

財政學

王延超著

mb
F819
65

王延超著

財
政
學
概
論

立信會計圖書用品社發行



3 2285 7445 9

自序

我寫這本書的動機有三：一是感覺目前出版界關於社會科學方面的一般讀物太少，二是適合於普通教科書用的作品更是不多，三是我國近年來的財政設施，有絕大的進步，尤其是在戰時，財政方面的改進更是一日千里，而國內所出版的財政學書籍多為抗戰以前興起的作品，對於中國財政制度的內容闡述較少，三是個人數年來對於財政學書籍的閱讀深感興趣，並搜集有關近年來的戰時財政資料不少，很希望有機會能寫一本理論與實際並重的財政學概論，因此，潘序倫先生約我寫此書時，我就鼓起勇氣來承當了這個工作。

本書的寫作開始於六月中旬，至八月初旬前完稿，因為時間匆促及戰時中西書籍的缺乏，與字數限制的關係，本書的內容，只能注重於一般原理及中國近年來財政概論的闡述，其他專題的討論只得從略，掛一漏萬與舛誤之處，在所難免，並望海內賢達，加以指正。

本書初稿既成，並承尹文敬先生詳細審閱一遍，給予著者不少的指示，是著者特別感謝的，此外潘序倫先生的援助能使本書迅速出版，亦是著者所念念不忘的。

王延超序於重慶南溫泉中央政治學校。

三十一年九月

財政學概論 目次

第一篇 緒論

第一章 財政學的定義及範圍	一
第一節 財政是什麼	一
第二節 財政學的定義	五
第三節 財政學的範圍	五
第二章 現代財政的基本原則	七
第三章 政府理財與私經濟不同之點	一
第四章 財政學的基礎及其與他科學的關係	十四
第一節 財政學的基礎	十四
第二節 財政學與其他社會科學的關係	一五

第三節 財政學的研究方法.....一七

第五章 財政學的發展史.....一八

第一節 歐西財政學的發展史.....一九

第二節 中國古代財政思想及演變的經過.....二四

第三節 中外財政學參考書籍.....二八

第二篇 支出論

第一章 支出的意義及分類與膨脹趨勢.....三四

第一節 支出的意義.....三四

第二節 支出的分類.....三六

第三節 支出膨脹的趨勢與原因.....四二

第二章 支出的原則.....四四

第三章 支出的經濟性質及影響.....四八

第三節	支出的經濟性質	四八
第三節	支出的影響	五二
第四章	支出的技術程序	五五
第一節	對人支出的技術程序	五五
第二節	對物支出的技術程序	六〇
第五章	中央支出與地方支出	六四
第一節	中央支出與地方支出劃分的原則	六四
第二節	英法美三國中央與地方的財政關係	六六
第三節	我國中央與地方支出劃分	七〇

第三篇 收入論

第一章	收入的意義及歷史與分類	七五
第一節	收入的意義	七五
第二節	收入的歷史	七六

第三節 收入的分類.....七八

第一部 非租稅收入論

第二章 公產收入.....八三

第一節 公產收入的意義及種類.....八三

第二節 中國公產收入的概況.....八七

第三章 行政收入.....九二

第一節 行政收入的意義及種類.....九二

第二節 我國行政收入的概況.....九七

第四章 國營企業收入.....九八

第一節 國營企業的意義及範圍.....九八

第二節 國營企業的經營方法及種類.....一〇〇

第三節 我國國營企業收入的概況.....一〇三

第五章 專賣事業收入.....一〇五

第六節 專賣的意義及種類.....一〇六

第二節 專賣的經營方式.....一〇七

第三節 我國專賣事業的概況.....一〇九

第二部 租稅收入論

第六章 租稅的意義及學說與術語.....一一二

第一節 租稅的意義.....一一三

第二節 租稅課稅權的發生學說.....一一六

第三節 租稅的術語.....一二九

第七章 租稅的原則.....一三三

第一節 租稅原則論的發達史.....一三三

第二節 現代租稅應有的原則.....一三七

第八章 租稅的轉嫁與歸宿.....一三三

第一節 轉嫁與歸宿的意義及種類.....一三三

第二節 轉嫁的各派學說.....一三七

第三節 轉嫁的一般法則.....一四一

第九章 稅制的組織與租稅的分類.....一四五

第一節 稅制的組織.....一四五

第二節 租稅的分類.....一五一

第十章 中國的稅制概述.....一五八

第一節 我國清末以來稅制的沿革.....一五八

第二節 戰後稅制的改進.....一六三

第四篇 公債論

第一章 公債的意義與條件及利弊.....一七六

第一節	公債的意義與條件	一七六
第二節	公債的利弊	一七九
第一章	公債的種類	一八六
第二章	公債的發行及影響	一九三
第一節	公債的發行	一九七
第二節	公債的影響	一九九
第四章	公債的償還及調換	二〇三
第一節	公債的償還	二〇七
第二節	公債的調換	二〇九
第五章	中國的公債概況	二二四
第一節	清末以來公債的沿革	二二四
第二節	戰時的公債概況	二二一

第五篇 預算論

第一章 預算的意義及效用與種類……………二二四

第一節 預算的意義及效用……………二二四

第二節 預算的種類……………二二九

第二章 預算的編審……………二二三

第一節 預算的編製……………二二三

第二節 預算的審議……………二二九

第三章 預算的執行……………二四三

第一節 收支機關及收支程序……………二四三

第二節 公庫制度與年終出納整理……………二四六

第三節 決算報告……………二四八

第四章 預算的監督……………二五二

第一節	預算監督的意義及種類	二五〇
第二節	審計的效力與範圍	二五五
第三節	決算報告的審議	二五九
第五章	中國預算制度的概況	二六一
第一節	我國預算制度的沿革	二六一
第二節	我國預算編製的程序及審議情形	二六六
第三節	我國戰時預算的概況	二六七

第一篇 緒論

第一章 財政學的定義及範圍

第一節 財政是什麼

人是社會的動物，合羣互助是人類的天性，從初民時代起，爲了共同生活的需要，就結合成許多部落，這是國家的起源，也就是人類最初所組織的公共團體，由於歷史上自然的演進和淘汰的結果，以及血統、生活、語言、宗教、和風俗習慣等社會文化的不同關係，這許多部落就逐漸形成了現代的國家和民族。

財政是什麼？財政就是指公共團體的經濟處理，包括一切所需財貨的取得和管理及使用與其相互間的調整等問題。財政 (Finances) 一字，源出於拉丁文 *Finis*，其意義是支付的期限，後又轉爲 *Finare* 含有支款及裁判上確定款項的支付或罰金的支付的意義，嗣後此字又轉爲法語遂成 *Finances*，才兼有公共收入的意思。至十七世紀以後更通用以指國家一般的理財而言，不過近代英美學者多冠以形容詞 *Public Finance* 指公家財政，而以 *business finance*、*corporate finance*、*private finance* 指商務理財、公司理財、私人家理財，其意義的區別更爲明顯。至於我國有譯 *Finances* 一字爲國計者，僅指比較收支而



求其適合而言，未免太偏于靜態及消極的作用，不如譯爲財政二字較妥，因爲財政二字的意義較爲明顯，並可以表示理財的動態及積極的作用。

國家的存在，是由於社會共同生活的需要而發生，我們知道國家的要素有三：即人民，土地和主權，國家的構成分子是全體人民，國家是爲全體人民謀幸福的一種政治組織，沒有人民，自然不會有國家，其次，一個國家必須有固定的土地爲其疆域，祇有人民而無土地，不能算是一個國家，必須兼有人民和土地，纔能成爲一個國家。但是一個獨立的國家除了人民和土地以外還要有獨立完整的主權，主權是國家的最高權力，絕對不受其他國家干涉的，否則徒有國家的虛名而已。國家既然是適應人類社會共同生活的需要而產生，它有政府，它有元首，和各種行政上的組織，以及許多執行國家職務的各級官吏，近代國家因人口增加，工商業的發展，而國家的職務也就隨文明的進步而日益擴充了，國家職務的擴充，事業日漸繁複，行政機構日漸膨大，所需各級官吏亦必增多，因此所需的經費也就逐漸膨大，財政的地位就更形重要，語云：「財政爲庶政之母，」因爲百廢待舉，一切政治的設施和更弦改轍，均與財政有密切的關係。從前亞當斯密 (Adam Smith) 於所著原富論中談到經費時，只討論四種：(一)國防費，(二)司法費或裁判費，(三)公共事業的設施及經費，(四)皇室費等，範圍自嫌狹小，而近代國家的活動還包括教育文化社會救濟與衛生以及外交財務與大規模的經濟建設及軍需工業，國防工程等等，範圍極爲

廣泛，因此國家對於財源的開闢及經費的籌措與支配，莫不煞費苦心，有各種不同的租稅收入和非租稅收入以爲彌補，必要時還可以發行公債以謀國家收支的平衡，此外國家對於收支的管理，有一定的計劃和步驟，並有各種法令規章以審核各種支出是否適當？各種收入是否合法？所以，國家的財政可以包含下列四部份的工作：（一）公共經費的支出，（二）公共收支的籌劃，（三）公共收支適合的辦法，（四）公共收支的計劃和管理，這些問題的解決，都屬於財政的工作範圍。

現在我們對於財政二字有一個明晰的概念了：凡是國家及地方政府爲謀公共團體的需要和慾望的滿足起見，對於所需財貨的取得和使用與其相互間的調整及管理種種行爲的總稱，吾人均稱爲財政。

第二節 財政學的定義

財政學是研究財政的科學，其定義很多，不勝枚舉，而且都是大同小異，本書先介紹幾位學者的定義如下：

（一）英國財政學家道爾頓（*Harsh Dalton*）說：「財政學爲介乎經濟學與政治學之間的一種科學，其所討論者如關於公共機關的收入與經費及其相互間的調適。」（註一）

（二）美國財政學家羅茲（*Harley T. Loist Lutz*）說：「財政學是討論政府執行職務所需要的經費與其收入及管理使用的科學。」（註二）

(三) 法國財政學家亞里克斯 (Edward Ailix) 說：「財政學爲研究公法人——國家省市——取得施行職務上所需要的貨財及處置此貨財的各種方式之科學。」(註三)

(四) 意大利財政學家里第 (Francesco Rivi) 說：「財政學者爲探討國家或地方團體因維持生存，執行職務上所需貨財的取得，以及使用此項貨財的方法之科學，其範圍至廣，一面研究公共團體的組織，與國家的經濟行爲，一面於人民財產的取得與使用，亦須注意及之。」(註四)

(五) 尹文敬先生所著財政學中之定義爲：「財政學爲研究國家或各級地方政府關於執行職務，維持生存上，所必需貨財之取得，保管，與使用及調節收支之方法，且及於財政立法之監督，與財務行政之程序等類問題之研究的科學也。」(註五)

(六) 姚慶三先生於所著財政學原論中說：「公共經費的支配問題，公共收入的籌劃問題，公共收支的適合問題，公共收支的管理問題，政府對於這些問題的解決方法及其因果關係，就構成財政現象，專門研究這種財政現象的科學就是財政學。」(註六)

從以上的六種不同的說法中，我們對於財政學的定義一定會有相當的瞭解，爲了說明方便起見，本書對於財政學之名詞也不能不有一個界說於後：

財政學就是研究國家或地方政府於執行職務時所必需財貨的取得、使用、管理、及其相互間的調劑等現象的科學。

由此定義，今說明如左：

(一) 財政學為研究國家或地方政府財政的科學，因此，凡是屬於國家或地方政府的公經濟處理，都是財政學的研究對象，至於私經濟的財政如公司理財及私人企業管理財，則不屬於財政學討論的範圍以內，此外道爾頓所謂公家係指一切區域的政府包括國際政府如國際聯盟會在內，這種世界大同的思想，其志可嘉，吾人亦極表贊同，然而現在究嫌為時尚早，所以超國家的國際財政學，亦非目前財政學中所公認為討論的對象。

(二) 財政學為研究財貨的取得、使用、管理、及與其相互間的關係。現象的科學。因此，財政學的研究可以分為四部：(一) 收入，就是討論財貨的取得，例如租稅的徵收，特別捐，以及公產收入，國營企業收入，及行政收入規費等問題的討論都是；(二) 支出，就是討論財貨的使用，例如國家及地方政府的各種經費支出都是討論的範圍；(三) 公債，就是討論相互間的調整即收支不能適合時的補救方法，如公債的募集與償還等問題都是討論的範圍；(四) 預算，就是討論財貨之管理例如預算的編製及審議與財政立法及預算的執行監督等都是討論的對象。

第三節 財政學的範圍

美國卜來恩 (Carl C. Plehn) 教授謂財政學已成為獨立的科學，(註七) 因為它需要用到科學方法去研究，而且財政學內所研究的事實和原理原則，不但很有系統，並包含許

多一般的普通進化的定律，財政學既然是有系統的精確智識，自然財政學的研究也有一定的範圍。

財政學研究的範圍，簡單的說，可分為支出論、收入論、公債論、預算論四部，此四部份在理論上應為財政學的研究範圍，已有現代大多數財政學者所公認，可謂毫無異議，但是從前也有二派不同的主張：（一）以財政學為研究收入或租稅及公債之學者，此為開奇爾（Kaiser）及昔日英美派財政學者多數的主張，未免範圍太狹窄了，在今日已不適用；（二）法國財政學者力洛波列（Leroy-Beaulieu）謂財政學無研究公共支出的必要，遂不以支出論為財政學的一部份，其理由係因為在理論上，公共經費之額，須依國家的職分為轉移，難以確定，此說亦不可取，因為支出實為收入及公債之最後目的，所以財政理論，萬不能脫離支出論這一部份，如果沒有支出論，則收入論、公債論、預算論均將失所根據，無從說明。財政學中如不討論支出論，所謂支出社會的原則也不能闡明，其結果必誤認國防費文化教育費及社會救濟等費用都為無益的支出，這樣未免太武斷了。

財政學的範圍可分為支出論、收入論、公債論、預算論四部，雖為現代財政學者的通說，然立論的順序及固者的輕重，各不相同，大概重實際收入的英美財政學家多先論收入或歲入論，尤其是租稅論，重民權與法理的法國學者多先論預算論或財務行政秩序論，軍視經濟政策及社會政策的德國學者則多注重國營企業與改良稅制等問題的研究，總之，仁者見

仁，智，德，見智，並無一定的次序。

本書共分五篇，除第一篇爲緒論外，其餘四篇均將依此範圍分別討論，第二篇是討論支出，第三篇是討論收入，第四篇是討論公債，第五篇是討論預算。

【註一】見HUGH DAHON: Public Finance Fifth edition, P. 3

【註二】見Harley Lott Lutz: Public Finance, third edition, 1936. P. 3

【註三】見E. Allix: "Traité" Élémentaire de la Science des Finances et l'État
ion Financière Française Paris, 5th edition 1908

【註四】見Francesco Nitti: Scienza della Finanze, 1903. 5th edition Napoli.

【註五】見尹文敬著財政學第十頁

【註六】見姚慶三著財政學原論第一頁

【註七】見Carl G. Plehn: Introduction To Public Finance Fifth edition 1930

第二章 現代財政的基本原則

近代國家的職務，日漸擴張，國家的組織，日漸嚴密，因此財政的內容，亦隨時代的進化，日趨繁複，以前國家的財政，僅以充裕國用爲目的，近代進步的國家則以財政的運用來促進國民經濟的繁榮並達到平均社會財富的目的，因此，財政的措施，莫不與經濟政

治社會法律有密切的關係，如能運用得法，直接可以使國家富強，社會繁榮，簡接亦可以增進國內人民及國際間的福利。如果運用不得其法，直接壓抑國民經濟之發達，造成國際經濟之恐慌，間接使國家財政陷於困境而瀕於危亡，因此，財政的運用，極不可忽視。

怎樣運用現代國家的財政呢？不能不遵守下列的五個原則：

(一) 國民經濟的原則

國民經濟的原則可說是現代財政最基本的原則。國家財政的運用，在消極方面不要損害國民經濟的發達。積極方面應該要促進國民經濟的繁榮，假使一國經濟發達，民生富裕，國家財政是不愁沒有辦法的，否則社會困窮，民生凋敝，巧婦難為無米之炊，國家財政也是山窮水盡，不會有辦法的。語云：「百姓足，君孰與不足；百姓不足，君孰與足。」就是這個道理。

近代國際經濟競爭，極為劇烈，個人企業勢難和外國整個的經濟力量競爭，非政府加以保護，不足以言對外競爭。所以，國家財政的運用，要適合國民經濟狀況，例如關稅政策及出口獎勵金的採用與各種稅制的配合都能使國民經濟日漸發達，自然國勢蒸蒸日上。

(二) 負擔公平的原則

公共團體為公共利益所費之費用，自應由全體國民共同負擔，方為公平。人民雖同受

國家之保護，人人都有納稅的義務，但是人民的納稅能力，各不相同，不必人人都要負擔同樣數額之稅，否則富者貧者都納同樣的稅額，太不公平了，所以，國家經費的負擔一定要平均分配於人民，採取能力的原則，富者多納稅，貧者少納稅或免稅，各人應依其負擔能力的大小向國家繳納一定的租稅，這樣才符合公平負擔的眞義。

(三) 社會正義的原則

現代社會是財富分配很不平均的社會，假使國家不採取適當的財政政策，根據社會正義的原則，來用國家的力量，糾正現代社會財富分配不均的現象，而使人民全體生活安定，否則貧富懸殊，社會危機四伏，亦非國家之福。國父主張實行民生主義以平均地權和節制資本的方法來限制私人資本主義的發展，並謀國家資本之發達，以求全體人民生活的改善，極合乎社會正義的原則，也就是三民主義國家的財政所應遵守的基本原則。

近代國家均注重教育文化衛生等事業之發展，對於失業恐慌的救濟支出日漸增多，其他與公共利益有關的經濟建設，亦相繼舉辦，這些支出都是增進全體人民社會福利的，此外累進稅率的採用及遺產稅土地增值稅所得稅等的徵課，都是含有平均社會財富的性質，雖不能絕對的做到，也至少要辦到相當的限度，以求合乎社會正義的原則。

(四) 節約效率的原則

節約效率的原則，俗言之，可謂爲經濟的原則，經濟的意義是指以最小的費用獲得最

大的效果而言，最小的費用就是節約，最大的效果就是效率。現代國家財政的運用應實行節約並注重效率的原則。因為國家行政的範圍，日益擴張，國家的費用，非常浩大，人民的富力有限，國家的支出無窮，因此現代國家的理財原則，不能講求經濟，提倡節約，注重效率。尤其是各國採行社會主義或社會政策的傾向以後，各種國營企業，相繼舉辦，一切社會經濟文化教育等建設事業均陸續開始，收支浩繁，管理時尤應嚴密，偶一不慎，即容易發生浪費之虞，所以更不能不注重節約和講求效率的原則了。

（五）公開和計劃的原則

公開和計劃的原則是表示現代國家財政的運用是合乎民權及科學的原則，更可以表示政府當局對於人民是負責任的態度。近代民權思想很發達，人民對於國家既有納稅的義務，人民對於國家財政自有監督及過問之權，而政府方面要人民擁戴，並使人民樂於輸將，又須表明政府對於財政處理均并非有條，並無用途不明或浪費之處，因此，政府關於財政的運用，必需公開，一方面取得人民的信任，他方面亦可解除政府的責任。

其次，政府對於財政的處理必需確立長期或短期的計劃，以免歸竭而掘井的痛苦，而且國家經費收支，數字浩繁，非厘定計劃，並於事前詳細斟酌事後嚴密審核不可，因此預算制度與財政監督之組織為理財家所不可忽略之要務，非僅向人民判明責任，表示財政公開，而且更可以表示政府的理財是有計劃的，是合乎科學的原則的。

第三章 政府理財與私經濟不同之點

財政就是政府的理財，也就是公共團體的經濟處理，是以國民福利爲前提的，可以稱爲公經濟，此外尚有個人經濟，企業經濟及公司社團等組織，是以少數人的利益爲前提的，可以稱爲私經濟，茲將政府理財與私經濟不同之點，說明如次：

(一) 歷史發生的不同

就歷史發生的先後來說，是先有私經濟然後才有公經濟或財政的。假如沒有私經濟，則財政或公經濟是否還會發生，則很難逆料，至於將來社會的演進，是否能完全消滅私經濟的活動，也未可知，不過我們要知道公經濟或財政是更能增進人民的生活，是以社會的福利爲目標的。

(二) 收入來源的不同

私經濟的收入，大抵是由交換或契約行爲得來的，基於特殊報償的原則，而公經濟的收入，主要是由強制徵收的手段而來的，政府根據無上的主權可以強迫人民納稅服役，與私人理財迥異，其間並無交換或特殊報償的原則。因此，私經濟的處理，平常都以多有盈餘或增殖財貨爲目的，並以收入增多或有積蓄爲良好，非如是則不能預防個人疾病失業衰老等痛苦之解除並謀後世子孫之養育及安全也。至於公經濟之處理則不同，以收支適合

爲原則，以盈餘爲例外，蓋政府既能根據法律，向人民獲取收入，不必增殖資金，反而引起官吏之浪費及妨害國民經濟的發展。

(三) 支出原則的不同

公經濟大抵量出爲入，私經濟大抵量入爲出，這是公私經濟最基本的不同，因爲政府可以用強制手段去獲得收入，所以先可以決定支出共需若干，然後再設法去籌措若干收入。至於私人是必須用交換或契約的手段去獲得收入，而且收入能有若干，事前亦不能確定。所以私人經濟不能不估定最低限度的收入，然後才可以規定支出若干，私人支出的多少是視其收入的多少爲轉移，毫無彈性可言，不過這個原則也有例外，個人有急需如婚喪疾病，亦可借債，而政府雖能量出爲入，然亦不能不顧念民力艱難，而實行節約，並非毫無限制也。

(四) 目的活動的不同

公經濟以增進公共之利益爲目的，而私經濟的活動是以利己心爲出發點的。國家爲執行職務，需要財力之手段，來籌措經費，以滿足公共團體活動之所需，而財政並非本身之目的，近代國家的職務日繁，國家負有維持社會治安，發展文化實業，及增進人民福利爲目的，因此，國家的理財是以負擔公平及社會正義爲原則的，例如累進稅制的施行，及失業救濟費的增加，都是直接以公共利益爲目標的，至於私經濟的活動，純以利己心爲出發

點，在合乎法律的範圍內，謀取個人財產的增加，雖然亦可以利人，但並非其本來之目的。

(五) 效果產生的不同

公經濟支出所產生的效果，大概是很難以價格或貨幣去測量的，因為公經濟費用所發生的效果，差不多都是無形的利益，或其利益是在將來才能慢慢發現的，至於私經濟支出所產生的效果，則大概都很容易用價格或貨幣去測量的，因為私經濟所發生的效果，往往多為有形的利益，或是其利益比較確定而可以測知的。例如普法戰爭俾斯麥歸功於小學教師，可以證明義務教育的推行是有很大的效果，但是這個效果很難用貨幣去計算的，至於私經濟的支出就不同，例如我們用十萬元買一所自己住的房子，其價值是可以計算的。因為公經濟支出的效果很難判別及計算，所以對於財政監督及預算制度都不能不嚴密的注意。

(六) 主體性質的不同

公經濟的主體，表面上似乎只是政府，其實政府不過是國家的代表而已，政府可改，國體可變，而代表這一定土地和人民的國家，其生命是永久不滅的。至於私經濟的主體是自然人或法人，自然人的壽命很少超過一百歲，法人如股份有限或無限公司等，其生命雖稍長，但是很少能夠永久不倒閉或重新改組的。因為主體生命久暫的不同，公私經濟在種種

方面大有差異。例如國家生命悠久，因此可以發行長期或永久的公債；私人或企業公司很妙能發行永久債券的，又如國家支出往往着重將來民族及後世人民的利益，而私經濟不必爲後代子孫着想的。

(七) 當事人心理的不同

公經濟的當事人爲代表國家執行職務的官吏，對於公共團體的事務，並無直接利害關係。所以往往不免發生浪費或是責任心較輕，舞弊營私，亦難絕跡。至於私經濟的當事人往往和經濟主體同爲一人，或是利害相一致的人，對於私經濟的事務，有直接利害關係，因此責任心較重，而浪費亦較少。所以，公經濟處理往往很難和私經濟一樣的易見功效。

第四章 財政學的基礎及其與科學的關係

第二節 財政學的基礎

英國財政學家道爾頓 (Hugh Dalton) 曾說過：「財政學爲經濟學與政治學接壤學問中之母種也。」因此，我們要研究財政學，對於財政學的基礎科學——政治學和經濟學——不能不有深刻的瞭解。財政的主體是國家，對於研究國家之性質及組織等爲對象之科學的政治學不能不有充分的認識。一國的財政政策，往往和當時本國所盛行的政治學說相符合的，一國財政制度也常隨該國的政治組織而不同的，國家的財政設施及往往隨民族背景

及歷史和國情的不同沿革遞演而來，所以，財政學和治學的關係異常密切，要研究財政學，對於政治學先必須有相當程度的認識。

其次，財政的手段是經濟財貨，因此，我們要研究財政學，對於以取得物質以滿足慾望的活動爲對象之經濟學，尤須有深切的瞭解。美國塞列格曼教授（Prof. Seligman）說過：「經濟學是私人與私人間的價值科學，而財政學是私人與政府或國家間的價值科學，」由此可見財政學與經濟學之間關係的密切了。一國的財政政策往往是和該國的經濟思潮及當時的經濟政策和適應的，一個的財政制度又和該國的經濟制度有聯帶關係的，至於國家財政的興革和改進尤其是和一國經濟發展的背景和事實有相連的關係，此外政府的收入和支出莫不與人民的生產交換分配消費等經濟行爲有密切的影響，至於國家公債的發行，幣制和金融的改革，尤其是和人民的經濟生活息息相關的，我們不懂經濟學是沒有方法來研究財政學的。

從前有許多人認爲財政學是經濟學的一支流，也有人認爲財政學是政治學的一部門，這些說法都不對的，財政學現在已是一種獨立的社會科學了，不過它是和政治學與經濟學有最密切關係的科學。我們也可以說財政學是介乎政治學與經濟學之間的一種獨立社會科學。

第二節 財政學與其他社會科學的關係

財政學之基礎為政治學和經濟學，但是和其他各種社會科學亦有密切的關係，今舉其重要者如下：

(一) 社會學——財政制度與社會制度是有聯帶關係的，社會各階級的關係可以影響到財政，而財政的影響於各社會階級間關係的變動，更是很顯著的事情，近代財政立法都採行社會救濟政策，或是以租稅的立法作為平均社會財富的一種方法，因此，我們對於社會學的認識也是有益於財政學之研究的。

(二) 歷史學——財政的起源很早，今日之財政制度為過去之歷史的演進之結果，財政有財政史，財政學亦有財政學史，在研究方法中亦有採用歷史比較法來研究財政學的，所以，財政學和歷史學也是有密切關係的。

(三) 法律學——近代民主國家之財務行政，均有正當的程序，以法律行之，國家的各種法律如憲法、行政法、財政部組織條例、預算法、會計法、審計法、等等都和財政有密切關係的，法國名教授蔡司(Carion Jeno)以名法家主財政學講席，對於財政之法律因素，極為重視，所以，財政學和法律學有聯帶關係，也是不容忽視的。

(四) 倫理學——財政學與倫理學也是很有連帶關係的，一切財政的設施，最好合乎倫理的觀念，租稅的徵課，也要根據正義的原則，累進稅率的採用，能力課稅學說的發生，公平的原則，都可以說是根據倫理的觀念而來的。

(五) 會計學——會計學為理論科學之一種，為研究以敏捷之過程，明晰之方法記載一企業經營過程及財產變化並編製各種財政數字之報表以供管理人員之參考的科學，政府會計是和財政有密切關係的，財政上一切收入和支出的記載都是要用會計學的方法來記載及編製報告，財政監督如審計法的施行更是要適用會計之原理的，所以財政學和會計學也是很有關係的。

(六) 統計學——統計學是研究大量觀察的事實及現象而以數字算式來比較的科學，財政上應用統計方法的地方很多，各種財政結果之數字的比較謂之財政統計，例如預決算的編製及關稅稅率高低均需用數字的統計為根據，租稅的轉嫁與歸宿，也可由物價統計看出其趨勢。財政上的各種原理原則，有時需要統計去發現或證明，近代財政進步，講求計劃，而計劃是要有統計的事實作根據的。

第三節 財政學的研究方法

財政學的研究方法大別可分為四種：

(一) 演繹法 根據已發現的一般原則，去推論各別的事實之一種科學方法，謂之演繹法，社會變動不常，財政學上的一般原則往往因時因地不同而效果各異，如個僅用演繹法來研究往往不免空洞，和不切實際。

(二) 歸納法 由各別的事實去尋求一般原則之一種科學方法，謂之歸納法，財政學

的研究，以歸納法較為可靠，因為財政學上的原理原則，均存於各種財政現象和事實之中，如能比較觀察，經過若干次歸納的研究，其結論自然比較確實，但是最好再用演繹法來輔助，因為每一件事實都用歸納法來研究就不勝其煩了，所以先用歸納法去求得一般原則，再用演繹法來說明各別事實，演繹法和歸納法相互參用，這樣才是真正的科學方法。

(三) 歷史法 就是根據過去歷史上各種事實加以比較而得到一般的結論，謂之歷史法，社會科學中採用歷史法來研究的很多，財政學的研究，自然也不能例外。歷史法亦可說為歸納法的一種，但是應用的範圍較廣，可以獨立成爲一種科學方法，不過僅靠歷史法的研究是不夠的。

(四) 統計或數理法 就用採用數字的觀察和數學的公式來作爲一種科學方法。研究學問的謂之統計或數理法，近代科學進步，人類社會現象日趨繁複，非用化繁爲簡的統計方法和數學公式不可，所以，現代各種社會科學的研究都逐漸重視統計和數理的方法了，財政學的研究自然也不能例外。

以上四種方法中，主要是歸納法和演繹法二種，比較重要，歷史法和統計或數理法亦可以參照應用，這樣研究的結果，論斷才可以正確。

第五章 財政學的發展史

第一節 歐西財政學的發展歷史

歐西財政學的發展歷史，大概可以分爲五個時期：

(一) 上古時期

古代君權無上，個人地位低落，工商業更不發達，國家的公經濟和皇室的采邑收入混在一起，談不上真正的財政；自然也很少財政的著述，僅有希臘學者塞諾芬（Xenophon）的雅典收入論一書還可差強人意。比外羅馬歷史家太錫脫斯（Tacitus）和哥通尼斯（Suetonius）曾有論當時羅馬的租稅之片斷的敘述而已。

(二) 中古時期

中古時期之經濟雖仍以封建制度爲中心，但漸由村落經濟進而爲城市經濟，地主之勢力仍很盛，各國君主多賴采邑收入以維持，君主與人民很少直接關係，對於財政方面也很少有著作之可言，僅類損學派（Scholasticism）的鮑子多瑪斯（Thomas Aquinas）及拜曲拉治（Petraeus）（1227-1274）主張君主在平時應持私經濟即采邑收入來維持國用，在戰時則可徵收租稅以補貼戰費。

迨中古末期，意大利城市興起，財政制度逐漸萌芽，當時佛勞勒斯（Florence）共和國之累進稅的辯論，實爲近代財政學說之濫觴，其中有柏爾萊斐里（Bernardini）及何西阿狄尼（Hosiadini）三人論累進稅制發表許多意見，此外在那柏爾斯王

圖 (Kingdom of Naples) 內有軍事政治家弟阿梅達卡拉達 (Diomedo Carata) 亦著一本論行政或政治的書，有四分之一篇幅是討論財政的，並主張君主須節約，有剩餘以備不時之需及收支帳目要詳細記載和審查，其議論實比以前任何人要周到。

(三) 過渡時期

自十五六世紀後，封建制度逐漸崩潰，王權日益擴張，國家經費隨職務之增加而脹膨，財政問題遂引起當時人的注意，著述漸多，可以法國約翰波丹 (Jean Bodin) 的共和六書爲代表，第六章專門討論政治財政問題，並分公共收入爲七類，又謂財政爲國家的神經，要妥善管理，其他法人如蒲瓦基爾培 (Foisvillebert) 伏旁 (Vauban) 等亦有論財政租稅之著述，而孟德斯鳩 (Montesquieu) 在名其著法意也有論財政的文章。

英國當時財政方面的著述如威廉畢對 (William Petty) 湯姆斯孟 (Thomas Mun) 及霍布斯 (Hobbes) 亦常有意見發表，洛克 (Locke) 在其政府論及休姆 (Hume) 在其政治論文集中，與詹姆斯斯刁華脫 (James Stuart) 均有關於財政的論文。

德國此賦以官房學派最爲重要，官房學派爲當時德國參與財政的計臣，雖然其宗旨同爲富國強兵，因所採方法不同，可分新舊的兩派——舊官房學派以增加國庫爲目的，而以增加國官爲手段，其中如阿白來黑脫 (Obricht) (1547—1617) 波聶次 (Bornitz) 俾俊達 (Besold) (1577—1630) 克勞克 (Crauck) (1583—1655) 塞根道夫 (Von Sec kendorff)

等可爲代表。新官房學派則對國富與國庫認爲是一翼，應該並重，新官房學派可謂爲由君主私人之財政學過渡到國民全體的財政學之橋梁，其中以宋能非爾斯（Sonnenfels）（1733—1817）及尤斯提（J. H. G. Von Justi）（1702—1771）爲代表。尤斯提於一七八八年出版財政學體系可謂現代財政學的先驅，對於租稅的原則和政治經濟方面的影響有獨到的見解，宋能非爾斯著有警察商業和財政原理，於一七六三年出版，主張以租稅爲財政的中心，其思想更爲進步。

（四）近代時期

十八世紀的後半期以後，財政學也和經濟學的發達一樣，大有一日千里之勢，而且學者的觀點也漸由政治和行政的方向轉移到經濟方面的影響了，最先努力的要算重農學派，此派對個人經濟行動，主張任各人自由，並認爲農業上的土地是純淨生產的，只有徵收土地純生產之單一稅，作爲主要的公共收入，方爲正當辦法，此派可以法國的梭內（Que-snay）（1694—1774）爲代表，其他如密拉波（Mirabeau）（1715—1789）杜古（Turgot）（1727—1781）及勒曲拉斯恩（Lefraisse）（1728—1782）均屬於此派，十九世紀上半期法國又有傑比賽（J. B. Say）曾著政治經濟學於財富消費篇中討論公家的歲出歲入及公債，顯然是受了英國亞當斯密的影響。

英國亞當斯密（Adam Smith）爲自由主義及正統派的經濟學鼻祖，對於財政學的

貢獻也很大，在所著原書論第五篇中專論國家財政並討論國家的經費及稅制，又創立租稅之平等確實便利及徵收費最小四大原則，十九世紀上半期繼亞氏而起的有李嘉圖（David Ricardo）（1772—1823）於其名著政治經濟學與租稅中討論租稅的轉嫁最詳，此外麥考洛克（Mac culloch）於一八四五年出版租稅及公債基金篇屬主權論（James Mill）（1773—1836）著政治經濟學概論對於租稅亦有所論述。

在十八世紀下半期至十九世紀上半期中，德國財政學者輩出，如勞烏（Karl Heinrich Rau）（1792—1870）伯及斯（Carl Julius Bartsch）恩柏芬巴哈（Karl Umpfen bach）（1832—1907）與羅修（Wilhelm Roscher）（1817—1894）均可為代表，其中勞烏氏最有貢獻，勞烏氏為在德國把財政學造成獨立科學的唯一功臣，並將舊財政學說與正統派新財政理論融會貫通，著有政治經濟學教科書其第三卷為財政學原理，於一八三二年出版，可為劃時代的鉅著，勞烏氏將財政學原理分為五篇即（一）緒論（二）公共經費論（三）公共收入論（四）收支關係論（五）財務行政論，差不多已成爲傳統的編法了。

（五）現代時期

自十九世紀下半期迄今可謂財政學的蓬勃興盛的時代，各國財政學者輩出，有關財政學的書籍亦如汗牛充棟，今將各國財政學者舉其最重要者介紹如下：

（甲）英國 英國較早的唯一有系統的名著就為巴斯特布爾（C. F. Bastable）之財

政學，此外斯丹溥 (Sir Joseph Stamp) 的租稅原理達爾頓 (H. Dalton) 的財政學原理及畢古教授 (Prof. A. G. Piesou) 的財政學研究均爲重要著作。至於通俗的讀物則以勞濱生夫人 (Mrs. Robinson) 所著財政學較爲流行。

(乙) 美國 美國的財政學發達較遲，但是著作界有關財政學的書籍却很豐富，最早是卜來恩 (C. C. Plena) 的財政學入門但尼斯 (Daniels) 的財政學綱要及亞當士 (H. C. Adams) 的財政學等書，其他布洛克 (C. J. Bullock) 財政學選輯羅茲的財政學亦爲名著，不過最重要的還是財政學泰斗塞列格曼教授 (Prof. Edwin R. A. Seligman) 其著作最豐富例如財政學論文租稅各論，所得稅租稅之轉嫁與歸宿累進稅之理論與實際都是聞名的權威著作。

(丙) 德國 一八六〇年斯泰因 (Lorenz Von Stein) 出版之財政學教科書以行政及立法的觀點去論財政，頗多卓見，孔恩 (Gust. Cohn) 的財政學體系，孔拉德 (Conrad) 的財政學研究綱要開奇爾 (Kaiser) 的財政學愛倍格 (Eberharts) 的財政學及羅次 (W. Loeb) 的財政學均爲重要的名著，此外匈牙利教授福德斯 (Fela Foldes) 所著德文本本財政學亦頗堪一讀，不過德國最重要的學者要算瓦格涅 (Adolph Wagner) 的財政學洋洋數卷，蔚然鉅著，以社會政策的觀點來發揮財政學的精華，實爲空前的傑作。

(丁) 法國 茹尼亞 (Garnier) 著有財政學原論力洛波列 (Leroy Beaulieu) 的財政學

總論斯多姆 (Rene Stourin) 的預算論均爲名著，不過，最重要的還是謝士 (Gaston Jarez) 的財政學講義和阿立克斯 (Edeard Alix) 的財政學與法國財政立法兩書可謂世界的名著。

(戊) 意大利 柯沙教授 (Prof. Casati) 的財政學恩拿地的財政學葛拉齊尼 (Graziari) 的財政學均爲名著，但是最有名要算尼低 (Francesco Nitti) 的財政學尼氏曾任意大利財政部長，身爲理論家及實行家，其著作極爲世人所重視。

(己) 日本 日本的財政學界尙未脫翻譯時代，其中著名的如小林丑三郎的財政學小川鄉太郎的財政學及阿部賢一的財政政策論及財政學史，均有中文譯本，亦可以參考。

第二節 中國古代財政思想及演變的經過

我國古代論政之士，均諱言利，對於財政學自不能有專書作有系統的發揮，不過對於理財之道的片斷論述，倒也不少，中國古代財政思想可以「開源與節流」一語概括之，三代行貢徹助法，什一而稅，稅制極爲簡單，又因中國爲農業國家，所以很早就有田賦，對於土地制度及田賦的整理，歷代均認爲是國家要政。

古代財政思想有七點很值得我們注意：

(一) 量入爲出 禮記王制篇云：「冢宰制國用，必於其歲之杪，以三十年之通制國用，量入以爲出，量入以爲出是消極的理財的原則，也是農業國家體恤民力所必然產生的

財政思想。

(二) 節用愛民 孔子曰：「道千乘之國，節用而愛人，」墨子節用篇曰「聖人爲政一國，一國可倍也，大之爲政天下，天下可倍也，其倍之，非外取地，因其國家，去其無用之費，足以倍之，」節用就是不浪費，愛民卽培養國力，與近代理財的經濟原則不謀而合。

(三) 裁冗員減軍備 大學「生財有大道，生之者衆，食之者寡，爲之者疾，用之者節，」荀子富國篇曰：「上好攻取則國貧，上好利則國貧，士大夫衆則國貧。」這都是主張國家不與人民爭利，要增加人民生產並淘汰冗員及減少戰爭使人民休養生息，國家才能富足。

(四) 賦稅均平 孔子曰：「不患寡，而患不均，均無貧，」三代理財以什一之稅爲天下之中正，我國戰時實行田賦徵實其標準亦爲什一而稅，法古之遺意也。

(五) 藏富於民 荀子曰 下貧則上貧，下富則上富，「孔子曰：「百姓足，君孰與不足，百姓不足，君孰與足」呂氏春秋亦有警句曰：「竭澤而魚，豈不得魚，明年無魚，」這些都主張藏富於民，與近代保護稅源及注重國民經濟的財政原則無不暗合。

(六) 支出有節 古時政府的支出均有定式，周官制用之法：太宰以九賦斂財賄，以九式均節財用，九賦卽邦中、四郊、邦甸、家削、邦縣、邦都、關市、山澤、弊餘等之賦之

麗收以供九種支出卽九式（祭祀、賓客、喪荒、養服、工事、幣幣、芻秣、匪饋、好用等支出）此外以九責供用費，九職充府庫之備，所謂以不規賦收入供臨時支出之原則也。

（七）鹽鐵專賣。管仲相齊桓，興鹽鐵之利，國遂富強，又通輕重之權，創均輸平糶諸法，爲財政開一新途徑，與今日之發達國營企業及實行專賣與平價政策的方法大畧相同。

漢興以後，關於財政思想大都不脫以上所說的儲蓄法管家的學說，至於記載財政方面的資料，以司馬遷史記中華書班固漢書食貨志較早，唐杜祐通典中亦有食貨十二卷，宋錢謙的通志，馬端臨的文獻通考，對於食貨的歷史考證詳盡，馬氏書中尚列國用考一篇，爲前人所未有，尤極參考之價值，此外財政專書中，唐有李吉甫的元和國計錄，宋蘇子由元祐會計錄，明有張壽顏萬歷會計錄四十三卷，汪鯨的大明會計錄類要十二卷，清代資得可參考，清季戶部則例東華錄，大清會典及王慶雲熙朝政紀陳康祺郎潛記開度支考李希聖通鑑會計錄等書。

中國歷代著名的理財家很多，除管仲外，有王莽劉晏王安石等人，其他以財政改革見重於世的，如梅賾鹽鐵論及楊炎創兩稅法和明萬曆年間的二條鞭法，歷史上都有詳細的記載，茲不贅述。

按民國以來財政資料最重要者有五：（一）爲前北京政府財政整理會之各項報告（二）

爲前北京財政部財政調查處之各省財政調查（三）爲國民政府財政部廿末爾設計委員會之
研究報告及建議（四）爲主計處編印之歲計年鑑（五）定財政部公報及財政年鑑。至於其
人著作方面要算賈士毅的民國財政史及續民國財政史，其中材料最爲豐富，可供研究之參
考。

關於財政學的著作，最要算陳啓修的財政學總論，該書大部取材於小川鄉太郎的財
政學，惟編制甚好，爲著者在北京大學所授之講義。此外都爲翻譯各國著名著者，例如何繼
齡譯小川鄉太郎的財政學，劉秉麟譯美國亞當士的財政學，李百強譯美國卜倫的財政學，施復
亮譯阿部賢一的新財政學，傅英偉譯愛培格的財政學，杜俊東譯道爾頓的財政學，許炳漢譯
查來士的財政學新論，以上諸人在中國財政學發展史中均有介紹舉衡的功勞，至於近年來國
人的財政學著述，如李權時著財政學原理五卷，對於英美預算制度有較詳細的闡述，惜乎
下卷迄今尙未出版，使人未能一窺全豹。又姚慶三所著財政學原論，文筆頗爲生動，但內容
稍嫌簡略，至於何廉李銳二先生合著財政學一書，偏重於中國財政制度的敘述，尙不失爲
一部佳作。此外尹文敬所著財政學較以上各書似勝一籌，理論雖尚嫌淺薄，至爲詳盡，條理清
楚，文筆流利，對於支出論及預算論中關於法理方面的敘述，尤多獨到之處，書末並附
有戰時財政論一篇，可供讀者參考。至於將財政學各部份作爲專書出版者以胡善恆所著之
賦稅論、公債論、財務行政論三書內容較精采，材料亦甚豐富，但文字方面稍嫌繁雜而已。

稅論一書中搜羅各家學說甚多，廣徵博引，議論精闢，不愧為財政學中的名著，至於財務行政論一書中批評我國主計制度亦有獨到的見解，足見作者胆大驚人之處。

第三節 中外財政學參攷書籍

茲為便利讀者進一步研究起見，將各國重要的財政學書籍略加介紹於後：

(1) 英國

1. C. F. Bastable: *Public Finance* 1892. 3ed 1933

此書雖稍嫌過舊，但對於財政學史的發展，有詳盡的敘述，此外作者思想縝密，對於名詞的用語頗為審慎，處處表現其嚴正的判斷力，不失為一部名著。

2. Hugh Dalton: *Principle of Public Finance* London 1936

此書完全是作者一家之言，議論精闢，可說是財政學界的傑作。達爾頓氏此書的理論完全以最大社會利益的原則為中心，對於租稅的經濟影響，公共經費與生產及分配方面的影響，闡述甚詳，立論新穎，處處表現作者智慧過人之處。

3. G. Findlay Shirras: *Public Finance* London 3ed. 1936

此書僅為對於一般財政理論的敘述，可以作為普通教本之用，但作者為印度人，書中徵引印度財政方面的事實及統計頗多，三版修正後，有二百冊，對於世界各國財政事實及各項統計資料亦甚多，稍嫌龐雜而已。

4. Mrs. Robinson: Public Finance, London, 1922.
魯濱生夫人本書僅是一本小冊子，對於財政學的常識稍加介紹而已，可供通俗閱讀之用，本書文筆亦甚流利。

5. A. C. Pison: A study in Public Finance London, 1928

畢克教授此書對於租稅原理方面說明較詳，對於租稅經濟方面的討論甚多獨到之處甚多。
(112) 美國

6. H. C. Adams: The Science of Finances N. Y. 1898

亞當士此書為美國方面第一部闡述財政學原理的巨著，書中對於社會狀況變遷與財政狀況相互的關係，頗多闡述，但內容排列甚為有趣，第一篇討論公共支出的學說及預算，第二篇討論國有土地國營企業租稅和公債。亞氏說理詳明，對於原理的分析和辯論，尤為清楚，頗使讀者心折。

7. H. I. Lutz: Public Finance 2ed. 1929 3ed. 1936

羅茲此書可謂美國財政學界的巨著，對於財政學的原理和事實並重，闡述極為詳盡，書中關於美國聯邦與各州的稅制敘述甚多，對於我國中央與地方財政之關係，不無參考之處，此外本書徵引的資料及統計數字亦很豐富，可供讀者的參考。

8. Seligman: Studies in Public Finance N. Y. 1926.

Essays in Taxation 10th edition N. Y. 1925

The Shifts and Incidence of Taxation Sheel, 1927

邊列格曼爲美國最著名之財政學家，著作極爲豐富，以上三書乃較爲重要的著述而已，尤其是租稅的轉嫁與歸宿一書可謂索氏生平的代表作，書中選論精確徵引淵博，文字極爲流暢，結構亦甚緊湊，實爲近代財政學界中名著。

4 Daniels: The Elements of Public Finances N. Y. 1899

5 Carl. E. Plehn: Introduction to Public Finances N. Y. 1926.

以上二書均備於財政學的一般原理，可供初學者參考。

(三) 德國

1. A. Waser: Finanzwissenschaft.

瓦格涅所編之財政學一書，材料豐富，且偏重國營企業的經營及主張社會政策的租稅理論，認爲政府可視爲財富分配的管理人，租稅是救濟財富不平等的機關，此種議論頗適我國國情，極有參考的價值。

