
- (二)貨物出產稅 1. 鹽稅 2. 釐產稅 3. 其他以法律規定之出產稅
- (三)貨物出廠稅 1. 稅菸稅 2. 火柴稅 3. 水泥稅 4. 棉紗稅 5. 麥粉稅 6. 其他以法律規定之出廠稅
- (四)貨物取締稅 1. 菸稅 2. 酒稅 3. 有他以法律規定之無益物品或奢侈物品取締稅

(五) 印花稅

- (六) 特種營業行為稅 1. 交易所證券及物品交易稅 2. 銀行兌換券發行稅 3. 其他以法律規定之益特種營業行為稅
- (七) 特種營業收益稅 1. 交易所稅 2. 銀行收益稅 3. 其他以法律規定之特種營業收益稅
- (八) 所得稅(應以百分之五十至百分之八十分給省、市、縣)
- (九) 遺產稅(應以百分之六十五分給省、市、縣)
- (十) 由直隸於行政院之市分得之營業稅(百分之三十)
- (十一) 由直隸於行政院之市分得之土地稅(百分之十五至百分之四十五)

乙 省稅

- (一) 營業稅(應以百分之三十歸屬市縣)
- (二) 由縣市分得之土地稅(百分之十五至百分之四十五)
- (三) 由縣市分得之房屋稅(土地法施行後併入土地改良物稅)
- (四) 由中央分給之所得稅(百分之十至百分之二十)
- (五) 由中央分給之遺產稅(百分之十五)

丙 直隸於行政院之市稅

- (一) 土地稅(應以百分之十五至百分之四十五歸中央)

- (二) 房屋稅 (土地法施行後併入土地改良物稅)
- (三) 營業稅 (應以百分之三十歸中央)
- (四) 營業牌照稅
- (五) 使用牌照稅
- (六) 行爲取締稅
- (七) 由中央分給之所得稅 (百分之二十至百分之三十)
- (八) 由中央分給之遺產稅 (百分之二十五)

丁 縣稅或隸屬於省之市稅

- (一) 土地稅 (應以百分之十五至百分之四十五歸省)
- (二) 房屋稅 (土地法施行後併入土地改良物稅)
- (三) 營業牌照稅
- (四) 使用牌照稅
- (五) 行爲取締稅
- (六) 由中央分給之所得稅 (百分之二十至百分之三十)
- (七) 由中央分給之遺產稅 (百分之二十五)
- (八) 由省分給之營業稅 (百分之三十)

上述國地稅收劃分辦法，在學理上雖不能謂爲已臻盡善，但較之民十六年七月之劃分國家收入地方收入暫行標準案及民十七年十一月之劃分國家收入地方收入標準案，確有不少的優點：

第一、中央與地方稅源之劃分，尙能與學理相符合，即租稅之有全國一致之性質者，（如關稅、鹽稅、統稅等）或其用途係以國民全體利益爲依歸者（如所得稅、遺產稅等），應屬於中央；反之，租稅之有地方局部之性質，且其用途係以局部的利益爲依歸者（如土地稅、房屋稅、營業稅等）應屬於地方。

第二、過去劃分國地收入，僅分中央與地方兩級；但我國實際上的行政組織，則至少分爲中央、省、縣市三級，故劃分收入，系統未備。今財政收支系統法，則按現有的行政層次，將政府財政分爲中央、省及直隸行政院之市、縣及隸屬於省之市三級，各有收支範圍，地方財政得以趨於系統化。

第三、過去國地收入之劃分，僅及於省，而縣財政不能獨立。縣無獨立之稅源，其收入僅賴各種附加及雜捐。結果，不僅一縣之政務與建設事業無力發展，即人民的負擔亦嫌過重。今財政收支系統法，予縣財政以獨立的範圍，更指定若干種稅爲縣之固定稅源，既便於縣之推行地方自治事業，又可使各種苛雜之廢除或減免，因得有所抵補，而易於進行。

第四、財政收支系統法不僅使中央地方如有其獨立之稅源，且於各級政府之間，復規定分給與分解的辦法，即中央分給省市所得稅及遺產稅，省分給縣市營業稅，縣市分解省土地稅，直隸行政院之市分解中央土地稅及營業稅。此種分給及分解辦法的功用，正如立法者所說，在使「內外相維，以收調劑均衡之效」^(註一)但此辦法在運用之時，必須靈活，否則必不能「收調劑均衡之效」。所謂運用靈活的意思，就是各級政府所應行分給或分解之稅額百分率，應有較廣泛的最高與最低的規定，以便於伸縮，即收入豐富者可以增加其應行分給或分解之額數，而收入貧乏者可以減少其應行分給或分解之額數，如此，各級政府財政始能真正互相調劑而趨於均衡。

財政收支系統法雖有如上所述的種種優點，但真正實行起來，却也有不少困難。這些困難之最明顯的，就是：

第一、該法既以省為獨立的一級，同時又行削減省財政收入，則該法實施以後，省財政必將陷於破產。省財政為什麼會陷於破產呢？因為今日省財政收入乃建立於賦與營業稅之上，此兩項收入平均佔各省全部收入的百分之五十左右（參看本書第一章的地方稅收統計數字），今財政收支系統法將土地稅劃歸縣市，僅以其純收入總額百分之五至百分之四十五歸省，是省之現有田賦收入可損失百分之五十五至百分之八十五，有時且不止此（因中央地政機關於整理土地需用經費時，又得先於純收入總額中撥百分之十）。在另一方面，營業稅雖列為省稅，但仍須以純收入的百分之三十分給所屬縣市。向為省財政之兩大柱石的田賦與營業稅，損失如此之大，將何以彌補？

第二、該法雖規定縣有獨立的財源，但在省的職權未經具體限制時，省可以一切事項，責之於縣，縣的收入究屬有限，自必依然難以應付。再就省與縣之間的分稅辦法來說，縣須以土地稅的百分之十五至百分之四十五解省，其損失決非由省分給的營業稅所能彌補。且田賦未經整理以前，正稅收入為數甚微，全部歸縣，猶恐不足。所以照該法的規定，縣財政即使獨立，恐亦不能充實，因而影響縣地方自治乃至一般的建設事業亦難以積極推進，迅速完成。

第三、該法所規定的撥發辦法，原所以實現內外相維，盈虛調劑的目的，但今日我國的所得稅遺產稅方在推進，地方田賦尚待整理，故各種稅收的總數與分配的比率，殊乏穩定性。上下交錯撥發，恐連繫調劑之效未見，而徒增各級政府間之紛擾。且各級預算在極繁複而不確定的收解情形之下，根本即無法作精密的規定，這也是該法實施上的一大難點。

第四、縣以下的地方基層組織，其支出範圍，收入源泉，該收支系統法根本不予規定。

財政收支系統法因為本身具有如上所述的種種缺點，在實際上窒礙難行，所以自公佈以後，中央遲遲未能付諸實施。及至七七抗戰軍興，環境變遷，中央為適應抗戰建國的需要起見，在財政上不能不改弦更張，而另有種種的新措施了。

