

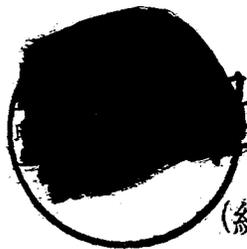
中國租稅問題

(中國財政問題第三編)

朱 俛 著

商務印書館發行

MG
F812.96
916
3



中國租稅問題

(中國財政問題第三編)

朱 俛 著

商務印書館發行



3 2285 6072 2

目錄

自序

緒論

第一編 中國租稅制度之現狀

A. 收益稅系統

第一章 田賦

第一節 田賦概論

第二節 中國田賦之沿革

第三節 中國田賦之現狀

一 田制

二 田額

三 賦則

目錄

四 附加稅	五九
五 徵收方法	九七
六 各項稅收	一〇二
七 丈量問題	一〇
第四節 土地法與中國田賦之改革（附土地增值稅）	一四四
第五節 結輪（附洋米參進口稅問題）	一四一
第二章 營業稅	一五六
第一節 泛論	一五七
第二節 中國營業稅之沿革	一六一
第三節 牙稅與當稅屠宰稅及其他特種營業稅	一七五
一 牙稅	一七五
二 當稅	一九〇
三 屠宰稅	一九六
第四節 銀行業收益稅	二〇一
第六節 交易所稅（附交易稅）	二〇四
第七節 礦稅及漁稅	二一三

B. 消費稅系統.....二二四

第三章 關稅.....二二四

第一節 關稅泛論.....二二九

第二節 中國內地關稅(常關稅子口稅復進口稅轉口稅).....二五三

第三節 中國進口稅則之沿革.....二六八

第四節 財政關稅抑保護關稅.....二九〇

第五節 傾銷貨物稅.....三〇一

第六節 單一稅則抑雙重稅則.....三一〇

第七節 中國出口稅問題.....三一九

第四章 鹽稅.....三二八

第一節 鹽稅泛論.....三三五

第二節 鹽稅之沿革.....三四〇

秦漢以前及漢魏六朝——唐及五代——宋(引法之起源)——元——明(關中法之起源及綱鹽法之起源)

——清(一、順治元年至道光十一年(綱法通行時代) 二、道光十一年至太平天國(淮浙福建等處改

票時期) 三、太平天國時代(鹽法崩壞時期) 四、太平天國以後至清末(循環給運) 丁

中國租稅問題

四

第三節 專商制問題.....	三八三
第四節 現今行鹽制度之分析.....	四〇五
第五節 引岸問題.....	四一六
第六節 鹽稅與人民負擔(附二十四年全國鹽區稅率表).....	四二二
第七節 鹽稅與財政收入.....	四六〇
第八節 新鹽法及其批評.....	四七五
第五章 統稅.....	四七八
第一節 消費稅泛論.....	四八〇
第二節 五種統稅之沿革.....	四八二
一 捲菸統稅——緣起——改辦統稅——第一次實行加稅——改七等爲三等——新二級統稅制——由 三級改爲二級——第五次加稅——對於本國捲菸業之影響.....	四八四
二 棉紗火柴及水泥統稅——沿革——火柴統稅之影響——水泥統稅之影響——棉紗統稅之影響.....	五〇二
三 麥粉統稅.....	五一七
四 薰菸火酒啤酒洋酒統稅.....	五二〇
第三節 統稅與財政收入.....	五二二

第六章	菸酒稅	五二七
第一節	菸酒稅泛論	五二九
第二節	中國菸酒稅之沿革	五三二
第三節	中國菸酒稅之現情及其改良方案——菸酒公賣——菸酒稅捐	五三九
第四節	菸酒稅之稅收	五五四
C.	轉移稅系統	五五九
第七章	印花稅	五五九
第一節	轉移稅泛論	五六一
第二節	中國印花稅之沿革	五六四
第三節	中國印花稅之現情及其改良方案	五六七
第四節	印花稅之稅收	五七九
第八章	契稅	五八二
第一節	契稅之沿革	五八二
第二節	契稅之現情	五九〇
第二編	中國租稅制度之改革	五九五

第九章 所得稅問題	五九五
第一節 所得稅概論	五九九
第二節 生活最低限度及累進徵收方法	六〇二
一 生活最低限度	六〇三
二 累進方法上之研究	六二〇
第三節 所得稅與中國	六二八
一 各國實行所得稅之條件及由累進稅系統過渡至所得稅之辦法	六二八
二 吾國過去試行所得稅之失敗	六三六
三 吾國實行所得稅之過渡辦法	六四三
第十章 財產稅及遺產稅問題	六五二
第一節 財產稅與中國	六五二
第二節 遺產稅與中國	六五五
第十一章 將來之稅制	六六三
第一節 過去稅制之缺點（農業稅及消費稅系統爲中心）	六六三
第二節 將來之國稅及地方稅	六六八
第十二章 結論	六八九

自序

本書係中國財政問題第三編租稅論，以中國租稅問題命名者，以其意較顯豁，且可以單獨行世也。自本書第一編出版以來，條已二載，在此二載之中，農村經濟日趨沒落，工商經濟日趨凋蔽，金融岌岌，財政破產，所謂「經濟國難」，日趨嚴重，整個之國民經濟，有總崩潰之虞。國人經二十年來之憂患，深知欲達政治經濟建設之目的，非先解決經濟問題不可，而欲解決經濟問題，在國家方面，舍財政政策莫由。在財政政策之中，尤以租稅政策之運用，占主要部份。蓋平衡收支，健全財政，均貧富而足國用，減輕平民負擔而改善民生，保護本國產業而獎勵工商，無不以租稅政策為依歸。再以重要各國而論，如德、如英、美、如法、意，今日之財政莫不建立於租稅經濟之上。故租稅問題，可視為財政及財政政策之

中心，其中常包含最困難、最重要，及爭論最烈之問題。但在中國，則租稅系統猶建築在收益稅（土地稅、營業稅、特種營業收益稅等）及消費稅（關、鹽、統、菸、酒稅等）之上，除少數租稅如所得捐而外，幾全爲物的稅（*Realsteuern*）而非人的稅（*Personalsteuern*），但問收益若干，消費幾何，而不問及納稅者之負擔能力。

此外特殊階級之有負擔能力而對國家毫無直接負擔者，又比比皆是。故中國租稅之現狀，與租稅之公平原則及普遍原則，相去尙遠。職此之故，平民負擔日益加重，工商成本日益增高，租稅之壓迫平民生計，妨礙工商業之發展者，蓋以近年來爲最甚。於是一方面釀成田畝拋荒，離棄鄉井，農村破產之現象；他方面造成紗廠倒閉，產業停滯，工商業沒落之現象。此吾國目前經濟之大病，雖其原因多端，而租稅繁重實爲其中心癥結所在，是無可置疑者。故本書特將第三編租稅問題，提前發表，先分析中國租稅制度之現狀，對於每一租稅，及其沿革，作一有系統之敘述，並各加以個人之建議，以供將來稅制改良之參考。次復將中國將

來稅制之改良，如何推行所得稅、財產稅、遺產稅，如何由物的稅系統 (Realsteuersystem) 進於人的稅系統 (Personalsteuersystem)，作一整個之方案。因其要在解決當前之各種租稅問題，故即以命名焉。