2. Prof. Cohn: System der Finanzwissenschaft. Stuttgart.

戈恩教授此書爲經濟學體系的一部份，最精采部份爲對於租稅平等的研究及關於最低生活費主義的歷史闡述及累進稅理論的發揮均有獨到的見解。

Carl Thun: *Die Finanzwissenschaft*. Leipzig 1922

本書內容較簡單，惟對於德國稅法及財政事實的徵引較詳，第一篇為國計及財政管理，第二篇為流出論，第三篇為輸入論，第四篇為公債制度，本書頁數不多可供初學者參閱，並無德國學者著作之一般龐大及卷帙浩繁的地方。

(四) 法國

Paul Leroy-Beldieu: *Le Développement de la Science des Finances et l'Évolution des Finances Publiques*. Paris 1907 5ed., 192

以上兩書對於財政學各原理方面的研究，闡述較詳。

(五) 意大利

Luigi Einaudi: *Scienza della Finanza* 1903

本書係作者為政治主義學者，書中徵引各國財政統計數字甚詳，可供參攷。

Luigi Einaudi: *Manuale della Scienza delle Finanze* 1924

本書注重一般原理的闡述。

(六) 日本

1. 田中穂積：財政學

第二篇 緒論

財政學概論

三二

2. 堀江謙三：財政學

3. 小林五三郎：財政學詳論及比較財政學

4. 小川郷太郎：財政總論

5. 宇都宮鼎：財政學及最新財政學綱要 *Shinjin*

6. 阿部實三：財政學及財政學史和財政政策論

7. 高野岩五郎：財政學 *Shinjin* *Shinjin* *Shinjin*

8. 大内兵衛：財政學大綱上卷中卷（下卷因禁止未出版）

9. 土方成美：新財政學綱要

10. 井藤半彌：財政學處理。

11. 阿部勇：財政學

並。

以上所舉日本財政學書籍中以小川郷太郎及阿部實三兩人所著較爲著名，敘述亦較詳

（二）中國

1. 陳啓修：財政學概論

2. 湯景偉：財政學

3. 胡一鈞：中國財政史

4. 楊汝梅：民國財政論

5. 賈士毅：民國財政史，關稅與國權，續民國財政史

6. 李權時：財政學原理上卷

7. 姚慶三：財政學原論

8. 何楫齡譯：小川鄉太郎著：財政總論

9. 傅英偉譯：德文 *Handbuch* 著：財政學

10. 劉秉麟譯：美 *Handbook* 著：財政學大綱

11. 李百強譯：美 *Handbook* 著：財政學大綱

12. 施復亮譯：阿部賢一著：新財政學

13. 何廉：李銳合著：財政學

14. 尹文敬著：財政學

15. 胡善恆著：賦稅論，公債論，財務行政論

以上所著中國參考書籍。讀者可自行參閱。有數本已於上節中批評過，不再重複。

第二篇 支出論

第一章 支出的意義及分類與膨脹趨勢

第一節 支出的意義

國家或地方政府爲執行職務及滿足公共團體的慾望起見而有種種使用或支付財貨的行動，這就是公共支出。Public Expenditure（德文爲 Öffentliche Ausgaben 法文爲 des Penses Publiques）亦有人稱爲公共經費或歲出者，本書爲求簡捷起見，稱爲支出。此篇專討論國家財政的各項支出問題，名爲支出論。

國家爲執行職務起見，必需應用勞務或貨物。此等勞務或貨物其獲得方法，則因時因地而有不同，大體言之，不外下列兩途：（一）直接向人民強迫徵取或人民義務供給；（二）向人民雇傭或購買。第一法古時甚爲通行，現在則爲例外，現在政府所需要的勞務或貨物必須向人民雇傭或購買。於是就需要支付財貨以爲報償，昔日有用實物的，例如中國從前的俸米，現在貨幣經濟時代，政府一般支出都用貨幣數額的計算來支付了。

一國財政支出的多寡，輕重的程度，不僅爲社會狀況的反映，而且可以明瞭國家政策的動向，按需要以定支出的多少，爲行政機關之計劃，至於核定支出的數額，又爲立法機

關的權限，不過，支出的多少，應就國家職務的繁簡與政治經濟狀況如何而定，至於行政機關多少，及經濟建設事業的舉辦，與政治學行政學經濟學憲法等問題均有密切關係，與財政本身很少有關係，所以，從前法國財政學家波利（Leroy Beaulieu）認為財政學之責任在如何減少人民負擔及研究如何能增加國家收入其餘皆非所問，因此，里氏反對於財政學中討論支出問題，此種主張，在今日已無一駁價值，蓋收入與支出有不可分離之關係，未有國家支出糜濫，而收入能正當者，而支出適當與否，係財政上極為重要的問題，何況量出為入又為財政學上之不易原則，不明瞭支出狀況，決不能談適當的收入，而收入與支出同為預算的一部，相互有聯帶關係，所以研究財政的人，總是先談支出論，然後再討論收入問題。

支出論的研究在財政學上很關重要，今簡單的說明如次：

（一）支出論在財政學中的地位有如消費論在經濟學中的地位一樣，消費是人類經濟活動的目的，而支出也是財政本身的目的，收入不過是手段而已，而且量出為入是財政的特點，因此，支出論在財政學中就往往要首先討論。

（二）收入的計劃及種類的選擇必須先根據支出的性質和種類而決定，例如經常支出必以經常收入應付，臨時支出如屬生產性質，可以公債或借款應付，如屬不生產性質，必以租稅或預備金彌補，因此，決定收入以前要知道支出的性質。

(三)以支出論來和預決算比較，預算是支出的開始，而決算是支出的終結，支出的規定在預算上往往很少有彈性的，如果沒有支出，就談不上預算，普通所謂嚴格遵守預算，就是指支出按照預算的規定而言，所以，支出論應該在預決算論之前討論，也是毫無疑問的。

(四)支出的能否節約與活用都能影響到財政的良窳與社會經濟的興衰榮枯，至於支出性質是否有利於人民，與人民負擔輕重及國民經濟的前途均有莫大的影響，所以，支出問題的討論，就值得重視。

(五)在財政公開的國家，支出用途有人民監督，因此，政府不敢浪費，政治容易清明，反之，財政不公開的國家，難免有浪費浮濫之弊，政治亦不容易走上軌道，所以，支出論的研究，更不容弄人忽視。

第二節 支出的分類

支出之分類，大約可分三種：一為理論上的分類，即歷來財政學者所主張的分類方法，二為一般的分類，即依支出的性質不同而加以區分者，三為實際上的分類，即預算式的分類，今分別說明於後：

(一)理論上的分類 各國財政學者，對於支出分類的理論，因各人的觀點不同，說法互異，今擇其如下：

(1) 根據利益分類法 主張以經濟利益爲支出分類的標準者，在德爲孔恩 (Conrad) 氏，美爲卜萊恩 (Plain)，依此標準則支出可分四類：(一) 專爲人民個人利益而開支的支出如國營事業之費用，(二) 爲全體國民的利益之支出如國防費行政費教育費道路費外交費等 (三) 一半爲全體國民的利益一半又爲人民個人利益的支出如司法費專利版權等保護費公司註冊行政費等 (四) 專爲一部份人民亦同時復利於全體人民的支出如救郵費感化費津貼費恩給費等均是。

(2) 根據收入分類法 主張以支出後所獲的收入爲分類的標準者爲英人聶克爾遜 (Nicholson)，聶氏分公共支出爲四類：(一) 完全不發生直接收入者如一般行政費救貧費及軍費等。(二) 可以發生間接收入者如農工商行政費等。(三) 可以發生一部份的直接收入者如司法費和高等教育費，(四) 可以發生全部份的直接收入或竟可獲得利潤者如郵政電氣業及一切國營事業。

(3) 根據歷史分類法 主張以各種支出在歷史上的發生先後爲分類的標準，英儒巴斯特布爾 (Pastor) 謂各國的公共支出，國防費最早，司法治安費次之，一般行政費和宗教教育費又次之，最後爲農工商業保育費的發生，美國塞列格曼亦以支出從消極到積極作用爲標準，將支出分爲 (甲) 壓迫經費 (乙) 防止經費 (丙) 開發或改善經費 (丁) 創造或建設經費，其用意和巴氏相同。

(4) 根據職務分類法 主張以國家職務為支出分類的標準者為美儒亞當士 (Adams)，亞氏分公共支出為三大類：(甲) 保護的職務，包括軍事費，警察及法院經費，防遏社會疾病費等；(乙) 商業性質的職務，包括農工商保育費及官產官業經營費等在內；(丙) 開發的職務，包括教育費公共娛樂費私企業之維護費，社會調查費，土木工程費等在內。

(5) 根據國家活動目的之分類法 此法係以國家活動之目的作為支出分類標準，德國學者多主張之，分公共支出為四類：(甲) 武力目的費；(乙) 法律目的費；(丙) 福利目的費；(丁) 文化目的費。

(6) 根據支出重要程度的分類法 英儒穆勒 (Muller) 分支出為必需費和隨意費二種，德儒羅瑟爾 (Roscher) 分支出為必需費，有益費，奢侈費或裝飾費三種，最近印儒希來士 (Shirras) 分支出為兩大類：一為主要支出，包括國防費法律治安費行政費及債務費等，二為次要支出，包括各種社會改良和救濟經費，各種官有產業經營費及農工商業促進費和雜項經費等。

(7) 以領款人有無對等代價為標準的分類法 依此標準，英儒道爾頓 (Dalton) 分支出為二類：一為賜贈經費或津貼包括養老恩給金，失業保險金郵資費疾病保險金義務教育費安全費及公債利息；二為代價經費，包括兵士薪餉，官吏薪俸及公署營造

費等。

(8) 以政府支出為實際與否的分類法。美國國勢調查局將支出分二類：一為實際支出 (Actual) (Cyclical) (Cash Payment) 包括行政費、公債利息和資本支出，二為名義支出 (Nominal) (Cyclical) (Cash Payment) 包括公債還本各部的轉帳支出和買而又賣的貨物之買價等。

(二) 一般的分類。一般的分類係依支出性質的不同標準而分類，今略述如左：

(1) 經常支出及臨時支出。此係依支出時間性的久暫而分為經常支出及臨時支出。經常支出為每會計年度皆有之繼續支出，鮮有變更，並可預計之支出，如各機關之薪更薪金及辦公費等，其數額雖有出入，然憑以往之經驗，常可大約估計其數額，而臨時支出則不然，多為一次或不在期之支出，其數字亦難預知，且常為鉅額如戰爭費，軍備擴張費，創辦官營業費及大規模建設費之支出均為臨時支出，此種分類法的優點，使理財者得依支出的不同而定籌措經費的方法，如以經常收入應付經常支出，臨時收入應付臨時支出，遂使財政趨於穩定。

(2) 生產支出與非生產支出。此係依支出的經濟性而為分類的標準，例如經濟生產事業的投資，自來水郵電交通等國營事業，鐵道之建築及商埠的開闢等，能得直接的收入者謂之生產支出，反之，不能得直接收入者如國家政務費支出，僅能發生無形利益，謂之非生產支出，生產支出可以公債支付之，非生產支出，宜以經常收入充

之。

(3) 對人支出與對物支出 此係依支出的對象為分類的標準，或稱人事費與物品費，前者如官吏雇員之薪工等是，各國對人之需要，均有憲法及組織法規定，其中有義務職或受一部報酬者，但人數甚少，大都為有給職，所以官吏擴張，薪俸等對人物品必然增加無疑，對物支出，多用於物品的購置及營造費，如文具兵器燃料糧食被服等費均是，國家對物支出最大者除建設及公營事業費外為海陸空軍的設備費用及軍糧服裝的供給，彈藥的補充等，均使國用浩繁。

(4) 必要支出與自由支出 此係依支出在法律上和事實上的強迫程度作為分類的標準，必要支出係依法令契約等規定，政府不得不支出的經費，雖決議機關亦無減削之權，自由支出為政府可有可無之事業支出，決議機關有酌量改變及增減廢除之權，此種分類法往往因時因地而不同，尤以各人主觀互異，輕重大小，自然難期一致。

(5) 中央支出與地方支出 此係依支出的主體為分類的標準，中央支出為國家依法支出的經費，地方支出為各級地方政府依法支出的經費，至於支出範圍怎樣，要參考國中央和地方的權限大小來決定，此種分類方法比較合乎實際。一則可明瞭國家地方自治的程度，二則可由地方生產的經費多寡來判斷國家公共支出經費的適當與否，三則足以測知國家或地方人民之真正負擔的大小輕重。

(6) 國內支出與國外支出 此係依支出的地點爲分類的標準，凡支出後，其資金仍流通於國內，雖仍多無損於國民經濟之發者謂之國內支出，反之，直接支付於國外者，謂爲國外支出，國外支出過多，有資金外溢之虞，國力常因此削弱，如使領費、留學費及國外贖買費外債償本付息費均屬此類，但經營殖民地及海外貿易或工商業因此發生國外支出者，另有收益發生，應爲例外。

(7) 總支出與純支出 此係以支出內容的廣狹爲分類的標準，純支出指政務費而言，總支出兼就財務費即包括政務費與財務費二者而言。

(8) 貨幣支出與實物支出 此係以支出的物件爲分類的標準，如以前官俸用米綢緞支付者爲實物支出，今日均以貨幣支出爲標準，這種分類法已不適用。

(9) 憲法支出國防支出行政及法律文化支出 此係以支出使用的目的爲分類的標準，則可分爲(甲)憲法支出，包括皇室或元首經費國會及各部長薪金與公債資金等。(乙)國防支出包括海陸空軍費，(丙)行政支出(丁)法律文化等支出如關於公共建築農工商及教育與公務等支出均是，國家愈文明，最後一項支出在比例上亦愈多，這種分類法較爲實際，亦有依國家職務性質而分爲一般行政支出，國防支出，司法支出，教育支出文化支出，經濟支出財務支出，債務支出，社會救濟支出等類者。

(三) 實際上的分類 實際上的分類，係以國家的機關單位爲分類的標準，分爲外交

費軍務費司法費內務費財務費教育費交通費及其他各機關經費等，此種分類法甚爲簡易，實際上各國預算書式均採用之，亦可稱爲預算式的分類，此種分類法的優點第一切合實際不尙空談，第二可繁可簡，具有彈性，第三項目井然，頗爲醒目，容易瞭解，第四能表示實際支出者爲何部或何機關及確定某部或某機關對於某種支出所負的責任，但亦有缺點，即不能表示其費用實在之目的爲何，對於經費之支出適當與否尤不便加以分析與比較。

第三節 支出膨脹的趨勢與原因

近代各國政府的支出增加，已爲普遍而顯著的趨勢，德儒瓦格涅研究此種事實，名爲國家行動與經費的內外膨脹的定律，瓦氏認爲凡是進步的國家，中央或地方政府的職務均逐漸增加，因此，公共支出，日漸膨脹，爲不可避免的趨勢。

關於世界各國支出的統計，讀者可參閱里第（Ziff）所著財政學原理第五三至七〇頁，可以證明支出膨脹已爲不容否認的事實，今以我國國家支出的統計爲例，亦可見支出膨脹的趨勢的一斑：清順治七年除米麥豆類各項本色不計外，歲出銀約一千五百萬兩，康熙末年增至二千七百餘萬兩，雍正元年增至四千一百萬兩，乾嘉道三朝歲出約在三千萬兩以上，至同治末年歲出銀約七千餘萬兩，光緒二十五年增至一萬零一百萬兩，末年又增至二萬萬兩，宣統元年增爲二萬六千九百萬兩，民國以還，國用雖無確實報告，但從下列預算數字亦可資比較：民國二年度預算爲六萬四千二百二十三萬元，民國三年度預算爲三萬五

千七百零二萬元，民國五年度預算爲四萬七千一百五十一萬餘元，八年度預算爲五萬四千三百零三千一百一十一元，十四年暫編預算爲六萬三千四百三十六萬一千九百五十八元，國民政府成立以來，其實支數在十七年度爲四萬三千二百餘萬元，二十年度實支數爲六萬八千二百餘萬元，二十二年度實支數爲七萬六千九百餘萬元，二十四年度預算爲九萬五千七百餘萬元，二十五年預算爲九萬九千零六十五萬餘元，二十六年國家預算爲十萬萬零六十四萬九千餘元，二十七年以後則爲戰時預算，其數字增加，自無疑間。

各國支出膨脹，已爲一般的趨勢，而無一例外，然膨脹的原因何在？大約不外下列數種：

(一) 人口的增加 人口增加，使政府事務加繁，經費自然膨脹。

(二) 貨幣價值下落 貨幣價值日趨低落，政府經費遂相對增加。

(三) 財富的增加 各國人民富力，增加甚速，國民共同慾望既增，公共支出遂日趨膨脹。

(四) 經費形式之改變 昔日政府所需勞役或貨物，多強迫人民徵收或義務供給而來，今則多用貨幣購買，因此支出遂形增加。

(五) 預算方法之改進 昔日預算多列純支出，現則多列總支出，預算上數字自然增多。

(六) 國防費用增加 各國積極擴充軍備，國際風雲日急，支出因戰爭及軍備而膨脹，乃為必然趨勢。

(七) 債務費增加 國防費用增加，往往以公債資搯注，因此增加債務費用，支出亦因此增多。

(八) 民治費之增加 文明愈進步，國家為人民之服務愈多，公共支出遂愈形激增。

(九) 公務事業費之增加 近代國營事業日漸擴張，支出遂膨脹。

(十) 社會防衛的及社會救濟的行政經費之增加，遂使支出激增。

(十一) 移殖事業費增加 近代國家獎勵人民向外移殖，亦使支出增加。

(十二) 教育文化費的增加 近代國家義務教育民衆教育及其他文化學術機關的擴充，均使支出增加。

以上十二種原因中，前五種原因僅表面數字的變更，實際上未增加人民負擔，可謂為支出的表面膨脹，後七種原因則為事實的結果，可謂為支出的實際膨脹原因。

第二章 支出的原則

支出的適當與否，與人民負擔輕重，及國民經濟的發展，均有密切的關係，而且政府支出的效果，多為無形利益，其得失難以判斷，偶一不慎，即有濫用浪費之虞，財政學家

爲避免盲目濫費之弊，乃擬定各種支出的原則，以爲決定公共支出的範圍與標準，這種原則係根據相關的科學如政治學憲法學經濟學社會學等的學說而湊成的，如果時代進步，各種學說發生變化時，此種原則，自不能不隨之而變動，且在應用時，欲符合各種原則而不相抵觸，自然是復困難的，不過，對支出的原則要怎樣能妥善的運用，就看理財家的眼光和手段了，今將支出的原則，分述於後：

(一) 政治的原則

公共支出乃充國家執行職務時之一切費用，因此，吾人應根據政治學原理及立國的根本精神，來決定國家職務的範圍及支出的用途，中國以三民主義爲立國的根本精神，則公共支出的政治原則應以三民主義的精神爲標準，自無疑義，國家支出的適當標準是很難具體列舉，在求私人企業與國家職務二者能相互發展，共存共榮的前提下，普通說來約有三個標準：

- (1) 性質上非私人或私的團體所能執行之事務，例如軍備外交司法警察等是。
- (2) 凡具有獨占性或需要大量資本與僱用之事業，不應由私人經營而須由國家按照法令統籌辦理者，例如道路鐵路之經營，郵電事業，造幣，度量衡之製造等是。
- (3) 其事對於社會甚屬重要，設使公共團體，取放任態度，則因私人無資力與

經驗或不易變撤教，而不願經營者，例如學術機關的設置，公共衛生事業，失業救濟等，其他種種新發生之社會政策上或經濟政策上的設施均屬之。

淨國政府的支出，尚應注意一個標準，即發達國家資本，蓋實行民生主義，須積極謀國家資本的發達，以求擴充國營事業的範圍，而增進人民的社會福利。

(二) 國民經濟的原則

經濟支出的來源在國民，而去路則不盡在國民，對於國民經濟的發展有重大的關係，因此經濟支出的原則，須以國民經濟的觀點來衡量，凡是能增進人民生產及發展國民經濟的支出，非吾人不嫌其太多，至於妨害人民生產力的支出，雖少亦須設法避免。通常所說：「國家有產業，不可損害，」即含有此國民經濟的原則的意義。實行此項原則以簡潔及獎勵國民生產力的發達為前提，其要點有三：

(1) 增加生產的支出，減少或限制非生產的支出，不做不必要的支出膨脹，亦不為不必要的緊縮經費，總以增進國民經濟的發展為目標。

(2) 支出的效果，務須普及於全體國民，具體言之，即一方面使公共支出的分担，對於國民所得的全體，維持適當及合理的比例，他方面使支出後的效果，能直接或間接的普遍於全體人民。

(3) 支出的地點，務使其在本國領土之內，蓋經費的來源，既為本國國民所得

，則其支出亦應限於本國範圍之內，否則國民徒有經費的負擔，而未得分配或支出的利益，在經濟上為雙重的損失，對於國民經濟為莫大的損害，但對外採購重工業機器以建設國防之必要支出，應為例外。

(三) 社會的原則

公共支出之社會的原則與國民經濟的原則，有聯帶的關係，國民經濟的原則，其目的在求滿足民生的需要，使生產力發達，而社會的原則，在求經費支出利益能普及於全體人民，以適應民生需要的均衡，使最大多數的人民的社會福利能夠滿足，此即道爾頓所謂最大社會利益原則的涵義之一部份。實行社會的原則，也有二個要點：第一就是支出不偏於一個地方或若干地方，第二支出不偏於某一階級的人民，以免增進特殊階級的利益或繁榮，而加重對其他階級的壓榨，但是對於社會救濟支出如勞工保險，慈善，撫卹，義務教育等支出應設法增加。

(四) 財政的原則

公共支出是財政最初和最終的目的，其大小繁簡及適當與否，對於財政之其他部份有極大的影響，所以，財政的原則亦不可少，所謂財政的原則，就是努力公共經費的使用，而不可浪費，實行此項原則的方法有二：

(1) 實行經濟或節約政策 經費支出之使用能否經濟，即能否以最少之勞費獲

得最大之效果，全視財務行政機構的健全與否以爲條件，有良好的財政監督或稽核組織，則經費的使用，必不致發生浮濫浪費的現象，比較能有合理的節約效果。

(2) 實行財政公開的政策。此項原則包括財政方面預算決算及會計程序等項目，公開政策既可以取得人民對政府財政的信任，又可使節約政策得以實現，如果不實行財政公開政策，則若干經費的支出，難免不發生浪費或不正當的支出。

第三章 支出的經濟性質及影響

第一節 支出的經濟性質

公共支出的經濟性質，自十八世紀以來，此問題卽爲正統派之經濟學家所研究，迄今議論紛紜，尙無定說，不過大體上可分消費說及生產說二者，茲分別說明於後：

(一) 消費說

此說創始於亞丹斯密氏，斯密氏謂國家之行動，不能增加財貨之價值，故國家的勞動，應屬於所謂不生長的勞動，故因國家之行動而生之財貨的使用，完全爲消費行爲，嗣後傑比賽 (J. B. Say) 繼承其說，謂不但國家所消費有形的財貨爲不生長的，卽其所需無形的財貨或勞役的使用，亦爲不生長的，公共消費之中，得爲生產的消費者，僅關於道路橋樑運河等消費而已。

消費說在過去支配財政學界甚久，在今日已不適用了，消費說很顯然的有三個缺點。第一假使公共支出之性質全為消費的，則近代公共支出數額之鉅，膨脹之速，至為驚人，依一般經濟原理，則國富將因此而削減，至少不會增加，然而統計學家之研究結果，各國國富與日俱增，可知消費說與事實不符。第二財貨之觀念應以效用為中心，無形物亦得為財貨，消費前之無形物既得稱為財貨，消費後所發生無形效果，自亦應稱為財貨，則公共支出如安寧秩序武力威信等結果，如從效用觀察，亦不能不謂為財貨，所以公共支出並不是屬於消費性質的，於此可見消費說的不適用了。第三近代國家職務擴充，凡經濟及文化事業均由國家經營，此等事業可發生種種效用，不能一概抹殺，而主張消費說了。

(二) 生產說

此說與上說恰相反，謂公共團體的行動，可以發生種種效果，故公共支出的性質是生產的，不過各學者對於所發生的效果為何物，不免大同小異，因此，又可分為四種不同主張：

(I) 生產力說 此說為李士特 Friedrich List 所主張，謂國家及其行動，對於個人可以發生一種無形的能力，使其創造財富，此種能力謂之生產力，所以國家的經費，不能謂為不生產的消費，縱不能直接地謂之為生產，亦當間接地謂之為生產的，此說雖能說明公共支出的生產性質，但未免太過於籠統。

(2) 資本家的生產說 此說爲第策爾 (Karl Dietel) 所倡導，謂保護爲生產的必要條件，故在經濟上應與生產有同一的效果。所以保護是生產的，國民經濟生產之保護者，不外乎國家，故國家之行動及其所需經費亦係生產的，惟其所生產的以無形的財貨爲主，國家的資本爲無形的即國家自身，其勞力不外乎共同經濟之指揮監督，國家利用此種無形資本並其他有形固定資本及從事而資本流通於無形的財貨如運輸裁判等生產，與普通企業經濟的有形生產無異，通常謂此種無形的生產爲資本家的生產，故國家之無形的生產亦可謂爲資本家的生產，此說比喻似有討論的餘地，蓋國家爲政治的生產品而非如普通企業爲經濟的生產品。

(3) 再生產力說 此說爲斯泰因 (T. V. Schön) 所主張，謂國家的行動及其經費二者在個人經濟的資本構成上的重要性，則與個人飲食在財貨生產上的重要性無異，所以國家經費用去之後，必再以個人資本的形式發現於國民經濟之上，而重祕生產，此種能力，謂之再生產力，此種再生產力所生的結果，或大於原財貨的價值，或比較微小，或適與相等，雖因時因地而異，然大體言之，再生產力所生之結果，苟足以充國家原來經費之本利，則國家的經費，雖極度擴張，亦不能謂爲過大，蓋在此範圍以內，國家經費，復祕生產爲國民資本，此種資本之一部份，復變爲國家的經費，此種財貨的循環，乃國家經濟的原則，總而言之，國家經費，或爲生產的，或爲不生產的。

，要看它有無再生產的效果以爲定。此說較前二說較有根據，但適用此說來具體的判斷公共支出的適當與否，仍感困難。

(4) 新生產說：此說爲謝富勒及瓦格涅兩氏所主張，謂國家由其所轄臣民，取獲財貨而消費之，並產生種種以無形的爲主之財貨，例如公共設備及國家的勤勞等，故國家之經費，非不生產的，又此種新生財貨的享用者，仍不外乎個個人民。所以，自國民經濟的觀點言之，國家的經費，不但爲必要的，而且爲有益的。此說比前三說最妥善，但以此判斷公共支出的適當與否，仍感無從確知新生產的無形財貨之價值。所以主張此說的人，同時又主張財政上適用正義的原則，以免公共支出發生有害或不公平的效果。

以上生產說及消費說二者，在理論上，似乎生產說較爲恰當，但仍難概括加以論斷，吾人於討論公共支出的生產性質時，應區別爲有形與無形二種，瓦格涅氏曾謂國家支出之生產，多屬無形，此誠一針見血之言。

從歷史上觀察，消費說乃正統派經濟學者所主張，盛行於十八世紀末至十九世紀初自由主義思潮鼎盛之時，生產說起於十九世紀中葉至現在爲止，爲自由主義思想的反動，若依前說，國家支出，要加以限制，若依後說，國家支出，無妨擴充，二者對於實際財政，均有若干影響，不過從各國支出均趨於激增的情形看來，生產說實在比較合理。

第三章 第二節 支出之影響

關於支出之經濟性質，究為消費的或生產的，要看用途怎樣才能決定，不可一概而論，亦難再就支出之影響如何，分為兩點來討論：(一) 支出對於生產方面的影響。

二為支出對於分國表面的影響，以合觀期於後。

本章之支出對於生產方面的影響。

吾國家權費係自國民所得中轉移一部份而供政府支配之用，假使此一部份購買力仍留於國民私人之手，則其中某些部份未必供奢侈或其他之消費，另一部份則或儲蓄或投資之用，若國家將此奢侈或其他消費的一部份購買力作為政府的經費用於生產，此一轉移間，在經濟上自然為有利之影響，但國家若使人民用作儲蓄或投資的另七部份購買力為政府耗費之用，這樣之轉移，在經濟上自然是一種損失，如國家經費的來源是人民用於耗費的購買力，而政府亦僅為消費的用途，那末，這種轉移毫無得矣可言。不過，國家經費的總額中倘若仍留於國民手中總分之幾為消費的，幾分之幾為生產的，其比例很難決定。所以，這種影響也無法加以確實的估計。

在普通情形下，國家的徵稅過於繁重，不免為國民生產發達的阻礙，所以，政府在支出時，不能不審慎，最好能設法激勵人民的生產，道傳頓曾謂：「公共經費，如果處境相同，正租稅後一樣，不應減少生產，却應增加生產。」

至於政府經費如爲借債或發行鈔票的方法而來，其發生的影響又迥不相同，以借債或發鈔方法，則社會購買力增加，亦即通貨之數量增多，物價漲，社會上固定薪資收入者極爲不利，而企業家因契約關係，其生產費用已預定，將因此而獲暴利，此種情形在戰時尤爲顯著，不過平時政府收入多由徵課而來，而對於支出在生產方面的影響，可分四方面觀察：

(1)軍事費對於人民生產的關係 近代各國大部份公共支出係用於軍事費用，這些費用可以保障社會生活的安全和秩序，並減少或抵抗外來的侵略，使社會的一切經濟行動，照常進行，所以這些費用並不是一種浪費而是生產的，但是各國軍備競爭，武力到處增加，對於維持相對的安寧並無絲毫功效，反而減少國家的經濟資源了。如果能夠將世界上所有武力削減爲國際警察式的形狀，那麼各國可以得到最大安寧及最大經濟福利，是最理想的狀態。

(2)公共支出對於工作及儲蓄能力的影響 政府的行動，可以增進人民社會生活的福利，例如教育經費，衛生設備，道路建築，城市的擴充，及社會疾病殘廢的救濟等，直接間接都可以提高人民的工作能力或儲蓄的能力，都是屬於增加生產的支出。

(3)公共支出對於工作及儲蓄的慾望的影響 依照道爾頓氏的分析，對於政府津貼除非是收入的需求彈性很小，或爲疾病及非自動的失業時，是可以增加工作及儲蓄

慾望的。

(4) 公共支出與經濟富源分散的影響 政府的支出，常對於各業及各地發生分散的影響，如此可以促進國民的生產力，尤其是政府教育文化及公共衛生的支出，是對人類資本及智識的投資，對於將來經濟準備，更有效果，這些支出比私人更能增加人民生產力。

以上四方面觀察，公共支出是對於生產有很大的影響，至於政府償債費的支出，有時偏於少數階級，但債權人以此再行投資之用，政府仍可課稅以爲補償，外債的償付雖不利於本國生產，但所借之款苟爲社會生產的及投資之用亦可促進國民生產力，此外公共支出，對於生產影響，亦可分爲直接與間接的不同。直接受益的爲領受政府支出款項的人，例如某種企業供給政府，因此獲利，間接受益的則爲其他有關工業或全體人民，其事例甚多，無庸贅述。

(二) 支出對於分配方面的影響

公共支出不僅對於促進人民的生產力有很大的影響，而且對於人民財富的分配方面也有很密切的關係。例如以富人的所得一部份作爲租稅收入而用於救貧費失業保險養老金，則可以減低社會財富分配的不公平。又如義務教育的推行，公立醫院對於赤貧者免費應診，貧者亦能享受教育及醫藥診療的機會，均能增進社會經濟的福利。所以，道爾頓在其名

著財政學原理中主張租稅分配論中「最小犧牲原則」要和支出分配論中「最大利益原則」相平行，現在社會所得是不均的，政府的津貼累進的程度也要加強，才能改良分配。總之，政府的支出，除增進人民的生產力外，還要能改進人民財富分配不平均的現象，才能使社會得到最大的經濟福利。

支出的影響，以生產和分配方面的影響為最大，至於其他的影響還有三點可以補充：
（一）行政費的支出要愈少愈好，這樣可以多多用在政府的職務或事業及目的等費用上去。

（二）政府支出在經濟恐慌的時候要舉辦公營事業以穩固勞工需要及減少失業並補助私人生產事業。

（三）就財政本身言，財政學的中心問題祇是如何把社會經濟富源用於最有利益的地方之問題，所以，公共支出的其他影響，於社會福利是有密切關係的，於此可見。

（註一）見Dalton: Public Finance Chapter XVIII.

第四章 支出的技術程序（註一）

第一節 對人支出的技術程序

國家職務紛繁，支出數額膨脹，在消極方面吾人要使支出絕不浪費一文錢，積極方面

尤要講求效率，以一文錢作二文錢用。因此，對於支出的技術程序，不能不加以注意。支出的分類如果採用經費的對象為標準，則可分為對人支出及對物支出二種，這種分類對於支出技術程序的研究方面，很有用處，本節先就對人支出的技術程序之問題，加以討論。

對人支出包括薪俸及年金二種，今分別說明於後：

(一) 薪俸

在政治的理論方面：薪俸有名譽職制及薪給制二種：名譽職制可養成官吏為國服務不計報酬的高尚品德，但在今日貨幣經濟時代，枵腹從公，亦非所宜，其結果不外二途，一即政治將為富有者所操縱，貧而乏能力者實生計所迫，被屏於政治圈外，二即官吏因無報酬，不能不假公濟私，貪污中飽，吏治永無澄清之日，所以各國在今日都逐漸廢除名譽職制，改用薪給制，例如瑞士與美的。這官吏，均一律給俸。

薪給制的理論在使官吏安心供職，對於為公服務人員本私經濟的報酬原則，予以相當的薪俸，使其個人及家庭生活，無以維持，遂可專心工作，國家一切公務，乃順利進行。

薪給制又可分為二種：一為單純報酬制，二為複合報酬制，單純報酬制者即官吏僅有薪俸及津貼，複合報酬制則不同，除薪俸津貼外尚有年金，如撫卹金及養老金等，複合報酬制能使官吏安心服務，工作效率，各國多採用之，我國郵政、海關、銀行、鐵路比較其他事業成績斐然，不能不以此類複合報酬制了。

薪給支付的方式亦可分爲三種：

(1) 實物支付。昔日法國官吏支付一定量之麥及中國清末以前的俸米均屬之，又如戰時米珠薪桂，中央公務員均發一部份平價米均屬於實物支付，不過如在平時幣值穩定時，此法極不方便。

(2) 酬勞金制。給與最低薪或不給薪而以其工作的效果大小另給酬勞金，例如稅收入員有按稅提撥獎金及俵收入標準大小另給津貼，此法可鼓勵官吏努力工作，但不能適用於全部官吏，且對人民有苛擾之弊。

(3) 純粹之薪給制。即依一定之標準，確定薪俸大小，按月按年或按週以貨幣數額支付之，此法甚簡便，各國多採用之。

薪俸數額大小及等級之標準，所謂工作同報酬相同的原則，工作不

同者其決定標準如左：

(1) 薪俸數額大小要看各種官吏的社會地位及各階級的生活狀況加以決定。

(2) 薪俸數額大小要看各地的生活費不同而有差別。

(3) 薪俸數額大小要看官吏家庭狀況如子女多寡及贍養費用多少加以區別，或另加津貼。

(4) 薪俸數額大小要看各種官吏的服務性質或難易程度而決定例如航空人員，其

生命最危險，薪資宜高，工程師及技術專家顧問，需要高度費用，其待遇自當優厚。

(5) 薪俸數額大小要看該職務有無附帶費用而決定，例如外交官及政務官之應酬及旅行費用甚大，自應提高待遇或另發津貼以爲補償。

(6) 薪俸數額大小要看各種官吏有無實在利益而決定，如供膳宿否或有無制服及汽車等享受，均可以決定薪額高低。

(7) 薪俸數額大小要看職位有無確實保障而決定，如銀行薪資較低，但因較有保障，戰時津貼特別多，人人皆趨之若鶩，即在平時，因銀行職員較爲穩定，人亦樂就之。

(8) 薪俸數額大小要看該職務有無附帶利益而決定，例如銀行職員可分紅，稅務人員可依徵收標準大小而得獎金，其薪資不妨稍低。

(9) 薪俸數額大小要看該職務有無榮譽及社會地位而決定，例如華麗制服，助章，就任儀式，均可激發人之虛榮心，雖報酬較低甚至於賠本亦願幹，英國外交官多貴族充之，中國昔日富商亦有化錢買官以登仕途爲榮者。

(10) 薪俸數額大小有時亦看政治及歷史背景而決定，例如英國皇室人員迄今猶有優厚之酬勞金，即過去采邑制的流傳，我國對蒙古及西藏達賴喇嘛與王公以及至聖奉祀官孔衍聖公等代表均有優厚待遇，亦因歷史及政治宗教的關係而加以優待。

以上是薪資率決定的標準，但是官吏俸薪固不宜太高，以至仕途擁塞，亦不宜太低，總要能維持官吏個人及家庭生活，達到俸以養廉的目的，尤其對於低級官吏要設法提高待遇，使能安心工作。

(二) 年金

年金制度係對於公務人員因疾病衰老，不能執行職務或因公有傷害死亡時，對其人或其家屬，每年給以一定之金額以為贍養費，有此制度，公務人員的生活就有較永久的保障，可以安心工作，年金的制度可分四方面說明：

(I) 年金的種類，依其用途不同大約可分二種：

(甲) 撫卹金 官吏因公殘廢或身故時，國家給予一次卹金或按年給予若干撫卹費，以贍養其家屬。

(乙) 養老金 官吏年老退職，政府仍繼續給付一定的年金以為養老之用。養老金通常又可分軍人養老金及文官養老金二種，均有一定的年齡限制。

(2) 年金的比率，通常有一個標準來計算：

(甲) 應與其離職時原有的薪俸成相當比例。

(乙) 應隨各人服務年數的久暫成相當比例。

第一篇 支出論

這樣公平的規定，二、能使官吏久安於位，至於支付的次數有一次給付和按年給付的不同，普通多採用按年給付的年金制度。

(3) 年金的來源亦有三種不同：

(甲) 國庫制

此制亦可分國庫每年支付制及基金制二種：前者係國家每年於總收入中撥一部份作為支付年金之用，後者則設立基金，由政府運用生息，加上職儲金，作為支付年金之用。

(乙) 扣薪制

此制為總相的強迫儲蓄，易引起職員的怨望。

(丙) 分担制

此制係(甲)(乙)兩制的折衷辦法，一面由國庫補助協款，一面又採用扣薪辦法，分担經濟作為年金來源，此制較公平。

(4) 年金的支付方法亦有二種：

(甲) 國庫制

由國家編製年金總預算，其金額由總收入內支付，此制在年金來源全由國庫負擔時可採用之。

(乙) 專局制

由國家設立專局辦理年金事務如保存或運用存款，編製年金預算，支付各機關年金等，凡年金來源採基金制扣薪制分担制均設專局辦理，因計算繁雜，有設立專局之必要。

第二節 對內支付之程序

對物支出包括公共營造及官署用品二種費用，其數額甚鉅，又往往爲不定期性的。在預算上多爲臨時支出，而這種費用往往包含契約沒價格的專門問題。所以站在管理財政的立場，不能不加以注意，如何才能價廉物美，剔除中飽，達到節約經濟的目的，不能不研究對於支出的技術程序，今分三點說明於後：

(一) 依照管理權的不同，各國對物支出大約分三種制度：

(甲) 英國的集中制

英國對於公共營造及官署用品的供給採用集中制。由一個機關統一籌劃辦理，例如除軍事建築由海陸軍部自擬圖案外，其他民政建築均由工務建設局，統一辦理，凡工程的設計，興築，修建及監工等全由該局包辦。至於各機關所需文具及印刷等官署用品則由文具公用局，統一購置，以公庫儲藏，足敷六個月的用量爲限，以便陸續分給各機關應用。工務建設局及文具公用局的職權並不以供給爲限，而且也有監督用途的權力，若無正當證明，兩局可據理拒絕供給及削減其數量，而且預算亦由兩局統一編製向財政部及國會提出，所以負責者不是各機關而是兩局。

集中制很明顯的有四個優點：(甲) 設備供給皆有整個計劃，不至於重複或衝突。(乙) 設備供給可以標準化。(丙) 大量生產或大量購置，可以價廉物美。(丁) 各機關腐敗回扣及中飽浪費之弊端可以免除，而且統一處理監督亦易。

(乙) 美國的配分制

美國一九二一年以後設立預算局，又設一公用配分總局，施行一種配分制度各機關首長於購置用品或建築工程，須依照公用配分總局之計劃負執行的責任，至於公用配分總局長須監督用品的購置，交割、分配、付款等項，於必要時得向總統或預算局長控訴，此外各部署機關代表又組織公用配分委員會，協助財政部長處理一切公用物品之購置分配及公共營造的擬具計劃，該會委員稱配分委員內有一總配分委員，各配分委員又各管一部共設九部：(甲)聯合救濟部(乙)聯合購買部(丙)聯合清償部(丁)聯合貿易部(戊)聯合整頓類別部(己)聯合立約與審計部(庚)聯合不動產部(辛)汽身輸運部(壬)永久印刷評議會，此制行後成績良好，一掃過去無計劃及浪費之弊病，此制採集中制及分散制，頗適合美國國情，因美國疆域遼闊，完全用集中制，不無困難，不如由一主動機關，以分配其整齊的計劃於各機關，並責成各機關執行較為有效。

(丙) 法國的分散制

此制係公共營造或官署用品由各該機關自立預算，自行處理，並無專門機關統一計劃辦理，此制弊端甚大，不但無整個計劃，而且常常發生浪費，不易監督。法國的各機關房屋建築除構造維持修繕外均由各機關自行辦理，其他附屬品及用品的購置亦然，此制顯然是經濟而浪費的。

(丙) 承辦人的選擇有任意選擇與投標二種方法。

(甲) 任意選擇，可以使官吏廉潔負責，又方便敏捷，自可收價廉物美之效，但此種弊病不鮮見，往往不是串同舞弊就是被欺受虧，此法不常用之。

(乙) 投標，就是由主管機關公布所需的建築或物品，徵求人民承辦投標，提出價格及詳細詳對如數量品質材料交貨或完工日期等，由政府開標決定之。此法較優，第一可利用各企業者的競爭，價格可減至最低，第二條件公開，可免除官吏舞弊，又可對人民表示負責，但此法亦不能絕無流弊，有時商人為競爭得標起見，以最低價格承辦，往往明知虧本，事後減低品質以爲塞責，有時商人互相勾結共同提出高價，使廠商吃虧，不過比較起來，這些弊端還是很小如嚴格執行公平的投標，比任意選擇要優多矣。

(三) 承辦人價格的決定亦有三種方法：

(甲) 定價，即對同量同質之物，雙方議定固定價格，然後依件計算，或將工程估定總價或包與建築公司或將各單位分別定價，均可採用，此法最好要排除中間商人，以免公家浪費或承攬商人損失。

(乙) 活價，在物價變動時採用之，又有二法：

(甲) 臨時價格，雙方根據目前生產成本與消費量定之。

(乙) 契約價格 雙方交易自應價格。又規定一定期間後商人認為價格不足時，可以請求增加。

(丙) 審計價格 總於契約中規定何時對有關之物的價格如煤鐵人工運費等隨除審訂而變動其價格。

(丙) 成本外加酬勞費 其辦理有英(英)底額法即對商人與以定額之酬勞金。(乙) 比例法 比例貿易總本亦而與以百分之幾的酬勞金。

以上乃平時的狀態而言，戰時商人有獨占情形時，政府可組織專門委員會並規定最高價格而從事徵用或採用其他預方法。

(註一) 關於支出的技術程序則參閱

- A. C. Thomas: Principles of Government Purchasing, P. 167, et. s.
Whites: Principles of Public Administration, Op. Cit., P. 729 et s.
Gaston Tere: Cours des Finances Publiques, Op. Cit., P. 767, et. s.