第四節 抗戰以後中央調整地方財政收入的經過

在抗戰過程中建立三民主義的新中國，這是今日我全國上下努力之共同目標，也是我國中央政府的最高國策。談到建國的工作，自必以政治建設為骨幹，以實現憲政為鵠的，而政治建設的推進乃至憲政的完成，又必須以實施地方自治為入手之端。可是，地方自治的口號喧嚷已久，中央關於推行地方自治的法令規章亦已一再公佈，而地方自治迄今遲遲未能完成，此中原因固屬多端，然縣財政基礎的薄弱，自治經費的短少，不能不說是許多原因中最重要的一個。中央洞悉癥結所在，最近為積極推行新縣制，限期完成地方自治起見，乃於所頒佈的縣各級組織綱要中切實規定縣及鄉鎮的收入來源。按該綱要的第十八條規定縣的收入項目為：

- (一) 土地稅之一部（在土地法未實施之前，各種屬於縣有之田賦附加全額）；
- (二) 土地陳報後正附溢額田賦之全部；
- (三) 中央劃撥補助地方之印花稅三成；
- (四) 土地改良物稅（在土地法未實施之縣為房捐）；
- (五) 營業稅之一部，在未依營業稅法改定稅率以前，為屠宰稅全額，及其他營業稅百分之二十以上）；
- (六) 縣公產收入；
- (七) 縣公營事業收入；
- (八) 其他依法許可之稅捐。

又按該綱要第四十一條規定鄉（鎮）收入的項目如左：

- (一) 依法賦與之收入；
- (二) 鄉鎮公有財產之收入；
- (三) 鄉鎮公營事業之收入；
- (四) 補助金；

(五) 經鄉鎮民代表會議決議征收之臨時收入，但須經縣政府之核准。

依上述縣各級組織綱要的規定，縣及鄉鎮的財政收入似可獨立而充實，然按之實際，則又不然。因為中國幅員廣大，各省富瘠既大有差別，即一省之中，各縣情形亦相去懸殊。在富庶的省份或縣份，各種建設事業固易積極推進，迅速完成；至若貧瘠之區，則甚至連普通的行政經費尙虞不足，遑論建設？若端賴中央補助，則中央的財政來源亦自有其限度，且中央實行補助貧瘠地區之發展，自必謀增加各種稅課或發行公債，結果又必加重全國人民的負擔，殊非公平之道。因之，中央爲迅速完成各省各縣的地方自治并統籌全國各省建設之平均發展起見，最近採取一種新的政策，集中全國財力，取消省級財政，及充實自治財政，其基本原则如下：

(一) 在地方自治尙未完成，國家基礎尙未奠定之際，所有復興及建設工作，端賴中樞領導統籌，故國地收入的劃分，亦應採中央集權的方式。各省對中央負責，鄉鎮受縣督導，全國財政事實上只能採兩級制度。

(二) 在地方自治未完成以前，省爲中央機關，其權限範圍，俱屬國家。省長既由中央任命，對中央負責，是爲國家的官吏。省內事務皆由國家所規定，更代表中央，統籌各縣自治事務，其性質既非獨立的一級，自無須有獨立的財源。省的預算可以取消，列入中央總預算。省爲中央執行行政事務，中央應依事務範圍，每年給以定額經費。至於促進自治推動建設，中央可依需要狀況，給與補助，轉發各縣。

(三) 所有財政收支系統法規定之中央稅收，及省、市縣主要稅收即土地稅（田賦）、營業稅，概歸中央經征，如此統一征收，中央可以澈底整理，統籌支配，然後製訂整個詳密計劃，使各地之建設得以均衡發展，而國防及大規模之經濟開發，中央亦有全力舉辦之可能。

(四) 充實縣的財政收入，同時對於人口稀少地瘠民貧的縣份，由國庫予以補充，以利新縣制之普遍推行。

中央為推行上述新財政政策起見，乃於三十六月中旬召開第三次全國財政會議。會議的結果，據該會宣言所列，共有四項：「一曰樹立國家財政系統，其目的在統一全國財政，以奠定現代國家之基礎；二曰樹立自治財政系統，其目的在推行新縣制，以奠定地方自治基礎；三曰改進稅政稅制，其目的在頓理田賦，廢除苛雜，統一征收，以平均人民負擔；四曰實行糧食政策及土地政策，其目的在解決軍糧民食，平均地權，以實現民生主義。」關於樹立國家財政系統，其要點如下：

(一) 確定收支系統。全國財政收支分為國家財政與自治財政兩大系統，凡應由國家統籌支配者，列入國家財政系統，其應由因地制宜者，列入自治財政系統。收支分劃，審慎至再，法令事實，兼籌并顧；猶慮貧瘠縣份收支不能平衡，復規定補助之制，是中央於籌措抗戰建國所需鉅額經費之外，又復負調劑自治財政之重責。

(二) 省級財政併入國家財政，原有省收支容納於國家總額預算，省級預算不復存在。此後中央依據統籌調劑之原則，編審預算，內外既能一體，盈虛自易調劑。

關於自治財政的樹立，其要點如左：

(一) 充裕縣收入，以鞏固縣財政基礎。該會決議對於縣收入除各級組織綱要中已有規定者外，并議定由中央劃撥印花稅三成，遺產稅二成五，增稅營業稅由原定百分之二十以上改為百分之三十以上。屠宰稅原已全部歸縣，但在過去由省保留一部者尚多，此後全部盡作縣稅。又規定縣得維持推行營業牌照稅，使用牌照稅及行為取締稅，以增闢新稅源。

(二) 調劑貧寒縣份之收入，以利新縣制之普遍推行，調劑方法，今後當本諸下列兩原則辦理：(甲) 田賦由中央接管之後，自應積極整理，經整理而溢額之收入，當以一部分統籌分配，補足經費不足之縣；(乙) 人口稀少地瘠民貧之縣，情形特殊，其所需要之經費不足之數，由國庫補助。

第三次財政會議的決議案，政府已決心突破一切困難，付之實施，此後全國的財權財力將全部集於中央政府之手，而中央亦因此負有運用全國財力，統籌分配，以促進全國各省平均發展的重大使命。中央為完成此種使命，一方面固須積極整理各省的財政收支與財務行政機構，而另一方面又必須建用補助金制度，以調劑各省縣的盈虛。如前部所說，中國幅員廣大，各省各縣貧瘠互異，財力懸殊，中央應如何挹彼注此，統籌補助，確是今後的一大問題。下面一節，我們將首先敘述過去我國中央補助制度實施的經過，然後研究今後運用補助制度所應該注意的方針。

第五節 我國中央補助制度發生的原因及其效果

中央補助制度發生的原因及其功用，我在前面已曾略加說明。近代國家的中央財政與地方財政，原屬一體，息息相關，自應輔車相依，盈虛酌濟。惟我國在國府奠都以前，根本無所謂地方財政，故中央與地方之間，亦無所謂盈虛酌濟。迨民國十六年七月，中央召集第一次全國財政會議，議決劃分國地收支，地方稅源，一部分應交給中央，中央對地方損失部分，則酌撥補助，是為我國實行補助制度之嚆矢。計民十七年度中央補助地方的經費為八、四四八、〇〇二元，嗣後逐年增加，有如左表所示：

歷年中央補助地方經費增加表

年 度	補助費總額(元)	補助費佔國家歲出總額之%	說
民十七年	八、四八、〇〇一	一·九	補助費數字係實支額
民十八年	一〇、七六、七〇一	二·二	同上
民十九年	二〇、五〇、八二二	二·〇	該年度補助費預算為九八六、六九六元，僅為歲出預算總額千分之一。左列補助費數字，仍照實支額列出。
民二十年	六、八五、六五五	八·八	預算數
民廿一年	七、四九、七六六	八·二	包括追加預算
民廿二年	五、二七、五九九	三·八	包括追加預算，但本年度將撫卹費另立專款。
民廿三年	八、五六、五五五	八·九	包括追加預算
民廿四年	一〇一、六〇、〇八九	一〇·七	預算數
民廿五年	一〇五、二六、〇〇〇	一〇·七	同上
民廿六年	三二、〇三、〇七六	三·一	同上(實際超過預算甚遠)
民廿七年	六、七五、八七九	〇·八	同上(實際超過預算甚遠)