本書之研究範圍及立題大旨 (Fragstellung) 於此亦有數語加以說明。在消極方面，先當劃定界限：(一) 本書非中國租稅史，其目的在解決當前之租稅問題，而非整理過去之租稅歷史。惟欲知現在，必先明其過去，故於討論每一租稅之先，必先略述其沿革，求其扼要而已，非深入於整理之研究也。(二) 本書非中國租稅志，其目的並不在詳細描寫租稅徵收機關，敘述租稅法令，詳記政府關於租稅之議案；而在於政府頒布法令議決案之後面，求其事實真相，而進一步求解決租稅問題之道。蓋法令及議決案，未嘗不冠冕堂皇，然而「議而不決，決而不行，行而不力」，為目前一般官廳之通病。民間之疾苦真相，往往與皇皇明令，適成反比，治民國財政史而專以官廳法令及經濟會議財政會議決案為憑。

者，吾知其必與真相去甚遠也。至於積極方面，則以解決中國目前之租稅問題爲中心目標。惟欲解決目前之中國租稅問題，必當先參考各國之良規及租稅之理論，故於每章之前，必先闢一專節，泛論各國租稅之制度及其理論。理論既明，然後敘述某種租稅之沿革，分析其現狀，視連帶問題之多寡，而定節目之繁簡（如鹽稅在鹽稅泛論及沿革以外，復分專商制問題，現今行鹽制度之分析，引岸問題，鹽稅與人民負擔，鹽稅與財政收入，新鹽法及其批評六節）。並以個人之建議，殿後，以爲整理稅制之參考焉。

關於本書之立場，亦有數語附帶說明。本書純以國民經濟爲立場，其討論租稅問題，純以減輕小民負擔，改善平民生計，減輕工商業成本，使國民經濟得以復蘇爲依歸。蓋「百姓足，君孰與不足；百姓不足，君孰與足」固百世不磨之至理也。故本書一方面既不偏袒政府，爲之文過飾非，如官方種種報告所爲，他方面亦絕不偏袒任何特殊階級之利益，爲之辯護。此固學術界應有之立場，學術

界自應有其特立獨行濟世救民不偏不畷之精神。學術著作之可貴端在乎此。

作者處世超然，無私人利害關係雜乎其間，既不聞風附和，人云亦云，亦不諛附權勢，欺人欺己。所不能已於言者，社會經濟日趨危迫，民生日趨艱窘，欲以其一得之愚，貢獻於社會，苟有濟世利民之政府，體而行之，則實行固不必自我。此作者於本編脫稿之餘，蒿目時艱，所馨香而禱祝者也。

中國租稅問題，至爲廣泛，材料搜集，至爲不易。蓋不失之表面文章，即難免掛一漏萬。故作者對於各界批評，誠意接受。如能對於編製體裁，解決方案，及理論方面，有所糾正，更所感謝。至若以更正微細數字爲能，以發現某事前後相差一年爲優，吹毛以求疵，列舉他人之瑣碎錯誤，以自鳴得意者，是無關於租稅問題大體，除於再版更正外，概不屑與之多辨焉。蓋批評探討之目的，固在增進知識，解決疑問，而不在暴人之短見己之長（？），甚至流爲互相攻訐也。

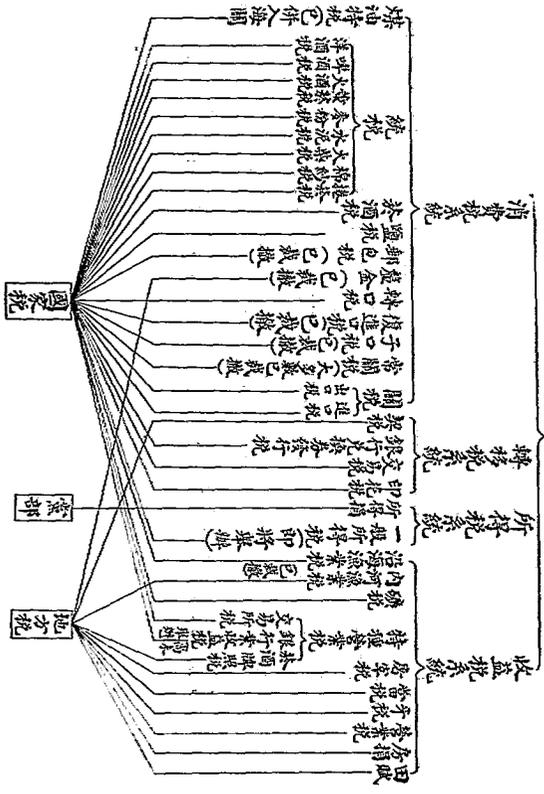
一九三五年六月二十日，南京。

緒論

吾國今日之租稅制度，蓋爲一以收益稅及消費稅爲中心之租稅制度。中央政府方面，既以關鹽統爲收入重要來源；而地方政府方面，則又以田賦房捐營業稅牙稅當稅屠宰稅等爲稅收中心，前者建築於消費稅系統之上，後者建築於收益稅系統之上。此種租稅制度，一方面尙未脫離所謂農業稅系統（Agrarsteuersystem）他方面『人的稅』（Personalsteuer）尙未發達；所有租稅，幾全部爲『物的稅』（Realsteuer）負擔能力原則，尙未被注重。關於今日稅制之缺點，本書尙關有專章討論，（註一）茲先分析全國現行租稅系統，列成一表，以爲全書張本：

註一 第十一章第一節。

現行全國稅系統



註 一切捐攤雜費除稅者除外

本書之目的，在逐一分析中國租稅制度之現狀（第一編），討論中國租稅制度之改革（第二編），以求達到公平合理之稅制，而爲健全財政之基礎。本書之編製方法，不僅以敘述租稅現狀，官廳法令爲已足，且欲進一步觀察法令後面之真相，租稅在經濟上所引起之影響，而求解決實際之中國租稅問題。蓋租稅與國民經濟，關係至爲密切，租稅政策行而得當，足以均貧富，足國用，保護本國實業，發展社會經濟；行而不得其當，亦足以使民不聊生，百業凋敝，外貨橫行，社會經濟沒落。故租稅問題實爲財政問題之中心，經濟興衰之關鍵，本書秉此大旨，請逐一討論如左。惟中國租稅，異常繁複，掛一漏萬，在所難免，是則在海內諸君子共同教正之矣。

中國租稅問題

第一編 中國租稅制度之現狀

A. 收益稅系統

第一章 田賦

資料及參考書 關於田賦之一般研究，可參考左列各書：

(1) Gerloff und Meissel: Handbuch der Finanzwissenschaft. (Zweiter Band. Tübingen 1927) Karl Brühner: 'Einkommensteuern', SS. 1—20. 本書為近代財政學鉅著，參加著作者達五十人，皆係當代各國財政學者，或各國財政專家。對於財政學上之專門問題研究，則由

各國財政學者擔任；對於東西各國財政之敘述，則由各國財政專家擔任。關於田賦或土地稅問題，係 Karl Bräuner 之作，對於土地稅之沿革，近代土地稅之性質與形式，土地收益稅與土地價值稅之孰優孰劣，及土地稅稅率問題等，皆有極精詳之討論與批評，至堪作為參考。

(21) Schefel: "The Taxation of Land value" Boston und New York, 1916. 本書係應徵 Hart, Schaffner 及 Marx 三人獎金徵文之作，得第一獎，對於澳大利亞、德國、英國、西坎拿大各國之土地稅，皆有詳細敘述；尤以土地稅與社會改革二章（第八及第九）(p. 348—420) 頗有精采，堪作參考。