第五章 中央支出與地方支出

第一節 中央支出與地方支出劃分的原則

近世以來，自治思想日漸發達，地方政務的範圍，日漸擴充。昔日無人注意的地方

財政問題，遂爲世人所重視，因此，中央與地方支出劃分的標準亦爲一般人士所關切，昔日有所謂「利益說」與「經營便利說」作爲決定中央與地方支出劃分的標準，其主張不無相當理由，但中央與地方政府均爲該人民福利之公共團體，其職務分配的主要問題，不僅在權限責任的分配，並且還要考慮到效率與經濟的問題，支出的劃分要與中央與地方政府在執行職務時得到方便與最高的效率，才是比較合理的原則，英僑巴士特爾爾所主張的三項標準，與此原則很相符合，今列舉如下：

(一) 事之關於全國利益者，應歸中央，事之屬於地方利益者，宜歸地方。

(二) 事之需要高深智力及技能者，應歸中央，事之需要嚴密監督者，宜歸地方。

(三) 行動之需要全國一致者，應歸中央，行動之因地制宜者，宜歸地方。

上述原則的劃分，甚爲恰當，但在實行時，常感困難，因爲利於地方人民的專業，大約同時亦利於全國人民，例如地方教育及地方交通等專業即爲顯明的實例，因此，塞列格曼又主張劃分的原則要注意效率適宜及充裕等問題，凡宜歸地方者，則由地方辦理，如地方財源不足應付時，中央應設法補助。

國家對於公共事務要向人民負最後責任，所以中央及地方支出劃分以後，如地方政府因需費太大而不願或無方與辦時，國家宜代辦之，例如灌溉工程及河道疏濬，中央政府要負修導之責任，又如地方政府對於衛生事業及道路建築加以忽視者，中央政府應努力補

動，並促其完成，總之，公共事業的舉辦，中央與地方政府宜通力合作，共同謀增進全國人民的福利，中央政府尤其要負督促的責任，這樣纔能使人民的經濟生活日漸充裕，國家也可以富強了。

根據上列三原則之劃分，則屬於中央支出者有國防費司法費外交費三項，蓋國防司法外交均以國家爲主體，具有全國統一性質，應由中央預算內支出之，其屬於地方支出者有警備費衛生費地方建設及初級教育費等四項，此四項均與地方人民有密切之利害關係，宜歸地方支出，至於支出應由中央及地方分別負擔者，例如議會支出，國會由中央支出，地方議會的經費就要歸地方負擔了，此外高等教育由中央主辦，中等教育則中央及地方均應共同負擔，又如警察費本係屬大衆治安的利益，但由國家主辦，不方便又不經濟，宜歸地方辦理，其經費由中央及地方分別負擔，又如重要鐵路及河道應由中央負責興築及修濬，但是各地的鄉道及小河小江的改良疏導，就要地方政府辦理了。

第二節 英美法三國中央與地方的財政關係

巴斯特布爾曾謂一國歷史情形爲該國之物質環境與人民氣質的產物，中央與地方支出往往因歷史的傳統影響而互異，並無一固定的劃分標準，美國瑞士採用地方分權，各有其歷史背景，法國行中央集權制，係專制政治的遺物，今以英美法三國爲例說明三國中央與地方財政之關係，藉供吾人之參考。

(一) 英國

英國地方政府，其組織甚為複雜，約分六十四個行政區，內有獨立的七十四市邑，此兩種地方組織即行政郡與市邑。同受中央五部如內務部商業部教育部農部地方政府部等五部的監督，並由中央給予地方補助金，其數額依各年的成績及情形不同而定，補助金多指定為下列七種用途：(甲)警察(乙)初級教育(丙)工業及成人學校(丁)公共衛生(戊)道路(己)保護精神錯亂者之費。(庚)救恤貧窮費，此種辦法名為補助制度，英儲衛布氏(W. B. S.)曾論此種制度有四種目的：

(甲)使各地方負擔之不平等的程度可以減少，並救濟貧民，使其地方政務不至於因經費關係而陷於停頓。

(乙)中央政府對地方給予補助金後，進一步控制及監督地方政府之權力，容易發生效力。

(丙)補助金制度可以鼓勵地方政府增加全社會人民所需要的支出。

(丁)對於全國公共事務的效率比較有一個全國最低程度的標準，補助金制度可以考查地方政府的辦事效能。

英國採用此制以後，中央與地方財政之間有聯接而無隔閡之弊，收入方面，中央與地方稅收不同，並未劃分，而由一機關辦理，每半年或一年中央之地方政府部常對地方政府

之會計加以審查，惟有特許狀之城市則爲例外。

(二)美國

美國爲聯邦國家，中央政府無控制監督各邦之權，各邦之官吏，由各邦之人民自選，執行職務，自行行使其職權，美國聯邦共分四十八州及哥倫比亞行政區，州爲行政及地方自治之區域，州之下又分爲城市及其他地方單位，地方官吏，多爲民選，未受邦政府委任，然各邦在憲法上及立法上，尙可以有控制地方區域之權。

中央與各邦之財源，完全劃分，中央從前之收入，多爲間接稅，後亦徵及直接稅，如所得稅，公司稅等，各邦之收入，大部得自財產稅，中央與地方之間亦有補助金制度，此制倣效英國，因爲美國各邦各自爲政，對於全國性之問題，毫無聯繫，非採用中央集權，不能普徧救弊，各邦政府與地方政府之財政關係更比中央與各邦的關係要複雜，財源的劃分，只是局部的例如財產稅所得稅及營業稅等，差不多爲雙方共同的收入，邦政府與地方政府之間亦有補助金的辦法，不過並不是作爲控制地方政府的工具，古德諾(G. D. Goodnow)教授曾批評美國地方政府制度說行政上完全採用分權，而全靠立法方面的制裁以爲補救，這是和法德各國不同的地方，各邦憲法，對於地方政府的權限，徵稅的限度，以及稅捐的種類，都有限制的，即借債的權限，亦有規定，但多未履行，至於地方政府的會計，由地方官吏，自行審查，各邦政府，例不過問，美國這種辦法是偏於地方分權，要人民自

治程度很高的國家，才能行之無弊。

(二) 法國

法國採用中央集權制，政府的一切權力，均操於中央政府之手，地方政府之權，係中央政府所賦與，法國共分省、州、縣、市四種行政區域，省和州均各省長州長及議會，省或州長均由中央任命，代表中央或省處理地方政務，有自由決斷之權，省議會之職權甚狹，州議會主要職務為分配各市應納直接稅的數額，縣為司法及選舉的區域，市方為法國行政及地方自治的基本單位，具有法人資格，各省市長由市議會推選，主管市行政事務，市議會為議事機關，市長及市議會均在內閣監督下而直接受省長的指揮，一切決議，要向省長報告並徵求同意，市議會預算也要送省長審查，省長並可令其作種種責任上應有的支出，省長與內閣對於市長，均可停止其職務，並由總統命令撤職，至於市議會，內閣對之有停止開會及解散之權。

中央對於地方政府還有立法方面的控制，地方政府必經法律允許之後，始能課稅，發行地方公債，必須內閣同意及國會批准，才能募集，此外又有會計法院除審查中央及各省收支外，對於各市之收支帳目，亦負審查的責任，至於收入制度方面，省與市的稅源，大部分乃就中央原有的稅另加征附加稅，若為省與市所特有的獨立稅項，則為數極少，日本中央與地方收入的劃分多採附加稅制，大體上與法國制度相似，法國這種中央集權的制度

對於地方財政的管理方面有極大的便利，可說是一個良好的制度，但地方政府極少自由，地方財政因此也缺乏彈性，不能不說稍稍有憾。

總而言之，英法美三國制度各有其特色，法國的中央政府權力過大，行政效率可以增強，美國地方政府保有充分的自治，地方財政較具彈性，但是行政效率就低落了，比較起來英國的補助金制度一方面保存地方自治的權限，他方面中央又可監督地方財政而增加行政效率可謂兼採二制之長，是一個比較折衷的辦法。

第三節 我國中央及地方支出的劃分

我國中央和地方收費之劃分，始於清光緒三十四年秋憲政籌備事項內所規定的改訂國家稅地方稅章程的條款，但並無收費的支出範圍，迄民國元年冬，由財政部制定國家費地方費之標準，作為編製國家及地方預算時的依據，其屬於國家費的項目照規定為立憲費，官俸官廳費，海陸軍費，內務費，外交費，司法官廳及監獄費，專門教育費，官業經營費，工程費，西北拓殖費，征收費，外債償還費，清室優待費等十四項，至於地方經費之項目，則為立法費，教育費，警察費，實業費，衛生費，救恤費，工程費，公債償還費，自治職員費，征收費等十項，在民國二三年預算案，均依此分類，迨三年六月，取消國地稅名目，而地方應支各款，亦隨改歸財政部一併支配，於此種標準，又不適用，至民國五年以後，舊國會恢復，此種標準，經國務會議議決，仍復援用，但民國六年以後，

國家多事，八年及十四年試辦預算均名存實亡，毫無標準可言。

民國十六年六月，國民政府財政部召集中央財政會議，議定劃分國家支出地方支出暫行標準案，七月修正公布，十七年召集第一次全國財政會議於首都，將原案重加審議，並加以修正，於是年十一月公布施行，屬於國家支出者為中央黨務費，中央立法費，中央監察費，中央考試費，政府及所屬機關行政費，海陸軍及航空費，中央內務費，中央外交費，中央司法費，中央教育費，中央財務費，中央農礦工商費，中央交通行政費，警備事務費，中央僑務費，中央移民費，總理陵墓費，中央官業經營費，中央工程費，中央年金費，中央內外各債償還費等二十一項，屬於地方支出者，為地方黨務費，地方立法費，地方行政費，公安費，地方司法費，地方教育費，地方財務費，地方農礦工商費，公有事業費，地方工程費，地方衛生費，地方救恤費，地方債款償還費等十三項。

民國十九年二月，國民政府公佈之中華民國十八年度試辦預算章程附劃分國家支出地方支出標準，其間款目略有補充詮釋，漸臻完備，但精神上與十七年頒行劃分標準大致相同。

民國二十年十一月，國民政府公佈辦理預算收支分類標準，關於國地收支的劃分，源有多大變更，嗣於二十一年七月及二十二年三月先後均有修正，現錄其標準於左：

(一) 國家支出 (甲) 屬於普通會計者有十六類：一、黨務費 二、國務費 三、軍務

費 四、內務費 五、外交費 六、財務費 七、教育文化費 八、司法費 九、實業費
十、交通費 十一、鑛務費 十二、建設費 十三、國有營業資本支出 十四、補助費
十五、撫卹費 十六、債務費

(乙)屬於營業會計者有八類 一、路政支出 二、電政支出 三、郵政支出 四、航業支出 五、農業支出 六、鑛業支出 七、工業支出 八、商業支出

(二)地方支出 (甲)屬於普通會計者有十四類 一、黨務費 二、行政費 三、司法費 四、公安費 五、財務費 六、教育文化費 七、實業費 八、交通費 九、衛生費 十、建設費 十一、地方營業資本支出 十二、協助費 十三、撫卹費 十四、債務費

(乙)屬於營業會計者有七類 一、路政支出 二、電政支出 三、航業支出 四、農業支出 五、鑛業支出 六、工業支出 七、商業支出

民國二十三年五月第二次全國財政會議，財政部提出之整理地方財政案，其中關於省與縣市收支之劃分標準，准由各省自行擬訂，但須注意者有五，關於支出者有三，二十四年七月國民政府復公布財政收支系統法，該法第十四章與其附表二，規定各級政府所屬各類支出，尤為詳備，計分中央支出為二十三類，省支出為十七類，市支出為十六類，縣支出亦為十六類，惜乎抗戰發生，環境特殊，此法遂未實行，二十八年九月國民政府公佈縣各級組織綱要，關於縣支出的範圍有明確的規定，三十年六月財政部召開第三次全國財政

會議於重慶，決定改訂全國財政收支系統，共分國家財政與自治財政兩大系統，這是近年來中國財政史上一個大革命，不能不大書特書者，改訂「財政收支系統實施綱要」並由財政部呈奉核准於三十年十一月八日由國民政府明令公佈並規定於民國三十一年起實行，茲將其國家財政支出與自治財政支出之項目摘錄如下：

(一) 國家財政系統支出之部

- (1) 政權行使支出
- (2) 國務支出
- (3) 行政支出
- (4) 立法支出
- (5) 司法支出
- (6) 考試支出
- (7) 監察支出
- (8) 教育及文化支出
- (9) 經濟及建設支出
- (10) 衛生及治療支出
- (11) 保育及救濟支出
- (12) 營業投資及維持之支出
- (13) 國防支出
- (14) 保安支出
- (15) 外交支出
- (16) 僑務支出
- (17) 移殖支出
- (18) 財務支出
- (19) 債務支出
- (20) 公務人員退休及撫卹支出
- (21) 損失支出
- (22) 信託管理支出
- (23) 補助支出
- (24) 其他支出

(二) 自治財政系統支出之部

- (1) 政權行使支出
- (2) 行政支出
- (3) 立法支出
- (4) 教育及文化支出
- (5) 經濟及建設支出
- (6) 衛生及治療支出
- (7) 保育及救濟支出
- (8) 營業投資及維持之支出
- (9) 保安支出
- (10) 財務支出
- (11) 債務

支出 (12) 公務人員退休及撫卹支出 (13) 損失支出 (14) 信託管理支出

(15) 協助支出 (16) 其他支出

以上之規定中，國家財政包含原屬國家及省與行政院直轄市（除自治財政收支部份外）之一切收入支出，自治財政以縣市為單位包括市、縣鄉（鎮）之一切收入支出；這種劃分很顯然的有個優點：第一中央統籌全局，各省經費，較易配合。第二各縣市與中央財政關係較為直接，今後補助金的核給，更為容易。第三省財政一級取消後，中央對地方財政的控制力量加強，監督地方財政更為有效。第四自治財政可以充裕，則地方自治的推進當能迅速實行。

至於關於我國支出的概況，在第五篇預算論中再加以詳細討論，為避免預算數字的重複起見，此處從略。

第三篇 收入論

第一章 收入的意義及歷史與分類

第一節 收入之意義

國家爲執行其應有的職務起見，必需勞務與貨物，遂不能不有各種不同的支出，因此，更不能不有種種收入以爲應付其支出之用，財政學上研究政府獲取種種收入之問題，稱之爲公共收入論。本書爲求簡明起見，逕稱收入論，收入論的研究，在財政學上極爲重要，英國財政學家道爾頓即以之作爲全書之中心，並在卷首討論之。蓋支出論及預算論，往往與法律政治等問題有關，公債論爲收支不適合時之臨時應付的方法，如果預算平衡，收支適合時，就失其重要性了，所以，收入論可謂財政學的重心，尤其是租稅問題的研究，不能不特別注意。

收入的意義，隨時代而不同，從前各國所需勞務，多直接由人民担任，所需貨物，亦多由人民輸納，例如中國古代的井田制度及租庸調布帛粟米的貢賦，與各種差役等均是，降及近世，貨幣經濟制度發達後，國家之收入與支出，大都用貨幣額表示，所以，收入的意義，可謂政府因充職務上的各種需要向人民用種種方法所獲的取貨幣總額，政府向人民

獲取收入通常採用二種方法：一爲本公法上的行爲，用強制手段向人民徵課，各種稅捐均屬之，二爲依私法上的原則，用私經濟交換手段而獲得的收入，如各種國有財產及國營企業收入均屬之，至於國家收入，在今日尚不能全以貨幣計算，例如兵役義務，人夫徵發，無給名譽職，及田賦徵收實物等，但這不是常有的現象，公共收入，大部份都用貨幣額來表示，各國的預算編製都是用貨幣計算的，因此，我們可以這樣說：現代國家的收入是貨幣，勞務與貨物雖爲公共支出實質的對象，却不能算是公共收入。

英國財政學家道爾頓會謂公共機關的收入有廣義狹義兩種，廣義的收入包括所有的一收納，狹義的收入爲通常所說的歲入前者例如公債收入及發行紙幣收入均屬之，後者則爲租稅收入公營企業收入公產收入行政收入等通常的國家收入均屬之，這種分法我們認爲並無必要，因爲公債問題另有專篇討論，所以本書所討論的收入，乃指普通歲入的涵義而言。

第二節 收入的歷史

爲共收入的歷史演進，大約可分四個時期：

(一) 官有地收入時代

此時代之收入以官有地的收入爲主，在上古及中古的封建時期，國家的公經濟和王室的私經濟混爲一談，並無區別，公共支出多由王室的土地收入中支付，當時王室擁有廣大

的土地，收入頗鉅，又因國政簡單，公共支出比較不多，所以將王室的土地收入抵充公共支出，已可勉強應付，遇不足時，始由臣民實納捐款以補助之。

(二) 特權收入時代

自從十五六世紀以後，歐洲封建制度逐漸動搖，君權逐漸集中，國政日繁，經費日增，國君土地，多分與寵臣僧侶，收入遂感不足，於是君主乃利用其所謂最高主權的地位，而得到種種特權收入，以應付公共經費，蓋土地河川爲君主所有之物，人民欲開發天然利益，利用天然力，均須對君主有特殊報償，而後能得其允許，於是採鑛者，須納採鑛者，製鹽者須納製鹽費，漁獵者須納漁獵費，舉凡一切天然利益，莫不屬於君主の特權，非有賦納，莫敢染指，同時他方面君主又是政治上的最高主權者，因此而有鑄幣權，裁判權，索官權，懲罰金沒收財產之權，以及關稅權，郵政權，無主物之佔有權，無遺族之繼承權等等，其種類多達四百餘種。

(三) 租稅收入時代

自從十八世紀末葉以後，民主思潮勃興，憲政日漸萌芽，專制日趨沒落，國家爲國民全體所有物，非君主所有物之觀念乃大明，於是國王私產收入，與國家收入劃分，昔日森林曠野公產等官有地亦多變爲國家公有財產，逐漸轉讓與人民，至於各種特權收入，亦以政體及人民思想變更，失却其存在的根據，或完全廢止，或改爲規費或改爲租稅，如關稅

稅與繼承權變爲關稅與繼承稅，製鹽探鑛變爲專賣收入等是，並且原有各種收入，實不足以應付，於是租稅更特別發展，成爲現代公共收入的中心，此即事實上租稅收入比較額之，容易達到目的。在理論上租稅是由一般人民共同負擔，以此維持國家的生存，與特權收入，大不相同，更合乎民主政治的原則，並且租稅的思想也因政治經濟的演進，逐漸進貴，因此，十八世紀迄今，租稅收入仍佔極重要的地位。

(四) 國營企業收入時代

公共團體，日趨發達，其政務日益繁雜，其經費亦不得不日益膨脹，其經費收入，不足以供應用，且社會組織的根基，亦已漸見動搖，租稅雖曰普通公平，而實際上貧窮者轉嫁的結果，實讓下級之人民，政治雖曰平等自由，而實際上富有者實時代的，若的結果，徒使勞動階級困苦窮連，窮無所告，於是社會主義思潮興起，而一般租稅之遂爲泰矢之前，國營企業收入大有取而代之之勢，例如鐵路國有，鹽酒茶糖歸公家專賣，殆其萌芽，土地國有論，資本國有論，及壟斷主義論，均可謂爲希臘，蘇聯之政治，卽爲實例，舉凡國內一切大企業，俱收歸國辦，以盈利充國用，其不能自辦者，則以專賣權形式，讓予一人專賣經營，但蘇俄之租稅制度，並未廢止，且逐漸恢復，是故國營企業收入能否代替租稅收入，爲財政上開一新途徑，則尙在試驗之時期耳。

再就其他各國觀之，代議政治，猶尙維持數百年的歷史，租稅征收的輕而易舉，較諸

國營企業的经营煩雜，殆有不可同日而語之別，不過，多數國家實況制度，仍謀極力改進之計，各國國營企業時代之到來爲時尚早。中國爲三民主義之國家，中山先生在三民主義中主張以平均地權，節制私人資本及發達國家資本的三種方法來求民生主義的實現，那末，三民主義的財政制度下自然國營企業收入佔極重要的地位，毫無疑義，今日之中國財政，已有這種趨勢了。

第三節 收入的分類

收入的分類：因各財政學家的觀點不同，彼此互異，言以收入是否有繼續性爲標準，分爲經常收入與臨時收入二種，亦有以收入的權源不同爲標準，而分爲公法上之收入與私法上之收入者，尙有以收入之經濟上的關係如何，而分爲公經濟收入與私經濟收入者，又有以收入之獲得是否出於有預定計劃爲標準而分爲計收入，偶然收入與非常收入者，又有以收入之來源如何爲標準而分爲直接收入間接收入與預先收入者，此外尙有以收入的方法爲標準而分爲無償的收入，契約的收入，與強迫的收入者，種種名稱，殊不一致，茲將學理上之分類，擇要說明於後：

(一) 亞當斯密氏

關於公共收入的分類，自亞當斯密氏而始著，亞當斯密氏分公共收入之來源爲二：(一)公共收入屬於君主私有或國家公有之產業者(二)公共收入，課自人民之財產者

善之，卽租稅也，這種收入的分類，極爲簡單而明晰，德國學者遂採用這種方法而主張把公共收入分爲公經濟收入及私經濟收入二類，日本學者又倣效之，其實，這種分類很可批評，法儒謝士（Gaston Jéno）曾謂國家一切收入都是公經濟收入，此語真是一針見血，而且公有產業的經營要顧全人民利益，其性質與私有產業完全不同，所以，不能稱爲私經濟收入，而與公經濟收入相對峙作爲分類的標準。

（二）巴斯特布爾氏

亞當斯密氏的分類，久爲英國學者所採用，巴斯特布爾的分類，本諸斯密氏遺意，分爲兩類（一）政府以法人資格取得之公共收入（二）政府藉主權徵課而獲得之公共收入，經濟收入，地租，利息規費等，實屬諸苦，各種租稅如普通稅及特別稅，則屬於後者，這種分類很簡單，但巴氏素不重視分類，謂各國均有其歷史背景，並無一固定的分類可以適用於各情形不同的國家。

（三）亞當士氏

美德亞當士分公共收入爲三類：（一）直接的，（二）間接的，（三）預先的，第一類收入卽指政府所獲自公產公業贈與與賠償或充公而言，第二類收入，則由政府運用主權以取之於民，如租稅規費罰金及特賦之類是，第三類收入，卽爲公債之募集，及廣券之發行等是，關於第三類，亞氏之意，以爲政府於軍事發生需用孔急之時，或修築鐵路河道等

大工程之際，可以採用，但須預設償還之力，不可濫舉，這種分類亦有可批評的地方。第一類的收入界限很難分清楚，不免有重複的地方，第三類公債收入，以狹義言，日後仍須償還，並非政府的收入，即以廣義言，可認為特別收入或臨時收入，亦非普通收入。

(四) 塞列格曼

塞列格曼氏分公共收入為三類：(一)無償的收入，即贈與或捐助之物品貨幣等是，(二)契約的收入，即純係商業性質的收入，由政府以法人資格與人民所發生的契約關係而來，如公產公業之類均是，(三)強迫的收入，則由政府運用主權向人民徵課，如土地徵收權懲罰權及租稅權之類是，租稅權中又可細分為規費特賦租稅三種，塞氏的分類法比較詳備，但多為理論的分類而不合實用，其第一類無償收入在各國現行收入中為數甚微，不足以與契約及強迫收入並列，至於特賦多為地方稅，不能與租稅並列，此外塞氏將規費與租稅的分別過於細密，亦無裨於實用。

(五) 羅茲與卜來恩

羅茲分公共收入為五類：(一)商業的收入，(二)行政的收入，(三)租稅的收入，(四)公債的收入，(五)簿記的收入，這是依國家收入來源的性質不同而分類的。至於卜來恩的分類僅有三種：(一)租稅收入，(二)規費收入，(三)生產收入，卜氏收入分類與上述各家，大同小異，而且把規費收入和租稅生產收入亦不甚恰當。

以上各家的分類方法互異，雖持之有故，言之成理，但欲求簡括明白，尙難會乎理蘊。本書爲求說明便利切合實際起見，分類方法極爲簡單，卽分租稅收入及非租稅收入二種：租稅收入並分爲直接稅及間接稅兩種，非租稅收入則分爲公產收入行政收入國營企業收入專賣事業收入四種，至於公債收入雖可歸於非租稅收入一類中，但其性質不同，另有專章加以討論。本籍以後各章就依此方法討論之。每章除討論各種收入的性質及原理與稅制得失外，並介紹中國最近的事實以爲印證，使理論與實際打成一片，並爲排列順序整齊起見，以後的各章中先討論非租稅收入，再討論租稅收入，最後並說明中國現行的稅制。

公有行政財產亦稱公有公產如道路河川行政官舍

公產收入

公有財政財產亦稱公有私產如公有鑛山森林土地房

第一部 非租稅收入論

第二章 公產收入

第一節 公產收入的意義及種類

公產者為國家直接管有的財產，而以其收入供公共支出之用，公產收入在昔日之財政史中甚關重要，波丹（Jean Bodin）及德國官房學派討論國家收入時，甚為重視之。但租稅制度盛行後，歐西各國如英法等多將公產轉售於人民，所存者極少，公產收入在今日之國家收入中，就不佔重要地位。

公產的種類大別有二：一為公有行政財產，亦稱公有公產，即政府直接利用以達行政目的或作公共利益之用的財產，如道路河川，行政官署，學校房舍等是，二為公有財政財產，亦稱公有私產，即政府利用以取得收入，作財政上補助的財產，如公有鑛山，森林，土地，房屋等是，公有行政財產，其創設與維持，都需要鉅額經費，如博物館及公園等，而在收入上的效果，除對非常處分時，賣却之非常收入外，僅有一部份能取得規費收入，恐仍不足供維持本身的經費支出，故本節所述僅限於公有財政財產之收入。

公有財政財產之收入又可分為不動產收入及動產收入二種，不動產收入包括土地森林

礦山水利等等的收入，動產收入則有存款、貸款、股票、紅利息金等等的收入，此等收入的基礎，與私經濟的收入無異，常隨供求情形及物價漲落而定，今分述於後：

(一) 不動產收入

(甲) 土地 公有土地收入在古代財政中頗佔重要的地位，波丹氏嘗謂國家的經常支出，可以公有土地收入應付之。亞丹斯密氏則極力反對公有土地，並謂不如轉讓私人，深耕易耨，收穫必豐，國家又可獲得鉅額收入，允稱兩利，無論贊成或反對，此為各國政治經濟社會的制度問題，而非財政本身的問題，例如蘇俄實行土地國有及集體農場制，土地收入自佔重要的地位，但英美各資本主義國家，土地多為人民私有，公有土地極少，其收入遂不必重視。

公有土地的經營方法有二：一為自耕法，二為佃耕法。佃耕法又可分為長期租佃及世襲租佃二種，以耕種之效率言之，佃耕法較優於自耕法，各國均採用佃耕法。鮮有行自耕法者，不過在蘇聯的國營農場和集體農場則極為發達。

(乙) 森林

現代各國的森林多為公有，且為各國一致的主張，其理由有五：(1) 森林的功用，可以調土質，變氣候，防水患，有裨于一國的農事工業和衛生很大。(2) 森林的收獲，常隨國富之增加而上漲，此種利益，不應歸於私人，而應為國有。(3) 管理森林，須有專門人材為之負責，且以科學管理森林的方法使全國統一。

較爲經濟而具有永久性。(4)木材爲國家所需要，源源供給，不可稍斷，如讓私人培植林木，能否按時供給，殊屬疑問。(5)森林事業雖爲獲利優厚之事業，但需要之期間甚長，私人每不願爲之，故宜歸國營。

國有森林不獨在地曠人稀，以農立國的國家中極爲相宜，即使在歐美各工商國家，亦很普遍，至於國有森林的經營方法，雖有直接管理與委託管理的分別，但以森林的特質而言，各國大都採用國家直接管理的方法最爲適宜。

(丙)鑛山 自中世紀以來，鑛山本認爲君主の特權，君主常以出租鑛山以謀收入，德國官房學派即曾如此主張，但自由主義風行以後，各國國有鑛山處分殆盡，現在保存製煉者祇有德國而已。惟晚近以來，政府統制經濟及社會政策，蘇聯鑛山全歸國有，岡毋待言。又如美國聯邦政府仍保存地下鑛權，墨西哥一九一七年的憲法，亦以鑛利爲公產，我國最近公布的礦業法，其第一條亦載明中華民國領域內之鑛，均爲國有，必須以礦業法取得鑽業權，始得開採，此即國有鑛山之實例，所以，近代各國鑛山更有恢復國有的趨勢。

(五)水利 水利的種類可分爲灌溉，航行，水力三種，前二種的河流除世界著名的運河外，其通過可以收費，但大都歸國家公共利用，並無收入可言，惟自近代利用水力發電方法發明後，有關生產工業極鉅，且水力之利用極爲容易而收入確實，宜

歸國有，例如歐洲國家如義法瑞典挪威美國等都有很大的水力，尤以義大利爲最，其水流分配於國境內，大可利用，以補產煤之缺乏，義大利財政學家尼低爾將來義大利的財政可賴此以資挹注，其言頗有至理，但近代各國對水利立法尚不注意，將來各國產煤，若一旦用罄，則各國水力，勢非收歸國有而便於利用不可。

(二) 動產收入

(甲) 基金與資金 基金係國家預儲一筆特別費，以供某項用途不時之需，或欲達特定目的，而設之基本金，前者如戰爭準備金，社會救濟金是，後者如教育基金，償債基金等是，資金者，係爲公共營業資本以外之一切爲特種事業的便利而設之基本金，例如製鐵廠兵工廠造幣廠印刷所郵政匯兌儲金等項的資金，以及不屬產改良資金，營造物資金，各官業公積金等是，基金與資金的區別，頗不容易，自其大體言之，凡其設立之目的重在運用本金及支用利息者爲資金，重在支用累積所得之本金者爲基金，然實際上的區別，並不怎樣嚴密，我國預算法中積基金而無資金的名詞，至於資金與基金的本質，大抵爲存款或有價證券而鮮有死藏現金於庫者，不論其爲資金或基金，均能同樣的孳生利息。

(乙) 紅利與利息 前述資金與基金的收入，其形式大多由紅利與利息而來，然除此二者以外，公共團體，尙有以投資放款的形式，而獲得紅利與利息的收入，在政

府的本來目的，並非漁利，但實際上往往因此投資能得到收入，如母國經營殖民地，對殖殖有關於的事業，不惜投鉅資作經營，其目的并不在牟利，實欲對殖民地之政治經濟加以控制而已，如從前英國東印度公司，現今日之南滿鐵道會社以及德在南美之經營路權及橡膠等事業，因而獲得大部份的紅利收入，即為顯著的實例，又如政府在國內為監督某項工商業而加入官股或提倡某項工商業而官商合辦，其利潤及股息之獲得，均為常規之事。

此外尚有以公有工業，公有商業，公有交通業的財產亦作為財政財產者，但以上三種財產之本身甚少獲得直接收入，不過其工業商業及交通業等目的之利用而間接獲得利潤收入而已，不能算是財政財產，本書在國營企業收入一章中將討論之。

第二節 中國公產收入的概況

公產收入在我國預算中稱為國有財產收入，大多指不動產而言，我國疆域遼闊，不動產自然以土地為大宗，公有土地大約可分六種：

- (一) 屯田 屯田為清代屯兵戍守之地，以蘇贛浙皖四省最多。
- (二) 沙田 有江灘海灘之分，以蘇浙粵三省最多。
- (三) 旗田 旗田為前清恩賞旗民之地，冀熱遼三省占地最多。
- (四) 營田 前清軍隊所有及兵部所轄之一切土地建築物營田副產等均屬之，各省均

有，借官有土地之大半。

(五) 廢署官房 此類產業一半傾圮，餘則多由各機關售賣，存者絕少。

(六) 墾荒 荒地以察哈爾、黑龍江、綏遠、綏化、內蒙等省最多，但因連年內憂外患，國家多故，未能注意及之，荒地太多，未能盡量墾殖或開發，甚為可惜。

中國對於官產管理及清理，民國以來，會財財政部設立官產處以爲清理及轉讓人民與辦理，則科等事務，各省亦有設立官產處者，如河北、熱河兩省有合設之官產總處，財政部並爲整理沙田、墾荒、報領價格在江蘇、浙江各設有沙田局，又爲辦理安徽省之屯衛及官荒於十八年一月設立屯墾局從事清理，其他各省，則由財政部訂定表式由各省財政廳查辦兼辦，亦由歸鹽運使署兼辦者，如直隸鹽運使署設有淮南墾務局，卽爲其例，至於各縣之公產所在都有，清理並創造公產，對於縣財政之收入，當不無裨益。

至於公產的收入數額，因其散在各省各縣，統計甚爲困難，依民八預算共計一七，四五一，九一〇元，十四年預算列一四，四三九，三四三元，民國二十二年度修正預算數則列五，八七五六，五一一元，民國二十三年度修正預算數則列五，六五五，四四四元，民國二十四年度國有財產收入之預算數爲八，九九六，二四三元，民國二十五年度則爲五，八七四，九九元，民國二十六年度之預算數則更遞減爲三，九八五，四七九元，可見公產收入在財政上已不佔重要地位了。

我國森林於清季農工商部早已提倡經營了，民國成立後農林部並設森林局，專理林務，民國五年，又改設林務局，對於林政有澈底改進方針，國民政府成立以後更積極注重林政，造林運動並列爲全國七項運動之一，民國二十一年八月由立法院通過森林法，其總則第十條爲「森林依其所有權之歸屬，分爲國有森公有林及私有林。」並規定有下列必要情形者編爲保安林：

(一) 預防水害風害及澇害

(二) 涵養水源

(三) 防止砂土崩壞及飛砂墜石冰類雪等害

(四) 公衆衛生

(五) 航行目標

(六) 便利漁業

(七) 保存名勝古蹟之風景

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

至於林業行政在抗戰以前由實業部主管，戰後則由經濟部林業司辦理，民國三十年中央對於農林行政的重要，又設立農林部，積極推行農林行政，近聞各省有增設農林處及工

作站的擬議，則將來成績之進展，可爲預卜。

關於造林方面，僅就川黔滇桂湘贛浙陝甘寧青等十一省報告，二十九年已有苗圃面積三萬三千餘畝，育成苗木三萬五千餘萬株，對於特種經濟林木，尤注意提倡，如植桐面積，除人民自行培植不詳外，據各省報告，二十九年度，四川培植桐樹數百萬株，廣西推廣植桐面積十八萬餘畝，浙江推廣優良桐種九百萬石，造林五萬三千餘畝，湖南實登桐子六十三萬餘市石，推廣桐林面積六十七萬餘畝，餘如江西湖北雲南等省，亦各植桐甚多，但是從財政的觀點說，林業收入大都充推廣林政的用途還不夠，這完全是政府福利民的措施。

鑛產方面，中國天然的儲藏量，甚爲豐富，但限於人力資本及交通技術等問題，未能完全開採，甚爲可惜，戰前國營鑛業中以長興煤鑛及淮南煤鑛之規模較大，均由建設委員會主持，抗戰以後，經濟部資源委員會對於西南西北各省礦產極力開發不遺餘力，其中以雲南國營錫鑛，甘肅油鑛及綦江鐵鑛之規模較大，產量每年均有增加，其收支數字，則屬國防秘密，難於確知。

水利方面，國民政府成立以來，尤爲積極推進，不遺餘力，在各省水利建設之成績中以陝西省最好，不能不歸功於已故水利專家李儀祉先生在陝的努力成績，據統計報告，陝西省已成渠道有涇惠渠、渭惠渠、梅惠渠、織安渠、漢惠渠、黑惠渠、襄惠渠，共七區，

計灌溉面積一、八六三、〇〇〇畝，共用工程款一二、二八八、〇〇〇元，正在進行者有洛惠渠、滑惠渠、定惠渠、澧惠渠等四區，計灌溉面積共九一〇、〇〇〇畝，工程費爲二五〇六〇、〇〇〇元，抗戰軍興以後，西南西北各省水利建設，更有驚人的發展，主持機關有經濟部水利司，導淮委員會，黃河水利委員會，江漢工程局，揚子江水利委員會等五機關，在檢友委並進各機關之工作範圍爲：導淮委員會主持荊江之水利工程，揚子江水利委員會主持揚湖桂水道，隴江航運，馬邊河及西水航運與川省農田水利，江漢工程局整理嘉陵江水道，黃河水利委員會主持貴州清水江甘肅農田水利並修濬西康省之大渡河，華北水利委員會主持柳江工程，咸遠河、寧河及都江水程與川境農田灌溉之勘測設計等，四五年來的努力，成效卓著，據各省二十九年農田水利報告，各省近年已完成的工程計二、五一九、九五〇市畝，其正在施工者計一、三〇〇、四五〇市畝，而勘測已竣急待興辦者尚有九、八八二、六三〇市畝，自八中全會決議設立全國水利委員會，統轄全國水利事業以後，水利建設將有飛躍的進展，可以斷言，這些水利建設的經費，在國庫方面是負擔而非非收入，但是直接促進農業生產的增加及動力工業的發展，無形中培養稅源，於財政收入亦有極大的益處。

至於我國國庫收入，屬於基金資金紅利利息等者在預算中大都利爲公有營業之盈餘收入及利息和利潤的收入，後者數目微小不足道，前者將在國營企業收入的一章中討論之。

第三章 行政收入

第一節 行政收入的意義及種類

行政收入的特性實兼具有公共之目的及私人之利益兩要素，可說是介乎租稅收入和契約收入，或謂補經濟收入。二者之間的一種收入，美儒羅茲在其收入的分類中特另列一類，謂爲行政的收入，不無相當理由。

行政收入的種類可包括規費特許金特賦罰款四種，今證明於後：

(一) 規費

規費是人民對於國家或地方政府因事務或利益，需要國家的行爲或利用公共設備時所繳納的特殊報價，所以，規費的意義有二：一方面國家或公共團體有某種行爲時，他方面人民能享受特別的利益，而後向國家或公共團體繳納一定的費用謂之規費，這和以一般報價爲目的之租稅收入不同，但是國家的行爲又根據公法上的資格和權力，又是和私經濟交換爲目的之契約收入互異，所以，規費可說是帶有半公法半私法兩種性質的收入。至於規費的多少，由國家或公共團體規定之，私人不得參與，規費是人民對於國家行動的強制報價，並非根據契約性質的自由報價。

規費的種類，普通多分爲司法規費和行政規費二大類，凡法律行爲，對於審判及其他

司法行政事務，以爲特別報價而付的爲司法規費，例如審判費、執行費、抄銀費、遺產管理、承繼費，及各種登記費如禁治產、準禁治產、登錄財產轉移與結婚離婚等登記之規費均屬之。除司法規費外，尚有廣泛的規費收入，可歸於行政範圍以內，統稱爲行政規費，因其性質不同可分爲外交規費、內務規費、財務規費、教育規費、經濟規費等五種，如護照費則屬於外交規費，國籍取得費、戶口登記費、警察規費、證書費等則爲內務規費，國債登記費、票據執照費及租稅欠繳警費等又屬於財務規費。學費、實驗費、博物院入門費等則爲教育費，商品檢驗費、商標註冊費、檢定度量衡費等又屬於經濟規費。大約中央政府規費各種均有之，地方政府的規費則多屬於交通司法警察等各方面而已。

決定規費的標準有二：（一）費用主義，即以政府執行某種行爲時所需的費用爲標準，因此，凡同一種類的行爲，必收相等的費用，此法較爲簡單公允，普通小額規費，多採用之。（二）利益主義，即以私人因政府執行此種之行爲所受的利益爲標準，因此，不能隨各個的特別事務，而變動其費率，與該費用爲標準的定額規費不同，普通稱爲變動規費，或特別規費，此類規費又可分爲範圍規費及遞進規費兩種，範圍規費爲國家規定規費之最髙限度及最低限度，由主管的行政機關自行斟酌而定其費率，遞進規費，是依一定的標準而增高其比率而徵收的規費。此外又有依書類之容積而定規費之多少者，謂爲容積規費，依行爲之時間長短而定者，謂爲時間規費，依物件之價格而定者，謂爲價格規費，

此制的長處在於能按個人利益的大小而定規費，但是計算不方便，又因各人利益有主觀價值不同，很難估計精確。

規費徵收的方法亦有二種，一為間接徵收法，即貼用印花或使用稅印用紙，由當事人費用。二為直接徵收法，即直接收納現金之法，國家徵收規費，二法並用，地方團體徵收規費，多用第二法。蓋地方團體無權發行無記名式的有價證紙，如印花或稅印用紙。遂大多採用直接徵收法。至於直接徵收法中又可細分為官廳直接徵收法及金庫徵收法，自政府會計之統一方面言，以金庫徵收法較為適當，然事實上金庫設立的不普遍，如規費數額太少，又使金庫及納費人均不勝其煩，仍由官廳收納者為多，規費收入在各國行政收入中佔重要地位，惟有若干規費已變為租稅，所剩之規費種類已不多了。

(二) 特許金

特許金的名詞和規費的意義很相似，殊難加以區別，大體言之，特許金為行政機關對私人或團體，所給予的特權或允許，對於一般則在禁止之列，如鑛山權，狩獵權，司機特許等均是，特許金之獲取，政府不必執行一定的行為，而規費須實地執行某種行為，不過這種區別很勉強，案列格曼曾詳論特許金和規費的區別如下：當政府給與特許之時，如須執行一種職務，而所徵之數又僅足敷政府執行之費，可名為特許費，假使所徵之款，按照允許特許的價值以為標準，可以稱為特許稅，照薩氏的說法，特許金兼含有規費和租稅

的性質，不能不詳爲區別。不過，特許金的徵收往往有一個標準：（一）必須繳納者有所行動及所經營的事業須政府的允許，方能進行。例如開設撞球場及駕駛汽車，必先向政府聲稱登記及納費，才能開始營業。（二）對於特許權之請求手續不完全或未照章繳納費用時，則一切營業行爲，均爲違法，如無執照而司機及私立銀行錢莊等，一經發覺，政府即將予以嚴重的處分。各國特許金的收入，對於財政方面，亦不無小補，羅茲曾謂美國近年來特許金收入最大者爲公路車捐，其收入多爲修築新馬路及改良街道之用。

（三）特賦

特賦是政府爲促進公共利益，對於創辦新設備或營造物，與改良舊設備或營造物，需用鉅款時，向此等蒙受利益的人民，視其所受利益程度的大小，所徵課的特別捐款，謂之特賦，特賦取於特別享受利益的人，基於特別補償爲原則，與恩費收入甚相似，但不同之處亦甚多。即：（一）特賦所補償者爲公共設備或營造物之創設費或改良費。（二）其徵收係預定其地域內之業主爲負擔之人，以其日後所享利益分征之。（三）係以公共設備或營造物之創設或改良而受利益之物件如地點關係等爲征收費用的標準。（四）特賦的徵收有強制性，即凡享受改良之利益的人民，必強制繳納之。特賦和租稅的性質因其強制徵收及爲公益的目的極相類似，但其性質和租稅仍有差異之處，即（一）租稅係以一般爲公益爲目的，而特賦必須使特殊的私人享受改良物的利益才能徵收其費用，（二）租稅多根據

平等及能力與一致的原則爲征收的標準，特賦則以利益的程度爲征收的標準，(三)租稅有免除的例外，特賦則無此例外。

特賦征收的方法有二：一爲政府預墊鉅款創設或改良設備後，至發生利益時，始行徵收，二爲先向享受利益的人徵收特賦。然後創設或改良設備，二法互有利弊，須視當時當地及人民經濟情況而定之，使用特賦之款項所創設或改良的設備或營造物，以道路橋樑水閘公園運河堤防溝渠街燈等爲主，此等設備恆予附近業主及營業人享有特別的利益，課以特賦，亦甚相宜。但各人所受利益大小不同，欲估計精確作爲納費的標準，就很感困難，普通都是以地主產業面積或價值大小及距離改良物的遠近作爲計算分担費用的標準。特賦發源於美國，多爲各邦城市地方財政的收入大宗，英法德意諸國亦倣效之，可謂風行一時，日本法律上亦承認此制，吾國地方財政素感困難，地方建設遲緩，特賦之徵收，大可採用。

(四)罰款

凡私人違反公法或私法的規定，害及公益或國家的私益，國家爲保障團體生活的利益起見，不能不對私人實行處分，以確定私人的賠償義務，謂之罰款，罰款的多少，係以犯罪的程度爲標準，司法官吏及行政官吏，在判決罰金之大小時，是以犯罪的情形和輕重，參酌法令規章，加以決定，並非按照支付能力以爲標準。

罰款所包括的種類很多，在司法方面，有罰金，罰鍰過息金各種，在行政方面，有違警罰金，行政罰金，及財政罰金，如逃稅及煙酒罰款等項均是。此種罰款收入，在現代各國預算中，獨自設立一項目者甚少，亦有編入雜項收入以內者。有附入他種收入者，其表現之形式，極不一致。

古代罰款收入極為重要，君主常以罰款替代自由刑及其他刑罰。前清時官吏成邊者，有贖鍰的辦法，即為實例。此外處分或沒收罪犯人的財產亦可稱為變相的罰金，例如戰時拍賣敵人或漢奸的財產，其收入亦屬於罰金之類，現代各國財政收入，已不佔重要地位，因為罰款之目的無非藉此以示懲儆，使犯罪者有所戒懼，並不是以獲取收入為目的。

第二節 我國行政收入的概況

我國行政收入以規費為大宗，規費又以註冊費及司法規費，商品檢驗費與外交部的護照費，交通部航政船舶登記丈量檢查等費，及教育部的學費等較為重要，註冊費中分公司銀行商標商號礦業交易所會計師律師醫師輪船鐵路等註冊費，歸財政部經濟部衛生部內政部等有關機關辦理之，司法規費的種類也是包括甚多，屬於印紙者有審判費執行費送達費抄銀費翻譯費登記費書狀掛號等項，屬於狀紙者有刑事書狀費，民事書狀費，及報解狀紙費等，至於特許費及罰金收入其數甚微，特賦則在市財政中較為重要，各縣則甚少用之。歷年預算中均有國家行政收入之科目，今錄其預算數字如下：民國二十二年度國家行政收

入爲一二、六八九、八七三元，二十三年度爲一三、三〇〇、一五一元，二十四年度爲一四、四四九、六八一元，二十五年年度爲一三、三三一、三六〇元，二十六年年度爲一三、八三八、一五九元，數字每年均有增加，惟其中大都爲司法規費的收入，例如二十六年度之司法行政部的主管收入約佔八、四六四、七四八元，差不多是行政收入的三分之一，其比率最大了。

第四章 國營企業收入

第一節 國營企業的意義及範圍

國營企業之舉辦，在近代各國，日漸發達，其範圍亦日漸擴充，國營企業發展的原因，不外下列數點：（一）基於社會政策的需要，免除私人獨占經營的弊害，（二）爲增進社會的公共利益，積極謀增加人民福利。（三）因產業合理化的要求，對本國重要企業之大規模生產及作有效的統制起見而實行國營，（四）由於國防上的需要，資本設備非私人所能經營者。（五）公共支出日益膨脹，政府選擇適當的企業經營之，其利潤收入可供財政上的應用，既可以減輕人民租稅的負擔，又可以使國庫獲得大量的收入，可謂一舉兩得的事業。

國營企業的收入爲國家所直接經營的事業，以其成本盈虧之計算所發生的收益。（如

爲虧損時可說是負的收益？) 普通均以公營企業收入來包括國家和地方政府所經營的企業收入而言，惟中國自實行國家及自治兩級財政收支系統的劃分辦法以後，省營企業可附屬於國營企業之下，且省財政已取消，而縣營的企業又極少，本書爲求適合國情起見，採用國營企業收入的名詞，比較簡單明瞭。

欲知國營企業收入之大小，須視國營企業的範圍廣狹而定，國營企業爲國家直接經營的事業，其範圍亦隨各國政治經濟社會的情形與歷史背景和立國精神而不同，普通說來，其範圍有下列之標準。

(一) 獨占事業應歸國家經營，如鐵路郵政電報等各種交通事業。

(二) 與社會利益及國民生計大有關係的事業應歸國家經營，如煤氣，電燈，自來水等公用事業便是。

(三) 有關公共信用的製造業如鑄幣及貨幣的發行等應由中央造幣廠及國家銀行發行之。

(四) 私人不願經營的事業應歸國家經營，如森林事業，社會保險，簡易保險等是。

(五) 與國防有關的軍需工業及重工業如兵工廠及鋼鐵廠等便是。

(六) 國家各種天然資源如鐵礦的開發與水力的利用，由國家直接經營，可以補財政收入不足的事業。

以上的原則差不多都是目前歐美各國所採用作為國營企業範圍的標準，至於蘇聯實行社會主義，國營企業的範圍更廣，包括全部產業的經營，自然又當別論。

第二節 國營企業的經營方法及種類

國營企業的經營方法不外下列二種：

(一) 國家直接經營 此法亦稱自營，即由國家派員經營，歸國庫負盈虧的責任，又可稱為官辦，國家直接經營的方法需要有嚴密的監督制度及良好的政治風氣及負責任的訓練，才能使國營企業發生最大的效率。

(二) 委託私人公司承辦 此種制度又名為特許權，係國家不負經營之責，而委託私人公司承辦，由國家徵收一定的金額而已，但國家仍保有監督管理及處分盈餘之權，並可預定承辦期限，期滿則收回之，國家有時並可規定承辦工程條件及消費者所出價格，有時並得給予一定的補助金，此制的優點在貧窮落後國家可以利用外資謀開發，蘇俄重要工業多由美國資本援助而達到建設成功的目的即為實例，但這種協定條件很難使雙方公平，而有因陋就簡影響生產的效率低落之弊害。

此外尚有介乎以上二法之間的辦法，尚分為分利制和包工制兩種，前者為國家對於營業工人給予一定份紅利，後者由私人出一定價格向國家包攬一種工業，分利制甚少採用，包工制在古時甚風行，今日亦不多見。

國營企業の種類大約可分工業、鑛業、商業、交通業四種；今約略言之如後：

(一) 工業 十六七世紀重商主義盛行時代，當時歐洲各國爲提倡工業起見，往往設立模範工場，以資觀摩及改進之用，至今尚有遺留的如法國 *Sèvres* 的陶器廠，*Bohemia* 的玻璃廠，德國 *Munchea* 的啤酒廠，不過這種例子現在尚不多見，今日各國國營工業大都分爲兩種：一種爲公用事業如自來水廠，煤氣廠，電燈廠，等等，二爲軍需工業，如兵工廠、航空工廠、鋼鐵廠等等，現代國營工業最發達國家首推蘇俄，其次爲德國，英國則由地方政府經營之公用事業如電氣、瓦斯、自來水等，其數字亦極爲可觀。

(二) 鑛業 鑛業需要高等技術及大規模資本與設備，由採鑛至收取利益之期間甚長，而產品價格，又變動甚劇，且採鑛又爲帶有危險性的企業，歸諸國營，較爲有利，德儒瓦格涅即主張鑛山的開採應爲國家的特權，美儒亞當士則主張將鑛業分二類，一爲產量豐富開發者如煤、鐵、食鹽可歸私營，二爲具獨占性質的金、銀、銅、鑛，宜歸國有，今日國營鑛業最有成績者首推蘇俄，其次爲德國，美國則聯邦政府仍保有地下之鑛權，但多讓與私人托辣斯代爲經營。