我國財政上之採用補助費辦法，不過十年。在此十年中，中央補助地方的目的，可以概括為下列三種：(一)確定國家稅源，調整中央及地方之財政關係；(二)整理地方財政，解除人民苛雜負擔之苦痛；(三)平衡地方財政，促進地方建設事業之發展。茲分別說明如左：

(一)確定國家稅源，調整中央與地方之財政關係。自來談整理中國財政者，無不以劃分國地稅源為第一要義。然所

以遲遲未能實行者，實因一旦劃定稅源，地方收入必隨之減少，地方財政將陷於困難，而地方當局者又必起而反對。故欲謀劃分國地稅源，首須預籌補助地方之策，否則必窒礙難行。國民政府奠都南京後，曾頒佈國地收支劃分標準，然各地方并未遵照實行，截留國稅，一如往昔。中央洞悉癥結所在，乃用補助費辦法，以爲與地方當局協商之條件。當時中央決定三項原則：（一）鹽稅正附爲國課大宗，其附稅已收歸中央者，如湘鄂等省，固不能再移撥省庫，其向省庫征收者，亦應一律收歸中央，以期統一。（二）特種消費稅原係中央稅收，須由中央籌設專局經征，方能使辦法章制，全國歸於劃一。（三）各省政費不敷，得由中央酌量各該省收支情形，分別予以補助。在此原則之下，中央爲確定及統一國稅稅源而補助地方之事例，最主要的有下列數種：

甲、裁撤厘金與中央補助。厘金爲我國幾十年來的稅政，民十七年第一次財政會議會決定先收歸國有，然後徐圖廢除。然因政令未能統一，各省仍據厘金爲地方主要稅源。嗣經中央與地方往返磋商，始決定自二十年一月一日起全國實行裁厘，并由各省舉辦營業稅以爲裁厘後之抵補。然各省初辦營業稅，稅收不旺，除少市數而外，大多不足以抵補裁厘之損失。茲就民二十三年度各省營業稅收與裁厘損失，作一比較表如左：

省市別	營業稅收數	裁厘損失	舉辦營業稅所能抵補之部份
江蘇	一,五九九,六六六	四,四〇〇,〇〇〇	三,八〇〇,〇〇〇
浙江	一,三六八,三三四	四,〇〇〇,〇〇〇	三,〇〇〇,〇〇〇
安徽	一,三六一,四四四	一,六〇〇,〇〇〇	一,〇〇〇,〇〇〇
湖北	三,四〇〇,九九九	九,〇〇〇,〇〇〇	三,〇〇〇,〇〇〇
湖南	一,四六一,六六六	一,四〇〇,〇〇〇	五〇〇,〇〇〇

廣東	六六,二六〇	四,三三七,八七	一七.五
河北	五七,二五三	九,五九八,〇〇〇	六.〇
山東	九七,七六八	五,〇〇〇,〇〇〇	一八.五
河南	五九,五三三	四,〇〇〇,〇〇〇	三三.一
山西	一,四四四,七四〇	十,〇〇〇,〇〇〇	一〇.一
陝西	一八,四五一	五,〇〇〇,〇〇〇	六.四
察哈爾	三三,五五五	一,〇〇〇,〇〇〇	三〇.五
綏遠	一〇〇,二六六	一,五五五,〇〇〇	二一.七
雲南	一六,八二六	一,一六〇,〇〇〇	一.三
北平市	五五,三二九	一七,一六六	三三.二

據上表可知除江蘇省及北平市而外，其他各省舉辦營業稅所能抵補裁厘損失之百分率，達百分之九〇者僅一省，達百分之二十至三十者僅四省，其餘均在百分之二〇以下，雲南一省甚至僅達百分之一。三。各省以營業稅稅收與原有厘金收入相差甚遠，於是紛紛向中央請求鉅額補助或指撥專款維持。當時中央財政雖處困難時期，然亦甯以鉅款補助各省，以期貫徹裁撤厘金及消費稅固有之主張。

乙、統一鹽稅與中央補助。自民六以後，軍閥割據，內戰頻仍，各省截留鹽稅，已成慣例。國府建都南京後，此風仍未稍殺。中央為確定國稅稅源計，乃積極整頓鹽務，先後用補助費辦法，收回稅權，同時，二十年以後，廢除各省鹽稅附加，由中央統一征收，亦為鹽款補助之重要部分。茲將鹽款撥付各省補助費之種類及開始期間與補助原因，列表於左：

省別	鹽款補助種類	開始時期	補助原因
江蘇	(一)鹽附稅協款 (二)加撥協款	二十三年三月	省鹽附稅由中央統征鹽斤改徵
浙江	(一)鹽附稅協款 (二)收運浙鹽加價	二十七年三月起 二十七年七月起	省鹽附稅由中央統征二十七年七月浙鹽收運處成立後，所有濟銷他區之浙鹽，每担一律加收一元，儘收儘撥。
安徽	(一)鹽附稅協款 (二)加撥協款 (三)取消牙帖補助費	二十三年三月起 二十三年起	省鹽附稅由中央統征鹽斤改徵
江西	(一)附稅協款 (二)一二五鹽附捐 (三)浙鹽加價	二十一年三月起 二十七年七月起	省附稅及口捐由中央統征每担加收附捐一元五角，撥作該省公路建築基金。浙鹽收運處成立，運銷浙鹽，一律加價五角，以濟省用。
湖北	(一)齊鹽補助雜		應鹽稅收歸中央統征
湖南	(一)鹽附稅協款	二十年三月起	省附稅收歸中央統征
四川	金、四川大學經費外，餘款解交行營駐川財政管理處之國省聯合金庫接收，至廿七年一月起國省收支實行劃分，除外債稅款外，債附加費及黔省補助費專案限軍購發外，餘項軍購。		
河北	長蘆鹽稅原係每月撥交冀察政委會一定款額，抗戰後稅收停滯，所有內銷鹽稅由省府征收留用。		
山東	因加增建設專款，經部核准於廿六度內撥補一定款額，抗戰後鹽務機關不能執行職務，二十七年十二月核准魯區內銷鹽稅，由魯省征收留用。		
山西	原以河東所征鹽稅，除外債攤款外，撥交晉省應用。抗戰後，稅收短絀，廿七年十一月核准晉北礦口所征鹽稅應撥外債款項，暫緩扣撥，一律撥交晉省應用。		

雲南	(一) 鹽稅補助費 (二) 特別補助費 滇省鹽稅除外債附稅建設專款整理費公益費四項及所征稅款扣除經費及外債攤款外，掃數撥交滇省應用。現擬改為額定補助辦法，由部電飭總局與滇省財政廳洽辦呈核。 二十七年十二月，滇省擴軍需費，請以外債附稅建設專款整理費公益費四項收入撥補，經部核定廿八年度內，內國庫特別撥給補助。
貴州	(一) 鹽稅補助費 (二) 加撥協款 (三) 粵鹽岸稅補助費 (四) 硝磺補助費 取消黔省認商簽訂雜費，核定由四川鹽稅項下每年撥補一定款額，又教育補助，亦按月發付。原定為發行公債基金，嗣以公債未能核准發行，改作該省建設之用。 粵鹽銷路，向由黔省征稅，廿七年收歸中央統征岸稅，核准撥付補助費。 硝磺稅改歸中央統一核辦。
察哈爾	(一) 食戶救國捐補助費 以口北代征之食鹽食戶救國兩捐，照數撥付察省應用。抗戰後此項稅收停滯。