至於土地改革運動方面，因吾國土地法頗受土地改革運動影響，而此運動方且磅礴全球，亦當加以注意。關於此方面之參考書，舉其代表著作如左：

(22) Adolf Darnaschke: "Die Bodenreform" 已有俄、法、西、丹、墨、布等文譯本，可認為代表作。

(4) Adolf Darnaschke: "Zum Bodengesetz der Republik China vom 30. Juni 1930"

nebst einer Übersetzung des Gesetzes im "Jahrbuch der Bodenreform." Bd. 27, H. 1. 爲氏對於中國十九年六月三十日公布土地法之批評，頗有獨到之處。該篇蕭鐸曾譯爲中文，載東方雜誌第二十八卷第十號（譚麥熙克對吾國土地法之批評及管見），惟譯文頗有錯誤，宜審慎讀之。

關於中國田賦問題之重要著作，略舉如左：

- (5) 賈士毅民國財政史第二編第二章第一款第一節田賦（五至百頁）介紹見前。
- (6) 大清會典事例（田賦及漕運部分），皇朝文獻通考。
- (7) 萬國鼎中國田制史（二十二年南京書店發行），搜集材料頗富。
- (8) 朱楔井田制度有無之經濟史上的觀察（載東方雜誌三十一卷一號）。

資料方面，則苦於蕪雜，有無從下手之苦，惟擇其重要文件檔案，列舉如左：

- (1) 財政部各稅案牘彙編關於田賦之部。
- (2) 總稅務司赫德（Robert Hart）氏籌餉節略及清丈大略辦法，中文載賈士毅民國財

歷史第二編九十六至一百零一頁，英文載 *China Year Book*。

(3) 民國以來農商部統計科編行之農商統計表，凡十次，列如左：

- (一) 第一次農商統計表 (民國元年) 三年三月刊行四九七面
- (二) 第二次農商統計表 (民國二年) 四年六月刊行五四二面
- (三) 第三次農商統計表 (民國三年) 五年十二月刊行六四三三面
- (四) 第四次農商統計表 (民國四年) 六年十二月刊行八四二二面
- (五) 第五次農商統計表 (民國五年) 八年二月刊行六二二二面
- (六) 第六次農商統計表 (民國六年) 九年八月刊行五八七面
- (七) 第七次農商統計表 (民國七年) 十一年二月刊行五九三三三面
- (八) 第八次農商統計表 (民國八年) 十二年五月刊行五三一一面
- (九) 第九次農商統計表 (民國九年) 十三年六月刊行四九八八面
- (十) 第十次農商統計表 (民國十年) 同上一八三面附在第九次之後

第二次未有農林統計，第三次以後，始列入農戶田圃荒地等統計，然因戰亂相尋，歷屆統計，每欠齊全，尤以七年以後，所缺愈多，以三四兩屆，較爲完全；然吾國統計事業不發達，表中所載，亦不過根據各省縣填報，徒爲官樣文章而已。今舉此數表，亦不過聊勝於無之意耳。

(4) 民國十九年六月三十日公佈土地法，見民國二十一年七月編訂國民政府法令大全。

(5) 民國十七年七月二十八日公佈土地徵收法，見同上。

(6) 民國二十三年五月全國財政會議關於整理田賦提案及議決案（見農村復興委員會會報第二卷第一號全國財政會議紀略）。

關於田賦附加稅方面，參考書及資料列舉如左：

(1) 朱悞著田賦附加稅之繁重及農村經濟之沒落，載東方雜誌三十卷二十二號。

(2) 鄒枋著目前各省田賦附加稅概況（載銀行週報）。

(3) 周建言、羅季青編苛捐雜稅調查（載中國經濟一卷六期）。

(4) 朱悞著四川省田賦附加稅及農民其他負擔之真相（載東方雜誌三十一卷十四號）。

(5) 江蘇省田賦正附稅統計表，二十二年七月江蘇財政廳編印。是表調查頗詳，各縣附加稅名目稅則，皆詳備可考。惟所列正附稅比例，係根據各縣稅收統計作成。——如云海門附加稅超出正稅二十五倍以上，則係由正稅徵銀二萬八千八百十元，專稅附稅徵銀七十五萬四千七百三十四元，將二數比較得來。惟各縣稅收，有中飽等弊，根據正稅附稅稅收所得比例，未必如根據忙銀漕米執照或地價稅收據單上所開正附稅科則所得比例為正確可靠也。

(6) 浙江財政紀略，魏頌唐編輯，十八年出版。其論浙江田賦分為四節：一、地丁；二、漕南抵捕金；三、田賦徵收費；四、軍事善後特捐，可資參考。

(7) 江西財政紀要，陳家棟等輯，民國十九年出版。紀載地方財政，極為覈實，統計圖表，亦極精詳。第二編專論賦稅，第一章田賦，第二節田賦之概況，第三目帶徵及附稅，皆與本問題以有價值之參考。

(8) 四川財政錄，黃雲鵬纂。黃曾任四川財政廳長，該書蓋民國十五年出版。

(9) 田賦附加稅調查第一集，中央大學經濟資料室編，二十四年三月初版。

第一節 田賦概論

田賦爲最初之收益稅，亦爲最古之租稅。蓋古代專制國家之觀念，以爲『普天之下，莫非王土；率土之濱，莫非王臣，』故耕種土地之農民，將其收益之一部，作爲賦稅交於國家，爲最自然之結果。是在上古之東方國家中，卽已有之，且頗爲發達，而租稅技術亦頗臻完善之境。根據 Herodotus 之記載，埃及在太古時代，卽用幾何方法丈量土地，且有田賦冊，登記土地大小、種類、耕種方法及收穫多寡等等。（註一）可見田賦之由來遠矣。

但田賦由遠古以至今日之發展，初非一線相承，統一不斷。中古之初，兵戈雲擾，羅馬文物，蕩然無存，古代之田賦制度，亦同歸消滅。及封建制度確立，以攻

註一 見 Wilcken: Papyriusmunde I 176 ff., 205 ff.

佔敵人土地爲常，被征服者須納地租於征服者，於是田賦始又發生，漸演進爲收益稅。其典型的形式，則爲中古時代德國之 *Pede*，初爲財產稅，蓋土地爲有形的，可捉摸之財產，通常以面積大小（如 *Morgen*, *Hufe*）爲納稅之標準。

此封建制度下之田賦，貴族享有租稅特權（*Steuerprivilegien*），徵收地租，實爲近代田賦之濫觴。自十八世紀以降，農業技術進步，每畝或每 *hectare* 之收穫大有出入，而財政上支出激增，土地稅負擔漸重，於是不得不顧慮收穫之多寡，及各種土地租稅負擔之能力，而趨向於收益稅。同時封建制度崩潰，取消貴族階級租稅特權之呼聲，愈趨愈高，而舊法徵收未臻完善，一方面負擔過重，他方面則漏稅及新闢土地無稅，——過與不及，——時有所聞。於是又重行上古舊法，即詳細丈量土地，視收穫之多寡而分類登記，製成田賦冊。丈量（*Vermessung*, *measuring*）既畢，繼以估價（*Bonitierung*, *valuation*），然後製成稅冊（*Katasterwerke*），易言之，即官家依據外面標誌，確定每一類土地平均之收益能力，於是田

賦之發展，方至成熟階段：——凡能納稅之土地，皆包含在內，各按其等級、大小，依據客觀標準，估定其收益，並確定其租稅。如奧國在卡而第六時代，行於 Lombardiei 之稅冊 “censimento milanese” 卽爲顯例，該稅冊自一七一九起編製，至一七六〇年始告完成，歷時四十一年，不但丈量精詳，且兼及各種土地估計之純收益，堪爲近古田賦之模範。