(三) 商業 各國國營商業約有銀行業，儲蓄業，保險業，彩票業數種而已，瑞典中央銀行爲國有，英國則英格蘭銀行代理國庫並有發行紙幣特權，法國之法蘭西銀行亦係獨立組織的機關，受國家監督而已，儲蓄業各國頗多經營，郵政儲金制度於一八六一年始於

英國，一八七〇年比利時，一八七六年義大利，一八八〇年羅馬尼亞，一八八一年法蘭西等國，先後創辦，保險業各國亦多國營，但多為社會保險或簡易保險，意大利於一九一二年定人壽保險為國家獨占事業，後又廢除之，准許私人經營，瑞士於一九一一年設國立獨占保險局。至於一切保險概行獨占國營者僅烏拉圭而已，彩票業德國亦為國營，其理由不外以為賭博既是人所共喜，勢難設法禁絕，與其讓私人經營，不如由國家經營，對於財政營不無小補，此種理由似乎很動聽，但是發行彩票跡近提倡賭博，國家道德，未免蒙受影響，實不足為訓，此外國際競爭日益劇烈，國家為實行管理外匯，統制貿易，而管理或經營一部份商業，其例甚多，如蘇俄的國營國際貿易及德國的物物交換的統制對外貿易，均為顯著的實例。

(四) 交通業 現代國營事業中以交通業為最重要，其範圍亦最廣，包括郵政鐵路電報電話等事業，交通業受收入遞增率的支配，具有獨占的性質，宜於國營，郵政無論任何國家均屬國營，且自英人希爾 (Sir Rowland Hill) 氏改革，實行收費僅敷支出而稍有羨餘的政策以後，各國相繼採用，但郵費減低速度以英國最快，美國巴西西班牙各國的郵務經營常虧本，惟與國瑞士葡萄牙挪威英國芬蘭丹麥比利時各國則年有盈餘，鐵路國營者有德，日，法，澳，意等國，英美則為民營，電報電話如比利時巴西丹麥芬蘭挪威西班牙瑞典瑞士英國加拿大等國均國營，除比，巴，英，及西班牙稍有虧損外，其餘均微有盈餘。

惟交通事業日益發達，實爲國營企業的最好對象，其前途之發展正未可限量。

第三節 ●我國國營企業收入的概況

我國國營企業具有近代規模的事業大都開始於清末創辦新政的時期，例如光緒二十二年設立郵政專局，爲國營郵政之始，郵政最初海關稅務司兼辦，不免受外人操縱，直至國府成立以後，將總局遷移南京，並改任國人自爲總辦，又限定外籍職員不得超過六十人，已喪失之郵權，逐漸收回爲國人自辦，歷年以來，因郵政局的人事及考績制度較上軌道，業務日益擴充，已成爲國營事業中最有成績的事業之一，據二十七年六月底統計，全國大小郵局及代辦所共有六萬八千零七十五個單位，我國最早鐵路爲一八七六年由外人建築淞滬鐵路，嗣後津浦路隴海路滬杭路京滬路平漢路北寧路中東路等重要鐵路均由外國的投資，每年償付鐵路之外債本息數額極大，常爲國庫之負擔。我國國營鐵路按二十四年鐵道部統計共有七百四十一萬六千九百四十公里，近年新建之幹線，最重要的有浙贛鐵路粵漢鐵路與湘桂鐵路三條，清光緒五年，李鴻章自大沽北塘設電線通天津，爲自辦電報之始，光緒六年，試辦南北洋電報，民國以來，各省所設陸線逐漸推廣，由沿海各省，展至內地，遍及全國，海港商埠並有水線，近年並陸續設置國內外無線電報及電話，電訊事業，突飛猛進，大有一日千里之勢，據二十四年交通部統計全國有大小電報局共計一千二百四十三個單位，電報線路共計八萬九千四百十五公里，長途電話線路共長四萬七千零八十四公里

，航政方面清同治十一年李鴻章創辦招商局爲國營輪船之始，後歸商辦及政府監督，但因辦理不善，連年虧累甚鉅，國民政府成立後，於十六年組織清查整理招商局委員會，營業屢經整頓，始稍有起色，但元氣終難恢復，至於國營鑛業以李鴻章於光緒年間在天津設立開平鑛務局爲最早，其他如造船廠，鍊鋼廠及各兵工廠，均陸續創辦。

至於國營工業在最近數年，始有驚人的進步，惟多徧重於重工業及電業鑛業等方面，民國二十五年間，中央爲奠定國防基礎，遂將國防最高設計委員會改組爲資源委員會，實行重工業計劃，包括統制鋁鎂，鑄製錫鐵，建設兩大鍊鋼廠，開發兩大鐵礦，開發三大銅鑛，及鉛鋅鑛，與華中華南煤礦，與西北石油鑛，設置煉油廠，建設發動機器廠，工具機器廠，及電線電管電話風電機廠，籌建氮氣、硫酸、硝酸廠，並有第二第三之幾年計劃，現在已有大規模的工廠和電工器材廠，動力油料廠，動力酒精廠，化工材料廠，低溫焦油廠，鋼鐵廠，銅鋅鉛鎳等精鍊廠，鑛業方面有大規模煤鐵，銅、鉛、鋅、鑛、錫、鎢、汞、石油等鑛，電業包括大規模水力發電廠及火力發電廠，以上工廠等均分佈於西南西北及四川等各省區，約有七八十個單位，大部份屬於國防重工業的範圍，其單位並逐漸在增加與擴充中，國營企業在中國財政上已日佔重要地位，蓋可斷言。

國營企業的收支大多屬於特別會計及營業會計，依照我國預算法規的規定，國營事業種類，共分農業礦業工業商業金融業森林業漁業牧業，路政、電政、郵政、航政、等類；

國營企業收入之統計數字因我國營業預算尙未完全統一辦理，詳細數字，難於稽考，茲將國民政府主計處會計局各年度會計總報告材料中，摘錄其重要收入如下：民國二十二年度中盈餘較多者爲中央銀行共七百多萬元，郵政及儲金則共四百多萬元，鐵道則虧本五百多萬元，民國二十三年度則鐵道盈餘三千三百多萬元，中央銀行盈餘一千六百多萬元，電政盈餘四百多萬元，航業（國營招商局）則虧累四百多萬元，二十四年度鐵道盈餘約三千多萬元，中央銀行約八百餘萬元，電政盈餘約六百餘萬元，郵政及儲金盈餘約三百多萬元，航業（國營招商局）則虧累二百餘萬元，二十五年年度鐵道盈餘約一千九百八十餘萬元，中央銀行盈餘約一千九百七十餘萬元，電政盈餘三百多萬元，郵政及儲金盈餘約七百多萬元，航業（招商局）則虧本三十九萬餘元，以上數字均不甚完全，亦僅知其大概而已，再就預算數字方面查考，歷年預算中國有營業純益收入數字如下：民國二十二年度爲一，一三八，二三八元，二十三年度爲四三、三四九、五六七元，二十四年度爲四七、九九七、六六二元，二十五年度爲五一，二〇九、二九〇元，二十六年度爲一六、〇七三、七八七元，最近數年中其數字更有急遽的增加。註：二十六年度有大部份列入建設事業專款預算中，故上列數字僅爲普通之國有營業純益，並非乃減少爲一六、〇七三、七八七元。

第五章 專賣事業收入

第一節 專賣的意義及種類

專賣一名詞，係沿用日本的術語，專賣含有獨占及壟斷的意義，政府的獨占有二種，一為推行社會政策的國營企業，二為增加財政收入的專賣事業，德國財政學家雅斐（K. F.）曾謂：「藍補救戰後財政者，惟專賣是賴。」專賣事業的重要程度已逐漸增加，在近世各國中大有取消費稅地位而代之的趨勢。

專賣是國家將若干大宗消費物品，不用課稅方式，而歸政府獨占經營，以盈利充國用，並滿足財政上的需要為主要目的，國家對於專賣物品的選擇，不能不考慮下列五個條件：

(一) 該項物品的生產管理，須單純而少複雜性及伸縮性為要，至於價格的核定，亦須無甚變動，常能保持其穩定性為宜。

(二) 該項物品的經營有集中的趨勢，並適宜大規模經營及分工與機械化者。

(三) 凡專賣物品宜擇社會一物消費，而且為大量生產及消費的物品，但生活必需品似應為例外。

(四) 專賣物品須生產費與販賣價格相差甚大而民營亦能獲充分利潤者。

(五) 專賣物品宜擇民間企業之集中尚未達獨占的高級程度者，則政府專賣後，其利潤仍可增加。

專賣的種類依其性質不同，約可分爲五種：

(一) 消費必需品的專賣如鹽業專賣、糧食專賣。

(二) 非必需品的專賣如捲菸、酒、茶等專賣。

(三) 投機賭博等事業的專賣如彩票專賣，意大利卽爲其例。

(四) 禁止性的專賣如鴉片專賣，酒專賣。

(五) 爲國防及工業需要的專賣如火藥專賣，硝磺專賣，酒精專賣。

以上均爲各國最普遍的專賣種類，但各國環境不同，專賣物品的選擇亦互異，如日本有樟腦專賣，立陶宛有骨牌專賣，暹羅有麻醉藥品專賣，土耳其則有石油專賣，南斯拉夫尙有麥及麥粉專賣，各國專賣物品並不一致。

第二節 專賣的經營方式

專賣的經營方式分二種：

(一) 全部專賣制 自原料、製造、運輸、以及銷售，整個的過程中均由國家經營之，吾國昔日所謂官製官運官銷卽爲全部專賣制，吾國漢武帝之鹽專賣及德國今日之白蘭地酒專賣，卽爲其例。

(二) 局部專賣制 自生產至運銷的過程中，國家並不全部收歸國營，有若干部份，私人仍可自由經營，政府只獨佔其中一部，稱爲局部專賣制，局部專賣又可分爲下列五種

(甲)原料專賣 凡一切原料產製，均屬國家經營，如各國的菸葉專賣均是。

(乙)收購專賣 即「民製官收」，製造由民間自由經營，製造成功的商品，必須由國家收購，例如德國之白蘭地酒專賣即其例。

(丙)輸入專賣 某種物品的輸入業，必須由國家經營，私人不得自由輸入，例如希臘火柴輸入專賣即為實例。

(丁)製造專賣 某種商品的製造，必須由國家經營，例如匈牙利的鹽專賣及法國的火柴專賣即為其例。

(戊)銷售專賣 某種商品的銷售，必須由國家經營，私人不得自由販賣，例如瑞士的鹽專賣及日本的樟腦專賣即為實例。

以上兩種制度，各國均斟酌情形採用之，現在世界各國已實行專賣者有德、蘇俄、法國、日本、意大利、荷蘭、西班牙、葡萄牙、瑞士、瑞典、匈牙利、奧大利、捷克斯拉夫、挪威、愛沙尼亞、芬蘭、立陶宛、波蘭、但澤、羅馬尼亞、拉脫維亞、保加利亞、南斯拉夫、希臘、土耳其、亞爾巴尼亞、摩洛哥、伊拉克、危地馬拉、厄瓜多爾、尼加拉瓜、秘魯、烏拉圭、哥倫比亞、波斯、暹羅、安南、荷印、印度、朝鮮、台灣等四十一國，專賣物品範圍則包括火柴、酒精、食鹽、棉花、白金、骨牌、綠玉石、菸草、火藥、糖、彩

票、爆竹物品、礦物性油、穀米、捲菸紙、石油、麥及麥粉、金剛砂、麻醉品、大麻、磷、鴉片、鴉片煙管、茶、紅參、樟腦，等二十六種，不過普通的物品只有火柴、菸草、酒、食鹽四種而已，各國專賣的收入以意大利爲最重要，在第一次歐戰中曾列爲戰費的主要收入，共計歐戰四年中其專賣收入有三萬三千四百萬里拉，其他各國如波蘭專賣收入佔總收入的百分之五十九，土耳其佔總收入的百分之五十一，法國佔總收入的百分之二十五，捷克斯拉夫佔總收入的百分之四十，奧國佔總收入的百分之二十九，其在財政上的地位可想而知，此外日本的專賣收入在一九三七年——一九三八年度的收入爲二萬萬五千四百萬元，其成績超過營業稅及所得稅的數字，佔相當重要地位，至於荷印政府一九三〇年專賣收入佔收入總數的五分之一強，約五千萬噸，除了賦稅收入以外，要算專賣的收入最多了。

第三節 我國專賣事業的概況

我國專賣制度發源甚早，最古可追溯到周代的泉府制度，嗣後有齊之管仲，官山海正鹽策，以輕重法行鹽鐵專賣制，魏有李悝以平糶法行糧食專賣，漢則有均輸制度爲一般物品的專賣，以增加收入爲目的，王莽篡漢，實行酒專賣，唐宋元明對鹽均採局部專賣制，或爲就場專賣，或爲民製官收，或爲運銷歸商，其歷史較爲永久，惟自清季行鹽稅引岸制，鹽法弊端叢生，民國以後，改革鹽法之議，屢有所聞，國民政府於民國二十年五月公布

新鹽法，惟鹽商暗中阻撓，迄抗戰爆發前未能實行，除鹽以外，民國以來各省曾實行菸酒公賣，採用包商制，但成績不良，民國十六七年時曾行鴉片特稅及鴉片公賣，寓禁於徵，復為全國輿論所反對始行停辦。

抗戰爆發後，政府對於鹽之產製、運輸、緝私、及倉坵建設均有相當統制，可謂已奠定專賣的初步基礎，各省又因財政困難，曾由浙江實行捲菸及火柴公賣，福建亦於二十七年實行捲菸公賣，民國三十年春中央對於安定民生，增加戰時財政收入，實為當前的急務，遂於五屆八中全會通過之「戰時三年建設計劃大綱」中更有一推廣改進現行間接稅，並選擇大宗日用物品，施行專賣制度，俾收國計民生雙方兼顧之效。此的決議案，專賣物品並規定為鹽、糖、茶葉、火柴、捲菸、酒等六項，足見中央對於專賣事業的注意與實行專賣制度的決心。

三十年夏財政部設置國家專賣事業設計委員會，辦理專賣事業之研究，設計、規劃、調查、訓練各種事宜，該會設計工作本定四個月完成，後延至三十年底各種調查工作報告及食鹽、茶葉、火柴、食糖、捲菸、酒等專賣暫行條例均擬具完竣，並呈送立法院審議，各種專賣事業並定於三十一年起開始次第施行，食鹽及食糖專賣已自一月份起開始，火柴專賣則自四月份起開始實施，捲菸專賣則自六月一日起實施，至於茶葉與酒類專賣則暫行展緩，財政部除設有鹽務總局、食糖專賣局、中國火柴公司、菸酒專賣局等機關直接辦理

專賣業務外，並在部內增設專賣事業司處理各專賣機關之業務計劃及指揮監督事宜。並開三十二年度預算中專賣事業收入僅列十七萬萬元，一般估計，實際成績必可超過預算數字。至於各種專賣先注重川康黔滇桂數省，以後再謀擴充，可遍及全國各地，專賣事業的將來，必可在財政上佔一重要地位，是毫無疑問的。

第二部 租稅收入論

第六章 租稅的意義及學說與術語

第一節 租稅的意義

租稅一語，英文爲 *Tax* 德文爲 *Steuer* 法文爲 *Impôt*，其意義係指政府爲供給一般經費之用，根據國家主權向人民強制徵收的一種負擔，我國學者中亦有主張不稱爲租稅而改名賦稅者，如胡善恆先生所著賦稅論中曾討論之，不過這種分別太過於細微了，租稅或賦稅二詞不妨互相通用，本書爲求簡明起見，仍沿用國內通用之名詞，財政學上討論各種租稅及稅制與租稅原則及轉嫁歸宿等問題稱爲租稅收入論或租稅原理，亦可逕稱爲租稅論。

關於租稅二字的涵義，歷來財政學家因各人所處時代及觀點的不同，所下的定義，亦略有差異，今引證如下，以資比較：

(一) 德國財政學家勞烏氏 (Rau) 說：「租稅並非對於政府之特殊的反對給付，乃根據一般市民之義務，依一般標準，向市民徵收的賦課」，(註一)

(二) 羅修氏 (Roscher) 說：「租稅爲個人經濟，供給國家府縣市鎮村等各機關共

同經濟之財政需要，依服從作用而給與資助」。(同註一)

(三)謝富勒氏 (Schaefer) 說：「租稅爲個別經濟，對於公共經濟團體，等於團體員之義務，爲支付公益經費，而共同分担其全部，國民對此，固不應受何抵償，亦不必視其從公共團體受何利益」。(同註一)

(四)瓦格涅氏 (Wagner) 說：「由純財政的意義言之，租稅是國家或其他公共團體，爲謀事務設施之一般報價，依據一般原則，照公共團體一方所定之方法，及其所定之數額，基於公共團體之主權，充財政上之必要，強制的從個人徵收之賦課」。(同註一)

(五)赫克爾氏 (Höckel) 說：「租稅是國家及其他公共團體，爲供給共同需要，用其強制權，就一方所定之範圍及程度內，對於個人經濟，強制令其分担而徵收的賦課」。(同註一)

(六)福斯廷氏 (Fustig) 說：「租稅是公法上的共同團體，爲支給財政上的需要所征收之金錢，而無特別報酬者」。(同註一)

(七)老茲氏 (Lohs) 說：「租稅爲政府用支配權對其支配所及之人民所徵收之物或金錢」。(同註一)

(八)愛倍格氏 (Einhorn) 說：「租稅爲給與國家或其他公共團體之物質的供獻，而由國家或其他公共團體依片面所定之規定及數率，而強制徵收，用以償付全部費用」。

(同註一)

(九) 英國財政學家巴斯特布爾 (Bastable) 氏說：「租稅是人民或私人團體為供應公共機關之事務費用被強制徵收的財富」。(同註一)

(十) 道爾頓氏 (Dalton) 說：「租稅為公共團體所課之強制捐輸，不論對於納租人給與一定數量之事務以為報償與否，然亦非因違法所課之罰金」。(註三)

(十一) 美國財政學家塞列格曼 (Seligman) 氏說：「租稅是政府對於人民之一種強制徵收，用以支付謀公共利益所需之費用，此種徵收，並無給付特種利益與否的關係存在」。(註三)

(十二) 意大利財政學家里第氏 (Ricci) 說：「租稅是國家或其他公共團體，就國民資產中所得之二部份貨財，用以滿足其政費上支出的需要」。(註四)

(十三) 法國財政學家亞里克斯氏 (Alexis) 說：「租稅為主權者取之於個人之一種捐輸，根據於社會聯帶的原則，以供應公共利益的費用及國債的償還」。(同註一)

(十四) 博加及謝士氏 (Boisard et Sies) 說：「在今文明國民所認識者，租稅可定其義為金錢的輸助，由政府實人民徵索，以盡其社會連帶的義務」。(同註一)

(十五) 日本神戶正雅說：「租稅為統治團體，以財政收入之目的，對於團體員及立於同一地位者，依非報價關係而課徵之有形財產，普通以貨幣為方便」。(同註一)

(十六) 小川瀨太郎說：「租稅爲國家以支持一般經營爲目的，故其財政權，向一般人民強制徵收之財」，(同註七)

(十七) 我國財政學家陳啓修先生的定義說：「租稅者國家或地方團體，在原則上爲充一般的政費，故依一般的標準，強制地分賦於其所統治者的強制負擔，且復以各負擔者之各自經濟能力爲限度，而依貨幣單位之者也」，(註五)

(十八) 亞契敬先生的定義謂：「租稅者國家或地方政府，爲充給一般支用，與實施經濟或社會政策，依一般標準，定期繼續的分賦於所統治者之強制負擔，且復以各負擔者之各自經濟能力爲限度，而依貨幣單位表示之者也」，(註六)

(十九) 胡善校先生的定義說：「租稅爲國家公共機關謀公共之利益，根據於國家之總制權，遵照國家之經濟政策，布定適當方法，所徵收國民之財富」，(註七)

從以上各種不同的說法中「租稅」二字的意義自然可以瞭解了，租稅是國家爲供給一般經費支出之用，根據國家主權，向國民強制徵收的三種負擔。同時國家實行某種經濟政策或社會政策，以謀取大多數人民的福利起見，亦施行某種租稅，以求達到平均社會財富或促進國內經濟繁榮之目的。例如累進稅制的採用及保證關係就是顯著的例子，因此，我們可以說「租稅」二字的涵義有四點：(一) 租稅是供給政府一般經費之用而徵收的。(二) 租稅是人民的強制負擔。(三) 租稅必須依照國家經濟或社會政策。(四) 租稅是收

府的定期收入，有繼續性，而且爲了方便起見，是以貨幣數額計算向人民徵收的，不過戰時幣值跌落，政府爲求物價穩定及戰時物資充裕起見，也改用實物徵收，如我國戰時田賦徵實及統稅改用實物徵收都是實例。

第三節 租稅課說權的發生學說

關於租稅課說權發生的學說，歷來學者也是異說紛紜，莫衷一是，茲將重要的學說略述如下：

(一) 交換說

交換說謂國家的成立既由於全體人民的公共需要，而其行動，又於全體人民有益，所以人民不能不繳納租稅，以爲國家勤勞的報償，此說又名國家勤勞費用說，此說盛行於十八世紀盧梭（Rousseau）之民約論，流行之時期，迄十九世紀漸衰，首倡此說者爲霍布斯，蒲芬道夫及亞當斯密諸人，嗣後社會主義學者蒲魯東亦有一租稅是交換的代價之語，此說又有人以爲人民享受國家的利益，方對於國家納稅，又稱爲利益說亦有稱爲對等說或稱爲代價說的，也有稱爲享樂說及協商說的，名稱各有不同，但是主要的意義都是說國家對人民盡保護的責任，人民自應給與報酬，於是發生租稅，這種學說大約盛行於民權思潮蓬勃的時候，現在看來已不適用了，因爲國家對於全體人民所給予的利益是不能度量的，也不是用交換關係可以來解釋人民的納稅理由，租稅的負擔，是國家對於人民的強制徵收

，並不是一種自由交換的行爲，

(二) 保險說

保險說亦可稱爲保險費說謂人民的生命財產，因國家的保護而獲安全，彷彿國家是一個保險公司，人民是該保險人，租稅就等於被保險人所付與公司的保險金，此說可謂交換說的一分派，首創此說者爲楊斯 (Fisher)，謂：「租稅是國民依各人在社會中所受的利益爲比例而支付，恰如保險公司規定保險費的依保險金爲比例而決定者相同」，此外孟德斯鳩 (Montesquieu) 費里 (Fatio-Vent) 麥考洛克 (Maculoch) 及加拉下 (Emile de Girardin) 均有同樣的主張，此說和交換說有同樣的缺點，國家保護人民無分貧富，而且社會救濟費用日漸增加，貧民受益較多，納稅反而較少，可知租稅負擔並不是一種保險金

(三) 分担說

此說又可稱爲公需說，謂租稅的發生，在於公共的需要，社會既需要國家，執行種種職務，以達到公共福利的增進之目的，對於國家因執行職務而需要的貨財，不能不共同負擔，非如此，國家的生存，將不可保，國民亦失去國家的保護了，所以國民爲維持國家生存計，依部份對於全體的義務之理由，繳納租稅作爲共同分担的公共需要，主張此說者有哥薩 (Cass) 愛格格 (Ebenow) 及力洛波列 (Felix-Benjamin) 等人，此說較前說有

理由，但末說出租稅的強制徵收的性質，其理由為租稅受人民義務的拘束，此亦尚屬權而論。

(四) 犧牲說

此說謂國家為維持公共職務的需要，向人民強制徵收租稅，此種犧牲，在國家為一種強制，其間並無特殊報償的義務，亦非由國家負擔義務及義務，特布爾等，既謂租稅說：「租稅為國家及其他強制團體，以支給一般經費之故，用其主權，根據一般原則及標準，強制的令其分担之公課」，此外如霍克(Hooker)紐曼(Neuman)

阿克爾(Aker)及阿里克斯(Alexander)均有類似的主張，其說謂租稅是人民應盡的義務，完全由國家支配，又可謂為義務說，此項學說雖個人性與國家觀不同，其權之強制

大相逕庭，而從歷史而有變的國家觀來討論租稅性質，頗能說明國家與租稅的強制徵收之特質，比較前述三說較為完備，但是此說謂國家為高能的，人民是犧牲，人民納稅者

實為國家的奴隸，這話又未免矯枉過正，其實，國家的行動，在增進人民全體的利益，人民的犧牲不是沒有利益的，

(五) 社會政策說

現代社會財富分配不平均，欲施以改良，唯有實行社會政策而已，實行社會政策的方注有二：一為保障貧民的生計，二為限制富人財產的累積，在這二方面，固然有許多具體

上之主體三種。前者依法律而完納此強制稅負的人即納稅人，後者為經濟上及事實上的稅負担人，即負稅人。

(三) 租稅之客體 租稅之客體係指課稅目的物而言，亦稱爲課稅品。現在租稅帶以物爲對象，往往依物的數額容量或重量的多少而課稅，例如消費稅的消費物品及土地稅的坐地稅爲課稅目的物。

(四) 租源 稅源爲租稅所自出之財富或所得，具體言之，人民以其所得或財產的一部分，繳納租稅於國家，則其全部財產或所得，就是稅源，例如煙酒稅以煙酒爲課稅品，而稅源則存在於煙酒消費人之所得與財產，又如土地之收入可爲田賦的稅源，由此可知租稅的唯一源泉即爲社會所得，國家對於課稅物品要慎重選擇，對於租稅源泉，更要保護培養，不可竭澤而漁。

(五) 直接稅與間接稅 依穆勒氏 (Muller) 之定義直接稅爲國家課稅時欲使應負稅者直接完納之稅，間接稅是國家對於應負稅者不直接課之，而先課之於他人，預期將轉嫁於應負稅者之稅，直接稅和間接稅在理論上可依稅之轉嫁與否而區別，但事實上其界限很難劃分清楚。

(六) 征課之方式 征課之方式有二：(一) 定率稅法，係預先以法律確定課稅標準及稅率，直接按照各納稅者的課稅物件而征收的，其收入總額，非徵收完竣後不能確定。(二)

(二) 分配稅法，係先定課稅目的物及收入總額，再以平均的標準率分配於各下級公共團體，再由下級公共團體，分配於納稅人，此稅在國庫方面可預知稅收的確數，而納稅人不能預計應繳的稅額，不免流弊百出，近代甚少採用此法了。

(六) 課稅單位 為課稅品的標準定量，用以計算稅額的基礎，通常以數量，金額，重量，尺度等名稱表示之，如布以尺計，酒以升計，鹽以担計。

(七) 納稅能力 為就納稅人所有的實力或其購買力，斟酌個人事情後測量而得的納稅力量，償付能力為一人所有購買力的全部。

(八) 課稅基本 為計算課稅品應行納稅的基本，如財產稅係以財產價值為課稅基本，所得稅以所得數額為課稅基本，收益稅以收益數額為課稅基本，通常以貨幣計稅，所以課稅基本亦為貨幣數量，如用實物繳納，則以物的數量為課稅基本。

(九) 稅率 稅率為對於每課稅單位所課的稅之比率，關於稅率的變動可以分為比例稅，累進稅累，減稅與漸減累進稅四種：比例稅是先定一課稅標準，不論課稅物件的多寡都課以同一的稅率，累進稅則不同，是依課稅物件的多寡而高下其稅率，累減稅則與累進稅相反，即納稅人所有課稅物之數額愈小，而就比例言其所納之稅愈多，最不公平，至於漸減累進稅是稅率之增加為逐漸累進的，而累進之比率又逐漸減小，此種稅率較為緩和，為近代各國所採用。

(十) 稅分。為依百分率表明之稅率。

(十一) 稅額。為對於課稅品總數所課之租稅總額。

(十二) 稅則。稅則亦可稱為稅率表，為刻載各種課稅物體之租稅單位及稅率的官簿，多為消費稅而設，如關稅稅則。此外亦有為流轉稅而設如印花稅稅則，登錄稅稅則。稅則對於稅務行政人員及納稅人均有很大的便利。

(十三) 從量稅。從價稅。從量稅是課稅時以課稅品數量作為標準而確定稅率的方法，從價稅是課稅時以課稅品的價格為標準而確定稅率的方法。

(十四) 租稅底冊。為記載收稅手續課稅物體課稅標準及納稅人姓名等事實的官簿。如我國田賦上的糧冊之類即是。

(十五) 租稅簿。為記載納稅人名稱負擔稅額等之賬簿，租稅簿類似租稅底冊，但並不相同，租稅簿有時為租稅底冊的摘要，有時則與租稅底冊並無關係。

此外尚有轉嫁歸宿等術語，容後再討論之。

【註一】見拙著恆著賦稅論第十四章十六頁。

【註二】見 Hush Dutton, Public Finance, P. 32

【註三】見 Seligman's Essays in Taxation, P. 432

【註四】見尹文敬著財政學第二一九頁。

「註五」見陳啓修著財政學總論第五篇第四十頁

「註六」見尹文敬著財政學第三三三頁

「註七」見胡善燾著賦稅論第十三頁

第七章 租稅的原則

第一節 租稅原則論的發展史

財政學的發展，雖為近百年來的事實，但是關於財政原理和租稅原則的討論，很早就有人闡述過了，歷史上最有名的莫亞當斯密氏在原著一書所說的租稅四大原則，迄今尤為世人所推重，然而在斯密氏以前，討論租稅原則的學者亦不少，如格羅提斯 (Grotius) 霍布斯 (Hobbes) 蒲芬道夫 (Puffendorf) 伏勞 (Vauban) 等人，均各有主張，伏勞曾說：「臣民離君主保護，不能自存，故當比例其所得而納租稅也。」德人尤斯提 (Justi) 對於租稅原則更有具體的主張，若斯提的原則有六，茲述於後：

(一) 臣民須納租稅。

(二) 租稅須平等賦課之。

(三) 租稅須無害國家的繁榮及人民的幸福。

(四) 租稅須從國家的本質而賦課之。

(五) 租稅須有確實的根據。

(六) 租稅的征收須容易而便利。

蓋人費里(Feil)更加以補充，另添「租稅的征課，不可及於平民」，一條，頗含有近代社會政策的思想。德國學者斯泰因(Stein)曾謂最早倡立租稅原則者非亞當斯密氏，而為尤斯提氏，其說不無理由。

亞當斯密氏的租稅四大原則，極為簡單明瞭，茲略述如下：

(一) 平等的原則

一國人民應當依照個人的能力為比例來繳納政府的費用，換句話說，即當依照在國家保護下而享有的收入為比例作為負擔的標準，合乎這個原則，才是平等的租稅。

(二) 確實的原則

各人應納的租稅，應當確實，不可隨意課稅，納稅的時期和手續及稅額多少，應明白平易地告知納稅人及一般公民，否則不確實的租稅制度足以加重人民負擔及徵收人員舞弊和受賄。

(三) 便利的原則

各種租稅應當按時徵收，斟酌人民的便利，以最適當的時期徵收之，例如房地稅應於繳納房地租時隨同徵收，消費稅隨同物品徵收，由消費者在購買物品時納稅。

(四) 最少征收費的原則

租稅的征收，須使其歸入國庫的數額及時期，與國民所繳納的數額及時期，其間相差愈少愈佳，各種租稅的征收應當取之於民爲數甚少而足夠國用爲度，若取於民甚多，而入於國庫甚少，其原因有四：(一)征收員人數太多，(二)重稅足以損害人民產業，(三)重稅易引起逃稅之弊，(四)重稅常引起人民的責問及無謂的麻煩。

斯密氏的原則可謂千古不磨的定論，後世學者莫不奉爲金科玉律，嗣後法儒西士蒙第 (Smead) 從經濟的觀點加以批評，才發現斯密氏原則的缺點，西士蒙第謂租稅的征課原則有四：(一) 當征自所課，不可侵蝕資本，(二) 不可以總收入爲所得而賦課之，(三) 不可觸及納稅者的最低生活費，(四) 租稅不可驅除資本於國外，嗣後學者嘉可白 (Jacob) 馬爾朱斯 (Muller) 勞氏 (Law) 黑爾德 (Held) 均有租稅原則的討論，不過大同小異而已。

租稅原則的討論，可謂德儒瓦洛涅最爲詳密完備，現在仍爲各國財政學書籍中所引用，今將瓦氏的租稅原則列舉於後：

(一) 財政政策的原則 又可細分爲二個原則：

(1) 收入充分的原則，

(2) 富有彈性的原則，

(1) 國民經濟的區別則又可細分為二個原則：

(一) 選擇適當稅源的原則，

(二) 選擇租稅種類原則，

(2) 正義的原則，又可細分為二個原則：

(一) 普遍的原則，

(二) 平等的原則，

(3) 稅務行政的原則，又可細分為三個原則：

(一) 確實的原則，

(二) 便利的原則，

(三) 最少征收費的原則，

以上瓦氏的原則詳細說來可謂為九大原則，迄今不僅德國學者推重瓦氏原則的立論詳確，就是英美法意各國財政學者亦都尊重瓦氏的原則而加以採用，不過在租稅原則的討論之中，亦有人持反對的見解，如莫夫考格克 (J. R. Macgillivray) 曾謂一切租稅負擔應公平，屬於次要地位，實際上立法者常看某種租稅徵收最便利，收入又多，即願採用，所以租稅並無原則可言，這種說法很合實際，但是我們研究財政的人，却不能因噎廢食，我們應該要探求真理，去探尋最理想的租稅原則。

第二節 現代租稅應有的原則

租稅的原則並非絕對不變，往往隨時代思想及環境不而相互異之。視於我們討論租稅的原則，當以目前社會的情況為準，我們認為租稅徵收與個人經濟及企業經濟均有密切的關係。因此，第一要合乎國民經濟的原則，其次租稅的徵收目的本來是應付國家的支出，所以，第二要遵守財政的原則。又因現代社會財富分配愈趨複雜，租稅的運用亦當適應形勢，社會上不平等的負租，使社會問題日趨嚴重，最後討論租稅原則適宜合乎社會倫理的原則。茲將現代租稅應有的三大原則分述於後：

(一) 國民經濟的原則

租稅的國民經濟原則，其目的在保護稅源，使國民生產力不致萎縮，其次就是運用租稅政策，維護國內產業的發展，使國民經濟，日漸繁榮。分述於後：

(一) 保護稅源的原則 租稅的來源為人民納財產與勞力，國家租稅收入的增加，必需保護稅源，培養人民的生產能力。盧儒斯泰因曾謂財政上的重要原則，在於保護國家的需要，同時又必須顧到對國家以外的需要，保存適當的財政，使國家財政與人民經濟不致交受其害，保護稅源的方法有兩種：(一) 租稅的負擔不應及於幼稚的產業及改良動收益之純所得中而不致及國民生產力。(二) 租稅的負擔不應及於幼稚的產業及改良發明的利權。(三) 對於國際經濟侵略須以保護關稅阻遏之。(四) 租稅徵收不可影

響人民工作效率及生產能力的低減。

(二) 發展產業的原則 租稅的原則除了保護稅源及選擇稅源不以國民資本為課稅對象外，還要積極運用租稅的政策，來發達國內的產業，使國民經濟日漸繁榮，例如政府用出口獎勵金或減免若干種物品的消費稅，使輸出大量增加及某種物品的製造特別發達，又如政府對於生活必需品課稅，增加勞動者的負擔，對於原料品的課稅，則加重企業的負擔，妨害企業的發展，至於關稅可以保護國內的產業，更是顯而易見的事實，此外租稅的徵收要時期適當及手續方便，使生產者可以預計成本，不致遭受意外的損失，至於檢查人員的奉公守法，不向人民苛索，貨物納稅後即可流通於國境之內，不受任何阻礙，也是產業發達所必需具備的條件。

(二) 財政的原則

租稅主要的目的無非是供給國家支出政費之用，蓋財政為庶政之母，一切政治設施，非財莫辦，因此，租稅的徵收必需合乎財政的原則，財政的原則又可分為財政政策的原則及稅務行政的原則二點說明之：

(一) 財政政策的原則

財政政策的原則在滿足國家的慾望，因此必需有充分的收入，才能滿足政府需要，其次，要富有彈性及徵收確實，則政府收入較永久可靠而有繼續性，今分別說明於後：

(甲) 充分的原則

租稅須有充分的收入，方足以適應財政的需要。如鹽煙酒及普通生活品等消費稅，皆有鉅額的收入，合乎充分的原則，此外如工商業發達國家，所得稅及營業稅之收入，亦佔重要的地位，其收入亦甚豐富，反之，如奢侈品稅，收入極為微小，提高稅率後，反而減少收入，皆不合充分的原則，至於實現充分的原則，於徵收前對於稅率的高低，及徵收方法及手續非詳細考慮不可。

(乙) 彈性的原則

租稅的收入不僅需要充分，尤須具有彈性，一方面收入能隨國民經濟的進步而逐漸增加，如消費稅及流通稅均隨商業的繁榮而增加其收入，他方面國家支出浩繁或因戰爭及非常需要時，亦可提高稅率以增加收入，例如所得稅最富有彈性，英國財政每年僅變動所得稅率以適應國家需要，其實施成績最合理想了。

(丙) 確實的原則

租稅的徵收，要有確實的性質，因為租稅收入係供國家永久支出之用，必須有連續性及確實性，才能合乎財政上的需要，例如不動產稅如田地房屋之財產稅，較合乎此項原則，而奢侈品稅其收入常有增減，至於遺產稅的收入亦不確實，頗難加以估計。

(二) 稅務行政的原則

稅務行政的原則爲討論課稅技術上的問題，須講求效率，並使人民感覺便利，今分別說明於後：

(甲) 徵定的原則

稅務行政上的確定原則是稅法文字清晰易於瞭解，如有修訂補充，隨時公告人民週知，而且稅額的計算及課稅單位與課稅基本等的折算均有一定的標準，使人民有所遵循，並杜絕稅務人員的貪賦枉法，我輩清末民初時田賦的弊端百出，即係違反確定的原則，使地糧的推收和折算異常麻煩，官吏於是上下其手，大鬧舞弊了。

(乙) 便利的原則

關於便利的原則就是要使政府如人民雙方都感到便利，如徵收手續的簡便，人民不至於感到麻煩，徵收時期有定期性，又恰符合人民經濟狀況而爲收入充裕的時候，人民既感便利，政府也不蒙受完納停滯的損失，此外關於課稅物件的查定及租納手續程序力求簡捷，又對於納稅人應爲便利。

(丙) 徵收標準的原則

效率的原則也可稱爲經濟的原則或是節省的原則，租稅徵收時要求徵收量最少，國庫的收入就可以達到最大的限度，稅務行政的效率也即達到最高的標準了。關於徵收費用的不同，大約直接稅的費用較間接稅爲小，採用直接徵收法不如委託徵收法的費用較省，以

金花代替租稅，其費用更妙，此外交通便利，人民道德觀念較高，逃稅之風不盛，其徵收費用都比較節省。

(三) 社會倫理的原則

國家向人民課稅，對於社會財富分配自然發生影響，如何能使租稅的負擔既公平又普及，並養成人民守法的觀念，才能合乎社會倫理的原則，今分別說明於後：

(一) 公平的原則

課稅必須合乎公平的原則，公平的原則並非人人都納同樣的稅額，而是人人都有納稅的義務，各人都依能力大小而負擔稅，無產者與有產者其負擔應有區別，即具有同樣財產的人也要分別其來源不同而輕重各異，所以，公平的課稅必須注意下列四點，(甲)分別勤勞所得與財產所得，前者輕稅，後者不妨重課之，(乙)所得額大小要加以區別，最好採用累進稅制，(丙)納稅人的經濟狀況及家庭負擔與最低生活費用多寡，要加以區別，(丁)重複課稅必須避免。

(二) 普及的原則

國家的存在，在為謀全體人民的利益，則國家所需費用自應由全體人民共同負擔，因此，租稅必須普及於全體人民，使人人都有負擔租稅的義務，否則，一部份人納稅，另一部份人不納稅，就不免引起政治上的糾紛和納稅人對於政府的反感。其次，各種工商業均

立於競爭的地位，國家課稅若不普及，各業難有平均的發展，也是不公平的事，還有課稅若不普及，一方面使政府收入減少，另一方面使人民負擔過於無稅的工商業，發生逃稅的現象，因此，租稅的課必須普及於全體人民，其方法有二：一是租稅主體的普及，無論其為自然人或法人，本國人或外國人，均應有負擔租稅的義務，二是租稅客體的普及，即對於課稅物件不論其所有權為何人，均無例外，一律徵稅，租稅普及的原則，已為近代財政學所公認的原則，其所以為近代財政學所公認的，則在於國家有功勳的陣亡將士，亦應受免稅的禮遇，其所以為近代財政學所公認的，則在於國家對於租稅的徵課，其利益都是力求合乎普及原則的。

租稅的徵課可以養成人民守法的觀念，并表示對國家應盡納稅的義務，國家教育程度較高的人民，其對租稅的風氣自然消滅，人民都以為納稅是一種榮譽，政府各種新稅制的推行也是能得到輿論的同情，租稅政策的擬定，租稅的徵收，都能合乎法律的規定，那麼，的增進尤須政府本身的租稅政策要合理化，租稅的徵收，都能合乎法律的規定，那麼，人民才誠心悅誠服，自然會事半功倍。（註一）

的國家，有加以提倡的必要，故本書於社會倫理的原則中加列之，有延禍國民體面的意義。

第八章 租稅的轉嫁與歸宿

第一節 轉嫁與歸宿的意義及種類

納稅之人，將其所納的稅負，利用經濟交易關係，移轉負擔於他人，謂之轉嫁。移轉以後，租稅的負擔落於最後的負擔者身上，謂之歸宿。假使最初的納稅人，不能將稅負轉嫁於他人，則租稅負擔的歸宿就在此最初的納稅人身上，如果最初的納稅人，可以轉嫁於他人，並依次遞轉，經過數次以後，達到最後的負擔者身上，此最後的負擔者即為租稅負擔的歸宿人，這種租稅負擔移轉的過程，是屬於轉嫁與歸宿的討論範圍，為論租稅中重要的經濟問題，我們不能不詳加研究，租稅負擔轉嫁的情形，甚為複雜，普通說來有下列四種：

(一) 前轉 前轉是納稅人以其所納之租稅負擔，於經濟交易時，願轉於他人，又稱為向前轉嫁，譬如貨物稅，由生產者或商人繳納以後，將稅款加在物價之上，租稅負擔遂隨貨品的轉移，轉嫁於消費者。

(二) 後轉 後轉是納人以其所稅納之租稅負擔，本應移轉於後人，但因種種關係不

能實現，於是轉回頭來，歸於前人或中間商人負擔，又可稱為逆轉，例如零售商人因物價下跌，無法將稅轉嫁於消費者，於是請求批發商或廠商減低價格，租稅負擔遂落於生產者的身上了，後轉的發生往往因課稅物件需要減少，價格不但不因課稅的關係而增高，反有減低的傾向。

(三) 散轉 散轉是納稅人將其所納租稅負擔，分散轉嫁於各方面，又可稱為複轉，例如零售商有時分配其租稅負擔一部份於消費者，同時又逆轉一部份於生產者，並且往往因為租稅負擔的關係，減低工資或擱延工資的增加，此種散轉的現象甚多，不勝枚舉。

(四) 轉化 轉化是租稅歸某人負擔後，無法轉嫁於他人，於是另謀其他的方法以獲取利益而求自己負擔的輕減，又可稱為簡轉，普通有四種情形：

(一) 生產改良的轉化 納稅者不察其易關係而轉嫁於他人，而用改良生產的方法，以消除其租稅的負擔，例如改良製造方法，節省勞力，減少原料的浪費，利用副產物，利用資本能力及近代科學管理方法的採用，成本會計的施行，合理化運動的推進等等，凡有一次勞力和改進，就可以減輕成本，成本減輕而貨物價格不低減，於是生產者所負的稅就可由營業利益盈餘項上求補償，稅乃轉化，如以成本低減而貨物價格下跌，消費者所負的稅，亦得以轉化，例如十八世紀時，蘇格蘭課稅於麥酒釀造業，結果促進釀酒方法的改良和進步，一時釀酒者不僅能抵消其稅負，且可獲利。

如十九世紀歐洲大陸的甜菜製糖業，亦因稅的負擔而促成製糖成本的減低，這兩個例子是生產改良而使租稅得到轉化的證明。

(二)自然的轉化。現在社會進步，人口增多，商業繁榮，人民購買力增加，一般生活程度提高，物價逐漸騰貴，以前所訂稅率，雖未增高，但其負擔，實際上就相對的減少了，因此發生轉化，不過這種轉化，常須經過長久時間，才能完成。譬如我國關稅稅率自不平等條約以終即為值百抽五，後來雖經修改數次，仍比市場價格為低，這種關稅的負擔，實際上已有一部份轉化。

(三)物價騰貴時的轉化。通貨膨脹之時，貨幣價值下跌，物價因此高漲，這種現象在戰時尤為顯著，稅率的規定及租稅的繳納常在戰前，物價的騰貴則在戰後，租稅負擔，由此可以轉化一部份，而且物價的增高率愈大時，租稅負擔轉化的部份也愈多，譬如我國戰時後方物價激增，稅率則或為戰前所訂者，亦為改訂仍較以前為低者，租稅負擔就有一部份轉化了。

(四)社會事業發展時所生的轉化。現代各國社會經濟建設事業，突飛猛進，如運輸便利，交通發達，消息靈通，廣告普遍，貨物銷路推廣，生產成本減低，此等設備生產者非本人能力所能設置，而生產者加以利用，可獲取更大的利益，租稅負擔雖不減輕或反而增加，實際上可以抵償而有餘，這也是一種顯著的轉化。

上述轉嫁之種類，係由轉嫁的方向而加以區別的，有時轉嫁的次數不止一次，而有好幾的，可以稱為輾轉轉嫁，亦可分為向前輾轉轉嫁和向後輾轉轉嫁二種。前者如棉花課稅後轉嫁於紗商，紗商又轉嫁於布商，布商再轉嫁於消費者，後者如有課稅後，布商轉嫁於紗商，紗商可轉嫁於棉商，棉商再轉嫁於農民，吾人若從法律上來觀察，轉嫁又可分為預期的轉嫁及不預期的轉嫁二種：預期的轉嫁是本於立法者的原意，使納稅者轉嫁於負稅者，不過為求租稅徵收的便利而已，例如貨物之消費稅與其分別向消費者徵收，不如先向生產或中間商人徵收，由彼等加價出售，轉嫁於消費者，其法較為簡單，但是法律上預期的轉嫁，並沒有必然性，有時因經濟上關係，租稅負擔，不能依照預期的方法轉嫁，或是轉嫁於立法者預期以外的人，是為不預期的轉嫁，例如田賦本應由地主負擔，往往由地主轉嫁於佃農，所以，不預期的轉嫁，容易發生不公平的流弊。

此外還有三個名詞容易和轉嫁相混的，須加以辨別：(一)是租稅的折入資本，(二)是逃稅，租稅的折入資本是指被課稅物件出售時，買主已將此後年所應納的租稅，從所買物件的資本價值中預先折扣，此後的稅名義上由買者負擔，實際上歸賣者負擔，這種情形的發生有四種條件：(一)所課之稅為單有或不均的稅。(二)課稅之物必具永久性。(三)課稅之物具有資本價值及牟利租金者。(四)課稅之物非用為生產的工具者，租稅的折入資本普通房屋地等不動產的買賣時較為顯著，也可說是逆轉或向後轉嫁的一種，不過

租稅的折入資本是將運次應納稅的移轉於一次，而轉嫁是每次課稅時才發生的，這是二者不同的點。至於逃稅是完全和轉嫁不同，逃稅是違法的行爲，是影響政府收入減少，而轉嫁是合法的行爲，不影響政府收入的減少。至於消費者因消費稅增高而消費減少，或關稅增高而入口貨物減少，這可稱為避稅。避稅是合法的，和逃稅大不相同，不過避稅和逃稅的現象都足以使政府收入趨於減少，財政當局應加以防止或考慮及謀補救的。