(二) 整理地方財政，解除人民苛雜負擔之苦痛。中央補助地方的第二個目的，就是廢除各種苛捐雜稅，以減輕人民的負擔。民二十三年全國財政會議，議決不合法稅捐範圍及田賦附加減輕標準，督飭各省市切實執行。綜計自二十三年七月以迄二十六年抗戰開始，各省裁廢之苛雜達六千七百餘種，數額達六千六百十三萬餘元。裁減田賦附加之種類達百餘種，款額達三千一百餘萬元。兩者合計裁廢稅目七千餘種，款額達九千餘萬元。中央對於廢除苛雜減輕率賦附加之省市，酌量予以補助。其補助辦法係以印花稅及菸酒牌照稅撥給地方政府。茲將歷年此項補助之數額列表於左：

中央對於各省市廢除苛雜減輕田賦附加補助費表

甲、印花稅部分

省 市 別	二十三年度		二十四年度		二十五年年度		二十六年年度		合 計
	份	年	份	年	份	年	份	年	
江蘇	二,100.00		四,968.66		三,527.22		一,776.22		五,372.10
浙江	四,800.00		三,527.22		一,991.03		四,779.49		五,771.80
安徽	三,698.22		八,976.33		三,771.00		三,698.01		一,五七六.七
江西	二,416.00		九,200.00		九,200.00		七,102.33		二八,七八六.三
湖北	八,925.71		一,四,822.00		一,七六,一六六.40		六,二,四六四.11		四,七,五三三.六
湖南							三,134.00		三,134.00
山東	四,000.00		三,527.22		三,527.22		三,527.22		三,527.22
河南	六,900.33		一,四,822.00		一,四,822.00		一,四,822.00		三,六,六六六.三
河北	六,000.00		六,000.00		六,000.00		六,000.00		六,六六六.0
甘肅	一,000.00		一,000.00		一,000.00		一,000.00		一,000.00
福建	一,000.00		一,000.00		一,000.00		一,000.00		一,000.00
青海	00.00		00.00		00.00		00.00		00.00
遼寧	00.00		00.00		00.00		00.00		00.00
綏遠	00.00		00.00		00.00		00.00		00.00

第九九章 我國國地稅收的劃分與調節

中國租稅制度及其改革

察哈爾	20,200.00	33,150.00	50,000.00	143,100.00
廣東	00.00	33,000.00	100,000.00	166,000.00
上海	00.00	2,000.00	33,000.00	35,000.00
北平	00.00	2,000.00	33,000.00	35,000.00
青島	00.00	2,000.00	33,000.00	35,000.00
總計	20,200.00	70,150.00	228,000.00	318,350.00

乙、菸酒牌照稅部分

省別	廿三年度起全部劃歸地方數額	二十三年度劃歸地方數額
江蘇	6,925,500.00	5,000,000.00
浙江	12,233,000.00	11,000,000.00
安徽	2,600,000.00	2,000,000.00
江西	100,000.00	800,000.00
湖北	12,000,000.00	11,000,000.00
湖南	2,000,000.00	1,000,000.00
山東	1,000,000.00	1,000,000.00
河南	2,000,000.00	1,100,000.00

河	北	200,218.00	308,038.00
甘	肅	51,103.00	11,110.00
陝	西	15,828.00	9,333.00
察	哈爾	20,000.00	28,800.00
旗	建	55,560.00	11,021.00
廣	東	54,133.00	35,111.00

(三) 平衡地方財政，促進地方建設事業之發展。中央補助地方的第三種目的，就是平衡地方財政收支，促進地方建設事業之發展。十年來，各省——尤其貧瘠邊遠各省每遇財政收支無法平衡或地方建設事業無力推進之時，無不佈賴中央之補助。各省補助費，有佔省歲入總額三分之一以上者，如二十一年二十三年及二十四年度之安徽省，二十一年度之熱河省是。二十五年來各省補助費平均佔歲入預算總額百分之一五·七一，其數額且超過營業稅之上，而佔預算各項收入之第二位。茲將歷年來各省補助費與其歲入總額之百分比，見附表：

中央補助費的用途，依照預算上的分類，分爲(甲)地方部分(包括地方政務與軍務的補助費)，(乙)教育文化部分，(丙)司法部分，(丁)建設部分，(戊)其他部分。其中以地方部分所佔的成數爲最多。茲再將歷年補助費的用途分配情形，列表於左：

年 度	補 助 總 額	地方部分%	教育部分%	司法部分%	事業部分%	其他部分%
民二十年	6,875,625	50.2	30.0	——	0.5	16.3
民廿源年	7,443,764	62.4	33.3	3.6	0.6	3.1

中國租稅制度及其改革

二六二

民廿二年	31,031,475	6.9	11.5	8.4	11.1	4.2
民廿三年	21,131,767	6.6	10.3	5.5	0.3	0.1
民廿四年	22,426,556	6.9	11.5	4.6	0.3	1.5
民廿五年	106,218,000	11.4	10.3	3.3		3.9
民廿六年	31,014,071	7.1	9.5	1.5		1.8
民廿七年	26,225,892	6.5	10.1	3.3		1.1

* 所謂補助總額，包括經臨預算數及追加預算數。* 五年度之追加預算尚未公佈。* 二十七年僅包括

七月至十二月。

我國的補助制度，在確定國家稅一，減少地方苛雜及平衡地方財政諸方面，確已收到相當的效果，不過，中央補助地方的辦法在實施上也還有若干應行改進之點：

第一、過去中央對地方的補助，多為地方行政部分（此部分佔補助金額最多時達百分之八十以上，最少亦達百分之六十以上），而用之於地方建設事業者，則僅佔極小的一部分，以致地方建設遲遲未能發展。按我國財政收支系統法第四十一條關於補助及協助之規定云：「各上級政府為求所管轄各區域間教育文化，經濟建設，衛生治療，保育救濟等事業之平均發展，得對下級政府給與補助金，並得由其他下級政府取得協助金。補助金協助金之用途，除法律另有規定外，以前項之事業為限」。由這一條文看來，可見我國的財政大法中規定補助金的用途，原以補助地方建設事業為限，與歐美採行補助制度的國家正復相同。今後我們希望中央對地方的補助，應側重補助地方事業的發展，以期早日完成建國的基本工作——地方建設。

第二、過去中央對地方的補助，只是把一定的稅收或款項交與地方，便以為責任已盡，至於地方利用此收入或款項所舉

辦的事業，其效率若何？其進度是否達預期的標準？其經費的支出或分配是否合理而不浪費？中央則未加以嚴密的監督或考成，這亦是地方建設事業遲延發展的原因之一。查各國中央對地方事業的補助，多設有地方財政監理局一類的機關，以收監督指導之效，同時，中央又設置專門委員會，經常策劃關於地方補助費的各種問題。目前中國財政部雖也設有一個整理地方捐稅委員會的組織但其職權僅限於調查，研究與建議，似嫌太狹，今後若能擴充而為地方財政監理署，並於各省設立地方財政監理處隸屬其下，則其對於地方財政之整理與地方建設事業之推進，必能完成更大的任務。