但純粹以客觀標準徵稅之田賦，——卽近代通行之土地收益稅，——則始以十九世紀發展完成。因國家收入，全恃租稅，田賦負擔，愈趨愈重，不得不求公平。於是田賦問題，浸成爲當時租稅問題之中心，不但有人認爲主稅 (Hauptsteuer)；如重農主義者，甚且認爲唯一租稅 (Allgemeinsteuer)；其地位之重要於此可見。

自社會主義興，要求經濟平等以節制經濟自由，社會政策成爲租稅政策之中心，而依負擔能力納稅之原則，成爲財政學上最新之原則，於是收益稅系統，亦

不得不顧慮個人負擔能力，及其私人經濟情形。但收益稅徵收於未分配之前，即僅徵收益（Erttag）不問所得（Einkommen），其性質自不能問及個人負擔能力，不能適應時代之要求，故漸趨崩潰；或如英國完全行所得稅，或如法國用『收益的所得稅』（Erttags-Einkommensteuer）方法，過渡至所得稅。加以交易經濟發達，工業代農業而起，田賦已失其昔日重要地位。於是一般趨勢，田賦由中央改歸地方徵收，有一時期，田賦甚且似已成爲過去，早晚必歸併於他種租稅。

但戰後各國之租稅系統，其趨勢則又不然，田賦不但不能缺少，且已廢止者又復實行。例如德國各邦，戰前徵所得稅及財產稅，戰後財政集權於聯邦政府，各邦遂又各恢復或改進土地稅。此外奧國各邦，亦重行土地稅，即波蘭、匈牙利，以至於蘇俄，皆予田賦，以租稅系統中重要之地位。環顧今日世界各國所行之土地稅，依其性質之不同，可分爲左之二類：

（一）土地收益稅（Grundtragsteuer）其純粹之租稅形式爲客體稅（Objektsteuer）即全然以客觀的標準爲納稅之準則（如德國之 Bayern, Württemberg, Mecklenburg-Strelitz）其較進步之形式則接近主體稅（Subjektsteuer）採用徵收主體方法，漸過渡至於所得稅（例如法國「收益的所得稅」中第一 schedule tax 意大利之累進土地收益稅皆是）。

（二）地價稅（Grundwertsteuer, Grundvermögensteuer）此稅如純以客觀爲標準，則爲財產客體稅（Vermögensobjektsteuer）例如普魯士, Thüringen, Sachsen 等國。其標準或爲一般市價（Gemeiner Wert）或爲收益價值（Ertragswert）——例如 Hamburg, Bremen 仍以收益價值爲地價稅標準，爲從土地收益稅至地價稅之過渡。地價稅進步，漸採用一般財產稅之原則，顧及納稅人之負擔能力，則或爲財產主體稅（Vermögensobjektsteuer）——如澳大利亞各邦，除 Victoria 外，全採用所得稅累進徵稅方法；在 Queensland, Western-

tralia, Southaustralia 各邦，有所謂“Super-land-tax”，全然做照英國所得稅辦法。或則包括在一般財產稅之內，無所謂特別土地稅，如美國各邦。

總之純粹以客觀標準之土地收益稅，在今日確已成爲過去。其趨勢，皆從收益稅趨向地價稅，從客觀標準趨向主體標準，從比例徵收趨向累進徵收。蓋租稅原則，要求公平，各依負擔能力，而納稅於國家，此在收益稅不能達到，故土地稅亦不得不從收益稅逐漸演進至財產稅也。

各國土地稅制度及其趨勢既明，請進而考察中國之田賦制度。先言其沿革。

第二節 中國田賦之沿革

中國以農立國，田賦爲國用之根本，上古國用，悉取給於賦。蓋當時尙爲實物經濟（Natural wirtschaft）時代，無需於貨幣也。至周相傳始有雜征，——周

官九賦，七曰關市之賦，八曰山澤之賦，——爲後世通過稅及礦稅、漁業稅之濫觴；周代以前，則未聞也。

自來言上古制度者，皆根據於周禮。周禮一書，近人以其制度劃一整齊，近於理想，疑爲後人僞造，或從未實行者。惟即使係後人僞造，但所以有此理想，必先有其背景；況井田經界之制，千乘萬乘之別，戰爭與田制，互有密切關係，著於古籍，彰彰可考。故周禮一書，在經濟思想史上，仍不失其爲重要之史料；況後世王莽復井田，公田私田之爭，歷漢、魏六朝而不決；北周行周禮，官制典章，全倣前代，其影響固又不止秦、漢以前而已。故本節本此眼光，雖認爲該書未必真爲周制，仍略述周禮中之田賦如左：

周禮天官，太宰以九賦斂財賄，載師掌任地之法。其關於田賦之制度如左：

無	征	廬里任國中之地	國宅無征	
一邦中之賦	場園任園地	園廬二十而一		5 100

二、四郊之賦	宅田士田賈田任近郊之地	近郊十一	10/100
	官田牛田蠶田牧田任遠郊之地	遠郊二十而三	15/100
三、邦甸之賦	公邑之田任甸地	皆無過十二	20/100
四、家甸之賦	家邑之田任甸地		
五、邦縣之賦	小都之田任縣地		
六、邦都之賦	大都之田任都地		
七、山澤之賦	漆林之征	二十而五	25/100

鄭注云：邦中在城郭者，四郊去國百里，邦甸去國二百里，家甸三百里，邦縣四百里，邦都五百里。其國稅輕近而重遠者，近者多役也。蓋周制以什一為天下之中正，以田賦與力役互為消長。重征山澤之賦者，重徵商人，勸人民務本而不求末也。由此觀之，周禮之田賦為收益稅，以徵收收益百分之十，為天下之中正，尚未進於貨幣經濟之時代也。

與古代賦稅制度有關係者，則為井田制度。按井田制度，近人頗多懷疑，以

爲或係一種理想，從未見諸實行，故孟子有孟子之理想井田制度，周禮有周禮之理想井田制度。實則井田之制，雖未必如此劃一，然詩載『雨我公田，遂及我私』，史記商君列傳載『爲田開阡陌封疆，而賦稅平』，見於古籍，鑿鑿可考，固未可一概抹殺不論也。茲根據史乘，略考傳說中之三代田制如左：

夏后氏五十而貢，蓋一夫受田五十畝，每夫計其五畝之入以爲貢，是爲什取其一。殷人七十而助，其井田之制，以六百三十畝之地，畫爲九區，區七十畝，中爲公田，其外八家，各授一區，是爲私田，但借其力以助耕公田，不復稅其私田，故曰『助』，助法者，九取其一，似重於貢。然民任耕耨之力，而豐歉之數無與，故孟子引公孫龍子之言曰：『治地莫然於助，莫不善於貢』。（註一）周人百畝而徹，一夫授田百畝，（上地授田百畝，萊五十畝，食者二之二；中地田百畝，萊亦百畝，食者半