第二節 轉嫁的各派學說

轉嫁的學說大約可分六派（註一），略述於後：

（一）重農派的學說

重農派的學者如梭內（Quesnay）蓋班波（Mirabeau）杜哥（Turgot）對於租稅轉嫁以爲均歸地主負擔。彼等認爲僅有農業是純生產而得淨餘的，所以租稅無論採取任何形式，皆依轉嫁作用，歸於有支付能力的地主負擔。杜哥曾謂：「租稅有二種：一由地主直接支付爲直接稅，二爲課於佃地佃戶，課於工業的利潤，或課於消費財產的稅，是爲間接稅，間接稅每歸地主負擔。其法有二：一爲地主增加費用，二爲地主減少所得。」重農學派主張租稅全歸宿於地主負擔，不如直接向地主徵課，較少妨害產業的發展。這種主張未免太極端了。

（二）正統派的學說

第三章 收支論

正統派的學說仍謂租稅的歸宿在於純所得，不過純所得包括地租利潤工資三者，這是亞當斯密氏所主張的。國家課稅，以純所得為標準，課於農業所得者，其稅額歸宿於地主，課於工業所得者，其稅額歸宿於消費者，大約課以工資利潤及必需品常轉嫁，課於地租及奢侈品常不轉嫁。李嘉圖祖述亞當斯密之學說，謂地租歸地主負擔，而其他租稅，則以取得利潤者負擔最多，這種說法較為圓達，而對於工人不負租稅這一點見解又是相同的。

(三) 樂觀派的學說

此派由意大利學者費里及英國學者楊約翰、笛克生等創設之。費里曾謂：課稅於地租，要促成農產品的騰貴，課稅於工業，要促成製造品的上漲，課稅於勞動者的工資，使工資亦提高，無論何種課稅，其負擔都會依消費量而平均分布於消費者，楊約翰並謂租稅不僅使物價騰貴，貨幣購買力下降，物品貴工資亦昂，工人生活仍不改變，租稅全由消費者負擔了。

此後嘉耐爾 (Cobden) 亦主張此說，彼謂人類勞動可分為維持人生的必要勞動及生產剩餘收入的剩餘勞動，各人均應用其勞動於最大剩餘的職業，於是就有利益均衡的法則，租稅均布之學說，就從此產生了，譬如多管熨盛水器，水由一管注入，終必平均分布於各管，租稅無論課於何方，終賴利益均衡法則的實現，而平均分配於各人，因此嘉耐爾說

任何新稅成立，均足以破壞這種均衡關係，但是行之既久後，亦漸趨於均衡，故嘉爾爾有一句名言說：「舊稅爲良稅，新稅爲惡稅。」

(四) 悲觀派的學說

悲觀派的學說不但認爲租稅都轉嫁於消費者，而且認爲在消費者之中，多由無產階級負擔。此派可以蒲魯東爲代表，蒲魯東認爲無論直接稅或間接稅，都歸消費者負擔，不必加以區別，欲求租稅公平，應先實行均產，更非廢止私有財產制度不可。近代財政經濟學者中對蒲魯東的社會主義思想表示同情的有拉薩爾，基列格曼等人，他們都認爲租稅因轉嫁的作用，多對下層階級負擔，爲社會前途之大危機，其說與蒲魯東同小異，不必贅述。

(五) 折衷派的學說

此派學者可以德國勞氏，霍克，瓦格涅三人爲代表，他們都認爲課稅於貨物後，物價騰貴，消費因此減少，生產者利益也因此減低，租稅的負擔或歸生產者或轉嫁消費者，或雙方共同負擔，都不一定，其間經濟狀況與市場交易的關係極爲複雜，租稅的負擔，不能明白確。羅克氏並說，租稅中除純收入稅的所得稅不轉嫁外，其他如貨物稅，營業稅，住居稅，都是常轉嫁的，但也有例外，如：(一)因租稅太苛雜，貨物不能暢銷，或有代用品之時。(二)市場變動貨價低落之時。(三)課稅物件遺失或腐敗或生產費較高，官

讀人較淺時，則不發生轉嫁作用。霍克曼並發明逆轉消轉等名詞為後來學者所引用，至於瓦格涅又說過租稅不論怎樣轉嫁最終將落於不能更轉者的身上，所以轉嫁不僅增加租稅的不平等，且可破壞以前已為平等負擔的租稅，這種說法也和樂觀派的均布說不同。

(六) 數學派的學說

此派認為租稅的轉嫁是價值論的一部分，可分為獨占事業的生產品與競爭事業的生產品，並討論物價勞力騰貴對於生產與消費的影響及關係，可用數理方法說明它。此說可以庫羅 (Cournot) 英人威克斯提 (Wicksell) 美人塞列格曼等為代表，庫氏說明獨占與競爭價格之區別，以為租稅歸宿於買賣二者的成數即賣主收價減少及買主付價增加的成數，至於塞列格曼氏曾作租稅的轉嫁與歸宿一書專門討論這個問題，塞氏認為租稅轉嫁是價值論的一部分，價值論由財之需要供給而變化，因此轉嫁也要研究供需變化的原則，塞氏除研究價值論外，並討論地稅家屋稅利潤稅資本稅等，最後評論說：「直接稅亦有轉嫁者，間接稅亦有不轉嫁者。」塞氏認為直接稅與間接稅的區別，毫無意義可言，塞氏論轉嫁的趨勢，有四個一般的原則：

(一) 產在收入內財產，如果課稅不均或僅課稅於特定財產，則必發生租稅償還的作用，而歸於最初課稅時的所有主負擔。

(二) 對於經濟上的剩餘地稅及轉嫁益所課的稅，常不轉嫁歸納稅者負擔，因為剩

餘不是生產的一部，而是生產行將終了的结果。

(三) 除此以外的租稅，都爲生產費的一部，在未爲經濟上的剩餘以前都可以轉嫁，然只有在資本和勞動完全相同時才能實現，實際上常因經濟的摩擦而大受限制。

(四) 間接稅雖歸於在經濟上有剩餘的人負擔，但不能認爲是良稅，因爲間接稅歸於經濟上有剩餘人的負擔，必須在個人的生產的消費以後才好，然而一切消費又不都是爲生產的。

第三節 轉嫁的一般法則

租稅的轉嫁學說自從塞列格曼的專書問世以後，各國學者，對於租稅轉嫁理論的闡述，日漸發達，而且分析租稅的轉嫁問題，也就有很多精微獨到的見解，不過，租稅的轉嫁與否，要靠當時的經濟情況及買賣雙方力量的大小如何，才能決定，各國的稅制及經濟制度均不相同，租稅轉嫁的情形自然也互異，吾人很難定一轉嫁的原則，可以適用於各種不同的情形下來說明租稅是否能轉嫁，但在學理的研究中亦不可不就一般的情形，而歸納出一個普通轉嫁法則如下：

(一) 價格漲落的變動有無，可以決定租稅的負擔是否轉嫁，大約課稅後，價格增加，租稅的全部都加在物價之上，這種的負擔，全部歸於消費者，如課稅後，價格不變，則租稅全部仍由生產者或商人負擔，如課稅後，價格的增加不及租稅之數，那末租稅負擔由

生產者及消費者共同負擔了。此外又有一種特殊情形，一是課稅以後，物價增加之後超過租稅之數，生產者可獲額外利潤；二是課稅以後，銷路減少，生產者乃低價原價，於是生產者除了負擔租稅外，還要損失其一部分的利潤。

(二) 供需雙方的彈性有無，也可以決定租稅的負擔是否轉嫁，從貨物的需要方面說，需要大都具有彈性的，不過大小不同而已。生活必需品的彈性較小，課稅以後，價格很容易上漲，奢侈品的需要彈性較大，課稅以後，價格難於上漲，租稅負擔，不易轉嫁。又如經久性的物品如衣服器具，其需要彈性較易消滅或消耗的物品如肥皂水菓等為太，課稅以後，不免需要減少，租稅負擔，較難轉嫁。再從貨物的供給方面說，供給大都是缺乏彈性的，因此租稅負擔常有購賣方的趨勢。至於貨物生產如果很容易隨租稅的變化而增減，則租稅亦可由買方負擔，這種情形並不多見，還有供需雙方都各有彈性時，則租稅往往由供需雙方分担之。

(三) 貨物獨占性的有無，亦能決定租稅是否轉嫁，因為獨占品的價格係以最多額的利潤為標準，假使因課稅而使價格增加以後，消費量減少，反不如維持原價可得最大的利潤，因此課稅於獨占品往往不易轉嫁。至於競爭事業的生產者，如有多少之分，則劣等生產者常為優等生產者所驅逐，報酬漸增事業的消費者，較報酬漸減或恆定事業的消費者，所負擔的租稅較多，而獨占品的消費者及報酬漸增的消費者，負擔為最少。

(四) 稅率輕重的程度，亦可決定租稅的轉嫁與否，次凡租稅甚輕，生產者亦多願自己負擔，若租稅過重，則生產者常設法轉嫁其一份或全部於消費者，如生活必需品，消費者雖仍照常購用，但節省對於其他物品的消費，於是租稅負擔又分散於其他物品的生產者之間，如為非生活必需品，則自可減少消費，租稅將由生產者負擔，在最小利益的生產條件下，稅則最少或虧本的事業將先倒閉，而供給減少，價格乃上漲，剩餘的生產者或可更免於負擔，否則一般生產減少或缺乏供給，勢必使價格上漲，消費者不得不多負擔一些稅了，此外稅率的累進否亦可決定轉嫁的情形，大凡累進稅多課於獲利較多的人，其轉嫁較比例稅為困難，還有課稅範圍廣狹及方法亦有關係，課稅的範圍廣，則轉嫁較難，狹則轉嫁較易，又如從量稅和從價稅比較，從量稅轉嫁趨勢常較從價稅為強。

(五) 資本與勞力的移動的難易程度，亦可決定轉嫁的與否，大凡資本固定，而阻礙其移動者多，則轉嫁難，資本流動而阻礙其移動的因素甚少，則轉嫁較易，勞力難於移動或阻礙較多者，其轉嫁自然困難，勞力易於移動或阻礙較少者，其轉嫁自然容易。

(六) 負擔的黏滯性，往往可以決定租稅負擔落於何方，法律上雖規定某方負擔繳納租稅的責任，但是並無拘束的能力，納稅人往往要設法轉嫁於他人並極力避免自己的負擔，不過這種轉嫁過程，須經過相當的時間，才能完成，納稅人在此時間內的利聽的損失是不能避免的，納稅人往往只能將稅額轉嫁於他人，種種理由，同轉嫁，取租稅負擔者

往有黏滯性，何人納稅，就有歸何人負擔的趨勢，普通消費品如柴米油鹽，供需雙方彈性都很大，價格極易發生變動，隨彈性而更改，其黏滯性較小，而房屋租金，有時間及契約的關係，很難因房屋捐稅而增高租金，其黏滯性較重，亦不易轉嫁。

(七) 永久性及有一定收入的物品，亦可決定租稅負擔能否轉嫁，大凡具有永久性及有一定收入的物品如土地證券等，在不公平的課稅或獨有的課稅下，則租稅為原所有者負擔，其程依物品存在期間的長短及稅額多寡而輕重不同。

(八) 第三者的關係如何，亦可決定租稅負擔能否轉嫁，租稅的負擔，有時不歸生產者商人或消費者而歸於此外的第三者例如與課稅品的生產有關係的另二生產者，或不歸於消費者而歸於與課稅品的生產有關係的另二消費者，譬如綢緞業者可以將綢緞稅的一部或全部轉嫁於染料業，使其減價，而減輕綢緞業的成本，否則染料業如不減價，綢緞業就減少營業以相抵制，染料業只有忍受租稅的轉嫁了，又如煤油重稅後，汽車階級負擔加重，而汽車的銷路減少，汽車廠不能不減低汽車價格來鼓勵人民購買，於是坐汽車人所負的煤油稅可因此轉嫁於汽車廠，以上為租稅的負擔轉嫁於生產者的實例，又如餐館茶室，往往並不將酒稅及茶稅加入酒價或茶稅上，暗中則將酒稅及茶稅加於菜價或點心之上，因為菜價或點心較有伸縮性，價格微增，顧客不易察出，比較容易轉嫁，凡商店同時出售若干種物品者，常將被稅物品的稅額加在其他商品之上，至於奢侈品稅有轉移於必需品之價格上

尤爲常見之事。

以上僅就一般的情形而論，實際上租稅轉嫁的情形是很複雜的，須個別加以考察，才能明瞭，又有數種租稅的轉嫁的情形，各有其特質，容後再討論，從租稅轉嫁的方面來說，可知租稅與國民經濟有最密切的關係，良好的財政政策應該使租稅能影響於生產的改良和進步，則租稅負擔可以轉化於無形之中，尤其要使生產力和消費量不因租稅的徵課而減少或萎縮，此外更要注意租稅的轉嫁不要發生不良的影響，由貧苦階級負擔重稅，而富有者轉租稅負擔反而輕減。

〔註一〕關於租稅的轉嫁與歸宿，其理論甚多，讀者可參閱下列三書。

Seltsman, E. R. A.: *The Shifting and Incidence of Taxation 5th edition 1927*

Edgeworth, F. Y.: *The Pure Theory of Taxation*

H. A. Silverman: *Taxation Its Incidence and Effects 1931*

第九章 稅制的組織與租稅的分類

第一節 稅制的組織

稅制爲租稅制度的簡稱，是指一國的課稅主權下之租稅秩序而言，各國租稅制度雖不相同，往往由歷史上的習慣而逐漸發展，變遷流演而來，惟近代租稅思想已逐漸趨進化

合理與良好的租稅制度均為各國所努力的目標，各國的租稅制度有漸趨於一致之傾向，不特租稅制是包括各種不同的租稅而成爲一種有系統的組織，各國學者在討論稅制時有所謂單一稅制與複合稅制，主張僅採用一種租稅者可稱爲單一稅制，主張採用多種的租稅者可謂爲複合稅制，事實上各國均採用複稅制，不過單一稅制在租稅思想史上佔相當重要的地位，今分別說明於後：

(一) 單一稅制

單一稅的主張，以法國較爲盛行，重農學派的土地單一稅的理論曾風靡一時，然在重農學派以前，已有人發表這種單一稅的論調了，譬如蔣不丹 (Jean Bodin) 在共和六書中說，除關稅外，可以所得總稅一種以充國用，伏旁 (Vauban) 氏於王家什一稅一書中說一種大稅 (意指什一稅) 與若干小間接稅，即可供國用而有餘。巴基貝爾 (Baissac) 氏也主張盡廢當時一切奇稅而以土地稅代之，至重農學派產生以後，單一稅的理論才比較完備。十八世紀時，英國及歐洲大陸各國有主張單一消費稅制的，在英國又有主張家宅單一稅的，十九世紀初葉，歐洲有主張所得單一稅制及資本單一稅制的，十九世紀末葉亨利喬治 (Henry George) 在美國鼓吹土地單一稅制，更是發生很大的影響。茲將四種單一稅制的主張說明於下：

(一) 土地單一稅制 重農學派認爲僅有農業是有純生產的，其他工商等業皆無

純生產，所以地租所負的稅，不能轉嫁，其他租稅，儘可轉嫁到生產的土地收益上，與其課百物而最終仍歸地主負擔，不如直接課於地主的地租收入較爲直截了當，因地主曠廢各種奇難，而代以土地單一稅制，此外美儒雪爾曼 (Theodore Schattschneider) 也是主張土地單一稅制，彼謂地稅由地主繳納，再由地主轉嫁於社會全體，欲圖租稅徵收的簡明便利，莫若採用土地單一稅，這稅說法雖與重農學派的解釋不同，而結論則相同，至於亨利喬治也是鼓吹土地單一稅的，彼謂物質文明雖然進步，但是土地私有愈趨於獨占化，社會貧窮程度日增，人口增多，穀價騰貴，地租上漲，工資依然是在最低生存限度之下，勞動爲人所固有，但勞動製成的貨物，則不歸其人所有，大部份爲地租所吸收，土地私有制度，在經濟理論上言，爲造成貧困的總原因，欲避免貧乏的痛苦，祇有將土地收歸社會所有，但是沒收土地，又難免不發生種種溢弊，於是主張以地稅的方法，徵收全部地租，土地自然變爲社會所有，又謂土地單一稅與亞丹斯密的租稅四大原則相脗合，並無抵觸的地方，實則喬治氏把亞丹斯密、李嘉圖等正統派經濟學說及渣魯東、拉薩爾等學說融合在一起，樹立土地單一稅的主張，以實現其改良社會之目的。

近來主張土地單一稅制所舉的理由，稍有更，謂地租收入的增加，由於地價的增漲，而社會全體與土地有關係的，皆蒙受損失，地主所得的利益，并非由勤勞而來，實際

上這種說法有些矯枉過正，地租所得的一部分，也有從勤勞而來，如農夫開墾土地，投入資本，地價因此上漲，可說是勤勞的報酬，至於一部份因社會發達而增加的地價利益固然應該課稅，但不能專提出地租課稅，而其他所得不課稅，未免太不公平了。

(二)消費單一稅制 此說在十七八世紀極為流行，因為當時特權階級的免稅，認為極不公平，於是學者多主張廢止一切租稅而以消費單一稅代替之，如德國皮匯斐 (Pleiner) 認為消費稅最能普及，人人消費，就等於人人納稅，且此稅不必皆歸貧民負擔，因為消費品騰貴後，勞銀亦可以上漲，租稅終可轉嫁於生產者，其實，消費稅不能適應人民納稅能力，這種說法，自不值一駁。

(三)所得單一稅制 十九世紀中葉德國社會黨即主張國家課稅，以每人每歲所得為標準，而廢止一切雜稅，蓋人人皆有所得，國家對於一般所得而用累進稅率徵課之，收入數額既極充實，在納稅者又極公平，而人民亦可免租稅煩苛之苦，此外又有人主張以所得及財產課稅者，例如美國各省省稅以財產稅為主要收入，聯邦政府，以所得稅為主要收入，英國所得稅亦占全體收入的半數，其他各國皆有增加所得稅的趨勢，不過吾人認為僅課所得稅而廢除其他租稅，這種說法也是太極端了。

(四)資本單一稅制 此說亦倡於法國，基拉提斯 (Girardin) 及門尼提 (Malthus) 等主張之，其氏謂資本稅，可以促進資本使用於生產事業，且對既成資本課稅

，無妨害資本構成之虞。某氏所指資本，不僅爲流動的現金，而泛指一切不生收益的財產，動產，奢侈用具，庭園，古董均包括在內，實爲廣義的財產稅，這種以資本或財產爲課稅的對象有最大的困難，即市場價格難於確定，價格又漲落不一，如由納稅人申報，往往以多報少，仍難達到公平課稅之目的。

單一稅制的長處是稅法簡單，課稅的範圍比較一定，政府徵收人員可以減少，徵收費用可以減低，但是缺點甚多，第一單一稅制只從一方面課稅是違反公平原則的，第二單一稅制的收入決難供給財政上的需要，是違反充分原則的，第三單一稅制的收入是缺乏伸縮性的，違反租稅上彈性的原則，第四單一稅制範圍太狹，是違反租稅的普及原則，第五單一稅制往往稅率很重，容易引起逃稅，而人民常感負擔過重，第六單一稅制使負稅的專業難於發展，無稅的專業容易發展，產業的發展是畸形的現象，第七單一稅制使社會各階級間發生逃稅及怨恨的鬥爭，負擔的人必作反抗運動引起政治上風潮。有以上幾種缺點，利害相較，害多利少，事實上單一稅制極難於實行，例如法國一七九一大革命後廢止一切租稅而採行地租稅，行之不久，財政陷於失敗，遂恢復其他各稅，可以證明單一稅制無論怎樣宣傳，實際上是不容易行得通的。

(二) 複稅制

單一稅制不合於各種原則，而無矯制作用，則非採用複稅制不可，複稅制爲選擇若

千種不同的租稅，分別輕重，酌量配合，成爲一種有系統的租稅制度。各國事實上均採行複稅制，不過租稅種類，有多少的不同而已。

複稅制雖比單一稅制爲優，但是租稅的種類也不能過繁。過繁則繁民而徵收費增加，對於國庫仍無補益，英國亞士楊會謂：「良好的租稅制度，要使稅負分落於無數點上，使沒有一個人覺得有很重的負擔」，在今日經濟生活發達的社會，欲求徵收手續簡便及收入增多，又能適合於租稅的原則，惟有提出幾種收稅數額最大而又便於徵收的租稅，並裁汰其他苛捐雜稅，才是最適當的辦法。英國財政學家道爾頓氏曾謂：「若欲課富人的稅，以所得稅與遺產稅爲最良，若欲課窮民的稅，可以選擇幾種消費最廣而又無益於健康的貨物課稅」，斯誠確當之名言。

由以上二種稅制的比較，可知稅制的組織，須採用性質複雜的稅制(Diversified taxes system)，政府費用的負擔，可以普及於人民，負擔才能公平，他方面政府收入又能充裕，人民也不容易逃稅，例如施行所得稅及遺產稅的國家，人民平時若逃避所得稅，則積留的所得一部分成爲財產，死後仍難逃避遺產稅的征課。至於健全的稅制組織應符合下列四個標準：

(一) 須符合各種租稅原則，如國民經濟的原則，財政的原則，及社會倫理的原則等

(二) 須使各種租稅是統籌計劃，又能配合及發生相互補助的作用。

(三) 須兼有對人稅及對物稅的關係，並適應社會各階層的納稅人的能力而公平負擔，不使有轉嫁或逃稅的機會。

(四) 須參合國家經濟發展情形及歷史背景的不同，而選擇合乎國情及社會需要的租稅。

關於各國的稅制大約包括所得稅系統，收益稅系統，財產稅系統，消費稅系統，流通稅系統，等不同的租稅種類。學者中的主張亦不一致，也有分為直接稅與間接稅兩大系統的，此種分類，較為簡捷明瞭，似可採用之。

第二節 租稅的分類

租稅之分類，極為繁雜，普通說來有下列各種標準：

(一) 以租稅的收入是否有繼續為標準的，可分為二種：

(1) 經常稅 為每會計年度中，按時繼續而收得的租稅，以應國家經常支出之用，各種定期的租稅都是。

(2) 臨時稅 徵收時只限於特別情形，並不是每會計年度中都有的，且以彌補國家臨時支出及非常需要為目的，如戰時稅特別捐都是。

(二) 以租稅的實價為標準，又可分為三種：

(一) 實物稅。以實物作繳納租稅之用，如古代有糧之徵，粟米之徵及我國戰時田賦徵實，均是。

(二) 勞力稅。課以人民的勞力，例如中國的徭役，至於各國的義務兵役及名譽職務不能稱為勞力稅，勞力稅現已廢止。

(三) 貨幣稅。依一般貨幣額表示的租稅，皆屬此類。

(三) 以租稅的徵收地點為標準，亦可分為二種：

(一) 內國稅。包括國境以內的一切租稅而言，又因課稅主權為中央或地方的不同分為中央稅及地方稅二種，中央稅又名國稅，二者的劃分，隨各國憲法的規定而不同，大凡稅源普及全國以應一般經費的用途者為中央稅，稅源限於一地或支出上供地方特殊經費的用途者為地方稅。

(二) 國境稅。係指國境四週所課進出口的關稅而言，其中又可分為陸上關稅，海上關稅，經濟關稅，財政關稅，國定關稅，協定關稅，從價稅及從量稅等名詞的不同。

(四) 以租稅的客體為標準，又可分為三種：

(一) 對人稅。又可稱為主體稅，偏重於租稅主體的徵稅，如人頭稅最真切，其他如法國的門窗稅及一般所得稅均含有對人稅的性質。

(二) 對物稅 又可稱為客體稅，偏重於租稅客體的徵稅，如資本稅財產消費稅等均是。

(三) 行為稅 租稅的客體為行為，例如印花稅及契稅均以交易或買賣為對象的課稅。

(五) 以租稅客體的形態為標準，又可分為四種：

(一) 收益稅 以個人一家財產的收入為稅源，又分為不動產收益稅如田賦房稅及動產收益稅如資本稅利息稅是。

(二) 所得稅 對個人總收入的課稅有分類所得稅及一般所得稅的不同。

(三) 收入稅 以個人勞力的收入為稅源，所課的租稅如自由職業稅及工資稅等是。

(四) 消費稅 課於消費物品，依轉嫁的作用，而由消費者負擔，其徵課方法不同，又可分為三種：

(甲) 出產稅 又名出廠稅，課於消費品的生產地點。

(乙) 落地稅 又名銷場稅，課於消費品的消費地點。

(丙) 通過稅 又名內地關稅，課於消費品的運輸過程中。

以上三種自以出產稅最佳，落地稅次之，若課稅品散漫於各地，就不能不採落地稅或

通過稅。若貨物的生產，集中於一地者，可行出產稅制。

(六) 以課稅的目的為標準，又可分為二種：

(一) 一般稅，又名普通稅，泛指供一般支出而課徵的稅。

(二) 特殊稅，又名特別稅，係為特別目的或支出的稅，如傾銷×及戰時稅均

是。

(七) 以稅額的負擔為標準，亦可分為二種：

(一) 直接稅，直接由納稅人負擔的稅，如田賦所得稅等是。

(二) 間接稅，係依轉嫁的作用，由稅主體以外的人負擔其稅額的稅，如消費

稅行為稅等是。

以上的分類中並無定論，比較起來以租稅客體的形態及負擔為標準的兩種分類較佳，至於在實用上直接稅與間接稅的兩種分類更為簡單明瞭，為多數學者所主張，本書從之，下節中特別對於直接稅和間接稅加以說明。

第三節 直接稅與間接稅

直接稅和間接稅的區別，學者中的意見很不一致。(註一)穆勒(John Stuart Mill)以為應該以立法者的意思為標準，凡立法者的意思以為應該由納稅人負擔不可轉嫁的，就是間接稅。這種說法當然比較普通以租稅能否轉嫁為決定直接稅與間接稅的區別要進步一

些，不過立法者意思往往難於明瞭，而且租稅的區別由立法者加以決定，亦未免太武斷了，倒不如這樣說：凡是政府直接對人民財富而徵課的稱為直接稅，例如所得稅資本稅遺產稅等是，凡是政府根據其他的標準間接推測人民的財富而徵課的稱為間接稅，例如消費稅行爲稅關稅等是。直接稅往往是按照納稅人的能力而徵課，是採用累進稅率，比較公平的稅，間接稅往往是依消費數量或行爲的次數而徵課，適用比例稅制，有累退稅的性質，不能和納稅人的能力相適應，是不公平的稅。

直接稅與間接稅的利弊，可以分別說明於後：

(一) 直接稅的優點（即爲間接稅的缺點），如下：

(一) 直接稅的收入及納稅期間與費用較爲確實。

(二) 直接稅創辦時調查費雖多，但日後檢查費徵收費甚微。

(三) 直接稅大都爲資產企業及大所得的課稅，無擾民之苦，且適應納稅人的能

力，合乎公平的原則。

(四) 直接稅的徵收甚少妨害產業發展及交通情形，合乎國民經濟的原則。

(二) 間接稅的優點（即爲直接稅的缺點）

(一) 間接稅係課於消費物品，能使消費者負稅於不知不覺間，其創設與徵收都

比較容易和便利。

担入。
(二)間接稅常隨經濟行為而轉嫁，若非生活必需品的租稅，絕對不願迫直接負

，且適應人民經濟情況及消費的伸縮性。
(三)間接稅以廣泛的大量消費品為對象，故收入額甚豐，又能普及於一般人民

收支。
(四)間接稅大都為隨時收入，每月可有約略相同的收入，以平均各月間的國庫

，很少反對的。
(五)間接稅在代表資本家的國會中很容易通過，而人民也不感若何負擔的痛苦

良稅，各國推行所得稅又有良好的成績，各國稅制有加重直接稅的趨勢。
直接稅與間接稅在各國稅政中均佔重要的地位，不過，近代租稅思想都認為直接稅是

直接稅和間接稅的租稅系統又可分述如下：

身左列三大類：
(一)直接稅系統 直接稅的租稅系統當以綜合所得稅為主，但另設補充稅，大約可

收益如地稅房稅等稅組成之。
(二)所得課稅 課於人民的各種勞動收入，如自由職業者收入，勞工薪資，及繼

所得，由個別所得稅與綜合所得稅等組成之。

(二) 利得課稅 課於人民不勞而獲之所得，由遺產稅土地增價稅戰時利得稅等組成之。

(三) 間接稅系統 間接稅租稅系統包括下列二類：

(一) 消費課稅 課於人民各種消費與使用物品，由國產稅關稅使用稅交通稅等組成之。

(二) 行爲課稅 課稅於人民的各種交易或買賣等的行爲，由登錄稅印花稅等組成之。

直接稅與間接稅的兩大租稅系統，都是現代各國財政上所共有的，直接稅應該積極提倡與發展，而間接稅的徵收便利，又收入鉅大，與國庫有很大裨益，亦難加以廢止，英國財政大臣曾說過一句話：「直接稅與間接稅好像是一對姊妹花，對於她倆是毫無軒輊的，我不但可以向她倆都求婚，而且是一種義務」，(註二)這話雖幽默，亦不無理由。

(註一)見 Lutz: *Public Finance* p. 691—P. 694.

(註二)見姚慶三著財政學原論第一四三頁

第十章 中國的稅制概述

第一節 我國清末以來稅制的沿革

我國以農立國，已有數千年的歷史，歷代國用皆取給於土地，對於土地的徵課，名爲田賦。中國的稅制更自然也是一部以田賦爲中心的歷史，田賦以外的雜征，有鹽、茶、酒、鑛冶、等雜課及常關稅落地稅牙稅契稅等項，清道光以後，海禁大開，雜稅之外增加海關稅及貨物稅兩種，關稅受不平等條約的束縛，不能自主，貨物稅主要的是各地的厘金，名目繁多，有牙厘，坐厘，行厘，統稅，貨物稅，過境銷場稅，產銷稅，鐵路貨捐，落地稅等名目，實爲摧殘商業的惡稅。

民國初年，中央與地方的稅制仍極紊亂，中央稅收以田賦關稅鹽稅三項爲大宗，關稅收入受外人把持，又係償付外債的担保品，政府不能過問，民國二年四月，五國大借款成立，以鹽稅爲担保，聘了恩爲整理鹽政顧問，於是鹽務行政又受外人操縱，不能自主。至於田賦名義上爲中央稅收，各省多另徵附加稅，且每年對中央的解款常不一定，依政局的變動而異，中央財政，遂陷於窘態中，民國五年以後，各省獨立，應解之款，往往截留自用，中央稅收不足，唯有舉借內外債以度日，各省軍閥多養兵自衛，軍費激增，乃就地籌餉，稅制更形紊亂。

我國稅制紊亂的原因很多，而關地兩稅，沒有嚴格的劃分清楚，也不失為重要原因的一種。民國二年冬，財政部訂定國家稅地方稅法草案，民國三年復加以修正，規定當時現行稅項的劃分如左：

(一) 國家稅 (一) 田賦 (二) 鹽稅 (三) 關稅 (四) 常關 (五) 統捐
(六) 釐金 (七) 鑛稅 (八) 契稅 (九) 牙稅 (十) 當稅 (十一) 牙捐 (十二) 常捐 (十三) 烟稅 (十四) 酒稅 (十五) 茶稅 (十六) 糖捐 (十七) 漁業稅

(二) 地方稅 (一) 田賦附加稅 (二) 商稅 (三) 收畜稅 (四) 糧米捐 (五) 土膏捐 (六) 油捐及醬油捐 (七) 船捐 (八) 雜貨捐 (九) 店捐 (十) 房捐 (十一) 賭捐 (十二) 車捐 (十三) 藥戶捐 (十四) 茶館捐 (十五) 飯館捐 (十六) 肉捐 (十七) 魚捐 (十八) 屠捐 (十九) 夫行捐 (二十) 其他之雜稅

此外又規定將來新稅劃分的辦法，以印花稅登錄稅繼承稅營業稅所得稅出產稅紙幣發行稅等七種為國家稅，以房屋稅，國家不課稅之營業稅，國家不課稅之消費稅，入市稅，使用物稅，使用人稅等六種為地方稅，這種劃分辦法，稅權徧於中央，實行上極為困難。民國十二年頒佈的憲法中，對於稅項的劃分如下：

(一) 中央稅 (一) 關稅 (二) 鹽稅 (三) 印花稅 (四) 菸酒稅 (五) 各

項消費稅 (六) 全國稅率應行劃一之租稅

(二) 地方稅 (一) 田賦 (二) 契稅 (三) 其他省稅

實則當時政局未定，南北分裂，川省既借中立之名截留稅款於先，粵省亦繼起留用於後，湘桂滇黔陝甘奉吉黑更相繼截留中央稅款，如不足用時，地方更巧立名目，創辦捐稅，國地財政之劃分，徒具虛名，稅額之紊亂，遂日甚一日。

民國十六年六月財政部長古應芬召開中央財政會議，通過國家稅地方稅暫行條例，對於當時現行稅目劃分，規定如下：

(一) 中央稅 (一) 鹽稅 (二) 關稅及內地稅 (三) 常關稅 (四) 菸酒特稅
 (五) 捲煙特稅 (六) 煤油稅 (七) 釐金貨物稅及郵包稅 (八) 釐稅 (九) 印花稅

(二) 地方稅 (一) 田賦 (二) 契稅 (三) 牙稅 (四) 當稅 (五) 商稅 (六) 船稅
 (七) 房捐 (八) 屠宰捐 (九) 漁業稅 (十) 其他之雜稅雜捐

此外又規定將來稅目劃分的辦法，以所得稅，遺產稅，紙幣發行稅，交易所稅，公司註冊稅，產銷稅，其他合於國家性質的租稅。等為國家稅，又以營業稅，宅地稅，普通商業註冊，使用人稅，使用物稅，其他合於地方性質之稅目，等為地方稅。

以上之劃分根據 國父之遺教及中央地方均權的主張而制成，民國十七年召開第一次

全國財政會議。將以上之規定，略加修正，如改訂漁業稅歸國家，內地漁業稅歸地方，地方得徵收所得稅之附加稅，又將原有出產稅改爲特種消費稅，及地方稅中之使用人稅，使用物稅加以刪除。

三十年，國民政府主計處成立，重行擬訂辦理預算收支分類標準，稅收方面規定鹽稅、關稅、菸酒稅、印花稅、統稅、釐稅、交易所稅、所得稅、非常時期過分利得稅，遺產稅，銀行稅爲中央稅，以田賦、契稅、營業稅、房捐、船捐等爲地方稅，這種劃分之最久，直到抗戰以後才加以改革。

抗戰以前，中央財政的改革和進步，最爲顯著，除了稅制方面，劃分國地稅收以外，有四件大事可以記述：(一)十八年二月一日實行關稅自主，十九年五月正式與各國締結互惠關稅協定，二十年一月實施國定關稅稅則，以後又徵價銷稅及平衡稅，並改用關金單位計稅，稅收逐年增高，據海關統計二十六年的關稅收入仍有三四二、八九九、七三九元。(二)二十年一月一日起宣佈裁釐，據十六年度實收數釐金爲五〇、一四三、八六七元，對於財政不無小補，而政府仍以爲釐金爲惡稅，毅然撤廢，實爲賢明的措置，撤廢以後各地改辦營業稅或特種物品稅以爲彌補。(三)二十年一月二十八日起中央陸續開辦五種統稅，包括捲烟、麥粉、火柴、水泥、棉紗五種。(四)二十五年十月一日開徵公務人員薪給報酬及公債利息所得稅，二十六年一月一日又開徵營利事業所得稅，奠定直接稅之基礎。

至於政府在稅政方面，應極力圖改進，從發展經濟以開拓稅源，稅源豐富，收入自然增加，當時稅務方面有三大方針。

(一) 改善舊有各稅稅則，刪繁就簡，嚴格稽徵，以期清除積弊。

(二) 推行直接稅，平均負擔，以收直接增收之效。

(三) 保育工商，發展農村，促進對外貿易，注意培植稅源，以宏間接增收之功。

關於戰前的租稅體系，大約可以分為三種：

(一) 收益稅 包括田賦、釐稅、房稅、菸酒牌照稅、牙稅、當稅、營業稅、交易所稅、所得稅等。

(二) 流通稅 包括印花稅、契稅、各種註冊費。

(三) 消費費 包括昔日之鹽稅、茶稅、糖稅、菸酒稅、絲繭稅、煤油特稅及統稅、銷場稅、關稅等。

如果從收入方面說，我國租稅係以間接稅為中心，更是顯見的事實，例如民國二十四年度關稅收入為二七二、一四七、七四五元，鹽稅收入為一九三、四七八、六〇五元。統稅收入為一三五、四二二、二一六元。民國二十五年年度關稅收入為四〇七、八七四、三五六元，鹽稅收入為二二九、九〇五、六九六元，統稅收入為一七一、八七一、四四八元，以上均為財政部所報告之實收數，關鹽統三稅收入均佔總歲入三分之二以上，其重要程度

，可想而知。

第二節 戰後稅制的改進

我國戰時租稅政策可分二方面說明：（一）積極方面，在造成直接稅系統，使今後租稅重心由間接稅移於直接稅，而所得稅，遺產稅，非常時期過分利得稅及印花稅乃其中堅，以目前國稅稅收情形而論，直接稅已由戰前第六位躍居第二位，將來之發展，尤未可限量。（二）消極方面，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，或減輕稅率，以培養國民的元氣，增裕將來的稅收，此外並適應物價高漲情形，將統稅消費稅等改從價徵稅，並提高各稅稅率，及改訂稅收支系統，將田賦及營業稅改由中央徵收，並將田賦改徵實物，尤為稅政上的重大改革，茲將戰時我國稅制改進的現狀分別說明於後：

（一）關稅 關稅收入原為我國各項租稅收入中最多者，二十五年度實收數達四萬萬餘元，我國關稅政策，在酌量提高進口稅，以保護國內產業及減輕出口稅，以鼓勵國產外銷，戰前海關稅則，經二十年二十二年二十三年迭次修訂後，進口稅則的從價稅已達值百抽八十，出口稅減免的範圍亦逐漸擴大，施行後，國內工商各業日漸發達，稅收增加，入超也逐年降低，戰事爆發以後，關稅政策注重於調整進出口物資，担任經濟防線，并勵行封鎖政策，至於增加稅收，居次要地位，戰後關稅上的重要設施，有下列數點：

(一) 調整進出口物資 凡戰時必需物品，國內不能生產或生產不足者，均獎勵其進口，而尤以有關軍用之物品為甚。至於國內需要甚殷或有關軍用品則禁止出口，同時凡非必需品的進口，分別予以禁止或加以限制，而若干物品能在國外換取外匯者，則鼓勵其輸出，鼓勵輸入辦法計有免稅、減稅、全稅計帳、半稅計帳等辦法，軍需品的進口，早有免稅辦法，其他電信器械，測量用紙，及救護藥品等進口稅，一律豁免，鋼鐵金屬品及機器等物，准照三分之二稅率納稅，後方交通稅之載重汽車及配件，以及所購的工程工具，鋼料，木料機器等，均准將其應繳稅款全數計帳。至於已開車各路局所購汽車坐位十二人以上及貨車載重一公噸以上，其進口稅准予一半收現，一半記帳，商人購車協助軍運者，亦得半稅記帳之優待，但以二百輛為限，此外禁止出口的物品為麥粉、小麥、米穀、雜糧、豆類等糧食，至於芋蕨及竹，須證明係運往歐美者，方准出口，以免資敵，又如生鐵、廢鐵、廢絮、乾辣椒、松香及麥麩等品，因其可以製造軍械、毒氣、炸藥等，均一律禁止出口，至於非必需品的進口，政府曾於二十八年七月一日公布「非常時期禁止進口物品辦法」，復於三十年九月加以修正，其範圍甚泛，於附表中詳細列舉，惟財政部得查酌實際需要，核發特許證，特許證分為進口專用特許證，及進口商銷特許證兩種，凡(一)政府為調劑國內市價或存特種用途所需之外資，(二)因國內科學、工藝、醫藥、衛生、慈善、救濟、教育、文化及其

他特種用途所需之外貨，(三)其他經財政部核准者，得適用進口專用特許證，至進口商銷特許證，適用於海關稅則號列第三九七甲乙兩項之糖類，及第五三二甲乙兩項之煤油兩項，至對於敵貨之進口，取締尤嚴，二十七年十二月二十七日公布之「查禁敵貨條例」，規定敵國及其殖民地或委任統治地之貨物，或其他地方敵人之工廠商號所經營之貨物，或敵人攫取統制之貨物，一概禁止入口，此禁止非必需品及禁止敵貨輸入之大概情形，至於鼓勵外銷以換取外匯之特種貨物，除生絲茶葉草帽等項，原已規定免稅出口外，更於二十八年一月份起，將桐油、豬鬃、皮革、羊毛、鑲產品等項之出口稅一律豁免，此爲獎勵輸出之大概情形，但三十一年五月政府又公佈搶運物資條例，鼓勵戰區一切物資內運。

(二)轉口稅之調整 轉口稅的徵收範圍，亦於二十六年十月一日予以擴大，凡民船鐵路公路輪船航空郵政運送之主貨，一律徵收轉口稅，一徵之後，可以通行全國，不再重徵。其轉運出洋者，照出口稅則多退少補，并於水陸要衝，添設關卡經徵，以期彌補戰時財政，惟稅率仍爲值百抽五至七·五，未予提高，但爲調劑內地需要，獎勵後方生產起見，訂有種種免稅規定，如後方若干工廠出品准予免稅，米麥雜糧肥料等項，關係軍民食用，及農業生產者，准予免稅，又爲避免苛細計，復將肩挑負販之零星貨物，准予免稅。而原訂稅額在二角五分以下者予以免稅之規定，亦提高爲稅

額在一元以下者予以免稅。

(三) 封鎖敵貨與厲行緝私 敵偽訂定偽稅則，優待敵貨，在淪陷區內強迫海關施行，以圖壟斷市場，政府為應付計，除宣佈反對外，並飭各海關對由淪陷區轉運前來之貨物，凡未經政府所訂稅則納稅者，一律十足補徵，以維稅政，而裕稅收。自我軍西移，淪陷擴大，國貿易孔道，由華中而移至西南，政府竭力改善西南交通，以謀貨運之暢通，於是滇桂川湘等關稅稅收較前激增，至於檢查工作，原為海關行政的重要部份，軍興以來，情形更為複雜，貨運的檢查，尤為重要，三十年為防止敵貨走私，及防止物資與法幣的私運竄敵起見，更將全國接近戰區各地，分為「湘鄂」，「晉陝」，「冀魯豫」，「浙贛皖蘇」，「廣東」，「廣西」六區，每區各設貨運稽查處，並於扼要地點設立分處，以補海關之不逮，並實施滿一緝私辦法，凡設有海關及緝私處的地方，緝私事務，由上述機關辦理，其他機關，非經財政部指定擔任緝私職務者，不得干預，並於財政部內設立緝私署，以謀緝私行政的統一，務期便利貨運，調整貿易，查禁敵貨，厲行緝私四大目的都能兼顧而并行不悖。(註) 貨運稽查處現已裁撤

(二) 鹽稅 鹽稅的重要地位僅次於關稅，其收入亦為大宗，二十五年實收數達二萬萬元以上。鹽稅問題不僅稅率的厘訂應審慎，而攸關民食，對於場產運銷的管理，尤為重

要，戰前政府對於平衛稅率，整理產銷，與改進緝私，已有相當成績，自戰事發生以來，海鹽產區，大都淪於敵手，不僅國家稅收無着，而且民有淡食之虞，政府當局早已預料此項嚴重問題，遂在民國二十五年即將沿海各產區存鹽移儲內地，並於國防要地，預屯軍鹽，以備戰時需要。戰事爆發後又採官商并運辦法，將存鹽搶運出境，分儲內地，不得集中，故戰爭初期，并無鹽荒問題，嗣後戰區逐漸擴大，後方產量大為不敷供應，於是政府力謀增加鹽產，並調整運銷，政府在後方產鹽區域，設法增產，提倡設立製鹽場，採用新法製鹽，統製澆水燃料及五金材料，由政府墊款購買，再由灶商備價領用，并舉辦增產貸款，優訂保障條件，及試辦官製，經以上種種努力，產量大增，現不惟供可應求，且已產浮於銷，刻正由政府按月囤存，以備將來之用，蓋若干淪陷區內現在感受鹽荒之苦。

全國產區，僅存川浙閩粵滇陝西北七區，而銷區有十七省之廣，政府斟酌產銷情形，將分配辦法從新厘定，規定以某區所產之鹽濟銷某某區域，對於運輸問題，尤為注意。但軍興以來，鹽商亦備感困難，政府於督促扶助外，并利用保息保本辦法，予以經濟協助，至於商運不通之地，更用官運官銷辦法，以濟其窮，并在湘贛閩豫陝等鹽源缺乏，而又接近戰區的五省，實施計口授鹽，至於鹽價約統制，亦日益完密，不僅運商售價加以限制，即銷商零售，亦加以統制，不得抬價居奇。

關於鹽稅的改進，本分產稅與銷稅兩種，產種係於鹽斤出塲時繳收貨物，或折價徵收

，銷稅係在各銷岸中心地點從價徵收，惟產銷兩稅不得併徵，以減輕人民的負擔。但八中全會議決實施專賣以後，鹽亦為專賣物品之一，自三十一年一月起已實行專賣，經過情形良好，三十年度鹽稅為六萬萬元，本年度可望增加一倍。

(三)統稅：統稅本在改善徵收複雜，稅率凌亂的貨物稅而設，稅率全國一律，就廠徵收，統稅物品，一稅之後，即可通行全國，不再重徵，統稅原係分區舉辦，已稅物品，選至未辦統稅區域，須納當地所徵之稅款者，得退還原納之統稅額，以免複稅，運銷國外者亦同樣可以退還。自十七開辦捲菸統稅後，陸續成立者至戰事發生時，共有捲菸、麥粉、棉紗、火藥、水泥、薰菸、啤酒、火酒、洋酒等九種，收入之鉅，佔稅收的第三位，二十一年度即超過一萬萬元，二十五年超過一萬五千八百萬元，及糖類統稅，現徵收物品在二十五年者有十一種之多，戰後統稅區域，大半淪陷，且各統稅機關所存徵稅花照，亦有被劫奪者，政府遂將淪陷區域徵稅辦法暫行取銷，改由入境第一道統稅機關查驗補稅，其未設統稅機關地方，則由海關代徵，政府並獎勵後方生產建設，鼓勵工廠內遷，及訂定工廠調整辦法，予內遷工廠種種便利及給予資金，至於稅率方面亦分別提高，並於三十年七月七日頒行貨物統稅暫行條例，將各項統稅一律改為從價徵收，稅率以捲菸為最高，達百分之八十，薰菸從價徵收百分之二十五，洋酒啤酒為從價徵收百分之六十，飲料品為從價徵收百分之二十，火酒則普通酒精從價徵收百分之二十，改性酒精及木酒精為百分之十

，動力酒精爲百分之五，火柴從價徵收百分之二十，糖類從價徵收百分之十五，水泥從價徵收百分之十五，棉紗從價徵收百分之三·五，麥粉從價徵收百分之二·五，爲稅率最低者，但是三十一年起，糖類，火柴，捲菸相繼實行專賣，統稅的範圍已稍爲縮小，而政府爲應付物價變通計，於三十一年六月由行政院通過統稅改徵實物辦法，足見政府對於稅制隨時隨地都在改進之中，並力求適應環境的需要，而鞏固財政基礎。