第六節 戰時地方稅制的調整

自抗戰發生後，地方（無論其為戰地抑為後方根據地）政府所處的地位至為重要，許多與抗戰有關的事業（如兵役的征調，軍隊的給養，交通的開闢，傷兵難民的救濟等），都不能不靠地方政府切實負責辦理，而建國的大業也必須從縣地方自治做起。地方政府為完成其在抗戰建國過程中所應負的使命起見，首先就得要在財政上有辦法，否則一切都不免徒託空言。因之，整理地方財政實為目前刻不容緩之事。

我國的地方收入，向以稅收為大宗，因此，談到整理地方財政，自莫先於整理地方稅制。而整理地方稅制，我認為又必須特別注意下面兩點：

第一、澈底整理舊稅，一掃侵漁偷錄之積弊。我國地方稅收向以田賦、契稅、營業稅、屠宰稅及房屋稅為中堅。為圖戰時地方收入的增加，自可以提高這些租稅的稅率來達到目的，但這却不是頂好的辦法，因為這樣就會增加人民的負擔，為維繫民心，鞏固後方計，這是萬不可以輕易採用的。要想從地方稅中增加收入而同時又不加重人民的負擔，最好的辦法，就是澈底整理舊稅。因為我國的地方稅收情形，積弊最深，稅吏的侵漁中飽，人民的巧詐偷漏，使地方稅收無形中受了極大的

損失。例如廣西、江西、湖南諸省的屠宰稅，自收歸歸鎮經收後，其收額竟比以前增加幾倍之多。舉此一端，可概其餘。因此，假如地方政府能將各種舊稅切實整頓，則地方收入必可大為增加，而地方財政的困難亦得藉此稍舒。

第二、調整稅務行政機構，提高行政效率。中國稅務行政積弊之深，效率之低，是人所共知的事實，今後如不亟謀改革調整，則雖有豐富的財源，也不過是肥了少數貪官污吏而已，於國計民生并無補益。至於調整改革之道，我認為最重要者是：(一) 課稅權務求集中化。在同一地方的一切稅收，應由同一財務機關統籌經徵。(二) 稅務行政機構務求簡單化。地方徵收機關可裁者裁之，可併者併之，省稅能委縣府代徵者，則不必另設局所，縣稅市稅之能託區鎮代收者，則不必另派專徵員。(三) 稅務行政務求制度化，今日各省縣地方，關於捐稅之徵收，各有其特殊辦法，因而各有其弊混之門。稅收人員之奸狡者，或收多報少，或法外勒索，此種惡習若不澈底掃除，地方財政固永無上軌道之日，即地方建設事業亦將無由推進。今後之徵收方法與人事管理務須科學化制度化。各地方財政主管人員對其部屬應嚴加監督，隨時考核。不過，上級監督機關，人數統屬有限，耳目難免不周，故必須同時樹立民主監察制度，即擴大地方各級民意機關的財政監督權，使人民得隨時檢舉貪污，如此則狡僥之徒自然難逃法網了。古語云：「徒善不足以為政，徒法不足以自行」，一種事業的興革，其成敗關鍵，制度與人事各居其半，故今後欲使地方稅制之趨於正軌，不僅要在稅制上力加調整，而且還要在人事上力謀改進。

(註一) Bastable, Public Finance, P. 391—399

(註二) Seligman, Essays in Taxation, P. 677

(註三) 見財政收支系統法說明書

專賣制度的理論與實施

著者

(一) 專賣與增稅的比較

所謂「專賣」在財政學上又可以稱為「財政獨佔」，其意義就是由國家獨佔某種商品的產製或運銷，而以所獲的盈利歸諸國庫，所以專賣制度，不如稱為專利制度，更能名符其實。但以專賣一詞已為學術界所習用，這裏也只好沿用了。

各國專賣制度的實施，主要為增加收入，而其方法，即係就消費課稅物品，由政府局部或全部管理其產製或運銷，而寓課稅於取價之中。政府採行專賣制度以代替消費稅的徵課，在財政上有下列的種種優點：

(一) 專賣的對象物品，大半是間接稅中的消費物品，對消費物品課稅，其最後的負擔心轉嫁於一般消費者。尤其是加稅以後，中間經商人的層層轉嫁，結果達到消費者手中時，因增稅而引起的物價上漲，往往遠超過原來增加的稅額，使消費者加多許多額外的負擔。此種弊病，平時已然，戰時尤易加厲。但若實行專賣制度以代替消費稅的徵課，則無轉嫁的事實發生，因而可以收到與直接稅相同的效果與利益。

(二) 專賣之所入必較任何生產課稅或消費課稅的收入為多，因為在專賣制度之下，貨物由生產價格到消費價格的差額，將全部由政府獲得，而無脫漏之虞，不僅稅額的收數而已。換言之，政府在所定專賣物品的價格中，實包括稅金與利潤。通常此項利潤，為中間商人所獲，在政府專賣的情形之下，則完全歸於國庫，其收入自遠較豐富。

(三) 再從徵收的技術上說，專賣制度也比課稅方法為簡便迅速，易於收效。因為政府所規定的專賣價格，較稅率容易

改訂，政府爲適應財政上的需要，可以隨時斟酌供求情形，將價格提高。而提高價格，即無異於增加稅率，手續簡單，收效自易。反之，課稅稅率的增加，若操之過急，逃稅漏稅之事必多，故有時稅率過於提高，而收入反見減少。倘行專賣之制，寓稅於取價之中，人民購用某種消費物品時，即於所付貨價中，隱納其應負之稅，是在人民方面，不易發生反感，而在政府方面，既無徵稅之煩，又無脫漏之虞。

專賣制度不僅在財政上有如上所述的種種優點，而且對於一般社會經濟也有不少的利益：

(一)專賣制度可以發揮營業集中的利益。某種商品由政府專賣以後，基於大規模的經營，生產費可以減少；又因自由競爭的禁止，其他無益的浪費（如廣告費），亦可節省，商品的生產成本既經減少，政府自可以低廉的價格出售，一般消費者因之受益不淺。

(二)專賣制度的實施，有節制私人資本，創造國家資本的功效。某種商品的產製運銷，若由商人自由經營，結果必促進私人資本的過分膨脹，造成私人資本獨佔一切的種種惡果，尤其是在戰時，商人爲圖一己的利益，每多囤積居奇，操縱漁利，以致物價飛漲，供求失調，整個社會經濟生活爲之動盪不安。反之，若採用專賣爲度，由政府管制產銷，則私人資本的活動便受限制，同時，專賣物品自生產至販賣過程所生的利潤，由政府吸收，而以之復作生產事業的投資，以促進國營事業的發展。由此看來，專賣制度不僅是節制私人資本的手段，而且是創造國家資本的良好方法。

(三)專賣物品如屬奢侈品或有害健康的物品，（如菸酒之類）則政府可以盡量提高其售價，藉收「寓禁於徵」之效，反之，專賣物品如屬生活必需品（如食鹽及糖之類），則政府可以減低其售價，以減輕一般貧苦人民的負擔；又如火藥的專賣，乃爲軍事上及防制危險，維持社會治安所必需；鴉片及酒精的專賣，則又有維持風紀及保健衛生的功效。專賣制度在財政上可以獲得鉅額的收入，在社會經濟上又有如上所述的種種功用，所以近世以來，各國專賣制度的採行，異常普遍，尤其