註一 金國珍著中國財政論（二百頁），謂殷人七十而助，周人百畝而徹，其實皆什一也，實非。公田既爲七十畝，八人亦

耕之人得九畝，易言之，卽私田七十畝外，又須助耕公田九畝，非九取其一而何？

之；下地田百畝，萊二百畝，食者三之一。八家同井，耕則通力合作，收則計畝均分，大率民得其九，公取其一，是爲百畝而徹。又因井田而制軍賦：四井爲邑，四邑爲邱，邱十六井也，有戎馬一匹，牛三頭。四邱爲甸，甸六十四井也，有戎馬四匹，兵車一乘，牛十二頭，甲士三人，卒七十二人，干戈具備。是爲乘馬之法。一同百里，提封萬井，除山川沈斥城池邑居園囿道路，三千六百井，定出賦六千四百井，戎馬四百匹，兵車百乘，此卿大夫采地之大者也。一封三百一十六里，提封十萬井，定出賦六萬四千井，戎馬四千匹，兵車千乘，此諸侯之大者也，是謂千乘之國。天子畿方千里，提封百萬井，定出賦六十四萬井，戎馬四萬匹，兵車萬乘，故稱萬乘之主。軍賦之大略如此。蓋周代取民，有稅有賦，稅以足食，賦以足兵，此之謂也。

由上觀之，可見井田之制，與賦稅，封建，戰爭，有密切之關係，蓋周本起於西陲，初爲部落生活，由戰爭而分封，由分封而定井田賦稅之制，此中關係，極爲自然。故所謂千乘，萬乘，迭見史籍，除夏殷貢助之法，半係臆說外，井田之制，當非全係僞

造。再以歐洲經濟史例之，中古之農村經濟（*Dorfwirtschaft*）有所謂“*Flurwang*”，公田、牧場、公有之森林、草地，皆須公共經營，受農村團體之嚴格規律，此外如俄國之 *Mir*、南斯拉夫之 *Zadruga*（註一）其制亦與中國井田制相倣。在同一之環境條件之下，產生同類之制度，則井田制非盡為理想明矣。（註二）

然井田之制，至春秋時漸壞。經稱魯宣公十五年，初稅畝；初稅畝者，履畝而稅，既取其公田，又稅其餘畝，收十之一；井田之制，於此始亂（杜注所謂什而取二是也）。成公元年，作邱甲。舊制，甸出甲士三，今每邱出一甲士，是甸出四甲士（據胡傳）。哀公十二年，用田賦；凡軍旅之出，其歲收田一井，出稷禾秉芻缶米（註三）今施之於平時，為計井加賦（據馬氏文獻通考）。其後李悝為魏文侯盡

註一 參著 Sombart: *Der moderne Kapitalismus* I. Bd. S. 61, S. 72.

註二 參閱宋傑著井田制度有無之經濟史上的觀察（載東方雜誌三十一卷一號）。

註三 缶，廣也；十六斗曰庚，十庚曰秉，四秉曰筥，十筥曰稷，六百四十斛。

地力之教，作平糶之法，租稅倍於常。蓋戰國之初，各國盡力農政，以富國強兵，公田之壞已久，廢井田而開阡陌，殆不始於秦之作備矣。

自戰國以來，中國田賦之制凡五變，請扼要述明如左：

(一) 秦 孝公十二年，初爲賦，廢井田，制阡陌（南北曰阡，東西曰陌），任民所耕，不加限制，一變向之授田，爲私家永業。又廢什一之制，視地利之厚薄，而定賦稅之高低，所謂『開阡陌封疆而賦稅平』是也（是在租稅學上視之，實爲一大進步，蓋已一變以面積爲標準，而以土地收益力爲標準矣）。田賦之外，又加口賦，稅取三分之二，民服三月之力，漢書所謂其取於民，二十倍於古是也。

漢初田賦，十五而稅一；視出爲入，量吏祿度官用以賦於民。其租稅政策，重徵商人，於是農民滋殖。文帝十二年，下詔賜民租稅之半。明年，盡除民田之租稅，蓋從鼂錯言，募民入粟拜爵，至是邊食足支五歲，郡縣粟足支一歲以上。其後

十三年，至景帝二年，始令民出田半租，蓋二十而稅一，定爲永制。東漢初元，嘗行什一之稅，光武帝建武六年，詔如舊制。故終兩漢之世，田賦最薄。然王莽有言，漢氏減輕田租，三十稅一，而豪強侵陵，分田劫假，厥名三十，實什稅五。故富者田連阡陌，貧者無立錐之地，是則兼併之弊起，然政府之取於民，固惟三十而一也。

王莽效法周禮，欲復井田之制，收天下之田爲王田，不得買賣。其男口不盈八而田過一井者，分餘田與族黨，犯者罪且至死。然井田之制，破壞已久，富有階級，知私產有利於己，羣起反抗，莽之失敗，經濟亦其一因也。於時有五均六筦之置，註一設夫稅、雜征、除貸、官酤四稅，夫稅者，凡田不耕爲不殖，出三夫之稅；城郭中宅不樹藝者爲不毛，出三夫之布；民浮游無事，出夫布一匹；其不能出布者，冗作縣

註一 六筦者，一鹽，二酒，三鐵，四名山大澤，五均除貸，六錢布銅冶。此皆非編戶齊民所能自作，必仰給於官，雖貴數倍，不

得不買。故每筦各設科條防禁，犯者罪至死。

官，衣食之。(註一) 其均地權，平物價，勵行官專賣，扶植經濟，蓋爲中國經濟史，財政史上最有聲有色之一幕。王莽雖終於失敗，然成敗固未足以論英雄也。

自秦漢以來，兼併之弊日甚，私田公田之爭，歷六朝而不決。初，漢儒董仲舒師丹，倡限民名田之議——名田者，占田也。——王莽實行之而失敗。及晉武帝平吳，始置戶調之式。(註二) 限王公田宅及品官占田。(註三) 已略含有均田之意。蓋所謂戶調者，合田與戶爲一，而王公品官所占者，如古祿田之制。北魏孝文，從李安世言，爲均田之法。諸男夫十五以上，受露田——不栽樹者——四十畝，婦人

註一 謂公家收役之，以贖其生。

註二 戶調之法，男子一人，占田七十畝，女子三十畝；其外丁男課田五十畝，次丁男半之，女則不課。丁男之戶，歲輸絹三

疋，絳三斤，女及次丁爲戶者，半輸。

註三 王公於京城得有一宅，大園限田十五頃，次園十頃，小園七頃。又限品官占田，品第一者占五十頃，每降一品，減田

五頃，至第九品，則爲十頃。

二十畝。人年及課（謂十五以上）則受田，老免，及身沒，則還田。男夫一人，得占桑田二十畝，不在還受之列。蓋全國人民，有無田之戶，亦多逾分之田，均之甚難，故其制，令有盈者無受無還，不足者受種如法，盈者得賣其盈，不足者得買所不足，不得賣其份，亦不得買過所足。蓋公田私田之制兼用，師董仲舒之議而略加變通也。齊承東魏，一夫受露田八十畝，婦人四十畝，每丁給永業田二十畝，則如魏制。男子率以十八受田，輸租調二十充兵；六十六退田，免租調。租調之法，凡田租有二：一墾租，所以送臺；一義租，所以納郡，備水旱，墾租二石，義租五斗，調絹一疋，綿八兩。（註二）同時周承西魏之後，凡夫男有室者，田百四十畝，成丁者田百畝，年自十八至六十四與輕疾者皆賦之。有室者，歲不過輸絹一疋，綿八兩，粟五斛，丁者半之。又民年十八任役，六十而免，歲率一月役。綜觀兩朝法制，皆採均田。