(四)直接稅 我國各種直接稅的創辦，在租稅制度中實爲重大的革新，對於稅務行政上亦有重要的貢獻，現行直接稅之行政有二大特點：(一)稽征機關與經收機關絕對分立，稽征由財政部直接稅處辦理，經收則委託中央銀行辦理，由納稅人直接向國庫繳納。(二)辦理直接稅人員，均係經考試錄取者，並於任職前受相當訓練，此二特點爲針對過去稅務行政的弊端而加以改革，施行以來很有成效。

現行所得稅的徵收範圍分爲三類：(一)營利事業所得。(二)薪給報酬所得。(三)證券存款所得，開徵時所得稅每年僅列五百萬元，不過五年，收入激增至十餘倍，卅一年度或有增至廿餘倍之希望，至於二十八年開徵時非常時期過分利得稅，其目的在充實財政及節制居奇牟利，并補所得稅的不足，其征收對象爲(一)公營商號行棧工廠或個人資本在二千元以上的營利事業，及一時營利事業其利得超過資本額百分之二十者。(二)財產租賃之利得超得其財產價值額百分之十五者，可知其對象全爲過

勞利潤部份，不僅為良好稅源，亦且合乎公平的厚則，並間接可收平抑物價之效，且稅率極為緩和，最高者為百分之五十，頗具伸縮性，過份利得稅開征不過三年，其收入已可與所得稅相伯仲，成績極為良好，遺產稅係二十九年七月開徵，我國遺產稅深見總遺產稅制，而稅率則比例稅率與超額累進稅率同時并用，對於小額遺產稅率則甚輕，凡遺產價值在五千元以下者概予免稅，其由五千元至五萬元者，一律課以百分之十的比例稅，超過五萬元者，分別按級累進課稅，超過額分為十六級，稅率隨之遞增，最高額以百分之五十為限。此外有減稅免稅的規定，如陣亡官兵的遺產，捐助文化教育事業的遺產，及遺產中的專利權，自己創造的美術品與未達探伐年齡的森林，均予免稅，繼承人繼續自耕的土地，准予減稅。遺產稅推行之困難問題即在評價，現行辦法，係於遺產稅徵收機關轄區內，設立遺產評價委員會，對於遺產價值均決定，先由徵收機關調查估計，再由評價委員會決定，以期確實，納稅人如有不服，可提請覆決及行政訴訟以謀解決。

政府對於直接稅的推行已擬有擴大計劃，自三十一年度起，逐年推行，已列入戰時三年財政計劃之內，其發展自可計日而待，至於印花稅率已提高，故由直接稅處徵收，營業稅亦自三十一年度起由地方交由中央直接稅處接辦，直接稅處之責任更為重大，於此可見。直接稅收入在二十五年開辦時不過五百萬元，而三十年度預算則為一萬三千五百萬元，增加約三十七倍，六年之內，有此成績，實屬可觀。

(五)田賦 田賦素爲我國稅收的大宗，現已歸中央徵收，且改徵實物，爲戰時財政之重要設施。二十九年十二月行政院即有各省田賦酌徵實物的議決案，各省有依照實行者，但無統籌劃一辦法，三十年六月第三次全國財政會議，復有田賦酌征實物的決議案及實施辦法草案，以供政府參考，並由財政部參酌財政會議議案，制定戰時各省田賦徵收實物暫行通則二十六條，呈請行政院核准，於三十年七月十三日以院令公佈，其要點有三。

(一)各省田賦征收實物，依卅年度省縣正附稅總額，每元折徵稻穀二市斗爲標準，賦額較重省份得呈由財政部酌量減輕，其不產稻穀地方，得以小麥雜糧等繳納，其繳納比例另定之，至已開辦地價稅地方，亦按其稅額照上項標準辦理。

(二)採用經征經收劃分制度，經徵事項由經徵機關負責，經收事項由糧食機關辦理。

(三)自征收實物之日起六個月內，所有田賦正附積欠，仍准以法幣繳納。

以上標準頗富有伸縮性，自可通行於全國而無礙，財政部並在中央設立整理田賦籌備委員會辦理徵實事宜，又於各省成立省田賦管理處及各縣設立縣田賦管理處，系統劃一，指揮靈活，各省縣即遵照中央辦法，積極推行，原有糧食庫券收購糧食辦法，亦同時施行，成績頗爲可觀，即以四川而論，徵購兩項合計爲一千二百萬石，截至三十年十二月中旬

已收達一千一百萬石，徵購之實物爲穀麥及米三種，若將麥米兩項照價格比例折合穀計，預計可得穀七千萬石以上。

中央爲整理田賦起見，於三十年十月制訂田賦徵收通則十六條，其要點有六：

(一) 原有田賦正附各稅應即合併徵收。

(二) 已辦土地陳報之縣市，其土地面積以市畝計算，分等課賦，新科則至多以三等九則爲限。

(三) 戰時田賦一律徵收實物，若有特殊困難者，得呈請按照當地市價折納國幣。

(四) 已設有糧食機關之地方，經收事宜由糧食機關辦理，設有公庫地方，由公庫辦理，至在糧食機關與公庫均未成立地方，經徵與經收事宜，應劃分辦理，以收互相牽制之效。

(五) 徵收經費應併入預算，作正開支，不得另徵徵收費。

(六) 田稅應由納稅人直接向經收機關繳納，不得由任何團體或個人代收代繳。

三十一年度起田賦方面更有下列五點的改進：(一) 後方各省完全征收實物，已淪陷區但行政權可及之處折徵代金。(二) 徵收實物標準，暫以過去田賦徵收金額，照常時市價折算。俟土地陳報完竣後，即以實收穀物比例徵收。(三) 三十一年度全國徵收額徵購

額較去年提高，共爲一萬萬市石，分上下兩期開徵。徵購時付五成現金五成庫券，擬不種賦徵購，而向大糧戶徵購。(四)田賦徵實之徵收工作爲求簡便起見，已由糧食部劃歸整理田賦籌備委員會辦理，倉庫擬大部份借用糧食部原有者。(五)整理田賦籌備委員會已自三十一年七月一日正式改組爲全國田賦管理委員會，統辦全歸田賦徵實之經費收支事宜，並於七月四日五日在重慶舉行一次全國田賦徵實業務檢討會議，對於工作推行計已有詳密的討論，現全國田賦管理機構各省田賦管理處已有二十一單位，縣田賦管理處一千二百餘單位，鄉鎮經徵分處二千六百餘單位，加強建倉工作正於各單位進行中，聞三十一年度全國倉庫預定擴充至貯藏二千八百萬石之用，年底當可完成，以上爲最近田賦徵實的概況，這自然都是過渡時期的辦法，最根本的解決爲整理地籍與清丈及土地報稅，進一步實施國父遺教的地價稅以求達到平均地權之目的。

(六)戰時消費稅 戰時消費稅暫行條例及戰時消費稅則業於三十一年四月二日國民政府明令公佈，據財政部說明有三點：

(一)中央改辦戰時消費稅係彌補收入不足及根據第三次全國財政會議裁廢各省地方捐費由中央創辦新稅而來。戰時消費稅已由部通飭各海關定於三十一年四月十五日起開始徵收。

(二)海關轉口稅，自戰時消費稅開徵之日起一律裁廢，至於各省市對貨物徵收

之產銷稅，消費稅，管理費，餉捐，專捐，特捐等其他類似性質各種名目之地方稅捐叢雜，已由財政部通令各省市政府暨督飭各區稅務局，確實予以廢除。

(三)新稅的內容爲(甲)指定戰時消費稅的徵稅品目並分爲國貨與洋貨兩部份，其洋貨部份專以禁運物品(係對特許購運者徵稅)暨非必需品爲限。(乙)稅率依照貨品性質分爲四級，最低值百抽五，最高值百抽二十五，並採用從價稅制。(丙)民生日用品除免稅者外，多係從輕徵收最低稅率，又洋貨經規定減稅或免稅進口者均不在徵收戰時消費稅之列，期與鼓勵需要物資內運政策相適應。(丁)戰時消費稅祇徵一次，不再重徵，較之以前各省重疊徵收商貨負擔當然減輕不少。(戊)統稅鑛產稅菸酒稅等貨品，不再另徵戰時消費稅。(己)戰時消費稅收入全年約計可達二萬五千萬元至三萬萬元，不僅增補稅收，補助國用，且可抵銷貨幣支出之數量，亦足使法幣之流通速率藉以緩和。(庚)戰時消費稅交由海關辦理，可節省徵收經費，使國庫減輕負擔，並以關員熟悉商情，具有經驗，亦易達裕課便商之目的。

以上爲我國現行稅制之近況，至於將來新稅制的輪廓，吾人可根據三十年十一月八日國民政府明令施行之「財政收支系統實施綱要」，加以簡單的說明於後：

財政收支系統實施綱要的主要內容爲劃分財政收支系統爲兩大系統，一爲國家財政收支系統，二爲自治財政收支系統，在稅制方面的規定如下：

(一) 國家財政系統下的稅課收入如左：

- (一) 關稅
- (二) 鹽稅
- (三) 釐稅
- (四) 貨物出廠稅
- (五) 貨物取銷稅
- (六) 戰時消費稅
- (七) 印花稅
- (八) 特種營業行爲稅
- (九) 特種營業收益稅
- (十) 所得稅
- (十一) 遺產稅
- (十二) 非常時期過分利得稅
- (十三) 營業稅
- (十四) 土地稅
- (十五) 專賣收入

(二) 自治財政系統下的稅課收入如左：

- (一) 土地稅之一部
- (二) 土地改良物稅
- (三) 中央劃撥印花稅
- (四) 中央劃撥遺產稅
- (五) 中央劃歸營業稅
- (六) 屠宰稅
- (七) 營業牌照稅
- (八) 使用牌照稅
- (九) 行爲取締稅

從以上之劃分可知我國稅制之新趨勢，今後之稅政只有中央及地方二級，稅制之劃分亦簡單合理，而自治財政基礎確立，地方自治的推行更可以加速完成，尤具有重大的意義。

第四篇 公債論

第一章 公債的意義與條件及利弊

第一節 公債的意義與條件

公債是指政府財政上收支不能適合時，不能不向人民或他國借入款項以爲彌補的一種方法，普通國家籌劃收支適合的方法有三：（一）利用儲蓄金或非常準備金。（二）出賣官產或增加經常收入。（三）發行公債。第一個方法在近代國家信用制度發達的時代早不適用了，第二個方法也是數目微小，緩不濟急，於是今日國家彌補收支不適合時唯一採用的方法就是發行公債，財政學上研究公債各方面的問題稱之爲公債論，也有稱爲收支適合論的。

公債是國家財政上的一種信用收入，他方面將來仍須計息償還，發生支出，又是國家財政上的債務負擔，因此，國家於發行公債時不能不慎重考慮，其用途必求對於人民福利有種種益處，方爲正當，否則國家濫募公債，國民經濟，交受其困，國家財政，亦將瀕於破產之境。至於公債收入在原則上，必須按期償付本息，不能稱爲真實收入，只能謂爲特別收入。

國家發行公債，其根據爲公共信用，公共信用的基礎有三：一是國家的主權，二是國民資源與財富，三是國家有履行債務的善意與能力，此三者永遠存在，自然公共信用也不會消滅，因爲根據國家的主權，可以調度全國國民的資源與財富，獲取收入，作爲償清之用，而國家培養人民富力，並開源節流，預算平衡，政治穩定，經濟發展，社會繁榮，都可以增加人民對於國家的信仰，而國家對於債務的履行及償債基金的保管都能合乎契約的規定，並表示政府的守信的誠意，公共信用，自然增高無疑。

公債的特質可從其與私債不同之點觀察，第一，公債的成立基於國家信用並利用人民愛國心，有時並可運用國家強制權力，而向人民募集的債務，私財則由於私人間的德義及謀利心理，而成立的債務。第二，公債爲國家信用的產物，國家財政狀況又爲公開的事實，人民對於公債的買賣可以自由投資，因此，公債可以在國內或國際市場上流通，至於私債則不然，僅限於債務當事人及往來銀行，其流通範圍較小，第三，公債的償還並無強制性，而國家爲債務人可以自由決定或變更之，不過，財政信用良好的國家很少是賴債的，但是私債的償還則不然，往往有法律的規定和保護，債務人不能自由決定或變更其償債的義務，第四，公債的發行，很少有担保品的，而私人債務往往以私有財產爲担保品，以信用或人格爲担保的借款則很少，第五，公債存在的年限和時期較長，亦有一種永久公債，每年僅償付利息，永不還本的，私債則不同，以債務人的生存期內而規定其期限，短者

數日數月，長者數年而已。從以上五點，可知公債與私債雖同為一種種務關係，其性質是大不相同的，國家為永久存在的組織，人民購買公債，比較私債為穩固，其流通範圍又大，但是公債並無法律機關，為確定的保障，似乎又較私債為危險，所以，政府只要能顧全信用，人民自然樂於應募公債，可以斷言的。

國家信用制度的發展，為十九世紀中葉以後的事，而公債在國家財政上的地位也逐漸重要起來，至於公債的發達須具備下列三種條件：

(一) 政治社會的條件 公債的發行必須人民對於國家要有充分的信仰，這種信仰的基礎，具體的說，第一是國家的政治穩定，對內對外都能維持均衡的局勢和實際的和平，第二是有進步的憲法和完備的行政組織，債權人有所保障，第三是社會安寧，人心穩定，這三個條件可以使人民對於政府發生充分的信仰，人民自然樂於投資於公債了。

(二) 經濟的條件 經濟的條件包括下列四種情形：(一) 工商業組織要極端發達，(二) 須有大量的活動資本和民間普遍的饒富，(三) 須有充足而穩定的貨幣，可供人民自由投資，(四) 須有組織完備的金融市場的存在，公債可以大量的發行，並收活動資金，與調節金融之效。這四個條件要在經濟發展及近代化的國家中才能具備。

(三) 財政的條件 財政的條件為：(一) 人民納稅能力的強大，國富及國民所得的增加，(二) 國民資金充裕，移轉(積票)交易(交易所)極為方便。這三個條件可以使國

家財政基礎穩固，公債信用日漸發達，尤其是第一個條件最爲重要，因爲國家發行公債以後。每年必須還本付息，其款項要從租稅收入得來的，如果人民的納稅能力不大，則國家的租稅收入有限。公債的本息就將發生問題，人民自然不敢購買公債了，至於人民納稅能力的多少，要以國富及國民所得的多寡來計算，現代歐美各國的國富及國民所得均大量增加，公債的發達，也就有一日千里之勢。

以上的三大公債的條件：政治社會的條件，經濟的條件，財政的條件都是古代國家所不具備的，因此，公債的充分發達也是近數百年來的事實，十八九世紀以後，民主思潮勃興，各國憲政發達，施行民主政治，政治比較穩定，社會比較安寧，經濟方面，資本主義加速度的發展，工商繁榮，貨幣增加，銀行和交易所更爲興盛，財政方面，租稅已成穩定可靠的收入，歐美各國的國富與國民所得均大量增加，公債發達的條件，完全具備，所以十八九世紀以後的歐美各國的公債，更是迅速的發展了。

第二節 公債的利弊

公債本身的利弊，學者之中，意見不一，贊成公債較早的學者有海龍（Wagon）傑亞當（E. A. Green）衣沙客皮爾（Issac Perele）等，均以爲公債爲一有益之事，讀國家募集公債，並不足以貧民，蓋取債於民，仍用於民，不啻左手取來，右手用去，毫無得失可言，後來學者亦依此主張公債的種種利益如獎勵儲蓄及普及投資等，至於吾人今日主

發公債的利息約有下列六點：

(一) 公債爲儲藏資金的良好場所，在產業凋敝的時期，購買公債的資金可以加多，於是公債爲此等資金的完全儲藏處，在產業興盛的時期，國家稅收增多，可以減債，而使此等資金仍流通於社會，供生產事業的用途。因此，公債對於產業界金融界及國民全體，都有益處。

(二) 公債可以獎勵儲蓄，從私人吸收小額游資，減少社會的浪費，而集腋成裘，成爲巨額，以供國用，對於社會國家的益處很大。

(三) 公債可以調劑金融的困難，在金融膨脹，物價騰貴，政府可以發行公債，吸收社會游資，減低通貨數量，以謀物價的減低，在金融收縮，利息高漲時，政府可因公債價格跌落的關係，而臨時償還或購買若干公債，以增加社會資金的供給，公債政策的運用，可以調劑社會金融的困難，對於全體國民均有裨益的。

(四) 發行公債可以延緩人民課稅的時期，國家在財政緊急時，如果突然加重租稅，不免有負擔不公平及損害人民生產力之嫌，如發行公債，政府可獲巨額資金，而公債負擔延至將來及分若干次償還，人民亦可負擔減輕，而政府亦可考慮改訂稅制，以求負擔能公平。

(五) 公債的發行，能普遍於國內，人人皆可投資，而還本付息都有一定的條件，其

收入亦較可靠，可供一般人民接濟之用。

(六) 公債可以應付國家財政的急需，例如戰爭及災害發生時，如增加租稅則擾不濟急，除了發行公債外，政府實無他法可以獲取巨額收入，還有平時國家創辦建設及國營企業，以謀人民生活的便利起見，亦往往利用公債來舉辦，並不另外增重人民的負擔。

至於反對公債的學者則有休姆 (Hume) 孟德斯鳩 (Montesquieu) 亞當斯密 (Adam Smith) 李嘉圖 (David Ricardo) 傑比賽 (J. B. Say) 格蘭斯頓 (Glacstone) 等人。休姆曾謂：「國家破壞公家信用，公家信用，即顛覆國家」，正統派經濟學者多認國家支出為不生產的，對於公債，遂常有悲觀的論調；此外法儒哥貝爾 (Colbert) 及梭內 (Orlean) 所亦謂公債獎勵奢侈，而剝削人民的農業資本，他們這種主張亦未嘗沒有相當道理，關於公債的弊端，可以歸納為下列幾點：

(一) 公債易於募集，容易引起國家的浪費及引起戰爭之弊端。

(二) 公債利於現代國民，而為後世國民留下負擔，其分配極不公平，償還時殊感困難。

(三) 償還公債的資金，係從一般人民課稅而來，而移轉於一般資產階級，可永久倚靠公債利息的收入，以增加其不勞而獲的所得，社會財富的分配，更為不平等，且直接助長奢侈，間接妨礙儲蓄。

(四)公債吸收產業界的資金，有阻碍產業發達之嫌。

從以上利弊兩方面比較觀之，政府若能運用良好的公債政策，以斟酌社會金融及穩定物價，則對於全體國民，均有益處，至於公債爲一種籌款方法，其本身無好壞可言，要看國家發行公債的用途和條件而定，關於公債的用途方面，也有四點可以注意：(一)公債收入，絕不能用於經常支出，(二)不生產及無改良的臨時支出，理論上亦不能以公債應付，但是戰費的支出可爲例外，(三)改良公務所需的臨時支出如改良官署，添設軍備，建築道路堤防，修理公園花園等等支出以公債應付是可以討論的，要看當時情勢而定，(四)公債收入最好能用在生產方面的臨時支出，如舉辦經濟建設事業，而將來又有收入，還本付息，亦不加重人民的負擔，至於公債發行的條件以市場利率較低時直接向人民募集爲最優，總之，公債的利弊是相對的，如果政府能運用適當的公債政策，對於國家財政及社會金融與全體國民都有很大的益處。

第二章 公債的種類

公債的種類很多，因其性質用途及其他關係的不同，都可以作爲分類的標準，今說明於下：

(一)內國公債與外國公債

如以借貸資金的來源爲標準，可分爲內國公債與外國公債二種：在國內發行或實際債票爲國內資本家所有時，則爲內國公債，在國外發行或實際債票爲外國資本家所有時，則爲外國公債。外國公債又可分爲形式的外國公債及實際的外國公債兩種，前者係在國外募集者，後者爲國內發行之公債而實際已落於外人之手者，其經濟關係，與外債無異。內國公債與外國公債亦可簡稱爲內債與外債，這種分類法對於研究公債與國民經濟的影響很是方便，內債過多，可使國內資金缺乏，利率高漲，阻礙產業的發展，外債過多，引起輸入激增，國際收支不能平衡，且財政與政治易被外人干涉和操縱，有損失國家獨立主權的危險。

(二) 還本公債有獎公債年金公債

如以償本付息的方法爲標準，可分爲還本公債有獎公債年金公債三種：

(一) 還本公債 此種公債的償本付息均有一定時間，通常發行的公債即屬此種，又可稱爲普通公債。還本公債又可分爲三種：一是發行之後，在定期償還全數，謂之一時償還公債，二是發行後分期償還，每期償還一定數額，各國多採用之，謂爲定期償還公債，三是規定償還全數的最長年限，在此期內，可以隨時償還，亦可稱爲隨時償還公債，在財政上頗具的伸縮彈性，如能適當運用，是最好的方法。

(二) 有獎公債 此種公債的息金很低，有時竟毫無利息，大抵於償還時行抽籤

法，得之者付以額外的獎金，此種公債利用人民的投機心和僥倖心，不免有獎勵賭博的嫌疑，非政府所宜採用，有獎公債亦可名為彩票公債或獎金公債。

(三) 年金公債 年金公債亦名永久公債，此種公債由國家合計本息，於一定期限之內，逐年平均償付一定的數額（卽年金）於此又可分為二種：一是終身年金公債，卽債權人終身得按年領取一定數額的年金，類似生命保險，到死亡時，其權利才消滅，此項公債，例為記名證書，不能轉讓或買賣。此外尚有一種終身年金公債，為意大利銀行家唐庭（Bondi）所發明，又名唐庭年金公債，其法分債權人的年齡稍若者為若干組，政府每年以各組應得的金額，分給各該組內生存的人，其中若有死亡，則以死者應得的年金，分配於同組現存之人，因此，壽長者，其所得年金逐年加多，最後的死亡人，且可領受年金全部數額，此外年金公債在十七八世紀時曾風行於英法兩國，相傳巴黎一寡婦，活到九十六歲，於一七二六年完給，曾以三百法郎購買此種公債，共獲七萬三千五百法郎的利益。二為定期年金公債，卽規定若干年限內，每年償還一定數額的年金，到最後一次，正是本利收回之數。此種年金公債，與債權人的生命無關，得自由買賣或轉讓。以上兩種年金公債手續極煩雜，領受年金者又可閑居坐食，缺點甚多，且今日儲蓄保險事業甚發達，此制遂極少採用。

(三) 自由公債 強制公債 愛國公債

如以舉債的方法爲標準，可分爲自由公債強制公債愛國公債三種：

(一)自由公債 此種公債又名任意公債或普通公債，即國家於一定條件之下，由人民自由承購，不受任何強制，政府採用此種募債方法，要利用商業上的原則，及鼓勵人民的儲蓄心理及謀利心理，規定適當的利率，才能吸收多數資金，容易達到募集公債之目的。

(二)強制公債 此種公債係國家利用強制權，依一定的計劃，強迫購買或向人民攤派之公債，其強制的形式，又可分爲二種：一爲直接強制法，即就人民的財產多寡，強制分攤，謂爲直接強制公債，二爲間接強制法，即政府支付薪金或購物付價時，而以公債償其代價，謂爲間接強制公債，此種方法實與捐款及徵用無異。強制公債在公債史初期中常有之，但今日民權發達的社會，已很少採用，此外尚有一種具有強制公債性質而爲現代所常見者即爲不兌換紙幣，有原爲不兌換名義發行者，如美國南北戰爭時的綠背紙幣即是，有原爲兌換券而終成不兌換紙幣者，例如第一次歐戰後英鎊意法等國的貨幣都因政府濫發國庫券或期票，向中央銀行抵借，遂成通貨膨脹的現象，紙幣發行太多，終至不能兌現。此種不兌換紙幣，係政府強制通行，可屬於強制公債的一種。

(三)愛國公債 政府利用人民愛國心，如國家遇有事故或對外戰爭發生時，而

向人民募集的公債，此種公債偶一爲之，未嘗不可有效，而人民激於義憤，亦可不顧個大經濟利害，願意踴躍應募，不過此種方法往往不能持久，而國外投資者亦將望而却步，愛國公債又只能適合於小額款項，如欲募集大宗款項時，亦感困難，歷史上愛國公債成功的實例以普法戰爭後，法國照約先付賠款一部而普軍才退出巴黎，法政府就發行愛國公債，立籌鉅款，爲公債史上的佳話，但是第一次歐戰時，法政府又發行愛國公債，要想如法泡製，就很少人應募，可知愛國公債不能常用。

(四) 有担保公債與無担保公債

如以担保品的有無爲標準，可分爲有担保公債與無担保公債二種：有担保公債是政府發行公債時，規定某種國庫收入或事業之財產及其收入，專充還本付息之用，作爲公債的担保品，並往往設立特別會計以爲處理，爲增進公債信用的一種方法。無担保公債是政府以一般信用爲担保，並不特別設担保品，而每年公債應付本息於國庫一般收入中償付之，並列入預算。普通國家財政信用良好時，無論發行內債或外債，均無須提供特殊担保品，各國發行之公債多爲無担保的公債，不過有時發行外債時亦有出于債權人的要求或政治經濟上的野心而發行有担保的外債，其例甚多，如我國各債有担保的外債多以關稅鹽稅及鐵路收入爲担保品，即爲實例。

(五) 長期公債與短期公債

如以資本時期的長短爲標準，可分爲長期公債與短期公債二種：

(一) 長期公債 長期公債又名固定公債，或曰確定公債，其期間較長，以十年或數十年爲限，亦有永不還本，每年僅付利息者，長期公債又可分爲有期公債及無期公債二種，而有期公債亦可分爲普通有期公債（或曰災本公債）及有獎公債年金公債三種，無期公債又名永久公債，或曰利息公債，國家規定，每年只付利息，不償本金，持票人不得要求還本，而政府在財政充裕時，得隨時在市場上買銷，無期公債常隨市場利率的高低而變動，但因利息的償付不甚確定，亦難於募集。

(二) 短期公債 短期公債又可稱爲流動公債，期限甚短，通常自數日至數年不等，政府發行短期公債，大率因一時或一會計年度的不足，而資之以爲挹注，短期公債發行之條件，如金額利率及償還期限可由行政上自由變更，短期公債又因起源不同有行政公債及財政公債之別，行政公債爲行政官署執行事務時所發生的債務，如官吏及軍需物品之承辦供給人所納的保證金，訴訟保證金，郵政儲蓄金等，此種債務的發生爲行政上的連帶收入，非用以謀收支的適合，嚴格的說，不能稱爲公債，至於財政公債爲國庫一時不足所發行的短期公債，通常分爲三種：

(甲) 銀行借款 國庫出納不敷，暫時向銀行借款，一俟國庫有收入時，即行償還，係屬短時期融通資金之性質，可使財政與金融互相流通而能活用，危稱

良制。

(乙) 財政部證券 初由英人白芝浩 (Walter Bagehot) 主張依照商業短期貼現辦法以融通財政需要的資金，英國於一八七七年試用，限於特定用途，一九〇二年後始作一般財政上之用途，其期限普通為三個月六個月或九個月，至長以一年為度，證券之利息，亦往往較低，普通為謀一年度收支的適合之用，在淡月發出，旺月償還，亦有因此循環發行而成為變相的長期公債，各國於第一次歐戰後，此種短期證券，為數甚鉅。

(丙) 國庫券 亦曰國庫證券，其性質大都是介乎短期公債與長期公債之間，國庫券的發行多為供給暫時資本或作臨時緊急事故之用，其期間有長至三年以上五年以下者，此外亦有因金融市場利率太高，不便發行長期公債，先發行短期國庫券，徐圖日後轉換，再發行低利的長期公債。國庫券的期間甚短，利率亦較低，募集甚易，政府容易濫發，而使國庫與工商業均受其妨害，不可不加以注意。國庫券的情形各國不同，我國國庫券並有確定担保，尤具特色。

(六) 有折公債與實額公債

如以公債發行時有無折扣為標準，又可分為有折公債與實額公債二種；有折公債是繳納公債之實數在面額以下，而享受債權權利，仍照面額，無異於加高利息，鼓勵人民購買

，此種辦法在募債困難及急需款項的國家常採用之。實額公債是應募人須依照公債面額，十足繳納，此為各國通常採用的方法，有時亦有實繳數額超過面額者，例如利用人民投機心理而發行的有獎公債即為一例，信用良好之國，多不採用。

(七) 公募公債承受公債出賣公債及交付公債

如以公債募應的方法為標準，可分為公募公債承受公債出賣公債及交付公債四種；凡是公團向社會募集者為公募公債，若由數個銀行或財團承受者為承受公債，出賣公債為國家委託銀行或由證券交易所出賣而收到現款，交付公債則為政府對於經費的領款人不付現金，而以公債直接交付。

(八) 證券公債與登記公債

如以公債的登記與否為標準，可分為證券公債和登記公債二種：證券公債乃以証券為證據，券上載面公債發行的條件及面額，持券人可以自由轉讓或買賣，又可分為記名式與不記名式兩種，記名式公債在移轉時尚需記載讓與人及受讓人姓名，以便查考，不記名式公債則可以無限制移轉，不必登記姓名，至於登記公債乃以政府的公債帳簿為憑，凡應募人的姓名住址金額，均詳細記載，如有移轉時，當事人雙方均須請求登記，此外政府亦有另發記名式證券，亦有不另發證券者，此法便於政府查考，亦不至於漏稅，而持券人頗感學續麻煩，常懷恐懼之心。

(九) 生產公債與不生產公債

如以公債用途的經濟結果爲標準，可分爲生產公債及不生產公債兩種。凡供政府謀收支之適合及臨時發生事故之用者，通常稱爲不生產公債。至於生產公債亦可稱爲建設公債，其收入供舉辦建設事業之用，如鐵道、交通、電氣，市政設備等官營事業之類均是。不生產公債亦可稱爲財政公債，由國庫負擔償還，生產公債則其事業將來另有收入，往往由特別會計處理而負還本付息之責，這種分類方法頗不合理，政府之費用很難說何者爲生產何者爲不生產，例如戰爭費用，或爲求國內安寧，或爲抵抗侵略，均與全體人民有益，又如供財政上一般的用途，也是爲人民全體利益而支出的費用，不能說是不生產的費用而加以反對。但是這種分類法亦有其好處，未嘗不可以警惕國民，促進政府的注意，在普通的情形下，政府要多發行生產公債，少發行不生產公債。

(十) 本幣公債與外幣公債

如以公債採用的貨幣不同爲標準，可分爲本幣公債與外幣公債二種，本幣公債，又稱本國貨幣公債，即公債的發行採用本國通用的本位貨幣，通常各國多採用之，但有時發行外債，爲債權人便利起見多用發行他國家的本位貨幣，又有因本國貨幣價值不穩定，於是採用世界各國中貨幣價值最穩定國家的本位貨幣，這種外幣折算因匯價漲落常有盈虧，統由發行國負責，而予債權人以確實保障。

(十一) 普通公債與特典公債

如以公債發行時有無優待條件爲標準，可分爲普通公債與特典公債兩種；普通公債是照普通條件發行及償本付息均依契約之規定，通常所發行的公債均是。特典公債是國家除規定利息及實繳折拍並維持其發行價格外另有種種優待辦法以鼓勵人民踴躍認購，通常的優待辦法有四：(一)中央銀行或其他銀行，對於公債作抵押的借款時，照市場利率低減計息。(二)公債利息所得可免所得稅及戰時溢利稅，以公債爲遺產者可免除公債部份的遺產稅。(三)以公債繳納租稅或充保證金時，雖公債價格下跌，仍准照面額計算。(四)將來發行的公債，如其利息增高，可依新債的高利計息。

(十二) 定額發行公債與無限發行公債

如以公債發行數額有無定額爲標準，可分爲定額發行公債及無限發行公債兩種，通常各國多採用定額發行公債，於公債發行時，均規定一定數額，經立法機關議決，行政機關不得任意增加。如超過數額則儘先由應募人依先後爲準，或採用比例分攤辦法決定之，至於發行無限額的公債多在戰時，因戰費支出無限增加，公債的募集也就無限制的增加了。以上的分類是通常所採用的方法，此外亦有依據發行的機關爲標準而分爲國家公債及地方公債的，凡中央政府所發行的爲國家公債，亦名中央公債，凡地方政府所發行的爲地方公債。又有依利息有無爲標準分爲有利息公債及無利息公債，普通公債皆照本付息，均爲

有利息的公債，無利息的公債則甚少。以上的各種分類方法中以內國公債與外國公債和長期公債與短期公債的二種方法較為普通而合乎實用。

第三章 公債的發行及影響

第一節 公債的發行

公債之發行，因募集方法之不同，發行時價格與利率高低，及繳款方法，與公債憑證之有無及其他條件等而有種種不同情形，現分別說明於後：

(一) 公債募集之方法

公債募集的方法普通分為三種：

(一) 公募法 向公眾募集公債，有直接間接的二種方法：直接發行的方法為國庫或代理機關，自任發行之責，向全國人民直接勸募，發行的一切費用和損失，都由國家自行負擔，間接發行的方法為委託銀行或交易所代管發行的事務，而給相當的報酬，又稱為委託募集法。

(二) 承受法 此法由銀行團或其他團體有餘資者，接受政府公債之全部，又名包辦募集法，此種方法國家預定期日以內，可獲定額收入，手續簡單，於政府頗為便利，但銀行方面往往索取較優的條件，才願意承受，政府又不免吃虧。

(三) 出賣法 公債的發行，由政府委託經紀人，在證券交易所出賣，交易所內的資金，既不供普通工商業之用，專作領息之用，政府自可吸收之，而政府亦可籌集財政需要情形，隨時決定出賣數額，以獲取現金，此法僅適用於數額不大之公債，而收入亦不規則容易受經紀人操縱，各國很少採用。

此外還有交付法，係政府於支付經費時，不用現金，而直接以公債的數額給付之，政府財政困難時不得已用此法，普通募集公債的方法都採用公募法及承受法二種，或由政府直接發行，或由銀行承受或委託推銷，再轉售於人民。

(二) 發行的票面及價格和利率的關係

公債發行時，票面的大小，要看公債的性質和國民富裕程度及交易所的習慣等不同情形而定，在資本發達國家，人民資力雄厚，公債發行數額甚鉅，又希望資本家應募時，要用大票較佳，反之，如人民資金不充裕或希望小額儲蓄者應募時，自以小票為宜，但在交易所買賣時，大票難於分割，小票又太零碎，公債發行時最好能斟酌實際需要，印製各種票面的數額，使人民便於掉換及流通。

公債發行的價格又可分三種不同情形：

(一) 平價發行 公債發行的利率，與市面普通的利率一致，政府實收的金額，亦與票面的金額相等，此即為平價發行，平價發行在計算方面均較便利，而所吸收者

參爲金融市場的游資，對於產業發展，並無妨害，但平價發行必須國家有良好的信用及社會資金供給充裕時，方能適用，否則，難於勸募。

(二) 高價發行 高價發行又名增價發行，其利率必較市面之普通利率爲高，政府實收金額，亦高於票面金額，此法雖易募集，但不免有吸收產業上資金及阻碍工商發達的弊害，增價發行使政府負擔高利，又必須人民急於要購買時，才能銷售，實際上各國很少採用。

(三) 低價發行 低價發行又名減價發行，其利率較普通利率較低，於是低減發行價格，政府實收之數，遠比票面額爲小，此法使應募人有特殊利益，將來的償還額，高於實際借入之額，募集甚易，但政府公債收入減少，勢非增高發行數額不可，政府雖能於市場中買銷若干，而國庫不免受減價發行的貼利損失。損失的大小要看減價的高低和公債期間長短而不同。

從以上三法比較起來，最好採用平價發行，而規定較高利息，在平時雖加重國家的負擔，但在適當時機以後政府可舉行調換，而使利息低減。

至於公債利率的高低，必須依照金融市場的利率爲轉移，如低於市場利率，公債難於發行，除非低減發行價格，如高於市場利率，公債較易募集，又不免加重國庫負擔，此外公債發行時，其利息的高低，要看國家信用穩固程度，市場游資多寡，及資本發達及工商

業的需要程度與時期等不同情形而異，凡國家信用良好，市場游資衆多，及資本發達的國家，其公債利息較低，又工商業活動較少，營業清淡時，公債可以低利發行，此外國家在戰爭及非常事變時，市場利率增高，公債難以低利發行。

還有利息償付手續，依證券公債與登記公債而不同，証券公債以息票爲憑，按期發給利息，登記公債，由銀行於到期利息，收入債權人帳戶與銀行的存戶往來帳相同，公債付息的時期，宜年分數次，以便收調和金融之效，而次數不宜過多，過多則手續繁瑣，期間的選擇以在徵稅之前及市場結算之前爲宜，如此方可適合金融季節的變動及收調劑金融的效果。

(三) 繳款方法與公債憑證

公債發行時的繳款方法有二種：一爲一次繳足，二爲分期付款，前法頗爲方便，但在金融緊急時，或政府適應小額儲蓄者投資時，以採用分期付款方法爲宜，若應募人到期而不能付清，政府可加收逾期的利息及沒收保證金或取消其應募額等辦法處分之。

公債的憑證分爲登記公債和證券公債兩種；前者爲管理國庫的銀行，設有公債登記簿，詳細記載各種事實，此外對於所有人並不另發憑證，如遇有移轉時，須雙方申請移轉登記，此法對投資人有安全保障，無遺失保管之弊，後者乃以證券爲債權的憑證，持票人可依公債票面額及所載條件，向國家享受其債權權利，此種證券並附有息票，每期一張，歲

明償付日期及金額，證券公債又可分爲不記名式公債及記名式公債二種，記名式公債不如不記名式公債的流通較爲方便，各國都採用不記名式的債票。

關於公債之發行，此外尚有二事可注意者，一爲國家往往利用人民恐懼，義憤，愛國，謀利等心理的不同，而發行各種強制公債，愛國公債，及業務公債，政府對於公債的推銷，莫不盡宣傳的能力，用種種方法，來鼓勵人民購買，例如可以免稅，或有獎金，債票可以繳納租稅，又可充基金或保證金之用，公債又有不能扣留抵償的特質，此外亦有間接方法，截阻人民不許在他方面投資，驅使其應募公債者，如限制人民自由消費與營業，禁止人民海外投資，禁止新營業的投資，及實行資本統制等，都可以使人民資金只有投於公債的一途，又爲減少募債困難的另一方法。二爲發行的公債，如應募者所訂購的數額，超過發行的數額時普通採用的方法爲比例攤分法，即按訂購額爲比例而分配之，又有高價優先法及小額優先法，即對於高價應募人及小額應募人所訂購之公債，予以全額，其餘之數按比例分配之，此外又有不賣公債優先法，凡應募人聲明在一定期間內不出賣而將公債寄存於發行機關者，國家可准其有承受優先權，此法可使公債價格穩定並提高公債信用。

第二節 公債的影響

公債發行以後，對於政治社會及國民經濟均有重大的影響，今分別說明於後：

(一) 政治及社會的影響

財政爲庶政之母，凡百政務，非財莫辦，因此操縱國家財用的供給者，對於國家政務，自然有相當控制之權，歐美各國民主政治，政黨的選舉與競爭，均有資本家在幕後操縱，而政府往往財用不足，不能不求助於資本家及銀行界，於是彼等對於政治設施遂有相當的發言權，所以，政府採行信用制度，慮有嚴密的規定，毋使不肖官吏，利用公債方法，向資產階級獻媚，或互相勾通，而使國庫賠累，負擔加重，尤不應使公債持券人在國內造成特殊政治地位，妨害民主政治的實現。而國家內債發行太多，無異破壞財政基礎，影響國家信用，尤應加以防止，至於外債的發行，易啓外人覬覦之心，本國政治容易受外人操縱，國家有喪獨立自由的危險。就政治方面觀察，內債的影響，足以阻礙民主政治的推行，外債的影響，如運用失常，國勢又弱，有喪權辱國，及淪爲外國附庸的危險。

公債對於社會方面的影響，並不能使社會上已有的階級，發生變遷，反而使社會上已成立的階級，更爲明顯而永久。公債收入的將來多由政府加重課稅於全體人民而償還，公債的持券人又爲少數資產階級享受利益，因此，不免富者益富，而貧者益貧，至於在財政管理不甚嚴密的國家，公債的市場價格因有人投機買賣而暴漲暴落，僥倖者可成鉅富，失敗者傾家蕩產，此種公債投機，有類似賭博的嫌疑，影響於社會風氣者甚大。政府宜加以取締，此外公債雖爲社會上安全投資之一種，小康之家可以此爲固定生活之來源，而生活亦確有保障，但是，社會上公債利息所得的人增多後，不免閑坐吸食，養成怠惰的風氣，

亦非社會之福，因此，公債對於社會方面的影響頗可注意，政府應於事前加以防止，勿使產生不良影響。

(一) 國民經濟的影響

公債對於國民經濟的影響較為重要，且其影響的發生，視情形而異，現分別討論之：

(1) 生產與分配方面的影響

公債對於生產方面的影響可從三方面觀察，第一，要看公債的用途之定，如用於發展各種公共事業及建設事業，則對於國民生產力的增加，有良好的效果，第二，如為自由公債，而利息的高度與市場利率相同，公債所吸收者多為游資，對於節制消費及增加生產有良好的效果，如利息高於市場利率，則有妨害產業資金的嫌疑，若為強制公債，則人民營業及生活不免受打擊，但是如能強制人民因此而節約或增加生產願望，對於國民資本亦屬有益，第三，公債於償還時對於生產的影響因人而異，普通巨額所得者，彈性較大，不能增加其生產願望，且可減少其工作及儲蓄的願望，小額持券人若能預知其債券的利息將因重稅而減少，亦可努力生產，唯此例甚少，往往持券人的所得增加，常不足以抵補負稅人生產能力的減少。總之，公債對於生產方面的影響，大約貧民的負擔較重，且時間成正比例，對於減損其生產力亦大。公債最好能早日清償為宜。

公債對於分配方面的影響，也有二點可以注意：一是發行時的影響，持券人因證券交

易極爲方便，雖購買公債，其財產數量仍是不變，對於財富分配仍無變動，惟將來公債利率變動，則其所得有增加或減少之別，至於國家以公債收入作爲增加貧民所得的支出，則有不等分配的效果，如用於增加富人所得的經費，更增加財富分配的不平等程度。二是償還時的影響，其中又可分爲三種趨勢：（甲）貧者財富轉於富者，（乙）少者財富轉於老者，（丙）鄉村財富移轉於都市，此三種趨勢都使財富的分配增加不平等的程度，而國民經濟的發展也成爲畸形的狀態。

（二）物價方面的影響

公債的真實負擔，常隨物價的漲跌而發生變動，如償債時的物價，低於發債時的物價，則國家負擔可以減輕，還債的速度可以加快，又如償債時物價高漲，一般納稅人所得增多，而持券人利益數額不變，實際所得以貨幣購買力低落而減少。至於公債對於物價的影響，則在巨額公債存在時，往往促成信用膨脹，而使物價高漲，如公債數額減少，則物價可隨同下跌。

（三）利率與產業界的影響

公債利息常因債額的增加而漲高，否則社會資金有限，殊難募足數額，如公債數額不大，又其利率與普通利率相同，則所吸收者爲市場游資，對於工業物價及其他經濟情形，影響甚微，假使數額較大，所用利率較高，則應募公債的資金爲節省支出的儲蓄及投於無

利產業的資本，於其人民對於貨品的消費減少，此種貨品的生產及勞工的需要就減少，而原投於無利產業的資本既為政府以高利吸收，其結果亦影響勞工及生產的減少。政府若以公債收入仍用於生產事業，則勞工的需要，不致減少，經濟上的弊害亦較小，倘乃用於不生產事業，則使產業範圍縮小，勞工失業，市場利率將因此騰貴，又假使政府用重利募集公債，其數額又較巨時，則工商業中所用為維持與添置資本設備的資金，及一部份低利產業的資本，均為政府所吸收。對於產業界的打擊最大，將使產業凋敝，消費減少，稅收驟減，財政更為困難，而國庫負擔又重，不免通貨膨脹及引起物價高漲的弊害，至於在產業衰落，資金充斥於市場時，政府固不妨發行公債以舉辦建設事業，為恢復經濟的一種方法，如政府舉債時，利率不高，而用途適宜，則對於勞力及資本分配，並無顯著的利害可言，此外政府如用膨脹銀行信用方法為變相的發行公債，則可促進物價的暴漲，貨幣購買力下跌，固定薪金階級實際所得減少，人民生活水準降低，其弊害更為顯著。總之，政府以高利發行鉅額公債，其經濟影響，足以妨害工商業的發展是毫無疑問的，所以，政府最好能在市場資金充裕時，以低利發行公債，則所吸收者盡為游資及社會過剩資金，對於產業發展是無害而有益的。

（四）用途不同的影響

政府募集公用其用途不外生產與不生產兩種：如為生產的用途，則國家直接可以獲得

報價或發達一般社會的利益，間接增加國家的財富，如爲不生產的用途，則全爲一種耗費，是國家的損失，人民更負擔長期利息，則較課稅更爲不利。至於政府公債用於增加一般社會利益或充公共改良設備之用，亦無不可。不過，公債的用途，最好能供生產事業的資本及設備之用，而政府對於此種專業的經營又極有效率，則其在經濟上的影響最爲有利。

(五) 外債的特殊影響

外債有時是兩國間的政治借款或經濟借款的，其情形尤爲複雜，政府不能不慎重考慮其借債條件，外債在政治方面的影響往往使債務國有喪失獨立主權的危險，前已言之，今從經濟方面的影響再加以說明：第一，從債權國言，有暫時的利益，債務國往往允許貸款國家貨物的輸入，以爲貸款的支付，其結果使債務國方面進口常常增加。第二，從債務國言，有長久的時期忍受國際匯兌上的損失，因爲債務國將來償付外債時不外三種方式：(甲) 政府輸出現金，(乙) 輸出商品，(丙) 購買外國有價證券(包括匯票，公司債票，股票，及銀行券)，以第三種方法最爲普遍，於是在償債時，外國證券及匯價將因需要而增高，本國遂不免受匯兌的損失，但是外匯高漲的結果，有時可以增加輸出商品以爲償本付息之用，反使國內工商業發展，又是一種利益。第三，債權國往往因國內資本太多，或因開闢國際市場，而願意投資於他國，至於債務國，或因開發本國資源，從事於生產事業，或因整理幣制，充實信用，亦不得不借債，債權債務國雙方可互爲倚賴，且經濟上的

密切關係可致邦交和睦，消除國際間的戰禍，不過，這種情形要雙方國勢均衡下才能實現，至於工業化資本發達國家往往以經濟提攜的美名借款於生產落後的農業國家，不啻為一種變相的侵略，不可不加以注意。第四，以外資經營生產事業，雖曰可以本身事業收入來償本付息，但在短時間內仍難辦到，外債的償付乃賴國庫收入以為支持，否則事業本身將因利息的積壓而難於經營與發展。第五，借用外債不可條件太苛，利息太重，否則，事業的成效不大，而利益均為外資所吸收，不但沒有利用外資，反被外資利用了，至於長期事業以借長期外債，短期事業則以短期外債充之為宜。第六，償付外債的利息，為本國生產的資金，或物資，輸送他國，乃本國的損失，如以內債代替，仍流動於國內，如以租稅代替，更可免除償付本息的負擔。從以上六點可知外債利弊都有，如一國有良好的金融制度，則可以動員本國的人力物力，來發展國內產業，而沒有借外債的必要，不得已而借外債時，亦應早日還清為宜；免使全國國民負擔加重，本國資源繼續外流，實為得不償失之舉，不過，國父主張借用外國的機器人才和技術來實行開發國內富源，如能適當運用，對於我國經濟的發展是極有利益的，這事又當別論了。