是在戰爭時期，各國更多倚專賣爲開闢戰時財源，充裕戰時收入的重要方法。

(二) 各國專賣制度的現狀

專賣制度自其發生的歷史上看來，可以說是戰時的產物。例如在第一次歐洲大戰時期，世界各國除掉極少數財力雄厚直接稅收豐富者而外，幾無不採行專賣之制，以謀充裕戰時財政，如奧、匈、法、意、俄、土、塞爾維亞等國都是。其未實行者，只有英、德兩國。然德國在戰前曾計劃煤油獨佔，戰後傑非（J. Pfeiffer）等一般人物亦曾竭力主張採行專賣制度，以資彌補戰後財政。再就東方的日本言之，其專賣制度，亦係歷次對外戰爭的產物，例如菸草專賣，創始於甲午中日戰爭之時，食鹽專賣，創始於日俄戰爭之時，其後復有樟腦專賣的推行。據國際聯合會的財政報告，在一九二一—一九二八年間，各國採行專賣制度者，計有十九，嗣後逐漸增加，專賣範圍亦日益推廣，可見實施專賣制度已成爲戰後各國財政上的一般的新趨向了。

截至現在爲止，世界上採行專賣之制者，計達四十一國，其重要專賣物品，亦已達二十七種之多，茲分列兩表於左，以資參考：

甲、最近各國實施專賣制度一覽表

實施專賣國家 專賣物品種類

德 國 火柴、酒精

蘇 聯 酒、鹽、棉花、白金、骨牌、綠玉石。

附錄 專賣制度的理論與實施

中國租稅制度及其改革

法國

菸草、火柴、火藥、酒精。

義大利

菸草、鹽、糖、火柴、彩票。

但澤

菸草、火柴、火藥、酒精。

荷蘭

火藥及爆發物品。

西班牙

菸草、火柴、礦物性油。

葡萄牙

菸草、火柴。

瑞典

鹽、酒精。

匈牙利

菸草、酒精。

奧地利

菸草、鹽、彩票、糖、火藥及爆發品。

捷克

菸草、鹽、彩票、火藥及爆發物品。

挪威

菸草、鹽、糖、原料、彩票、火藥及爆發物品。

愛沙尼亞

菸草、酒精。

芬蘭

火柴、穀米。

立陶宛

酒。

波蘭

酒、骨牌、火柴。

羅馬尼亞

菸草、鹽、火柴、精、彩票。

波蘭

菸草、火柴、鹽、捲煙紙、酒、骨牌、火藥及爆發物品。

拉脫維亞	火柴。
保加利亞	火柴、捲煙紙、骨牌。
南斯拉夫	火柴、菸草、鹽、石油、捲菸紙、麥及麥粉。
希臘	石油、火柴、捲菸紙、骨牌、鹽、金剛砂。麻醉品。
土耳其	鹽、菸草、捲煙紙、火柴、糖、石油、酒精、火藥及爆發物品。
阿爾巴尼亞	石油。
摩洛哥	菸草、大麻。
伊拉克	鹽。
瓜地馬拉	火柴。
厄瓜多爾	菸草、酒精、鹽。
尼加拉瓜	酒精。
秘魯	酒精、火柴、菸草、鹽、糖、磷、鴉片。
烏拉圭	菸草。
哥倫比亞	火柴、鹽、綠玉石。
波斯	菸草、茶、糖。
泰國	鴉片、鴉片煙管、麻醉藥品。
安南	鹽、火柴、鴉片、酒精。

荷 印

鴉片、鹽。

日 本

菸草、鹽、樟腦。

朝 鮮

紅參、鹽。

台 灣

菸草、鹽、樟腦、鴉片。

乙、最近各國選擇特種物品實行專賣表

專賣物品種類

實施專賣國家

菸 草

法、義大利、但澤、西班牙、葡萄牙、瑞典、匈牙利、奧地利、捷克、挪威、波蘭、羅馬尼亞、摩洛哥、秘魯、厄瓜多爾、烏拉圭、波斯、日本、台灣等。

酒 及 酒 精

德、蘇聯、法、但澤、瑞士、瑞典、挪威、芬蘭、立陶宛、波蘭、羅馬尼亞、土耳其、厄瓜多爾、尼加拉瓜、秘魯、安南、台灣等。

鹽

蘇聯、義大利、瑞士、奧地利、匈牙利、捷克、羅馬尼亞、波蘭、南斯拉夫、希臘、土耳其、伊拉克、厄瓜多爾、秘魯、哥倫比亞、安南、荷印、印度、日本、朝鮮、台灣等。

糖

義大利、奧地利、匈牙利、土耳其、捷克、秘魯、波蘭等。

火 柴

德、法、義大利、但澤、西班牙、葡萄牙、愛沙尼亞、立陶宛、波蘭、羅馬尼亞

茶

波斯

穀及麥粉

挪威、愛沙尼亞。

火藥及爆發物品

南斯拉夫。

彩票

法、但澤、荷蘭、奧地利、匈牙利、捷克、羅馬尼亞

捲煙紙

土耳其。

骨牌

義大利、奧地利、匈牙利、波蘭、捷克等。

棉花

羅馬尼亞、保加利亞、南斯拉夫、希臘、土耳其等。

白金

蘇聯、立陶宛、羅馬尼亞、保加利亞、希臘等。

綠玉

蘇聯

礦物性油

蘇聯、哥倫比亞

石油

西班牙

鴉片

南斯拉夫、希臘、土耳其、阿爾巴尼亞等。

麻醉藥品

祕魯、泰國、安南、荷印、台灣等。

附錄

希臘、泰國。

專賣制度的理論與實施

、拉脫維亞、希臘、保加利亞、南斯拉夫、土耳其、瓜地馬拉、秘魯、哥倫比亞、安南等國。

樟	腦	日本、台灣。	
金	剛	砂	希臘。
大	麻	摩洛哥。	
鱗	祕魯		
紅	參	朝鮮	

「專賣」一詞在中國似屬創見，但考史實，則可知我國專賣制度的實施，權輿甚早，當周代即已發生，例如周之泉府，齊之輜重，漢之平準，宋之市易，元之寶引，明之票引，均可視為專賣制度的前驅，上次歐戰以後，我國為增加收入，曾模仿歐美各國，採行專賣制度。前幾年，廣東省會實行糖專賣，山西省會實行省立各工廠出品專賣。只以專賣的辦法欠週密，而主持專賣的人又多不能廉潔奉公，結果弄得名不符實，流弊叢生，徒然增加人民的負擔而已！

(三) 戰時我國專賣物品的選擇問題

我國自抗戰軍興，財政支出頓見劇增，政府為彌補計，除發行鉅額公債及對通貨作合理的膨脹而外，又復積極整理稅制，提高稅率，以圖戰時稅收的增加。然戰時增稅政策的成功，第一須具有合理的稅制，即租稅組織須基於公平的原則，而富有應變的彈性；第二須具有可稅的經濟條件，即一般經濟事業尚能繼續維持，因而政府尚可以增稅方法，取得預期的收入。如果不具備這兩個條件，增稅政策是很難見效的。我國中央稅制向以間接稅為中心，而間接稅中又以關稅統三稅的稅收為大宗。自抗戰以來，政府雖竭力推行所得稅，戰時利得稅及遺產稅等，但直接稅的收入究竟遠不能和間接稅的收入相提並論。如大家所知道，間接稅制是缺乏應變的彈性的。當此抗戰期間，政府雖欲以各種方法提高間接稅的稅率，但事實上亦不