註一 租調皆指一牀而言，所謂一牀租調者，猶言一月之租調也。

而受田多寡各殊，租調輕重不一——齊重而周輕——此其異也。

唐興，承前代遺制，定租庸調之法。其均田之制，先定口分世業之田。凡天下丁男，年十八以上者，給田一頃，(註一)以二十畝為永業，餘為口分。狹鄉授田，減寬鄉之半；授工商者，寬鄉減半，狹鄉不給。庶人徙鄉，貧無以葬者，得賣永業田；自狹鄉而徙寬鄉者，得并賣口分田，已賣不復授；死者，收之以授無田者。其授田大略如此：以田屬丁，因丁立戶，故有租庸調三者之賦，而大要仍以丁為本。

(一) 租 凡授田者，丁歲輸粟二石，謂之租。(註二)

(二) 調 丁隨鄉所出，歲輸綾絹絁各二丈，布加五之一。輸綾絹絁者，兼

綿三兩，輸布者麻三斤，謂之調。

(三) 庸 用人之力，歲二十日，閏加五日；不役者，日為絹三尺，謂之庸。有

註一 篤疾廢疾給田四十畝，寡妻妾三十畝，若為戶者加二十畝。

註二 嶺南諸州，則改稅米：上戶一石二斗，次戶八斗，下戶六斗。夷獠之戶，皆從半輸。番人內附者，亦分戶取丁稅有差。

事而加役二十五日者，免調；三十日，租調皆免。通正役不過五十日。

由上觀之，唐初均田之法，其口分田且可買賣，公田私田雖仍並行，然已趨向私有制度。及口分世業之田，壞而爲兼併，於是租庸調之法，亦不得不變而爲兩稅矣。

綜上第一時期——秦、漢、魏、晉六朝、隋、唐初——觀之，約有兩特點，爲吾人藉以劃分時代者，標列如左：

(一) 公田私田之遞嬗也。秦廢井田，及漢演成兼併。王莽欲行王田而失敗，元魏變通其意而行均田，於是公有私有制度並行。及唐口分世業之田壞，又趨於兼併。一言以蔽之，曰：公田私田消長時期。

(二) 兩稅法以前，除極少數例外，無以貨幣納稅者；唐初租庸調法，概爲自然物品。故可以『實物經濟』時代，以概括之。

(二) 唐德宗相楊炎，作兩稅法。先是唐初凡三年一造戶籍，以故統計明確，

戶口詳贍。自開元（唐玄宗年號）以後，天下戶籍，久不更造，丁口轉死，田戶變易，均田之制，早已不能維持。及兵興財屈，其勢益不得不變矣。當代宗時，始以畝定稅，而斂以夏秋。及楊炎作兩稅法，遂定。

（1）夏輸 無過六月

（2）秋輸 無過十一月

其法：量出制入，凡百役之費，先度其數而賦於民。戶無主客，以見居爲簿，人無丁中，以貧富爲差。（註一）其不居處而行商者，就所在州縣稅三十之一。於是租庸調雜役悉省，而丁額不廢。其田畝之稅，以大曆十四年（代宗年號）墾田之數爲定而均收之，由是天下之民，不土斷而地著，不更版籍而盡得其虛實。歲斂錢三千萬緡，米二千萬斛，京外取給焉。當是時，貨重錢輕（卽物價高，貨幣購買力

註一 唐制：民始生爲黃，四歲爲小，十六爲中，二十一爲丁，六十爲老。

小)，因計錢而輸綾絹；其後物價愈下，所納愈多，輸一者過二（註二）而可出納者，又意爲輕重，比於大曆之數，不啻再倍。論者謂楊炎兩稅法之利凡五，如左：

（1）稅制簡單，租庸調雜役悉併爲一；

（2）以資產爲宗，不以丁身爲本，蓋近於負擔能力（*Leistungsfähigkeit*）學說，合於租稅公平之原則；

（3）行者與居者，即商人與農民，同負租稅，合於普及之原則；

（4）兩稅法於徵米粟而外，均以錢計，蓋已由實物經濟，趨於貨幣經濟，實爲一大進步；

（5）因出制入，以爲稅則，合於財政原理。（註三）

蓋中國賦稅，不以實物而以金錢，實以楊炎之兩稅法爲新紀元。以前雖亦有以

註一 初絹一疋，爲錢三千二百，其後一疋，爲錢一千六百。

註二 參閱胡鈞《中國財政史》一五二頁。

金錢斂稅者——如唐代宗時，有所謂青苗錢。天下苗一畝，稅錢十五，以國用急，不及秋，方苗青，即征之；又有地頭錢，每畝二十，通名青苗錢。——然究爲例外而非常則。自兩稅法而後，中國財政，漸由實物經濟時代趨向貨幣經濟時代矣。(註二)

註一 此種經濟史上之轉變，亦反映於詩歌之中。

唐以前政府倉廩，私人祿秩，莫不爲實物。(杜甫詩云：

憶昔開元全盛日，小邑猶藏萬家室。

稻米流脂粟米白，公私倉廩俱豐實……)(憶昔)

杜陵野客入更嗔，被糶短檠餐如絲。

日經太倉五升米，時赴鄰老同糶期……)(醉時歌)

唐以後，則府庫漸積財幣，少儲實物。(清張篤慶詩云：

敕使當年出未央，紛紛碾稅采諸方。

山川絕少金銀氣，誅斂何殊花石綱。

一任豎貂盤社鼠，誰將鹽鐵議弘羊。

可憐兩脈從茲喪，浪說朱提入太倉。(明季詠史)

赤眉分道亂中原，海內征輸怨正繁。

天子常虛大盈庫，軍儲折入小黃門……)(明季詠史)

(三)兩稅法既行，歷數朝而不變；至明嘉靖始有一條鞭法——質言之，卽單一稅制——爲吾國田賦史之一大轉變。先是明定天下田制紛亂已極，勵行清丈，造黃冊（戶口統計冊）及魚鱗冊（田畝統計冊），置黃冊庫於南京之後湖，視爲禁地。其制，丁有役而田有租，夏稅無過八月，秋糧無過明年二月，蓋仍師兩稅之遺意。及嘉靖中，行一條鞭法，（註一）總括一州縣之賦役，量地計丁，同輸於

註一 一條鞭法，首倡自江西。明隆慶初，江陰劉光濟，巡撫江西，承徐階旨，試行一條鞭法，召外屬之官吏，集議於省，並以

文學胡濬善計慮，督賦役法，召使與議。人丁地畝，則據每歲原定之赤歷；經費錢糧，則據每年核發之則例；有一定而不可易者，有隨時而增減者，務將種種名目歸作一條，上之制，緩急而畢具；下之課，一例而兼該；寧詳於法之中，俾一成而可守；毋溢於法之外，致輕重而游移。議上，劉懸諸署壁，旦日仰觀，熟思三月，乃定南、新二縣一條鞭法；明年始通行於七十餘縣。自是民悉輸錢於官，官盡僱役於民；民卽老死，勿自役於官；勿入市廛，卽一錢亦得自輸於官。孤且嫠者，憫無力者，附少錢於里胥曰帶輸，約之爲四差。至清雍、乾時，通徵四差，猶仍鞭法舊制。此一條鞭法之起源也。詳見陳家棧輯江西財政紀要第二冊四頁。

官。一歲之役，官爲簽募，力差，則計其工食之費，量爲增減；銀差，則計其交納之費，加以贈耗。凡額辦，派辦，京庫，歲需，與存留供億諸費，以及土貢方物，悉併爲一條，皆計畝徵銀，折銀於官。考其遺意，無非併諸雜稅爲一，而專徵收田畝，實卽重農學派所主張之土地單一稅（single tax）是也。（註一）惟嘉靖之時，一條鞭法，時行時止，至萬曆九年，始完全實行。明季流寇橫行，外患紛乘，田賦加派之名，接踵而起。初行遼餉，畝加三釐五毫，天下之賦增二百萬有奇；繼辦助餉，剿餉，練餉，又行礦稅，征輸紛繁，明亦終於覆亡。