第四章 公債的償還及調換

第一節 公債的償還

公債的償還爲國家依照舉債契約及法律的規定，對債務人按期付給公債的本息一部份或全部，使國家的債務負擔歸於消滅。關於公債的應否償還，雖有人主張值得討論，認爲公債的償還資金係以課稅形式向人民取來，再付於國民，係一種貨幣的轉移，且增加租稅以還公債，將使富人愈富，貧者愈貧，社會財富的分配，更爲不平。再從貨幣價值日趨下落的傾向言，公債的實額，已無形減輕，沒有急於償還的必要，反不如租稅不增加，而國民經濟可以日漸繁榮，財政亦能日上軌道。這種理由雖持之有故，言之成理，事實上負債還錢，乃當然的事，否則有害國家信用，將來政府募債時就發生困難，而債務人亦認爲公債的償還爲被政府取去的生產資本的再生產與增加，亦希望政府償還，總之，政府在原則上對於公債必須依約償還，除非國家財政萬分困難及不得已時再另作打算，以免減損國家信用而使將來財政陷於困境。

公債的償還方法可分二種：

(一) 強制償還法 卽公債的償還時期，償還數額及地點與方法及其他種種條件均依契約及法律的規定而執行國家不能自由加以變更，強制償還法的優點有三：(一) 維持國家的信用。(二) 勸募人因償債期間及數額均有一定，樂於認募。(三) 定期償還可以減公債的累積數額。但是強制償還法亦有三種缺點：(一) 國家不能斟酌金融緩急之情形，選擇適當的時期以償債，不免失去償還的自由。(二) 嚴守契約使政府太受拘束，在財政

困難時有另募高利公債以爲償付之危險，(三)國家能肆用權力，任意改廢公債，實際上與自由償還法無異。

(二)自由償還法 卽公債的償還條件，不依據固定的契約或法律，國家可以任意選擇適當的時期，酌定適當數額，隨意償付，不受任何拘束。自由償還法的優點有二：(一)政府行動較爲自由，可擇財政寬裕的時期以償債，極爲有利。(二)適合國民經濟的需要，並能使國家及人民均受其益。但是自由償還法亦有二種缺點：(一)國家可以隨意遷延，使公債有累積之弊，於財政上極不利，將來償還更爲困難。(二)不如強制償還法能使財政行動稍受限制，而國家可利用權力，自由改廢公債，失去一定的償還政策，減低國家的信用。

以上二法，各有利弊，如國家有嚴密監督制度，財政秩序亦極爲良好，可採用自由償還法，反之，若一國財政困難，國會及人民監督不嚴，則宜用強制償還法。除此以外，公債償還的方法介乎強制與自由之間的，還有下列六種：

(一)定額償還法 此係對於一定的公債，每年或在一定期間內，償還一定數額的方法，例如一次償付有期公債，或定額償付有期公債，均屬此類，如採用定額償還法，政府雖在財政困難之時，亦不可不償還預定數額，帶有強制償還的性質。

(二)比例償還法 此法爲每年償還本銀若干分之謂，又可分爲單純法及重複法兩種

：前者爲按單純的比例而每年償還本銀若干分，例如每年償還本銀十分之一，則對一百萬元約公債每年償還十萬元，後者則逐年遞增其償還額，不僅每年償還本銀若干分，且第二年以第一年已償部份的利息，亦充償還之用，第三年則以第一年第二年已償部份的利息，亦充償還之用，以此類推，此法亦有強制償還的精神，且免延擱緩債之弊，但未及財政上的情況，有促使政府發新債以償舊債的缺點。

(三) 指定財源償還法 此法爲先以一定財源充公債償本付息之用，在以前國家信用未發達時常採用之，但此種提供担保或抵押品的方法，在財政上束縛運用的自由，不宜採用，然在發行特別公債時如舉債以興辦生產專業之用，則以本身事業收入爲償債的担保品，亦未可厚非。

(四) 課稅償還法 因政府依一計劃而償債，未免較爲滯緩，不如重征一次產業稅，俾公債的總額或大部，得因一次課稅而消滅，此種意見，李嘉圖及穆勒早已說過，歐戰以後，各國戰債積累甚鉅，此種建議又復興起，波蘭捷克斯拉夫意大利、德、法等國立法中亦有採用者，瑞士亦曾提議採用而爲人民複決否認，英國於一九二七年加溫委員會曾贊同此意見，並建議征課特別附加稅於儲蓄所得以代替一次產業稅的征課，但此案並未實行，此種主張對於有產業及儲蓄所得者負擔過重，其他人民可以避免負擔，就事理言，亦失去公平的本旨。

(五)年金償還法。此法係將確定公債，變為年金公債，然後每年償還之，此法優點可以延期償還並不負延期償還的利息，但是數額過多，亦與定期償債方法相同，財政上亦無申縮的餘地。

(六)減債基金償還法。減債基金制度為英人布來士所倡議，其法由國庫收入中，每年劃撥一部份金額作為償債基金，基金所生利息，按照計劃，用以收買公債票，其已買入的公債票，仍付以定額的利息，而歸入基金，採用此法可為買銷公債的財源有二：一為政府每年所劃撥的定額，二為已買銷之公債的利息的增積數，如採用此法，政府可於若干年內將公債盡數收買，又稱為償債基金法，此法十八世紀末葉，曾經流行，英相比特氏（Pitt）亦曾試行之，減債基金的理論根據為複利累積之說，有其數理計算的長處，但實際上複利的利益，並不如預期之甚，減債基金的制度有四種缺點：（一）使國家每年必須提出一定的金額，且不問財政情況如何均須如此，未免使財政的運用缺乏彈性。（二）逐年收買公債，使公債價格上漲，且以一定金額收買預定公債的計劃，實際上難於完全達到目的。（三）政府已收買的公債仍然付息，為不必要的負擔。（四）政府如缺乏償債資金必另行舉募新債；於是債額增加，而舉債償債的行政費用及利息損失為一種浪費；且往往新債利息高於舊債利息，或減價發行以求容易募足債款，都使國庫蒙受損失。然而從減債基金制度的優點看來，亦有其存在價值，其優點有二：（一）政府既籌撥償債基金，購買公

債，使公債信用鞏固、債券價格，不致暴跌。(二)減債基金使公債不致積累過大，直接使財政運用能存秩序，間接可以減輕納稅人的負擔。因此，各國迄今尚保存此種減債基金之制度，但其法略為不同。今日之減債基金多由政府每年提出一有定額的資金，作為償債之用，無所謂積儲利息等麻煩的方法，減債基金存留於政府之時期為征收之日至債款償清之日為止，此種減債基金作為買銷或償還公債之用，可以表示國家努力償債的志願，亦能維持國家的債信。

公債償還的方法大約如上述，再來說明公債償還的手續問題，關於公債償還的次序普通有下列四種方法：

(一)號數順序法 依照公債號數的先後順序而定償還的早遲，此法缺乏彈性，而持券人均在市場上購買公債，其公債號數的先後不一定和持券人購買時的先後相同。

(二)使公債持券人的聲請而定順序先後法 此法使政府難於公平的决定，且持券人紛紛前來請求，使償還的手續更陷於複雜之境。

(三)抽籤法 公債償還時採用定期抽籤法，不問其公債號數及訂購時的先後，用抽籤法決定之，凡中籤者可照數償還，未中籤者，照例付息，直至公債全部償清時為止，此法有優點有二：(一)機會均等，比較公平，不致引起公債持券人的爭執。(二)依照面額價格償還，使公債價格穩定，不會狂漲或狂跌，於公債持券人有利，且在減價發行時，

中籤者更可得發行價格與面額間相差的貼利，可鼓勵人民應募。但是抽籤法亦二大缺點：（一）使政府償付高於市場價格的債務，加重國庫的負擔，且政府不能得時價與公債面額間相差的貼利，爲國庫的損失。（二）政府在財政上既不自由，而公債持券人又不能依其需要現金緩急的程度而獲得償還，例如需要現金者不一定有中籤的希望，而以公債爲永久投資只要坐得利息的人，又不希望償還。不過，此法手續簡單，各國政府多採用之。

（四）買銷法 此法係政府以剩餘資金按照時價，在市場中收買公債而使其消滅之方法。此法優點有四：（一）能照市面價格，買銷公債，如公債市價在票面價格之下，對於國庫甚爲有利，可以一定數額的資金償還較多的債務。如公債市價超過面額以上，亦可以法律規定於購還時不能超過面額，這種例子甚少，普通情形下，公債市場價格終難在面額之上的。（二）在市場上出售公債的持券人，多係希望獲得現金者，政府乘機買銷之，正能適合持券人的需要。（三）政府所買銷的公債如爲地方公債時，更可調節地方的金融。（四）政府可依市場公債出售的情形而察知金融的需要狀況，如公債出售者少則社會游資尚多，公債可不必急於償還，如公債出售者多，社會資金需要急迫，政府應速籌償債之計。但是此法亦有二種缺點：（一）政府以折扣發行公債，又照面額以下的市場價格買銷之，公債持券人不能獲得額外的利益，使募債時發生困難。（二）手續繁雜，且不能預知償債額在一定資金下究能又多少，在財務行政制度未上軌道的國家，不宜採用。英國有所謂

康索爾法即爲買銷法，雖在市價超過面額時，亦許收買。日本的採用買銷法則以市價低於面額爲限，此種買銷法對於國庫極有利益，如能善於運用，可以減輕國家負擔，而使償債速率加快。

國家債務成立以後，欲其歸於消滅的方法有二：一具依約償還；二者違約取消，前者已如上述，今討論後者。

公債的取消可分二種：一是永久停付公債的本息全部，可稱爲全部取消，例如蘇俄於一九一七年革命時其負內外債三百二十三萬萬盧布，由蘇維埃政府宣佈一律取消，此種行爲違背債務人的義務，蹂躪債權人的權利，有損國家信用，不足徵法。全部取消亦有因國家破產或滅亡及社會革命發生時而使國家債務趨於消滅，此外亦有無力償付或藉口爲政治借款而故意賴者，二爲停止償付本息的一部份可稱爲部份取消，例如停付，貶值調換及利息全部的取消等均可稱爲一部份的取消，此外尚有對於公債本息特別課以重稅，也是間接的取消方法。停付有定期停付及延期停付的區別，延期停付與全部取消有同樣的效力，貶值則以通貨膨脹的程度大小而有輕重的不同，調換爲更換公債原定條件，利息取消後則僅付本金，凡此均爲部份取消的實例，總之，公債的取消，往往使國家債信減低或消滅，除非萬不得已，不宜採用。但是由於不平等關係而成立的公債，債務國家受重大損失時，則不在此限。

第二節 公債的調換

公債之調換，係政府於公債未清償以前，即以法律變更舉債條件，如本金利息償還期限等等，而使國庫的負擔可以減輕，公債之調換雖可視為部份取消公債的一種方法，但其性質最緩和，又為國家財政困難時常採用之方法，仍可表示政府還債的志願，常為公債持券人所諒諒。通常公債之調換情形有二：一為變更利息，以低利新公債換取高利舊公債，二為延長償債期限或停付本息若干年限，二法亦有兼行者。至於政府變更利息，有時亦因調換而比原定利息增高者，謂之增利調換，通常則調換後比原定利息較為減低，可稱為減利調換，低利調換所以能夠實行的原因有三：（一）以前發行時的利率太高，日後市場利率低降，政府可以較低利息，在市場借款。（二）政府的信用增高，由舉債時期轉入償還時期。（三）政府負債太重，有整理財政及低利利息的必要，公債持券人為維持政府財政計劃及自己將來的利益，亦不加以反對。至於公債之調換應選擇適當的時期，方能進行順利，財政學家巴斯特布爾及阿里克斯兩氏曾主張於下列四種情形，實行調換為宜：（一）宜在產業興盛時期之初，因此時市場利率較低。（二）公債的本銀額不可因調換而增加，以免增重將來的負擔。（三）舊公債的利率愈高者則愈宜實行調換，因其彈性較大，自有調換的餘地。（四）宜在舊公債償期起過票面額時，實行調換，因此時政府信用較為穩固，為發行低利新公債的機會。

公債之調換方法普通有下列五類：

(一) 減息增本法 政府以新債調換舊債，新債的利率雖低於舊債，但新債利息的減少部份，合算本金，加於新債的款額中而交於持券人，此法實際上使公債的負擔並不減少，目前各國很少採用。

(二) 減息增募法 調換時利息減低，國家每年付息費可以減少，於是以此剩餘再招募新債，國家應付償債法仍不增加，又可獲得新的資金收入。此種調換法必須市場利率跌落時方可實行，有時政府嫌手續麻煩，而由持券人加繳新本金，不變更原來的利息數額，國家再另發新公債證書較為方便。此法所調換者僅為新舊兩公債利息合算兩項本金數的差額而已。

(三) 增息增募法 係以高息的新債來調換低息的舊債，兩項利息合算的本金差額，由債權人加繳，此種調換，政府可以延緩償還期限並獲得新金，并可維持舊債的價格。但此法使國庫利息負擔加重，仍為損失，然在戰時政府需用資金甚急，並維持舊債價格而使新債容易募集，亦不得已採用此法。

(四) 減本調換法 政府對於債權人的利息償付數額並不變更，而減少其本金額或將還本期限延長，此法政府可獲得減少公債總額的利益，而債權人以本計利，新債的利息遠勝於舊債。

(五) 低利調換法 此法爲低減利息，不變更本金，手續較爲簡單，國庫因此減輕負擔，而債權人又因一般市場利息低落，投資於他處，亦不過如此，遂甘心忍受，十九世紀後半葉以來，各國市場利息低落，多採用此法以整理國家債務，至於低利調換法又可分爲一次的利息遞減法及分數次低減利息的漸進調換法，此外又有在舉債時即已預定減息的，謂之利息遞減公債，係規定各時期的利率，到期即以遞減的利率以計算利息，亦有在中途改訂的謂之級差調換公債，係規定某時限起，低減利率，對於此時限前一期間的利息則取中途利率，成爲新中舊三種不同的利率。

以上各種調換方法中，普通都採用低利調換法，而各國資本發達，利息低落，債權人亦不盼望本息本金的償付，於是國家公債有從短期公債易爲長期公債和低息公債調換昔日的高息公債之趨勢，此外國家在舉行公債調換時亦須考慮下列六種情形：

(一) 利息的低減不應在市場利息之下，否則低減過度，公債價格下跌，必影響一般公債持券人的經濟活動。

(二) 調換的預告期間不可太長，以免投機者大施活動，使利息漲高，最好調換能與銀行減息同時施行。

(三) 公債調換的決定應秘密及敏捷，否則市場上謠言興起，引起投機者的活動。

(四) 如採用自由調換制，而公債持券人有願意領受現金者，政府可以規定對於接受

調換者有相當現金的利益以鼓勵舊債調換新債，此外舊債免稅新債有稅亦有鼓勵之一種方法。

(五) 調換時如爲增高利息，其預告期間不可過短，以免持券人低價出售，蒙受損失。

(六) 低利調換不宜一再施行，有減少人民投資於公債的缺點，國家爲堅定人民信仰起見須宣佈在某數年以內，不再調換，以保障持券人的利益，或宣佈在某期間內使持券人有固定的利益，而政府照常償本付息，使持券人不因市場利息的變動而有其他的打算。

此外尚有一名詞易與公債之調換相混同者即公債之整理，公債之整理是政府欲改善公債的狀況，使紊亂無秩序的公債歸於統一，並修訂原條件或名稱，使歸於一致，而提高國家信用，並保障債權人的權益，有時公債之整理也變更舉債條件的，這和公債之調換情形相同，也有公債之調換與整理同時並行的，但是兩者目的不同，一爲減輕國庫負擔，一爲增進國家及債權人的利益，二者仍可加以區別，而公債之整理又可分爲二種：一爲確定整理，使還本付息無定者再加以確定，改訂其償付條件，通常流動公債及紙幣的整理可屬此類，二爲統一整理，使種類不同條件互異的各種公債調換爲一種公債，以便劃一處理，且可使公債價格穩定。

第五章 中國的公債概況

第一節 清末以來的公債的沿革

清末以來以迄此次抗戰發生爲止，我國公債的沿革，可以分爲三個時期：一爲清末時期，二爲北京政府時期，三爲國民政府時期。每一時期再分內債外債兩項敘述，今說明如下：

(一) 清末時期

(一) 內債 我國公債，始於清末，當時財政日漸困難，對外賠款及軍費的負擔甚鉅，於是不能不舉借債款以爲彌補，內債方面最早的形式爲光緒二十四年所發行的昭信股票，募集數額原定庫平一萬萬兩，年利五厘，以田賦及鹽稅收入爲擔保，償還期間爲二十年，但因人民風氣閉塞，而經募人員，又採用苛派手段，結果募得之數僅一千一百餘萬兩，可謂完全失敗，迄戊戌政變，此項股票，才停止發行。宣統三年，又發行愛國公債，年利六釐，以部庫之收入爲擔保，定額爲三千萬元，而認購之數亦僅一百六十四萬餘元而已，此數於民國十年整理公債時已完全償清。

(二) 外債 前清外債較早，始於同治四年的向英國銀行借款一百四十三萬一千六百六十四鎊二先令爲對俄賠款之用，自同治四年以後，至光緒十三年止，先後借外

債十二次，多以關稅爲担保，約共四千萬兩，數額不多，利率亦在五厘至八厘之間，政治意味較少，各種債款在光緒二十八年以前均已完全清償。甲午戰敗後，軍費賠款及遼東半島的贖回費用約近二五〇、〇〇〇、〇〇〇兩，政府於五年之內各國銀行舉借外債共七次，如光緒二十年的匯豐銀款（公債一千萬兩），光緒二十一年的匯豐金款（英金三百萬鎊），及俄法洋款（英金四萬萬法郎），與瑞記洋款（英金一百萬鎊），光緒二十二年的克薩勃款（英金一百萬鎊）及英德洋款（英金一千六百萬鎊），光緒二十四年的總借英德洋款（英金一千六百萬鎊），各款大概都以關稅收入爲担保，利率自四厘至七厘不等，折扣自八三至九八不等，總數爲三七〇、〇〇〇、〇〇〇元，較以前外債約大七倍，其中匯豐金款及銀款，克薩勃款，瑞記洋款四種，期限爲二十年，已於民國四年償清，俄法洋款及英德洋款，期限三十六年，亦於近年償清，惟續借英德洋款，期限四十五年，預計民國三十二年方可償清。嗣後庚子拳匪亂作，清政府被迫訂立辛丑和約，我國對俄德法英日美德比奧西葡瑞典挪威各國賠款總額四萬五千萬兩，本息合計，共爲九八二、二三八、一五〇兩，償還期間定爲三十九年，年息四釐，每年還本一次，付息二次，以關稅收入五十里內常關收入及鹽稅收入作担保，此種巨額負擔使我國財政陷入困境，影響甚大。庚子賠款自二九〇二兩（光緒二十八年）起償付，原定一九四〇年（民國二十九年）可還清，復因在第一次歐戰

時曾由協商各國允暫時停付五年（民國六年至十一年）預計須在一九四五年（民國三十四年）可以償清，第一次歐戰結束，德奧兩國庚款自然取消，俄國庚款亦聲明拋棄並協定於清償各種優先債務外可充中國教育之用，其他美英法意荷比亦分別訂立退款協定，各組保管及基金委員會，供我國文化建設等事業之用途，日本的庚款由其國會通過充對華文化事業之用，另以特別會計處理，我國並未預聞其事。其他西葡瑞典挪威四國仍照原約償付，惟二十一年國難嚴重，又向英美意各國會商，緩付賠款一年，至最後一年補付。清末外債除庚子賠款外，尚有光緒三十年以彌補賠款虧的匯豐新借款一百萬鎊，宣統二年因改革幣制向英德法美四國銀行團訂立幣制借款英金一千萬鎊，後因僅交墊款十萬鎊，合同遂歸無效。

（二）北京政府時期

（一）內債 民國成立，軍需孔亟，於是臨時政府發行元年八厘軍需公債，定額一萬萬元，實發額只有七百萬元，此外又以全國契稅印花作抵，發行元年六厘公債二萬萬元，實際上售出一三五，九八〇，五七〇元，民國三年內國公債，利率六厘，九四發行，成績甚好，原定額一千六百萬元，應募人增多，遂增為二千四百四十萬元。民國四年內國公債定額二千四百萬元，年息六厘九折實收，並溢出原定數額二百餘萬元。此外又有三百二十七萬餘元的特種債券，其還本付息係由中國交通兩銀行墊付者

，民國五年又發六厘公債二千萬元，民國七年發長期公債四千五百萬元，額面平價發行，利率六厘；又有短期公債四千八百萬元，此兩種公債專為償付中交兩行欠款及整理京鈔而發行者，民國八年又發七厘短期公債五千六百萬元，又發八年公債整理債券，以四折換回舊債票，原為七厘，後改為六厘，發行額為一千三百三十萬元；民國九年，則發行整理金融公債六千萬，利息六厘，面額發行；此外又有整理六厘債券，以四折收回元年六厘公債；實際發行額五四、三九二、二二八元；又因救濟華北五省旱災、發行九年賑災公債，利息七厘，實際發行額二、一六八、四七五元，民國十一年發行償還內外短期六厘公債，定額九千六百萬元，又曰九六公債，以鹽餘及增加關稅為担保，此外又發行八厘短期公債一千萬元。民國十四年則發行八厘公債一千五百萬元，此外北京政府又發行各種零星國庫券，其名稱甚多，多係供政費及臨時用途者，計有一四庫券，使領庫券，教育庫券，四二庫券，春節庫券，治安庫券，秋節庫券，二四庫券，等多種；此外又有向國內銀行拖欠借款多種，大概條件苛刻，利率既重，折扣更大，終北京政府的時代，共正式發行公債三十七種，發行額共六一〇、〇六九、五八八元，並據財政整理會的核算，截至民國十四年底止，所欠各種國庫證券及短期借款的本息，共約一六八，九六四，四五三元。

(三) 外債 北京政府時代所借外債極多，但有確實担保的只有二種即克利斯浦

借款美金一千萬鎊及善後大借款美金二千五百萬鎊，均爲年息五厘及以鹽稅爲擔保，但前者僅繳足一半，而八九折扣，期限四十年，後者則全數繳足，八四折扣，期限四十七年，至於無確實担保的零星外債，不勝枚舉，大多屬於教育費用，購貨抵價，息款轉債及臨時賠償損失的借款，據財政整理會的計算，將所有債額按照金價未甚騰貴時的匯兌價格計算，約合國幣四萬萬零七百餘萬元，如按金價高漲之比率計算，其數字自然更大了。

(三) 國民政府時期

(一) 內債 國民政府在奠都南京以前，於廣東政府時代曾發行有獎公債二次：第一次民國十五年六月發行定額五百萬元第二次爲是年八月，發行定額臺灣一千萬元，後又補發五百萬元，兩次合計共二千萬元，月息均爲一分，分三期償還，每期爲十個月，均載明以國家稅收爲担保。嗣後於廣東武漢國民政府時代曾發內債三種：一爲整理湖北金融公債，定額二千萬元，二爲整理湖北財政公債，定額一千五百萬元，三爲漢口國庫券，分三個月發行，每月發行三百萬元，十六年秋奠都南京後，內憂外患，交相侵逼，國庫入不敷出，均賴借債維持，此時期內所借內債甚多，計民國十六年曾發三五庫券三千萬元，續發江海關二五附稅國庫券四千萬元，民國十七年又發軍需公債一千萬元，捲菸庫券一千六百萬萬元，十七年善後短期公債四千萬元，十七年金融

短期公債三千萬元，十七年金融長期公債四千五百萬元，津海關二五庫券九百萬元，十八年則有賑災公債一千萬元，裁兵公債五千萬元，海河公債四百萬元，續發捲菸庫券二千四百萬元，十八年關稅庫券四千萬元，十八年編遣庫券七千萬元，十九年關稅公債二千萬元，捲菸庫券二千四百萬元，江浙絲業公債六百萬元，十九年關稅庫券八千萬元，十九年善後短期庫券五千萬元，二十年捲菸庫券六千萬元，關稅庫券八千萬元，統稅庫券八千萬元，鹽稅短期庫券八千萬元，賑災公債三千萬元，金融短期公債為千萬元，江蘇絲業公債六百萬元，廿一年未發公債，但於二月間重訂公債償付本息之方案，為我國公債史上第一次之調換，其重要內容有三：一為減少付息，各種庫券月息一律改為五厘，公債年息一律改為六厘，二為延長還本期限，除十七年金融長期公債外，其餘減少還本數目，延長年限約一倍於前，三為每月由總稅務司在關稅收入項下，撥八百六十萬元於國債基本金管理委員會，以為償付所有債券本息的基金。此案實行後，國庫負擔大為減輕，但二十二年三月一日，政府又因財政困難，又發愛國庫券二千萬元，華北救濟戰區公債四百萬元，關稅庫券一萬萬元，二十三年則又發關稅庫券一萬萬元，玉萍路公債一千二百萬元，英金庚款公債一百五十萬鎊，意庚款借款四千四百萬元，鐵道部第一期建設公債二千二百萬元，關稅公債一萬萬元，二十四年則有金融公債一萬萬元，賑災公債二千萬元，整理四川金融庫券三千萬元，二十五年

二月，政府又調換內債一次，其範圍包括以前所發三十三種公債庫券，共計債額十四萬六千萬元，名爲統一公債，年息均爲六厘，統一公債並分五類，甲種債還期十二年，發行額一萬五千萬元，乙種債還期十五年，發行額一萬五千萬元，丙種債還期十八年，發行額三萬五千萬元，丁種債還期二十一年，發行額五萬五千萬元，戊種債還期二十四年，發行額二萬六千萬元，統一公債均定於每年一月七月末日，各抽籤還本一次。此次調換僅有三種公債得爲例外，一卽善後短期公債卽屆期滿，不必調換，二爲海河公債，另有津海關附捐爲基金，三爲十七年金融長期公債，原定期限爲二十五年，利息亦低自然不必調換。此次調換使公債歸於劃一，減輕國庫負擔不少，且又便於發行新債，故同時政府卽發行復興公債三萬萬四千萬，九八發行，年息六厘，以關稅爲擔保，爲平衝國庫收支及扶助生產建設事業之用。

(二) 外債。國民政府時代所借外債甚少，可說是一種進步。民國十九年有外債一種，卽向中法實業銀行結帳加算三個月延期利息二百萬法郎，十九年二月又向中法教育基金會借款二十六萬五千元美金，這兩次數目都很少，民國二十年，江淮流域水災慘重，政府遂向美國購賑麥四十五萬噸，約合美金九、二一二、八二六元，以供賑濟之用。年息四厘，由海關徵收賑災附加稅以爲償還本息的基金，民國二十二年又由財長宋子文與美國金融善後公司簽訂合同，數目較鉅，稱爲棉麥借款，數額爲

美金五千萬元，其中五分之四用以購買美棉，五分之一用以購買美麥，年息五厘，分五年償還，以統稅及海關征收賑災附加稅之收入以爲担保。

以上爲我國公債史自清末以迄抗戰前夕爲止的沿革，此外尚有交通鐵路電政所借的外債甚多，各省零星發行的地方公債亦種類不少，限於篇幅，不及備述。

第二節 戰時的公債概況

戰時籌款方法，雖不止一端，而發行公債實爲最重要的一種方法，馬來特（Mallet）及喬治「George」曾謂：「在任何戰爭中，公債總占一要角。」證諸各財政史中的事實，歷歷不爽，我國戰時發行公債甚多，今亦分內外債兩項，分述於後：

「一」內債 抗戰軍興，政府爲鼓勵人民集中財力而有二十六年九月救國公債國幣五萬萬元的發行，又爲籌措軍需及收集金類外匯外幣，而有二十七年五月國防公債國幣五萬萬元，及二十七年金公債關金一萬萬單位，英金一千萬鎊，美金五千萬元的發行，又爲振濟難民，擴充生產事業，而有二十七年七月振濟公債國幣三千萬元的發行，復因抗戰建國，同時並進，充實軍備及經濟建設，需款孔亟，於是先後發行二十八年建設公債國幣六萬萬元，二十八年軍需公債國幣六萬萬元，二十九年建設金公債英金一千萬鎊，美金五千萬元，二十九年軍需公債國幣十二萬萬元，三十年軍需公債國幣十二萬萬元，三十年建設公債國幣十二萬萬元，以充實抗戰費用及舉辦各種經濟建設事業經費的用途，以上各債還本

期限自十五年至三十年不等，利息自四厘至六厘亦不等，本息基金規定有鹽稅餘額，統稅，釐酒稅，所得稅，及國營事業淨利，救濟準備金及國庫收入為担保，以上十種公債合計，總額七十一萬五千四百萬元，此外糧食部又於三十年發行糧食庫券為徵購糧食支付代價之用，總額暫定二千五百萬市担，由各省分攤，利息為週息五厘，自三十二年起分五年平均償還，並以田賦徵收實物所得糧食為担保。三十一年又因英美信用貸款成功，發行三十一年同盟勝利金公債美金一萬萬元，及美金節約建國儲券一萬萬元，國幣公債十萬萬元，並由財政部另設公債籌募委員會積極推動籌募工作，實施以來，成績良好，對於我國戰時物價之穩定，與平衡預算，健全金融，吸收游資，自然會有重大的影響。

一、二、外債 我國戰時獲得各友邦財政上的援助很大，友邦借款最多者為英美蘇三國。最早成立者為二十六年八月中英整理內債借款二千萬鎊，二十六年八月中英廣梅鐵路借款三百萬鎊，二十六年八月中英浦信鐵路借款四百萬鎊，二十六年九月中法金融借款四萬萬法郎，二十六年中捷商業信用借款一千萬鎊，二十七年八月中法桂滇鐵路借款一萬五千萬法郎，二十七年十月中蘇第一次易貨借款五千萬美元，二十七年十二月中英商業信用借款五十萬鎊，二十七年十二月中美桐油借款二千五百萬美元，二十七年十二月中法鐵昆路借款四萬八千萬法郎，二十八年二月中英幣制借款三百萬鎊，二十八年二月中蘇第二次易貨借款五十萬美元，二十八年三月中英外匯平準基金借款五百萬鎊，二十八年三月中美信

用借款一千二百萬美元，二十八年三月中美飛機公司借款一千五百萬美元，二十八年三月中比鐵路材料借款二千萬鎊，二十八年四月中德貿易借款一萬二千萬元國幣，二十八年六月中法材料信用借款一百五十萬鎊，二十八年六月中英商品借款三百萬鎊，二十八年八月蘇第三次易貨借款一萬五千萬美元，二十九年四月中美滇錫借款二千萬美元，二十九年九月中美鑄砂借款二千五百萬美元，二十九年十二月蘇第四次易貨借款五千萬美元，中美信用借款五千萬美元，三十年四月中英外匯平衛基金借款五百萬鎊，三十年四月中美外匯平衛基金五千萬美金，三十年六月中英信用借款五百萬鎊，中美信用借款五千萬美元，三十一年二月中美信用大貸款五萬萬美元，中英信用貸款五千萬鎊，總計以上以英鎊合計十一種之借款共一萬四千萬鎊，美元合計十一種之借款共九萬九千七百八十萬美元，法郎計算三種共十萬三千萬法郎，國幣計算者一種計一萬二千萬元。此外尚有經美國政府特許在美國發行的三十年滇緬鐵路公債美金一千萬元。以供購買材料建設昆明騰成間的鐵路之用。

以上爲我國戰時公債之概況，此外尚有經財政部核准各省所發行的地方公債甚多，均爲救災建設及整理財政之用，則不及備述。

第五篇 預算論

第一章 預算的意義及效用與種類

第一節 預算的意義及效用

預算之名詞，在英文均爲 Budget，此字出於拉丁語 *Bonus*，轉爲法語 *Bonne, Bourette* 等字，本爲皮袋錢囊之意，後來諾曼人十字軍遠徵聖境，習得此語歸國，傳於薩克遜人，英文中才有 *Budget* 一語，然仍指皮袋錢囊而言，并非現在之所謂預算，以後英國財政大臣於出席議會時常將關於歲入幾出說明書置於皮袋中，便於攜帶，以求國會之承諾，沿風既久，後人遂以 *Budget* 一字指爲皮袋中所藏有關財政法案文件之具體計劃，即現在之所謂預算。

今日所謂「預算」一詞之意義，係指國家在一定時期內所詳細預定的歲出和歲入，而對於該時期內所決定的一個完整的財政計劃。預算的內容，具體言之，包括下列四個程序：一是預算之編製，爲討論預算的編製機關、程序、時期、書表格式、年度起訖等問題，二是預算之議定，爲討論立法機關對於預算審議的程序、範圍及權限，三是預算之執行，爲討論財務行政之執行，收支之管理及程序，決算報告之編製，科目流用，會計出納及整

理與公庫制度等問題。四是預算之監督，爲討論審計機關的權限與效力，及審查決算報告等問題，以上四個程序可以構成財務行政上的嚴密的制度。可以稱爲預算制度。財政學上研究預算決算等理論與實際之問題者，有稱爲財務行政論，預決算論，或財務制度論，及的預算制度論的，名稱頗不一致，其實，預制度或財務行政均以預算爲中心，而決算是預算執行之經過情形的報告，不如逕稱爲預算論爲宜。

近代預算制度的成立，莫不由於立憲政體及民權思想發達的結果。專制時代，君主獨攬一切，自無向人民提出預算的必要，嗣後民權思想發展，民主政治實現，人民以參政爲納稅的條件，於是對政府歲出歲入的財政計劃，逐漸予以監督及控制，預算制度於是產生，近代立憲政體以英國爲發源地，預算制度亦以英國最早採用。

預算爲國家財務行政之準繩，國家財政秩序，端賴預算以爲維持，苟無預算制度，一切公款的收入和支出，都要失去其管理的效用，國家財政必將陷於紊亂之境，自可斷言，因此，預算爲現代各國財政上所不可缺少的制度，茲將預算之效用，說明於後：

「一」確立財務行政的秩序 預算的主要功用，卽爲確立財務行政之秩序。近代國家職務，日益擴充，公款支出的經費種類數類極巨，苟無嚴密的管理和限制，自然不免浪費，而使支出逐年膨脹，收入方面也不能不四面張羅，以求收支數類的適合，國家財務有越出常軌之虞，假使預算確定以後，可責成各行政機關依照實行，不得超過預算的數字，將

來辦理決算時，自然可以和預算數字相符，如此實行，國家的財政秩序方能維持，各項政務，也能遵照預定計劃而推進，決不受財政困難的影響而陷於停頓之虞。

「二」釐定全國財政收支的計劃。預算之編製，必須根據一國的財政方針，參酌當時社會政治經濟的一般情況與國際環境而釐定全國收支之計劃。例如，國內工商業逐漸發展，國民所得增多，則所得稅的收入估計可提高，又如注意教育，則可多列教育文化經費，鞏固國防，擴充軍備，不妨增加軍費數字，平時預算宜多注意庶政的推行與國民經濟的發展，戰時預算，重在軍費的籌措。若遇經濟恐慌或天旱水災，收入減少，救濟費則大為增加，則應有渡過難關的計劃，至於其他各種經濟建設如鐵路公路的建築，國防工業的創設，航運水利之疏濬，均應有一定的支出計劃，因此，預算中所包含的事實，必須適應國家在各種變動情況下的需要，而如何尋求收支的相適合，尤為國家理財的主要原則。

「三」實行財政統制的根據。預算既為國家根據財政計劃，規定財務行政在一定期間內之經費與收入的公文，則國家財政的統制，可以此為藍本，雖然預算中所表示者，僅為各項收入或支出的數字，但從數額多寡中，可以衡量各種收支間的輕重關係和統制內容，例如一二一五年英國大憲章第十二條即有「英王非獲得人民的允許，不能自由向人民徵實」的規定，此係人民從管理國家收入來監督政府的行動，至於今日預算制度更進一步，不僅從歲入統制財政，且更從歲出方面加以限制，國家經費的支出，與全國國民生活的有關

，須考量其用途是否合乎經濟原則並與全體社會福利相一致。凡必需之經費，人民自當供應政府，不能因此而阻礙國勢的發展，自各國實際情形考察，經費膨脹，年有增加，若不籌畫審查各項支出內容而加以統制，經費膨脹的程度，勢必更鉅，因此不能不從支出方面統制財政。自然，在預算上來統制財政，以增進效能爲目的，即各項支出務期以最小費用而求得最大的社會利益。

「四」表示財務行政上的責任。私經濟行爲以增加利潤爲唯一目的，一切收入和支出都與自己有利害關係，必能自動節約，不致浪費，至于公經濟財以上的支出，極難加以審核，負責經管收支之長官，但求責任能解除，其經稅收款項是否有浪費或虛支之處，往往因無切身利害關係，任意開支，國家遂受其害，所以，國家財政必需有預算制度，使收入與支出的估計無誤，各機關長官，能依照預算執行，然後財務行以上的責任，方可以解除。如有超出預算，收支不敷時，仍可請求追加預算，但最高核定預算機關如不予以如數核准時，該機關長官在財務行以上的責任仍不能解除，因此，預算的功用無異于各企業公司的監察，足以限制公款酌發生浪費。

「五」易於整理財政。一國的財政往往各有其歷史社會國情的差異，欲求各種制度均能合乎財政原理，各項設施，咸能盡善盡美，自然非常困難，各國財政，通常俱感收支不能平衡，人民往往以爲稅率太高，負擔加重，而國家則新政日夥，又常感經費拮据，因此

，事前必需有預算的規定，對於各種支出，可以權衡輕重緩急，分別舉辦，凡無用的機關或冗員，均可裁減，收入方面，也可以改良徵收制度，節省徵收費用，另創合理新稅，以謀收入充裕，凡此均能達到整理財政的目的。其次，一國財政的整理，決非短期所能成功，必須預定計劃，逐步施行，預算的功用，即能適應國家社會的變動情形，而確定整理財政的計劃，以謀逐步實現其理想。

（六）易於財政公開 財政不公開，往往引起人民的疑慮，甚至於對於政府及管理財政者發生不信任的心理，故財政公開，已成近世理財財政原則，國家支出，取之於民，對於支出內容，自當公開，使人民知其底蘊，雖負担稍重，亦能諒解政府的苦心，經理財政者，因有輿論的批評，和人民的監督，亦能知所警惕，預算公佈，能使財政內容公開，並解除政府財政當局的責任，及消除人民無端的疑惑和謠言。惟近世國家軍備競爭激烈，往往只列軍費總數，有時經濟國防建設，亦宜保守秘密，而預算遂不便公開，尤其是戰時預算，更有保守秘密的必要，這是特殊情況，人民也能諒解政府之苦衷。

（七）測知國家信用 國家財政，如能按照預算執行，收支平衡，決無不足之虞，國家信用，自然增高，普通判斷一國財政的能力，往往視其預算數字能否相符。如遇非常事故，或臨時變端，使支出增加，預算發生不足，政府自然可以發行短期庫券或公債，以謀收支的平衡，如人民信用政府有償本付息的能力，自然踴躍應徵，公債容易發行，所以

，預算有增進國家信用的效力。我國近年財政困難，但是內外債的還本付息，從不愆期，其目的無非是維持國家的信用而已。

本（八）易於審計監督。預算的執行，與國家政務及人民生活均有密切的關係，自應求其內容的確當，不過通常人民對於預算內容不能完全瞭解，錯誤亦難於發現，國家為求增進行政效能起見，遂有另設監督財政機關，實行審計的必要，然而審計機關的稽核帳目，當以預算為根據，否則無從執行其職權，因此，預算的成立，可使審計監督容易施行。

（九）政府會計制度的基礎。預算的施行，須賴會計以為詳實記載及編製會計報告以便稽核，而政府會計制度實以預算為其基礎，例如會計科目應與預算科目相一致，會計年度與預算年度起訖日期應相同，而政府會計各種收支亦有預算及月份分配計算，以為標準。

（十）補助立法監督之不足。預算的執行，又是具有彈性的，如遇非常事件，緊急措置時，行政當局得為權宜之計，加以變更，事後請求立法機關的追認。預算的執行，更注重效能，例如不經濟支出的剔除，及剩餘流用，在預算法中均規定上級機關有監督核准之權，藉以補助立法監督的不足。

以上七點，可知預算的效用很大，欲樹立健全的財政制度，當以確立預算為必需具備的條件。

第三節 預算的種類

第五篇 預算論

預算的種類，可因分類的標準不同而名稱互異，今分別說明如下：

(一) 總額預算與純額預算

如以預算主歲入之性質為標準，則可分為總額預算與純額預算二種：總額預算是包括一切歲入總額的預算，純額預算是由歲入總額中除去徵收行政及管理的費用，僅載其純收入額的預算。純額預算的缺點有三：

(一) 採用純額預算，雖可知國家的純收入，但人民的負擔總額，無由得悉。結果容易加重人民負擔及官吏浪費的弊病。

(二) 採用純額預算，則租稅徵收數的多寡，無從知悉，且政府無法比較事業經營的效率，而欲改良稅法，選擇較合理的稅源，亦難有標準可循。

(三) 純額預算中記明徵收行政及管理費用，則財政上的監督，不能盡量發揮，官吏的侵蝕中飽將以徵收行政及管理費用為護身符，難以發覺。

古時交通不便，多以地方收入以供地方之用，或可採用純額預算，而今日交通發達，財政統一，人民納稅之多以貨幣計算之，因此，現代國家多採用總額預算制了。

(二) 臨時預算本預算追加預算

如以預算成立時期的先後為標準，可分為臨時預算本預算追加預算三種：臨時預算是本預算尚未議定之前，而會計年度已經開始，於是編製暫時預算（或將上年度預算延長施

用），專行於本預算未施行之前的預算。本預算即為一年度內本來應施行預算，即為一國在其會計年度內所行的總預算。追加預算是本預算已送交立法機關之後，為補預算的不足，或為新發生事實所添加的預算。臨時預算及追加預算在理論上都是破壞預算的統一性。因此，預算的編製最好能如期完成，預算的議定也能在年度開始前討論完竣而如期公佈，則本預算可以產生而不需臨時預算。至於追加預算因意外之事項常發生，頗難免除，但是追加預算過多，促使經費膨脹，並使預算統制的效能減低，尤應加以限制。

(三) 總預算分預算特別預算

如以預算範圍之廣狹為標準，可分為總預算分預算特別預算三種：總預算是包括除去特別預算以外的一切歲入歲出之全體預算。分預算是由機關所編製的局部預算，為組成總預算之一部的預算，特別預算是對於特別會計事業所適用的預算，與一般會計不同，特別預算也是可以掩蔽財政真相，破壞預算的統一，但亦因有特種事業的需要而存在，例如基金會計，作業會計，附屬地會計，及其他特別會計而編製的特別預算，不過，這種特別預算的種類不宜過多，而管理監督，要加以注意，才能免除弊端。

(四) 概算擬定預算法定預算行政預算

如以預算之編製程序為標準，可分為概算，擬定預算，法定預算及行政預算四種，我者預算法中即如此規定：各機關初步擬編之收支計劃經核定概數以作編造擬定預算之基礎

者稱概算。預算之未經立法程序者，稱擬定預算，其經立法程序而公佈者稱法定預算，在法定預算範圍內由各機關依法分配實施之計劃，稱行政預算，行政預算又名爲分配預算。

(五) 上年度事後承諾預算本年度預算後年度預算

如以預算收支所屬年度之不同爲標準，可分爲上年度事後承諾預算本年度預算後年度預算三種：上年度事後承諾預算是指上年度預算上的預備金，實行支出後，於本年度之預算上，載其用途，求事後承諾的預算，嚴格言之，不能稱爲預算，但是預備金在上年度預算中未明定其用途及數額，不得謂爲確定預算，此種承諾，可稱爲事後預算。本年度預算即屬於本會計年度內的預算，後年度預算是本年度預算上所載數年度以後所需經費的預算，例如預算上有所謂繼續費制度，如舉辦特種建設及巨大工程，常經過數年才能完成，可於開始時預算總經費數額，及各年度分年準備的數額，由立法機關一次議決以後按年支出，使工程及建設事業可以如期完成。

(六) 總綱預算詳細預算

如以預算內容的繁簡不同爲標準，可分爲總綱預算及詳細預算二種：總綱預算大概是預算成立法律案的，係記載大體之預算，可知財政全局的鳥瞰，以供立法機關議決之用。詳細預算，係記載細目之預算，如各部預算及歲出歲入說明書等項，可供立法機關參考之用。我國預算法中分預算爲總預算，單位預算，單位預算之分預算，附屬單位預算，附屬

單位預算之分預算五種，可使預算內容詳簡適當，並能明瞭全部財政情形。

除以上六種分類方法外，尚有所謂平時預算與戰時預算，平時預算又名普通預算，或稱爲經常預算，其內容多爲戰費以外的一切政費支出的預算，戰時預算又名軍事預算，是將戰費支出各種海陸空軍的費用獨立編製的一種預算，既可以保守軍事機密，又使經常預算，不受戰爭的影響，不過各國在戰時亦有採取混合編製法，把平時預算與戰時預算合併在一起，以免鑑別的麻煩，而使全部預算都戰時化，所以，這種預算的編製方法要看各國的國情而不同的，沒有另成一類的必要。

第二章 預算的編審

第一節 預算的編製

預算之編製，是實行預算的第一步程序，其意義爲將國家的收入和支出，按其預算科目的順序而排列，並編成一本文書，送交立法機關議決；在未經立法機關議決以前，均可稱爲在預算之編製時期中。預算之編製如能確實得當，則將來預算的審議，執行，監督等三個程序都可以方便不少。預算的效用，才可以充分發揮，因此，預算之編製在預算論中很佔重要的地位，不可不加以注意。

預算之編製，可以分爲下列三點來討論：（一）編製之機關，（二）編製之時期，（

三）歲出入的計算法及預算書式，今說明於後：

(一) 編製的機關

編製預算的機關，有二種方法：一爲立法編製，一爲行政編製。立法編製是指預算自收集材料，以至編成預算，皆由立法機關任之，行政機關不過提出有關文件供其參考而已。立法編製之目的無非是求明瞭行政實況及求財政立法權的完備而已，但此種方法有四種缺點：(一)立法機關人員既未參加實際行政工作，對於財政狀況，不免隔膜，其所編預算自難翔實，而不合實用。且行政機關對於立法機關所編預算亦必多扞格而不易實施。(二)立法機關編製預算的材料，仍不能不由行政機關供給，但收集材料時決不如主管行政機關(財政部)的敏捷，以致預算編製有遲延之虞，此外立法機關鑒別各機關預算材料時，亦難期正確，而不免錯誤百出，流弊甚大。(三)立法機關編製預算不知行政機關之責任必較重，而能審慎從事，且議會中黨派不同，對預算編製的數額及用途，常發生爭執，而預算的編製，遂無法完成。(四)立法機關的議員均立於平等地位，無人負總的責任，行政機關則組織嚴密，上有中央機關總其成，下有各部各機關分任其責。各種應辦事項及輕重緩急，均知之甚詳，自然能負責實際責任，而立法機關議員之間，常互相推諉，其負責任之說仍是空談而已。因有以上的缺點，現時各國均採用行政編製法，行政編製是編製預算，由行政機關負責辦理。其理由有四：(一)行政機關對於財政的收支實情，知之最詳

，自能適應國家需要而斟酌輕重緩急決定確實數額。(二)行政機關所編預算能切合實用，使收支平衡，而人民負擔，亦不過重。(三)預算由行政機關編製可以增重其責任心，不致設無用經費及過大數額，且行政機關編製預算如有疏漏時，立法機關可以嚴密監督及提出不信任案以為補救。(四)預算編製由行政機關負責最為適當，因為行政機關組織嚴密，可以分層負責，對於經費支出，能斟酌損益，合於實際需要。