能不有其限度。過此限度，則不僅使人民負擔過重，而且逃稅漏稅之事勢必加多，政府亦有防不勝防之苦。因此，在抗戰期間，政府要想增加收入而又不影響人民的生計，就不能不另闢合理的途徑。這個合理的途徑，徵諸中外各國的史例，最好是實施專賣制度，以代替消費稅的征課。據聞最近我中央政府已有施行專賣制度的決意，並將設立專賣事業的設計機關——專利設計委員會和執行機關——專利局，這確是開闢戰時新財源的必要而合理的措施，是值得我們十分贊許的。

可是，專賣事業的經營，決不是一件輕而易舉的事情！如果事前沒有充分的準備，周密的計劃，和精幹而忠實的專門人才，則專賣制度實行的結果，可能是無補於國，有害於民，徒然替那些貪官污吏多添一條營私舞弊中飽私囊的門徑而已。以往專賣事業的失敗，應該是我們今日建立專賣制度的嚴重教訓。我們要想不蹈過去的覆轍，則對於實施專賣制度的種種有關的問題，事前不能不加以審慎的考慮和嚴密的計劃。

在實施專賣制度以前，第一個應該考慮的問題，就是專賣對象物品的選擇問題。考各國所營專賣事業，可分為財政專賣與公益專賣兩大類別，前者純以取得收入為目的，後者則以保障或增進國民公益為目的。因專賣目的之不同，專賣的對象亦隨之而異：有以生活必需品為專賣對象者，有以奢侈品或足以危害國民健康乃至社會治安之物品為專賣對象者，亦有以一國的特產品為專賣對象者。但一般說來，專賣的對象應以下的物品為宜：（一）消費量大，而生產集中易於管理收買者；（二）需要彈性不大，而產製易於標準化者；（三）用途與消費數量之應由政府統調節者。簡而言之，專賣物品的選擇，應依據專賣的目的及貨物的實際產銷情形而定。準此原則，目前中國專賣的對象，應以下列幾種物品為較適宜：

（一）鹽 鹽為生活絕對必需品，在理論上原不應課稅，在事實上世界各國對鹽亦多採無稅主義。但在我國，鹽稅早成國稅的大宗，劇言廢除，自屬不易。民二十年立法院會制定新鹽法，就場徵稅，任人民自由買賣，冀能一掃過去票引制度的積弊。然以種種關係，此法迄今未能見諸實行。自抗戰發生以後，沿海產量豐富的鹽池，大半為敵人所控制，鹽的來源，已

見減少。加以戰時交通機關阻滯，運輸工具缺乏，沿海鹽產，亦多未能銷內地。若干省區的人民，已有淡食之虞。一般奸商見此情形，復乘機牟利，囤積居奇，操縱市價，致人民生活，社會秩序，均受嚴重影響。在這樣的情形之下，爲了調節鹽產的供需，爲了安定戰時人民的生活，政府對於鹽的運銷實有嚴加管理的必要。而管理的有效辦法，即爲實行專賣，整理場產，官收官運，至於銷售，則可採特許制，商人須經政府的許可，並嚴格遵守政府的法令，方得經營鹽的販賣。好在我國過去在場產與運銷方面，已有相當管理，倉坵的建築，亦粗有基礎，今後若能更進一步，實行專賣制度，因勢利導，一方面積極增產，他方面推行官收官運制度，如此則不僅戰時民食問題可以解決，而且中間商人的利益亦可歸諸政府，國計民生，胥受其利了。

(二) 菸與酒 菸酒俱非生活必需品，而消費量極大，故舉世各國無不以爲稅源，且有不少國家實行專賣制度，因爲可以藉此獲得鉅額的收入，二則又可以收寓禁於征的效果。菸的種植，需要一定的土壤，故有相當的集中性。至於製的手續，亦須有特殊設備，管理極易實施。故此項物品，最宜於專賣，由政府設立烟廠於繁盛區域，規模愈大，則出品愈多，成本愈廉，國家既得鉅額收入，復可挽回外溢的利權，但菸草專賣，並非完全剝奪於商生計，因爲推銷方面，仍可由菸商經理，不過菸商必須奉行專賣的法令，始能享受承銷的權利。至於釀酒事業，頗爲散漫，政府不能處處設局稽查，故根本之圖，仍以專賣爲宜，其方式可採民製、官收、商銷（特許制）制度。菸酒征稅原屬近代各國的收入要源，平時如此，戰時尤其然。我國自抗戰以後，對於菸酒兩項，雖曾提高稅率，終以稽征未能嚴密，商人易於逃稅漏稅，每年稅收爲數甚少，較之歐美各國，真是瞠乎其後。今後若採行專賣之制，以代替消費稅的征課，則不僅商人逃稅漏稅之現象可以杜絕，而且政府可以盡量提高售價，藉收「寓稅於價」「寓禁於征」的實效。以中國人口之多，消費量之大，菸酒專賣若能切實辦理，那是一定能够替中國的戰時財政開闢一個極其豐富的財源的。

(三) 糖 糖爲日常重要食品的一種，其需求之普遍，幾與鹽相等。我國西南各省，產糖甚多，四十年前，且有鉅額輸出。據海關貿易冊所載，一八八零年我國出口糖值洋三、二六三、八八九元，一八九零年亦達二、六六四、八六四元。迨甲午台灣被割後，我國驟失最豐富的產糖區域，乃一變而爲鉅量輸入，每年漏卮，常達七八千萬兩之鉅，今後欲振興糖業，挽回漏卮，政府應竭力獎勵人民種蔗，並自行投資廣闢蔗田，以謀製糖原料之增加；同時，又應於產蔗區域設立大規模的糖廠，獨占糖的加工製造。至於糖的銷售，則可採行特許制度，由指定的商人經理。總之，在局部的食糖專賣制度之下，蔗農與糖商的生計可以繼續維持，而政府每年亦可獲得鉅額的收入，且因糖的加工製造係由國營工廠集中辦理之故，品質可以提高，成本可以減低，因之，一般消費者也可以享受價廉物美的利益了。

(四) 茶葉與桐油 茶葉和桐油是中國最重要的兩種特產品，每年所產除供給本國消費外，還有大量的剩餘可供輸出，例如近幾年來，茶葉的輸出常達三四千萬元，桐油的輸出常達七八千萬元。這兩種特產品的對外貿易，政府已設立特殊的機構予以管理，今後當更進一步，採用專賣制度，實行官收官製，一面改良品質，促進出口；一面統制內銷，改訂價格。這樣一來，在開闢財源上必可收到比現在更大的效果。

目前我國適於專賣的物品，除上面所列舉的而外，還有火柴，煤炭等。不過，在創立專賣制度之初，我們應該先選擇一二種輕而易舉的試辦，待辦有成效之後，再逐步推廣專賣的範圍。若初辦時種類太多，範圍過大，勢必資金分散，人才缺乏，結果一事無成，倒反有礙於專賣制度的推行了。