清沿明制，頒賦役全書，規定每畝納賦若干，每十年修輯一次，加以修改。其制，仍沿用明一條鞭法，總徵而均支之，合銀差，力差兩者而名之曰丁，於是地糧下糧之分。清聖祖五十一年（一七一二）降諭：「將錢糧冊內有名丁數，無增

註一 鹽稅亦有一條鞭法，是則併鹽正副雜稅爲一而簡單之之意，與田賦之一條鞭法，名同意同而在財政學上之意義則略有不同。

無減，永爲定額；『自後所生人丁，不必增收錢糧，編審時，止將增出實數查明，另行造冊』；(註一)自後歷朝懷遠祖制，不敢或違，而田賦正稅，遂永不增加。然而後世附加稅之繁興，實導源於此矣。

(四)清雍正二年(一七二四)，更攤丁銀於地糧之內，於是地丁統歸一則。(註二)其制各省不一，如直隸每地賦銀一兩，攤入丁銀二錢七釐；自後推行各省，而無地之丁，遂不輸丁銀；田賦正稅，遂無增無減，永爲定額。然而雍正初之火耗，乾隆初之平餘，嘉慶道光間之漕折，已漸開附加稅之端；及太平軍興，咸豐時有按糧隨征津貼之法，同治時又行捐輸，按糧多寡分派，皆爲附加稅之起源。至光緒

註一 見東華錄康熙五十一年諭。

註二 或以爲康熙末年，廣東、四川兩省已實行攤丁入地(王慶雲石渠餘記)。實則大清會典事例卷一百五十七亦

詳載之，惟究爲例外而非推行全國，故吾人不採此說。

中年以後，舉辦新政，舉凡地方經費，悉令田賦負擔，於是警學畝捐，丁漕加捐，加收糧捐，隨糧捐收團費等名目，接踵而至，民國二十二年來附加稅有較正稅重至三十餘倍者，實清末舉辦新政各省自由籌款爲階之厲也。（註一）

以上略述中國田賦之沿革。茲再綜括數語，以醒眉目。戰國以前，爲井田制度，田賦什一，是謂天下之中正。秦廢井田，制阡陌，始定私有制度，然公田私田之爭，歷兩漢、魏、晉六朝而不決；元魏定均田之制，至唐中葉以後，口分世業之田敗壞，趨於兼併，私有制度，始完全確立。楊炎行兩稅法，中國財政始漸入貨幣經濟時代。明末行一條鞭法，實趨於土地單一稅制。清雍正併丁銀於田賦，正稅無增無減，永爲定額，於是田賦遂爲重要主稅，然而附加稅實伏源於此矣。

註一 見東方雜誌第三十卷第二十二號拙著田賦附加稅之繁重與農村經濟之沒落，述附加稅之起源頗詳。又拙著

田賦附加稅之沿革，載中央大學社會科學叢刊，亦可供參考。

第三節 中國田賦之現狀

本節所述田賦現狀，本應限於最近二十四年來之情形；惟田賦歷史背景，極為複雜，欲明瞭現狀，仍不得不追敘清初。茲分田制、田額、賦則、附加稅、徵收方法、各項稅收丈量問題七項，扼要說明之。

(1) 田制

清代田制，已墾之地曰田，未墾之地曰地，茲根據大清會典事例卷一百五十九至一百六十二分類如左：

第一民賦田地共分十餘種：

- (1) 民賦田及地 每年完納錢糧之田地。
- (2) 更名田及地 清所沒收明宗室之田地。
- (3) 農桑地 直隸有之。

- (4) 蒿草籽粒地 直隸等省有之。
- (5) 葦課地 亦稱蘆地，或稱蘆田，直隸有之。
- (6) 歸併衛所田及地 明設有衛所，清歸併之，各省皆有之。
- (7) 河淤地 直隸有之。
- (8) 退園地 此地本環以園，以給旗兵者，後退還之，故名，奉天、山西有之。
- (9) 竈地 製鹽之地，亦稱竈田。沿海等省類或有之。
- (10) 山蕩漫灘 江蘇有之。
- (11) 塘 安徽、浙江等省有之。
- (12) 官折田園地 自明代相沿，凡職田，沒官田，官租田，廢寺田，不徵糧米，止徵折色，曰官折田園地。福建有之。
- (13) 湖地 浙江有之。
- (14) 土司地 西南各省苗疆設土司之區有之。

(15) 蕃地 甘肅有之。

(16) 苗疆地或苗田 湖南有之。

(17) 獵田 獐田 狼田 廣西有之。(註一)

第二官莊，多係皇室宗親八旗駐防官田，共分四種：

(1) 內務府莊田 凡三十二所，散在關內、河間、保定各處。

(2) 宗室莊田 又分皇室官莊、親王郡王官莊、貝子貝勒官莊、將軍官莊四種。

(3) 畿輔官兵莊田 卽八旗兵之官莊，八旗入關，建有大功，故賜以莊田，不許出讓漢人，旗人

得以不耕而收，安坐而食，因以養成一種懶惰階級，卒以召致革命。

(4) 各省駐防官兵莊田 盛京、吉林、黑龍江及各直省皆有之。

第三官田 官田無稅，分藉田、學田、祭田、牧地四種，其地租與人民耕種，官家

註一 以上所分，係根據各省習見之名，若一省特有之名詞，如山東之衛所軍屯糧田，衛所更名籽粒等地，山西之衛所屯

地，江蘇之城基倉基，廬墓，安廠之草山，甘肅之衛所管轄屯田，或可歸併入上列各類，或性質不甚重要，概不一一列舉。

只取其租，名曰租課。

第四屯田 漢文帝募民耕塞下，武帝遣戍車師渠犂，已行屯田之制；明更盛行屯田，遍及內地，以寓兵於農，鞏固邊疆。清初乃改歸州縣管轄，初爲國有，後漸爲民有。各省屯田，據前清戶部則例，約達七萬五千七百餘頃。清末擬改屯田爲民田，事不果行。考當時各省屯田之辦法，或許民間領買屯田，照民田徵收租稅；或不經領買，僅照屯田之徵收率，而徵收地租；或不經領買，直效民田之例，徵收租稅。屯田賦稅，迄無一律。民國以來，各省屢議整理屯田，（註一）但

註一 民國二年秋，貴州國稅廳申請財政部，凡前清發給屯田地券，宜改換新券；於是政府通飭各省，當效貴州換券之法。

然奉天、甘肅、湖南等省，或報屯田已改民田，或報地瘠民貧，呈請延期照辦，換券法遂未克通行。惟江西於三年八月，規定屯

田發賣價格及稅率，並免徵餘租，以示獎勵；安徽省亦從而效之，規定屯田登記、發賣價格，及契稅免除請規則。此外江蘇省屬

稅廳，對於屯田整理法，亦下令各縣知事，凡審定上田每畝三兩者改爲三元，中田二兩者改爲二元，下田一兩者改爲一元，並免

除舊稅，限期繳納買價，徵稅率亦效民田稅則。此民國以來各省整理屯田之概略也。參閱商務印書館中國年鑑第一回田

賦紀要（五〇七頁）。

仍無統一辦法。惟各省屯田逐漸改爲民田，屯田制在今日，已無足輕重矣。以上爲清代及民國相沿田制之大概。官莊屯田，雖因政體改變或發賣屯田，已漸趨消滅，然其他二項，民田及官田，則大都仍舊。試舉江蘇泰縣上下忙執照所開科則觀之，其分類及每畝徵收銀兩如左：