行政機關編製預算的方法又可分為二種：

(一)分編法 由各行政機關各自獨立編成預算，逕向立法機關提出，此種方法缺乏統籌籌劃而使經費膨脹，審核困難。

(二)總編法 由政府首領或財政部長監督各行政官廳編製預算彙集總冊，提交立法機關，此法各國多採用之，其程序為會計年度開始以前，各機關將次年度歲出入預算，送交財政部或預算總核機關，此時財政部或預算總核機關即可開始審查，並與各機關長官詳細會商，將全部的歲入歲出，為通盤籌劃，而使收支相適合，並預算數字斟酌實際情形而增減之，使成為切合實際的預算，以供立法機關的審議。

各國預算編製的程序均不相同，今先以英國為例說明行政機關負責編製預算的制度，英國預算由財政部彙集編製，財政部自一六二一年以後改為委員會制，由委員五人組織而成，一為第一財政大臣，通常由首相兼任，一為第二財政大臣，其餘三人為助理財政大臣

，但這種委員會很少開會，自一八五六年來未曾開過一次，實際上負財政責任的是第二財政大臣，通常稱為財政大臣，每年均由其他各部編製經費預算送達財政部，財政大臣乃根據此項經費預算，斟酌核削，並參酌全國收入的狀況，編成一總預算，提出內閣會議，須內閣通過之後，才以內閣名義送交國會。美國在一九二一年以前採用立法編製，流弊甚多，於一九二一年哈定總統時才通過預算與會計條例，使預算編製權改歸行政領袖總統，而實際由預算局負責，預算局雖設在財政部內而直接對總統負責，對於各部所提的預算有斟酌增減之權，每年由財政總長編製預算報告，送交總統，總統乃舉而交之預算局詳細審查，再由總統提交國會，施行以來，成績甚佳，每年由預算局核減及節省的經費很多。

(二) 編製之時期

預算編製之時期包含二個問題，一為預算本身時期長短的問題，一為預算年度起訖日期的問題。前者為預算時期的長短，有一月者，有半年者，亦有一年及數年者，普遍皆為一年；而稱為預算年度或財政年度，預算時期要在可以預算確實的範圍內，不可過長，亦不可過短，長則變動太多，難於預測確實，短則使行政計劃，分成數段，難於一貫完成，而辦理預算手續太繁，亦不方便，所以最適當是採用一年制，一年制的優點有四：(一) 便於預測，預算中的經費，不外經常與臨時費兩類，經常費每年無大變更，臨時費，最難預測，每月變動很大，不如每年平均計預較為確實。(二) 便於計劃，一年期間較長，各

種行政事項可以作成一年計劃而觀其成效。(三)合乎季節，一年中的季節週而復始，可與財政上的收入和支出的季節性相適應。(四)合乎民情，私人經濟皆每年結算一次，預算採用一年制，則可以合乎民情。

後者為預算年度起訖的日期，約有四月制，七月制，十月制，歷年制四種：四月制自四月一日開始至次年三月三十一日為止，如英德丹麥都採用之；七月制自七月一日開始至次年六月三十日為止，如美國，意大利，加拿大，西班牙，葡萄牙，挪威等國採用之；十月制自十月一日開始至次年九月三十日為止，蘇聯採用之；歷年制自一月一日開始至年終十二月三十一日為止，比利時，荷蘭，奧國，瑞士，南美，等國採用之，我國以前採用七月制，自二十八年起改用歷年制。

預算年度規定起訖日期以後，則編製預算的時期，應在年度開始之前着手編製，與預算實行之期，不可相距太遠，則預算之估計，較能確實。

三 歲出入之計算法及預算書式

欲求預算正確，必須各種歲出入的估計都能合乎實際變動情形，歲出入的計算應有適當的標準，關於歲出的計算方法，普通支出預算可以分為限定預算及限制預算二種，限定預算如薪俸物品有定額定數，非遵照實行不可，絕對不能超過。均可依法律或契約及物價變動情形加以估計。限制預算則規定支出用途的條件，凡適合此條件者，非支出不可。

，如失業保險金及輸出獎勵金撫卹金只能規定一總數，於年終時再加以給算。此種預算數字要足夠敷用即可。歲出數額如常有變動性者，其計算方法有三：一為前數年度歲出實計平均額，二為本年度所需新事業費之據實計算，三為預測本年度物價之變動與工資之趨勢，或漲或落，對於各項數額，加以增減。關於歲入的計算方法，普通有四種，一為以前年度實收數額為標準而計算之方法，亦稱為自動法，二為就前年度實額為標準加以增減之方法，三為以前數年度平均實數而加以增減之方法，四為直計法即視上年度決算情形，推測本年度變動，而酌量決定各項收入數額。以上各種估計方法，須辦理預算人員能活用之，則數額可較確實。

預算書式要按照預算科目分別排列，格式劃一，體裁明晰，能使全部歲出歲入內容完全表示出來，普通應具備下列各種條件：

(一) 歲入歲出公債須分別編製再總彙編成一預算案，使全年財政的總結果能表明出來。

(二) 歲入預算再依收入種類，收入機關，收入來源，及人民所得與負擔的比例和統計均詳細列表分別表示之。

(三) 歲出預算依經費的職分，人事費及事業費的比例如何，分別列表，以資比較。

(四) 公債方面須表示本息尚未償還者共若干，本年度應償還數額，及公債基金收支數額，均須列表說明。

(五) 特別會計特別基金之收支數額，列表說明之。

(六) 除以上各種預算書外，並將前一年度預算及以前數年度決算數字，同樣列表，以便比較其增減及變動情形。

(七) 預算科目中的各種歲出入，皆須說明發生的根據及規定數額的理由，以便考證。

(八) 此外尚須用文字說明：(甲) 上年度決算情形及財政概況，(乙) 本年度經濟財政狀況之變動及預測收入的情形，(丙) 本年度施政方針及政策，與經費概況及變動情形，(丁) 公債之處理情形，(戊) 預算編製之方法與經過，(己) 將來結果的預測。總之，預算書式的內容要條理清楚，說明詳盡，使人能一目了然才好。

第二節 預算的審議

預算的審議亦可稱為預算之議決，是實行預算的第二步程序，其意義為預算編成以後，由政府機關向立法機關提出，經立法機關通過後，才成為正式預算，至於預算不成立時，亦有補救方法，今分別說明於後：

(一) 預算審議的權限及範圍

預算審議的權限大多屬於立法機關，蓋人民代表有議定預算之權，此為各國民主政治的原則。然各國立法機關亦有採用兩院制的，上下兩議院的預預算權限的大小要看各國憲法的規定，不過，各國事實上都有側重下議院的趨勢，下議院的權限較大，只要下議院通過後，大概很少發生問題，上議院雖有修正之權，但往往無否決權，例如英國的制度，最後決定權還是在下議院。所以，下議院在審議預算時很佔重要的地位。

預算審議的範圍有二種制度，一為全部議定制，二為一部議定制。全部議定制又名預算法律制，凡屬一切收支均須每年由議會審議，法比爾國，即採此制，此制的是處可使議會能牽制政府，監督權的行使更為有效。但是國家稅法及憲法或契定等規定的固定經費及繼續費等收支均有確定性的，實在不必每年都加以討論，徒增軍手續的繁雜而已。一部議定制又稱爲永久法律制，即預算中的收支如有法律的根據，為是繼續收支而無須每年議定，預算之議定僅爲其他的一部份收支而已，此制甚爲方便，英美德日均採用之，英國的歲入除所得稅等須每年議定外，其餘的歲入皆不必逐年議定，因為歲入大都以稅法爲根據，稅法既未失效，歲入自可不必逐年經過議定的程序，至於所得稅之每年必須議定是因爲英國財政習慣預算的平衡須以所得稅稅率爲伸縮的緣故，歲出方面分爲兩類，一爲永久經費，一爲非永久經費，非永久經費又稱爲供給經費，每年須經議會議定，永久經費則不必如此，永久經費包括皇室經費，於每一新王即位時議定一次，以後就可不必逐年議定，又如

法院經費，法官薪俸，亦屬永久經費，有法律為根據而恆久不變的，此外公債本息是契約所規定，亦屬於永久經費，均非每年須經議定的，這種制度可以顧到實際，而節省許多不必要的議定程序。我國亦採用一部議定制，預算法第四十二條規定：「歲出案之審議，以歲定經費及擬設定或擬變更之繼續經費為限。」第四十三條規定：「歲入案之審議，以擬變更或擬設定之收入為限，審議時應就來源別按左列各款分別決定之。」

(二) 審議之時期及程序

預算審議之時期，大都每年一次，通常且在年度開始以前，立法機關之審議預算自需相當時日，遇為重要案件的討論，並可以延長時間，各國的制度不同，美國大約在每年十二月提出於國會審議，即在施行前六個月提出，英國則歲出預算案於每年二月提出國會，總預算包含歲入歲出預算，於每年四月中旬之間提出，全部審查案須八月才提出國會，我國預算法中規定總預算書及擬定預算等應於十月十日以前送交立法院，並由該院於十二月一日以前議決呈請公佈之。我國預算審議之時期約為五十天。

預算審議之程序，大致可分為二步，第一步為委員會的審查，第二步為全院的討論，現分述於下：

(一) 委員會的審查，預算內容複雜繁夥，如果直接由立法機關全院討論，必致敷衍了事，不能精密審查，所以，原則上先由立法機關組織專門委員會審查，審查之

後作成審查報告，作為全院討論的根據。實際上除英國外，各國現制大多如此，法國上下兩院各有財政委員會，德國上下兩院各有預算委員會，美國上下兩院各有數個審查委員會，其中以籌款委員會及制用委員會兩委員會最重要，委員按照各黨議會席數比例指定之。我國立法院中亦有財政委員會，先行審查預算，再提出全院討論。

(二) 全院的討論，委員會審查之後，立法機關即可根據審查報告以作全院討論的根據，大概先為一般財政政策的討論，再就歲出，最後討論歲入案，再把預算案作一整個的議決，各國討論預算案的規則多不相同，惟法國議會議員發言沒有限制，而使預算的通過，甚為遲緩，英國則規定至八月十五日討論必須終止。

至於審議預算之方，有總額議定及分科議定二種：前者使立法機關財政監督之權不免受拘束，後者若分科過多，行政方面亦大感拘束，現代各國預算議定都採用分科議定方法，且有進於詳密的趨勢。

(三) 預算不成立的補救辦法

預算不成立的原因，有因行政方面的編製遲緩，亦有因立法機關不存在，或沒有討論預算，或雖討論而未通過，則預算依然不能成立，預算不成立的補救辦法有下五種：

- (一) 法律上無規定，由行政與立法機關協商臨時辦法，美國用之。
- (二) 延長上年度預算以為臨時之計，如西班牙是。

(三) 依當時情形，編製臨時預算，作為本預算前之過渡辦法，如英法意比是。英國常用信用准款案的方法以爲過渡期間的經費。

(四) 動用準備金，此法數額過少，只能供短期間用。

(五) 就預算已議決部份及永久部份，先編製假預算，以爲臨時之計，我國預算法第四十六條規定總預算案不成立時，立法院應於十二月五日以前依左列內容，編成假預算及其施行條例而公佈之：

(甲) 恒久經費及原有繼續經費。

(乙) 已經議決之新定繼續經費。

(丙) 已經議決之歲定經費，其未經議決者，暫依現年度之經費。

(丁) 不擬變更之原有收入。

(戊) 已經議決之收入，其未經議決者，除特殊門收入外，暫依現年度之收入，以上爲我國預算法中對於預算不成立時的補救辦法，此種編製假預算的辦法和延長上年度預算的辦法差不多，不過範圍較狹而已。

第三章 預算的執行

第一節 收支機關及收支程序

預算經立法機關審議通過以後，并經過正式公佈手續，再由行政機關遵照執行，至決算報告完成爲止，均爲預算之執行，亦可稱爲財務行政，其包括之範圍甚廣，本節先討論收支機關之收支程序。

收支機關可分爲命令機關及執行機關二種：收支命令機關即發徵收命令與支付命令之機關，普通徵收租稅，大都由經徵機關（例如直接稅則爲直接稅處）下命令於納稅人，令其依法完納，但亦有特別稅收，由國家委託地方團體代發命令徵收者，至於簽發支付命令的機關，各國多爲各部長官及其委任之官吏。所謂實行收支之機關，卽任實際徵收收納及支付之機關，現代各國皆採用獨立公庫制度，一切收入，皆使金庫收受，而不寄存於一般官署，一切支出，屆其需用之時，由財務行政主管長官及各機關長官簽發支付命令，由領受人持此命令至公庫，公庫驗對無誤後，才付與現金。此外尙有所謂現收現付制，現代各國亦多用之，此制卽先付與現金，乃因其地距公庫太遠，或其款少而名目又多，爲免除繁瑣計，遂預付現金，較爲方便。不過，自財務行政上的原則來說，收支命令機關與實行收受與支付機關，必須分離，已爲近代各國一致採行的政策，如此可免以現金儲於各機關，阻礙金流流通及發生中飽的弊端。收支機關在各國的組織中均以財政部負重要責任，我國現行財政部的組織，較其他各部爲大，設部長一人，綜理全部事務，政務次長及常務次長各一人，輔助部長處理部務，秘書八人至十二人，另掌部務會議及部長次長交辦事務，參

事四人至六人，撰擬審核關於該部之法律命令，此外設有，四署（關務署、國稅署、國庫署、緝私署），三處（秘書處、直接稅處、會計處），六司（總務司、公債司、地方財政司、專賣事業司、鹽政司、錢幣司），二室（觀察室、編譯室），七委員會（幣制研究，外匯審核，整理地方捐稅，財政整理，工作成績考核，田賦管理，貿易，等委員會），此外又有附屬機關甚多，不及備述，足見財務行政事務之繁雜，需要龐大的機構來管理它。

關於收支程序，在原則上，是很簡單的，收入行政的程序，普通分為三個步驟，一為查驗，對人稅須有調查，對物稅須有檢驗，而後可知被稅物或所得的數量與品質。二為計稅，以被稅物之數量與品質或所得額，按照稅率來計算納稅人之應當繳納的稅額，三為徵收稅款，此三個步驟，宜分別人員負責辦理，再加以稽核，可以免除收入上的弊端，至於支出行政的程序，大都採用統一支付制，有二個步驟：一為決定支出，各機關均有決定支出之權，二為實行支付，由財政部設立一專管支付之總機關以掌理審核支出之權。如在◎算規定範圍以內，各機關可斟酌情形，決定支出，如超過預算規定範圍之外，支付機關可以拒絕支付。關於收支程序各國制度不同，今以英國為例，說明如下：英國收入由內地稅局及海關向納稅人發出徵收命令，收入款項均彙存於英蘭銀行，支出則由財政部根據預算發出支付命令，請求會計審計總監核准，會計師總監核准以後，財政部即將支付命令交與國庫出納總監，此後各機關就可向財政部支付命令所定減額範圍之內，陸續發出支付命令。

，發給國家的債權人，債權人領到支付飭書之後，就可用支付飭書連同證明債權人的憑證單據，持向國庫出納總監，請求領款，國庫出納總監如認為並未超過財政部支付命令的範圍，而且憑證單據確足證明債權以後，就將英蘭銀行的支票交給債權人，債權人就可持此票向英蘭銀行兌取現金，此為英國支出程序的大概情形，我國自二十八年十月一日實行公庫法以後，已實行統收統付制，是財政上的一大改革，收支程序也漸歸於統一了。

第二節 公庫制度與年終再的整理

公庫為現金出納保管及處理之機關，因此，公庫制度在財政行政中極為重要，各國的公庫制度可分下列三種：

(一) 分散公庫制 又名各官署公庫制，即政府各機關，皆得自行處理其公款上保管及出納事務。

(二) 複合公庫制 即於統一公庫制之外，對於特殊之收支出納，如企業國營事業等設有特殊之獨立公庫。

(三) 統一公庫制 即出納保管皆掌於統一公庫，不許任何官廳另設其他公庫。以上三種制度比較起來，自然統一公庫制最善，複雜公庫制之流弊最大，各個公庫情形複雜，不易監督，有浪費及中飽之虞。且預算不易覈實，現金分散，無法酌盈濟虛，複合公庫制，雖較優於複雜公庫制，然因其可以另設獨立公庫，仍是破壞公庫的統一性，不

免各自爲政，形成國家公款由各機關分保一部份及各機關死藏公款有無不能相通等不良現象，至於統一公庫制，將所有資金，集中於一處，數額鉅大，以之應付各方面的支出，綽有餘裕，即或不足，由財務主管機關統一籌措，亦較簡便，因此，近代各國多採用統一公庫制。統一公庫制又可分爲下列三種：

(一) 國家公庫制即由國家自設公庫，保管公款，使官吏司其收支之事務。

(二) 委託公庫制即國家不自設公庫，公庫之現金保管出納委託銀行代理，同時公庫公款現金與銀行營業資金，亦須截然劃分，不得混淆。

(三) 銀行存款制即國家一切收入均以存款名義存入銀行，俟政府需用時，再發支票，向銀行取用。

以上三種制度，因爲國家公庫制的缺點是政府須自設金庫，增加行政費用，并死藏資金，不與社會資金相流通，委託公庫制則公款與銀行資金，截然劃分，仍不能調劑社會金融，銀行存款制，因銀行收受政府之存款，可作資金運用，自可調節社會金融，且政府方面亦可以節省保管現金之費用，免除計算現金手續之麻煩，又能獲取存款利息。爲其他二制度所不及，所以銀行存款制最優，英國採用之，我國公庫法第八條亦有規定採用銀行存款制。

各國政府會計制度，例如英美各國採用實收實付制，會計年度終結，即可辦理決算之

報告，無須劃一期間以資整理，因為實收實付即以現金出入及支出作為記帳的基礎，僅記一定會計年度內的實際的現金出納，而不問此現金出納所根據的事實發生於任何一會計年度，此制的缺點是不能明確表示該年度財政的真實狀況，此外多採用應收應付制是以應收款項應付款項作為記帳的基礎，所以年終須有一出納整理期間，以便結束本年度內帳目，應收應付制能夠明確的表現本年度財政狀況，惟手續較繁，必須該年度債權債務結束後，才能編製決算。此項出納整理的期間不能過長，過長使賬簿延緩結束，亦不能過短，過短則失去應付應收的意義，而實收實付制沒有區別了，各國現制多採用折衷辦法，例如法國的出納整理期間為八個月，從三月卅一日會計年度終了時起至十二月卅一日止，八個月之中又分為幾個時期，對於過去年度債款而發出支付命令，以六月三十日止，過期所發支付命令一概屬於下一年度，關於過去年度債權債務的現金了結，以七月卅一日為止，過期所收入現金一概屬於下一會計年度，所支出現金，如其所根據的支付命令是六月三十日以前發出的，則屬於過去年度，如其根據支付命令是六月三十日以後發出的，則屬於下一會計年度，最後，關於賬簿結束以十二月卅一日為止，此時始能編製決算。我國以前未修正前之預算法會規定歲入歲出現金出納整理期限，延長三個月，年度會計整理期限，再延長三個月，共為六個月。但此項規定在修正後之預算法中則並未載明。

第三節 決算報告

決算報告是各機關將其經營收支情形的經過彙編成一篇文章提交財政監督機關，以便審查之用。預算是事前的預測，決算報告則為預算執行後的結果。二者性質雖不同，但可以互相比較，能知道預算規定數字和決算實際數字相差如何？並可反映一國行政的效能和成績的大小。決算報告，在民主國家為不可缺少之物。決算報告的公佈可使國家收入及支出的實際情形，向人民公佈週知，並表示政府負責任的態度，國家財政支出，在平時既嚴格管理，於年度終了後又加以清查，自可免去各項弊端，而使人民信任政府，且決算報告為本年度執行預算的經驗，其一切數字均實際可靠，是供給編製下年度預算時最好的參考資料。

國家有專管收入的徵收機關，保管公款的公庫，又有支出的各機關，以上各機關，平時都有會計記載及詳細賬簿，年度終了，自可編製決算報告，再彙編成總決算報告，其內容須表示下列四種關係：

- (一) 各機關往來會計之相符。
 - (二) 各機關決算報告與預算間的數字比較。
 - (三) 支出數額計算是否正確。
 - (四) 一年度預算執行終了後的財政情形。
- 各機關的編製決算報告，在會計年度終了後大都有一中樞機關彙齊編成總決算而後轉

送預算監督機關以便審查之用，亦有於一定期間內由各機關直接送達預算監督機關者，至於各種單據憑證發票，則多由各機關直接送達預算監督機關，以供審計之用。

我國決算法於二十七年八月九日公布，並由國民政府明令於三十年一月一日開始施行，決算法中規定政府主計機關應就各單位決算及公庫決算之報告參照總會計簿籍之記錄編成總決算書及總說明書。決算法施行細則中並詳細規定各機關的決算表應分下列兩表編造之：

- (一) 按本年度預算編造之決算表應分欄列明左列各數：
 - 一、本年度預算數。
 - 二、本年度預算增減數。
 - 三、本年度收付實現數。
 - 四、決算時權責發生數。
 - 五、本年度餘絀數。
- (二) 按上年度轉入數編造之決算表應分欄列明左列各數。
 - 一、上年度決算時權責發生轉入數。
 - 二、本年度減免數。
 - 三、本年度收付實現數。

四、決算時未結清數。

關於繼續經費之決算除依以上兩表編造外並應增編一表分欄列明左列各數：

一、全部計劃之預算經費數。

二、收付實現累計數。

三、決算時權責發生數及以前年度未結清數之合計數。

四、經費金額餘絀數。

此外又規定各機關決算應具備左列各附件：

一、全年度現金出納表。

二、全年度歲計平衡表。

三、財產目錄。

四、有關之各種統計。

五、有關之各種說明。

前項之各種附表在會計報告內已有者不再另編。

至於總決算書內容除包括歲入來源別主要表，歲出政事別主要表，歲入歲出之機關別決算預算比較表，有關之說明及書表等外，應另附總說明書其內容包括下列各點：

一、政府施政方針之實施狀況。

二、預算執行之概況。

三、財政實況。

四、財務上增進效能與減少不經濟之支出及統籌合辦事務之改善意見。

五、其他要點。

以上為我國決算書之內容大概情形，至於決算之編製自第五級機關編製單位決算起，在二月底以前送達第四級主管機關，以此類推由中央主計機關關於七月底以前彙編總決算書送達審計機關。我國正式決算之編製尚未施行，此次決算法公佈以後，決算的制度當可順利推行是毫無疑問的。

第四章 預算的監督

第一節 預算監督的意義及種類

預算的執行，必須有良好的監督制度，方可免除財務行政官吏的浪費和中飽的弊端，如僅有預算而無監督實行預算的機關，則預算必將成為具文，預算監督之目的，在消極方面，為防止貪污發生，保障財政的秩序，積極方面，為隨時考察財務行政的效能而設法予以改進。

預算監督有各種不同的種類，今說明於後：

(一)事前監督事後監督與隨時監督

如以監督的時間爲標準，則可分爲事前監督，事後監督，與隨時監督三種；事前監督就是在施行預算之前加以監督的意思，例如預算之審議，支出之限制，准款之發放，皆爲預算施行前的預防制度。隨時監督就是在預算施行時，隨時加以監督的意思。例如主管財政之總機關，或審計機關對於各機關主辦會計出納的官吏，隨意就地考查其施行成績，及有不當或應行改進之處，隨時予以糾正或處置，事後監督就是在施行預算之後，加以監督的意思，例如審計機關對於各機關歲入歲出的會計，國債與財產之目錄，及各種賬簿單據報表及會計憑證，加以詳細審核，如有不當之處，則依法予以處分，如符合規定則予以核銷並解除各機關財務上的責任。以上三種監督都是具有連環性的，事前監督可以防患於未然，隨時監督注重平時稽察，事後監督可以補救於弊端之已發生，三者都是良好的監督制度所必需具備的條件。

(二)立法監督司法監督與行政監督

如以監督的機關而分類，則可分爲立法監督，司法監督，與行政監督三種；立法監督是立法機關對於預算施行監督而言，立法機關既經審議預算於前，自然必須通過決算於後，以監督行政機關有無違反預算之處。司法監督是司法機關對於出納官吏加以檢查其計算有無錯誤，而判斷其責任。行政監督是指行政機關自己對於預算施行的監督而言，例如各

機關長官對於其屬下出納官吏的監督以及財政部或計政機關對於其他機關收支的監督亦可稱爲行政監督。以上三種監督制度，隨各國的國情而異，英國的立法監督最爲嚴密，國會所審查的決算報告有二種：一爲財政部所編製的財務帳，二爲會計審計總監所編製的決算帳，我國實行五權憲法，監督權由監察院獨立行使，審計部則隸屬於監察院，審計則爲監察機關之監督。此外又設有中央公務員懲戒委員會，凡經審計部檢舉的官吏，再經懲戒委員會加以裁判，然後執行處分，此卽爲司法監督。日本的會計檢查院隸屬天皇，和內閣議會，均立於對等地位，也是一種獨立的財政監督，但是立法機關行政機關仍有一部份監督權，至於法德兩國的審計院院長，由大總統或元首任命，可以終身職，其職權限於事後監督，於會計年度終了後，根據各種憑証單據，審查出納官吏的收支賬目，判斷其合法與否。其性質與法院相同，亦爲司法監督，美國則有審計長與副審計長，均由總統獲得參議院同意後任命之，任期十五年，不得連任，可以獨立行使其職權，除受國會彈劾外不受其他行政機關的干涉，這也是司法監督的一種。

(三) 自力監督與他力監督

如以監督機關的系統相同與否爲標準，可分爲自力監督與他力監督二種：普通行政機關由上級機關所指揮監督其會計出納者稱爲自力監督，如有其他不同系統機關所加之監督則爲他力監督。例如財政部對所屬各以稅務機關的監督，是自力監督，審計部對財政部所

屬各稅務機關的監督則爲他力監督。自力監督亦可稱爲管理，爲行政管理權行使的結果，則可與監督權行使之結果的監督名詞相分別。

(四) 財政監督與會計監督

如以監督的範圍而分類，則可分爲財政監督與會計監督兩種：財政監督是注重財務行政及經濟與行政效能的結果，而審查其成績，範圍較廣泛，又名爲實質的監督，會計監督是依法令規章而對於簿據計算等審核，因其僅從會計及單據上着眼，又名爲形式上的監督。通常的審計，多屬於會計監督，以上二種監督均爲財政健全國家所不可缺少者，會計監督注重詳細審查，消極的可以防止弊端發生及審查有無計算的錯誤，財政監督注重財務效能的增進，積極的使國家支出合乎經濟及效率的原則。

第二節 審計的效力與範圍

預算監督中最重要的是審計權的行使，各國都設有專任審計機關，以執行財政監督及審查各機關現金出納與單據賬簿之責任。並使審計官吏安心供職起見，其職位均有保障，不受行政機關的干涉，而可以獨立行使其職權。因此，審計的效力，較爲宏大，對於各機關的收入支出可以詳細加以檢查，如有錯誤或違法行爲，爲維護國家利益起見，自可依法分別加以處分或責令賠償損失。如並無違法或錯誤之處，自可發給證明書，以解除各機關官吏在財務上的責任。我國審計法於二十八年三月四日修正公佈，其第二條規定審計的職

權有下列四種：

- 一、監督預算之執行
- 二、核定收支命令
- 三、審核計算決算

四、稽察財政上之不法或不忠於職務之行爲。

至於審計的效力，在消極方面，各國規定財務行政上的責任，并無底止，不因決算完成或國會通過決算後，即行終了，使財務行政人員知所警惕，我國審計法第二十四條規定：「審計機關對於審查完竣案件自決定之日起五年內發現其中有錯誤遺漏重複等情事得爲再審查，若發現詐僞之證據經五年後仍得爲再審查」，在積極方面，審計報告可以作爲將來立法機關審議預算的參考，並避免錯誤的再發生及改進各種制度的參考。

審計部所應審計的範圍很廣，包括下列各種事項：

- (一) 預算上的審計事項
- (一) 支出預算是否違反預算之目的，各項支出是否得宜。
- (二) 各項支出數字中是否有不急用或不當的物品購買及工程建築的施行。
- (三) 預算規定外之專業舉辦及物品購買是否合法。
- (四) 專業舉辦及費用支出是否能達到預算目的。

(五) 預算科目之疏用，科目之更改，是否合法。

(六) 預算之轉帳，是否得當。

(七) 預算不用數額發生的原因，是否適當。

(八) 預算超過或預算外之支出，其數字大小及是否適當。

(九) 預算外國庫負擔之契約之有無及適當與否。

(十) 歲入之數，比之預算所列收入之數，有無出入。

(二) 法規上的審計事項

(一) 各年度收支有無紊亂之處，本年度收支有無混同之處。

(二) 租稅之徵收是否確實及合法與否。

(三) 徵收官吏之資格是否合乎規定及有無違法行爲。

(四) 歲入歲出的契約是否合乎法律的規定。

(五) 俸薪旅費的支付是否合乎規定或契約。

(六) 一般競爭契約是否合乎法律及執行是否公正。

(七) 國有財產的出賣是否合法，其價格是否依照契約償付，財產的租賃是否依

法按期繳納租金，營造及購買物品是否依照契約償付。

(八) 資金的預付墊付是否在法令範圍以內。

(九) 預算年度經過後的支出，是否為該年度所屬預算的剩餘。

(十) 時效規定，有無逾期之處，該付之支出是否收回。

(三) 經濟上之審計事項

(一) 各種支出是否奢侈或無用或失當。

(二) 國有財產的出賣或租賃及營造與購買物品其價格是否確當。

(三) 工程製造及設計與施工有無不經濟之處。

(四) 無預定計劃或違反計劃的支出或購買是否得當。

(五) 專業施行之方法，有無因錯誤而使國家蒙受損失之處。

(六) 大量物品的購買，若為不用之物，是否經理失當。

(七) 不用物品可否另行處分，或設法利用，以免廢棄。

(八) 各種補助金的支付，其使用是否達到原定目的，或曾為適當的用處。

(九) 國營企業，其經營方法及損益計算，是否適當而與國家有益。

(十) 一般競爭契約或隨意契約，採用何種最為便宜。

(四) 計算上之審計事項

(一) 帳簿單據憑證之類，其記載是否正確。

(二) 現金物品之存留數，是否與帳簿書據上計算之數相符。

(三) 各種收入支出數字之計算有無錯誤。

(四) 契約總金額是否與內容之積算數相符。

(五) 簿據整理上之審計事項。

(一) 簿據格式，是否符合規定而適當合用。

(二) 簿書的編纂與保存是否適宜。

(三) 簿書的繁簡，是否適用，其記載是否整理而有系統便於查閱對照之用。

第三節 決算報告之審議

預算執行之經過情形由行政機關編製決算報告，此項決算報告送交立法機關或其他監督機關詳細審查，作最後的考察，以判別財務行政上之責任，并以國家財務行政之實況向人民公佈，這是預算監督的最後一節步驟。

各國決算報告的審議情形皆大同小異，例如英國國會每逢召集之初，就推舉十五位議員組織公帳委員會，審查決算帳目，委員會由七人組成，兩黨議員，八人為在野黨議員，該委員會的委員長常為反對黨或在野黨領袖或以前期的財政大臣，以收相互牽制之效，由此可見其民主政治的精神和財政公開的情形，已充分表現無遺。公帳委員會開會時以五人為法定人數，其第一步工作為審查決算支出額超過預算指額的各款預算帳，並決定應否撥款，若國會建議通過追加或不敷預算，其第二步工作為根據會計師總監的批評報告，再對款

各款項預算帳，加以詳密審查，有時且調閱案卷，及質詢有關係的長官，其第三步工作爲向國會作報告；（二）對於違法官吏如何懲罰；（三）以後國庫收支如何改良；（四）以後官廳會計方法或制度應如何改善。以上的建議若爲國會通過即可以通知各機關照辦。此爲英國審查及議決決算報告的大概情形。日本制度係由會計檢查院作成歲入歲出決算檢查報告書及會計檢查成績書上奏天皇，再提交議會，議會兩院之中，各設有決算審查委員會，以便審查此項報告書及成績書，並作爲以後審議預算時的參考資料。

我國決算法第二十條之規定：「各級政府總決算書編成後應送各該管審計機關爲最終之審定，」至於審計機關於最終審定後應編造審定數額表爲最終之審查報告，關於審計之效力有下列四種規定：

- （一）應賠償之收支尙未執行者移送倉庫主管機關執行之。
 - （二）應付懲處之事件依法移送該管機關懲處之。
 - （三）未盡職責或效能過低應予告誡者通知其上級機關之長官。
 - （四）違背法令致決算不正確或不能如期完成者其負責人員應依法分別懲處。
- 關於審查時應注意事項亦有規定，對於各機關或各基金決算報告應注意下列事項。
- （一）違法失職或不當情事之有無。
 - （二）預算數之超過或賸餘。

(三) 施政計劃事業計劃或營業計劃已成與未成之程度。

(四) 經濟與不經濟之程度。

(五) 施政效能事業效能或營業效能之程度及與同類機關或基金之比較。

(六) 其他與決算有關事項。

至於審查各級政府編造之年度總決算應注意左列事項：

(一) 歲入歲出是否與預算相符如不相符其不符之原因。

(二) 歲入歲出是否平衡如不平衡其不平衡之原因。

(三) 歲入是否與國民經濟能力相適應。

(四) 歲出是否與國家施政方雙相適應。

(五) 各方所擬關於歲入歲出應行改善之意見。

此外又規定中央政府第三級機關單位之決算應於年度終了後四個月內編就送出總決算於年度終了後七個月內編就送出，最高審計機關應於年度終了後十個月內審查完竣，送由監督院呈請國民政府公佈其中有應保守秘密之部分得不公布，以上為我國決算報告審查之大概情形，從法令方面觀察，可謂已達嚴密之境。

第五章 中國預算制度的概況

第一節 我國預算制度的沿革

我國預算制度起源甚早，古時有所謂：「冢宰於歲杪，制國用，量一歲之入以爲出，嗣後因佞諛者倡「惟王不會」之說，此制遂廢，漢稱上計，可說是預算及會計制度的雛形，宋王安石變法，曾設三司條例司，凡一歲用度，及郊祀大費，均編著定式，裁冗費十之四，此卽現時經臨費用採用預算編製方法及核減經費，但王安石新法不久又廢止，至於歷代會計簿錄，多殘缺不全，公帑收支，因此亦難以稽考，清季，大約年終規定數額，令各省依限解京，會彙省區，由富饒省份補助，名爲協餉，無所謂預算制度，清末，預備立憲，才開始醞釀試辦預算，於光緒三十四年由憲政編查館奏准，在九年立憲期內，自第三年起，試辦各省預算，宣統二年，度支部擬定預算冊式及例言二十一條，并附比較表，通令京內各衙門及各省財政局依式備報，彙編宣統二年總預算，由資政院議決頒行，此爲我國第一次辦理預算，至於宣統三年之試辦預算，歲出由資政院核減後共計二億九千八百四十萬八千兩，歲入爲三億另八百九十一萬二千二百兩，相抵尚盈餘三百四十六萬二千二百兩後因辛亥革命，未能實現，僅爲預算史上的空名而已。

民國元年，政局未定，財政部僅編每月份預算，如法國之十二分之一的臨時預算，由

各機關依照執行，但僅限於北京各官署，作為臨時過渡辦法，後又編民國二年上半年年度預算，交參議院議決。元年十二月交通令各省財政司設立預算決算處，並趕辦二年度預算。自民國二年七月一日至六月月底止，其數筆廢經修正，最後由衆議院通過，計歲入爲五萬五千七百零三萬元，歲出爲六萬四千二百三十三萬元，不敷之數爲八千五百二十萬元。民國三年夏季訂定三年度預算，歲入爲三萬八千二百五十萬餘元，歲出爲三萬五千七百零二萬元，盈餘約二千五百萬元。嗣後財政部呈請改爲歷年制，五月由財政部編訂四年上半年概算，五年度預算於十一月編竣，交參政院議決。歲入爲四萬七千二百十三萬餘元，歲出爲四萬七千二百五十一萬餘元，此後政潮迭起，預算亦告中斷。惟民國八年預算曾經新國會一度通過並公布，歲入總計六萬四千七百六十九萬一千七百八十七元，歲出分經常臨時特別三門，經臨合計五萬四千三百零三千二百一十一元，特別門一萬零四百六十八萬八千六百七十六元，總計與歲入相埒，民五民八兩年度預算，法律上之形式，可謂完備，但事實上之收支，多未依照預算施行，民八以後，連此形式的預算，亦無從表現，財政部紊亂情形，可想而知。惟民國十四年北京財政整理會徵集中央及各省區自編之部份預算草冊，剔除各省區臨時費，其餘不加修訂，分類彙編，名曰暫編國家預算案，計全國歲入爲四萬六千一百六十四萬三千七百四十元，歲出爲六萬三千四百三十六萬一千九百五十八元，雖非正式預算，但資料豐富，北京政府之最後財政情形亦可見一斑。

國民財府成立以來，在廣東政府時期，設有預算委員會，當時軍政各費，均受其支配，十六年六月，擬定是年度預算編案例言，規定為七月制，又公布會計財例共三十八條，并附表式，十月四日國民政府公布財政監理委員會組織條例，以便審定預算，但北伐時代軍需孔亟，預算未能實行，十七年財政監理委員會，曾改組為財政委員會，後又改稱為財政委員會，並以行政院院長為主席，使其權力提高，便於核定預算，但因各委員多不負責任，核定預算之實權，仍操於財政部，且自行編製預算，當然不能負議決預算之責任，故平七，十八，十九各年度預算始終不能成立，後經中央決議，取銷財政委員會，將核定國家歲入歲出概算之權提交中央政治會議，十九年二月國民政府頒布試辦預算章程共五十一條，並另定救濟辦法三條，趕造十九年度預算，在十九年度以前，辦理預算編製事項屬於財政部會計司，二十年四月一日依據第三屆四中全會決議案，正式成立國民政府主計處，使其以超然地位，負編製總預算之責，並頒布二十年度國家預算編造程序，二十年度地方預算編造程序及編製二十年度概算應注意事項及編製大綱，二十年十一月二日國府頒布預算章程及辦理預算收支分類標準，二十年度預算會由中央政治會議核定，并經立法院審議通過，於二十一年四月二十八日由國民政府公布施行，歲入歲出各為八萬九千三百三十三萬五千零七十三元二十一年雖遇戰變發生，國府遷都洛陽，但主計處仍能於二十一年十一月內編呈國府轉送中央政治會議，終以收支不敷，及年度將終了而遭否決，二十一年度擬

歲預算歲入爲六二一、七〇三五〇元，歲出爲七八八、三四六、六三七元，二十二年
度預算亦收支不符，未能議決公佈，歲入概算爲六八〇、四一五、五八九元，歲出概算因
軍務費債務費兩項估計歲出總額十分之八，收支無法平衡，故中央政治會議僅議決其他十三
類，包括黨務、國務、外交、財務、教育文化、司法、實業、交通、蒙藏、建設、補助、
撫卹等費之假預算，國民政府於六月三十日頒布施行，假預算歲出合計爲一六一、四八〇
、一六〇元，二十三年總概算屢經修正，最後決定歲入爲九萬一千八百一十一萬一千零三十
四元，歲出爲九萬一千零七十一萬七千九百七十九元，剩餘七百二十四萬三千零五十五元
，列爲第二預備費，二十四年之國家總概算於二十四年六月三十日公佈，歲入歲出各爲九
五七、一五四、〇〇六元，二十五年國家總預算歲入歲出各爲九萬九千零六十五萬八千四
百五十九元，二十六年國家總預算歲入歲出各爲一、〇〇〇、六四九、四九六元，二十四、
五、六三年度國家總預算均能在規定日期以前編擬完竣公佈，足徵我國預算制度已能逐漸
走入正軌。

關於決算報告之迄今尚無正式之總決算書公佈，未始非一憾事，惟十七、十九、二十
三年度財政報告書之曾由財政部提交中央政務會議及四中全會，係國庫實收實支之數，
對於七年度中央收支報告表各爲四三四、四四〇、七一二元九角二分，十八年度爲五三九
、〇〇五、九六九元二角五分，十九年度各爲七二四、四六八、一四四元一角五分，二十

年度收支各爲六八二、九九九〇、八六四九二角五分、二十二年十二月主計處編成民國二十一年度中英會計總報告，由國民政府公佈，收入爲七九四、八八四、〇二五九元，支出爲七八四、三七二、一三二八八元，至於二十三年度總決算已由主計處編成送交審計部審核，其餘各年度多因事實困難，未能如期編製。

第二節 我國預算編製之程序及審議情形

我國現行預算編製之程序審議成立及執行等步驟，當以民國三十六年九月十七日由國民政府所公佈的修正預算法及二十七年九月二十三日所公佈的預算法施行細則爲標準，茲將預算編製之程序說明於後：

(一) 中央政府應於每年三月一日前決定下年度施政方針，分發全國各機關遵照擬定施政計劃及事業計劃，並擬編下年度之概算。

(二) 各第二級機關應於三月十日以前將所管各機關概算送達第三級機關，第一級機關於三月底以前將所管各機關概算送達主計處，至於歲入總概算則由財政部於四月十五日以前彙編完竣送達主計處。

(三) 主計處應於每年五月十五日以前彙集中央各第二級機關單位擬編之概算及財政部擬編之歲入總概算編造總概算呈請有核定概算權之最高機關，此項有核定權之最高機關應隨時爲中央政治會議，在戰時爲國防最高委員會。

(四) 有核定概算權之最高機關應於六月十五日以前核定總預算案計處主計處於前月底以前將核定概算級分別通知各級機關由該機關核定預算在第二級及第三級機關之預算機關應於八月十五日前將擬定預算送主計處。

(五) 主計處應於九月二十日以前編成下年度歲入歲出擬定總預算書送行政院。

(六) 行政院會議決定後應即呈請國民政府公佈之。至於預算案之審議，係採用一級份議定制，其審議時應先歲出案，後討論歲入案，審議歲出時，以歲定經費及擬設定之繼續經費為限，對於原有繼續經費及持久經費，非依法律不得變更或廢止，審議歲入時，以擬變更或設定之收入為限，擬定總預算案之審議須於十二月三十一日以前由立法院議決通過並呈請國民政府公佈之。

至於預算在年度開始以前不能審議完畢而公佈時則立法院應於十二月五日以前編成擬預算，先行施行，與法定預算有同等的效力，但假預算的有效期間僅至法定預算公布之日為止。

預算依法成立以後，自公佈日起即由各機關遵照執行，至於決算報告及預算監督的情形均於前章中已說明，茲不贅述。

第三節 我國現時預算之概況

第五篇 預算論

盧溝橋事變以前，政府當局積極整理財政並努力計政之澄清，二十六年之國家總預算，即係於財政年度開始以前，依法編製公佈，並籌集專款作為建設事業基金，特將預算分為普通總預算及建設事業專款預算兩種，各自分立，不幸，七七抗戰發生，不符已酌予變通，遂於預算外為應付作戰需要，充實軍需及經濟建設力量起見，由中央核定及國庫支取之款，為數頗鉅，惟關於各機關歲出經常預算，則採用緊縮辦法，一律按原預算七成發給，並規定疏散人員有分別聽候調遣及留資停薪等辦法，足見政府於戰事發生之初力謀政費節約時苦心。

二十七年之預算因會計年度自二十八年起改為歷年制，故僅有半年之期間，此六個月之國家普通經常預算，經中央核定，以二十六年之預算延長適用之，其臨時預算及營業預算仍暫用現行預算科目，並照預算章程所定之期限辦理，此外本年度之預算另列有難民救護難童救養工賑墾植等費一千萬圓，為以往預算所無，此外建設事業專款預算另行按照事實編製，其中以國防與交通建設經費占百分之九十一強，足見戰時建設之積極推行之一斑。

二十八年之預算改用歷年制，自一月一日起實行，並奉中央核定，二十八年之預算，即依照廿七年半年之預算額申算延用，但各項支出，應依實際情形支付，由財政專門委員會，建設專款審核委員會，會同行政院主計處，逐項審查呈核以不增加為原則，故歲出

預算當即由關係各機關依照上項決議，逐條審查完竣，而歲入預算本亦延用二十七年預算算算延長，但原定數字因戰時情勢已大為改觀，為使收支趨於平衡及合乎收入實況起見，遂重編修訂歲入預算，至於歲出合計數連同建設事業專款預算之數的總計起來仍比二十七年普通及建設預算算之歲出減少九千六百餘萬元，可知政府理財仍以緊縮為原則，此外兼年度歲出臨時門特別救濟費三千萬元，作為難民救濟，難童教養，工賑及墾殖生產費用，可知政府對於社會救濟事業在戰時仍積極辦理，以謀社會生活的穩定。

二十九年年度總預算之編製，曾由政府預布辦理二十九年年度預算辦法，規定中央及地方各機關編審概算之程序與期限及提交立法院議決公佈之時期，此種辦法為應付非常時期之需要，將預算法及預算章程之程序化繁為簡，使預算能如期編成，可謂為政府賢明的措置。二十九年度歲入方面有四個特點：（一）本年度所得稅遺產稅，非常時期過分利得稅等直接稅的數額大為增加，與二十五年年度預算數字相比較，已增加十五倍以上，（二）公有營業及事業與專賣收入較二十六年年度預算數字增加三分之一以上，（三）人民捐助及獻金一項共列四千萬元，（四）為求戰時預算平衡，在特殊門酌列長期賒借收入一款，為戰時財政中應有的措施。至於二十五年年度支出方面較上年增加，其中國防支出佔百分之二十九，經濟交通，教育文化及補助等有關國家建設事業之支出佔百分之四十六，債務支出佔百分之三十一，一般行政費支出僅佔百分之三，政府努力維持債權及積極舉辦建設事業

之苦心處此可見一斑。

三十年度中央政府總預算係依照抗戰建國綱領及三十年的施政方針與十編審三十年度預算變通辦法由主計處彙編而成，並經中央核定施行。因價激增，政府支出不能不增加，其數字較二十九年總預算增加一倍，但收入方面亦直接稅之稅收大為增加，佔全總收入的百分之二，其他收入亦多普遍增加。河說：是衰頹的現象。支出方面仍以國防支出及建設事業款為大宗，約佔總數百分之六十五強。

至於三十一年度總預算業由主計處編成，並經核定施行。三十一年度起因實行國家財政與自治財政系統劃分辦法，並廢除省市財政一級，於是省市支出遂併入國家總預算中。三十一年度之歲入亦較前年度增加。至於支出約增加三倍半左右，支出共分三大項目：一為普通歲出，又細分為中央歲出及省市歲出二項，二為建設支出，三為特別支出。普通歲出約佔全數之百分之三十四，建設支出則為百分之三十三，特別支出亦為百分之三十三，是見經費支出較為平均，抗戰與建國關係同時並進。

以上為我國戰時預算編製的概況。此外主計處又擬訂非常時期國家預算編審辦法大綱，擬定自編審三十一年度預算施行。我國預算制度自主計處成立以來，已積極推進，並經過多次的改訂，各種法規頒布亦漸臻完善。預算制度之基礎，可謂早已奠定。今後如何從形式的預算進而求實質的預算平衡，以求發揮預算統制的效用，及樹立健全財政制度的

基礎，然後才能完成抗戰建國的使命！著者願寄以無窮的期望，並願早觀厥成。

三十一·八·三·完稿於重慶南溫泉中央政治學校。

中華民國三十三年二月初版（渝）

定價每冊國幣 元 角

（外埠酌加運費）

編著者 王 延 超

發行人 潘 序 倫

發行所 立信會計圖書用品社

千廝行街二十二號

經售者 全國各文書店

印刷者 實業印務公司

重慶南岸前驅路一八五號

版權所有
翻印必究

53
10/17/14
9