(四) 專賣事業的制度，資金與機構問題

當實施專賣之時，我們應該考慮的第二個問題，就是專賣的制度問題，專賣制度有部分專賣與全部專賣之別，前者係就

貨物的產製運銷程序中擇其一二部分，施以專賣，後者則將全部過程概歸官營。從增加收入上說，全部專賣自較部分專賣為多；但若從輕而易舉上言，則部分專賣又較全部專賣為易。某種物品究應採取全部專賣抑或採取部分專賣，主要須視政府的財力人力和該貨物本身的產銷情形而定。一般說來，專賣制度的實行，在開始時總應從部分專賣着手。一種完美的專賣制度，決不是一蹴可幾的，例如日本的烟草專賣法，頒佈於明治二十九年，迨三十二年更將烟草的輸入事業改歸國營，三十四年採用烟草耕種許可制度，迨三十七年又將烟草的製造與販賣事業收歸國營。前後歷時九載，日本始將現行的烟草專賣法，完全實施。食鹽專賣制度，曾經兩度的重要修正。而樟腦專賣則初在台灣施行，至明治三十九年始公佈現行的樟腦專賣法。全部專賣之未易一蹴而幾，已可概見。我國國營事業的基礎尚不如日本，而政府的財力與人力又頗為薄弱，故於實行專賣之初，自以採用部分的專賣制度為宜。

政府對於一種貨物，無論實施全部的專賣或部分的專賣，都不能不需要相當的營運資金。營運資金的籌措，在財政充裕的國家，自無困難，但在財政支絀的國家，尤其是像在長期抗戰過程中的我國，則非憑特殊的辦法，不易籌措。由銀行創造信用，便是此中辦法的一種。關於這一辦法的運用，國父孫先生曾在「錢幣革命」一文中有很卓越的說明，他說：

『至於供社會通融之紙幣，則悉由發行局兌換而出。當紙幣存在發行局，為未生效力之幣，必需以金錢或貨物或產業兌換之乃生效力。如是紙幣之流於市面，悉有代表他物之功用，貨物愈多，則錢幣因之而多，雖多亦無流弊。發行局發出紙幣，而得同代價之貨物。其貨物交入公倉，由公倉就地發賣，或運往他方發售，其代價祇收紙幣，不得收金銀。此種由公倉貨物易回之紙幣，因代表之貨物失去其效力，立成為死票。凡死票悉當繳交收燬局燬之。如此循環不息，則市面永無金融恐慌之患，而紙幣永無流弊之虞。一轉移間，而全國財源可大活動，不必再借外債矣——』。

依據孫先生的辦法，不僅可以創造國家資本，而且可以解決當前的財政問題。他的遺意確是值得我們去努力實現的。

假如政府因爲資金與人才的缺乏，一時無力直接經營專賣物品的產製或運銷，則政府尙可採始「特許制度」以爲過渡。所謂特許制度，就是凡經營專賣物品之產或運銷的商人，須得專賣機關的許可，並須遵守專賣的法令，服從專賣機關的督導。例如美國在前次歐戰期間所實行的糧食販賣特許制度，規定凡經營糧食業者——包括六十四種商品之輸入者、製造者、儲藏者及分配者——均須向政府註冊，並須服從糧食管理局代表檢查，不得征取不正、不法、不合理與不公平的手續費與利益；糧食須迅速分配，不許囤積，不得蓄有六十日以上的存糧，特許商人如有營求非法之利益者，管理機關得隨時取締其營業，繳回特許證。特許制度不僅在專賣物品的販賣方面可以採用，就在產製運輸方面也同樣可以採用的。總之，在實行專賣制度之初，政府應切實考慮自己的力量，如無力施行全部專賣，則應施行部分專賣或採用許可制度，以免「包而不辦」，反致阻礙社會生產的發展。

專賣是一種公營事業。談到公營事業，其最爲人指摘的一點，就是經營效率的低微，自亞當斯密以來一般自由主義的經濟學者，無不反對政府經營企業，其最大理由，即爲政府經營企業，缺乏效率。例如中國的自由主義經濟學者馬寅初氏就曾說過：「今日吾國之國有或公有事業，成功者少，失敗者多。一種事業在國營之時，往往萎靡不振，以致收支不能相抵，一旦讓與私人經營，則蓬蓬勃勃，氣象爲之一新」。公營企業的效率何以會低微？有沒有辦法可以提高公營企業的效率呢？這也是我在推行營密制度之前所應該研究的一個問題。

國營事業缺乏效率的原因，最主要的是：

(一)組織不適宜 經濟形勢和商業情況是時時變化的，一種企業的成敗，就看主持者能否隨時改變營業政策以適應客觀環境。而政府機關所最缺乏的，正是這種隨機應變的能力。因爲政府機關做事，向來是重形式而不重內容，重手續而不尚精神。一個辦事人員無論你如何自告奮勇，認真努力，如果手續稍有不合，你所得到的報酬，仍不是獎勵，而是責罰。在種

種法令和規章的束縛之下，公營事業的負責者決不能也不敢肆展其才能。「不求有功，但求無過」已成爲政府機關辦事人員的信條。人人都抱有這種消極敷衍的態度，經營效率又那能不低微呢！

(二)資金運用不靈活 政府直接經營企業，所有關於資金的運用，調撥及儲存等，處處須受法律的束縛，不能自由伸縮。商業貴能隨機應變，進退自如，公營企業的財務行政既有種種的牽制和束縛，則其營業自然不易發展了。

(三)受政治的影響太大 國營企業的主持人，往往以政治的關係爲取捨，隨政治的變遷而進退，「一朝天子一朝臣」，人才主義根本不能實行。尤其是在政治上不軌道的中國，國營的一個公司或一所工廠，主持人竟看成自己的私產，看成位置自己的親戚故舊的衙門。事業的前途如何，他可以不問，辦事人員的稱職與否，他更可以不問，在這樣情形之下，事業焉得辦得好？效率焉能不低微？

我們要想掃除過去國營企業的種種積弊，必須從改革經營的方式着手。近年以來，各國的公營事業都有一共同趨勢，即放棄都會經營的方式而羣起組織社團或公司。例如美國於第一次世界大戰及一九二九年經濟恐慌後所設立的政府公司，英國爲推行產業合理化所組織的公共托拉斯，以及蘇聯的國家托拉斯，德國的混合公司等，都是採取這種新的經營方式。以公司組織來經營的國營事業在機構上具有下列的各種特點：(一)設有董事會，由董事會聘請經理，再經理遴選全部職員。這樣一來，使事業管理機構與實際營運的機構分開，使事業的發展，不致受政治的影響，而普通衙門辦事的缺點可以避免；(二)會計獨立，不受政府預算和國庫收支的牽制，並可向銀行商借款項，或經主管機關批准，發行公司債券；(三)公司自身爲一法人，具有一般商業公因所應有的權利和義務，因而可以避免「衙門化」的弊病；(四)公司得有利價格在商業市場上自由買賣，對於業務行政也有自由伸縮之權；但事業的大政方針，仍受主管機關的管制。這種制度，一方面既可維持事業的獨立性與伸縮性，同時政府又可以收統籌籌劃之效，確是我們今日經營國營事業所應該仿效的。

中華民國三十年八月三十日出版

廣西建設
研究會叢書

中國租稅制度及其改革

每冊實價國幣陸元

版權所
翻印必究

編著者 粟 寄 滄

出版者 廣西建設研究會
桂林桂東路

發行人 廣西建設研究會

印刷者 科學印刷廠
西成路五號

總經理 文化供應社總發行所
桂林桂西路

代售處 各大書店