官民田 五分八釐六毫七絲二微八纖六沙二塵

官民地 一釐九釐六毫五忽六微一纖三沙二塵

陸地 五分二釐四毫四絲三忽一微八纖九沙七塵

民窳田 三分四釐三絲六忽二微八纖六沙七塵

民窳地 五分三釐五毫二絲四忽九微四纖七塵

減則田 三分

揚衛升科民田 一分

所謂揚衛升科民田，蓋係『歸併衛所地』（疑爲明揚州衛（？）地）升科之民

田，每畝納忙銀一分，漕米一升三合，(註二)實爲泰縣普通之民田。

(2) 田額

吾國田畝之額數，向載於大清會典，賦役全書，(註一)及戶部則例等書。然年代久遠，確數既不可考，而向例三等九則(註三)之分，又因時代變遷，不能作準。至於今日，清丈未能推行，而統計之不發達如故，田畝之確數，依然不可得知。況加近二十餘年來，內亂循環，國勢分崩，雖偶有調查，亦未能遍於全國。茲但據較可靠之材料，略舉一二統計，以爲吾國田額近似之數目焉。

根據大清會典卷十，凡直省田賦，以乾隆十八年奏銷冊計之，共民田七百八

註一：據江蘇泰縣朱宏君言，每畝實徵漕米一升三合二勺。

註二：凡賦役全書，由布政使司彙折屬州縣衙用賦各數，以地丁賦糧商牙課稅爲一番，應支官役俸工驛傳料價爲一番，應解本色折色物貨爲一番，分別原額，新增，開除，實在，彙纂成編。每十年則修輯之。書成，由部科頒州縣，以備考覈。

註三：前清訂定科則之初，先分地之種類，次按地之肥瘠，爲上中下三級，每級又分上中下三等。

萬千一百四十二頃八十八畝，賦銀二千九百六十一萬千二百一兩。然各省田地單位不一，頃畝以外，有段、有响、有白、有璋、有戶、有座，折算之間，難免出入；此外東北各省，近年來開墾大增，新闢之田，未計在內；而各省之廟墓祭田，地土之封禁者，畸零者，免丈者，採捕者，游牧者，概未計入。故此數祇能認為歷史上之約數，而未可視為總數也。（註一）

又根據民國十一年農商部刊行之第七次農商統計表『各省區農家戶數及田圖面積累年比較表』，（註二）從民國三年（一九一四）至七年（一九一八）

註一 參考賈士毅 民國財政史 第二編六至十五頁，數目頗有不同。

註二 見商務印書館 中國年鑑 第一回一—二八——一—三四頁。

農商統計表，自民國元年以後，計共編印十次，此所舉係十二年二月刊行之第七次農商統計表，嗣後各省缺報愈多，其數字亦不甚可靠，惟聊勝於無耳。參閱中國地政學會 地政月刊 第一卷第二期 萬國農商統計表。

全國農家戶數、農田、園圃及田圃面積總計如左（單位畝）

年	次農家戶數	農田	園圃	總計
三年	五,四四〇,三三五	一,九四一,四八八	一,九〇一,〇七〇	一,五六七,〇五五
四年	吳,七六二,〇〇〇	一,三九五,五五一	三,三八六,〇五九	一,四四一,〇〇六
五年	五,三三三,〇〇〇	一,八四九,九七〇	二,五〇七,〇六〇	一,四九九,九七〇
六年	*四,六〇七,八五三	一,三六三,〇五六	一,〇六二,〇〇〇	*一,三六三,〇〇〇
七年	*五,〇二五,〇〇〇	一,三三三,三五六	九,一五二,九三三	*一,三四四,〇〇〇

*民國五、六、七諸年，因西南護法、湘、川、粵、桂、黔六省無報告到部，故標 * 以示不全。

由上表觀之，當以民國三年度代表平時，較為可靠，以此為標準，則農戶凡五千九百四十萬二千三百十五戶，農田凡十三萬九千四百十四萬六千四百十八畝，園圃凡一萬八千四百二十萬一千五百零七畝，田圃面積總凡十五萬七千八百三十四萬七千九百二十五畝。此蓋為官廳方面正式公佈數目中較為可靠之數；然各省報告，漫無標準，況有賦無田有田無賦之情形，又比比皆是，自民國五年而

後，又戰亂相尋，加以旱荒水災，連年發生，農民流離失所，捐棄田畝者，不可勝計；則此數縱可視爲近似，然亦不能視爲今日田圃面積之總數矣。

此外西人方面，對於中國已開墾之田畝，亦有種種估計。英人赫德 (Robert Hart) 於清光緒三十年，上籌餉節略，謂「查中國地方寬長，可謂各四千里（新疆、蒙古、東三省地方未計在內），則統計面積，卽有十六兆方里；每方里內應有五百四十畝，卽按五百畝計之，則十六兆方里內，應有八千兆畝。若令每畝完二百個銅錢之賦，按二千個爲銀一兩計之，則每十畝應完銀一兩，八千兆畝卽應完銀八百兆兩。惟不能每年按此數計算，緣年分有豐歉，地土有肥瘠，又兼各處山水，按當日李文忠公會云：『可完錢糧之地，有三分之二，現卽以一半計之，實徵應有四百兆兩之數。……』按此估計，則已開墾之地，爲四千兆畝，卽四十萬萬（四〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇）George Jamieson 氏之估計，亦以十八省面積之半爲已開墾之田地，凡四萬萬英畝（400,000,000 Acres）以一英畝合六畝計算，則

得二十四萬萬畝。實則赫德之估計——四十萬萬畝——太高，而 Jamieson 之估計——二十四萬萬畝——則又未免過低。按“China Year Book” (1925, p. 867) 中國本部十八省面積，凡九萬六千萬英畝 (960,000,000 Acres) 以一英畝合六畝計算，則凡五十七萬六千萬畝，姑照二人之估計，以本部十八省面積之半，爲已耕種之土地，則得二十八萬八千萬畝。以此數與農商部刊行之農商統計表民國三年之數比較觀之，即可得中國已開墾土地畝額之真相。

(一) 按十八省面積之半估計 二、八八〇、〇〇〇、〇〇〇畝

(二) 農商部民國三年統計 一、五七八、三四七、九二五畝

由此觀之，中國已開墾土地之面積總額，以平時而論，當在十六萬萬畝與二十八萬萬畝之間。根據現有之統計估計，所得之結論，如斯而已。他日全國土地田畝之統計，則非清丈不爲功也。

(3) 賦則

田賦賦則，在有清一代，詳載賦役全書之中，初定十年調查一次，修改一次；雍正二年歸併地丁而後，丁冊失修，弊端以生。民國以還，各省田賦名稱，均經按其性質，陸續歸併。於是歷年預算冊內僅分地丁、漕糧、租課、差徭、墾務、雜賦、附加稅七項。除附加稅別有專章討論外，將各項分別說明如左：

(一)地丁 地係地畝，丁係人丁。初，明代編審正賦，以地爲經，以丁爲緯；編審銀力差徭，則以丁爲經，以地爲緯。清初釐定直省錢糧，以萬曆時張江陵當國勘丈核定之數爲準，其天啓崇禎時按田賦所增加者（如遼餉、助餉、練餉、勦餉等），悉予革除。康熙五十一年（一七一二）諭大學士等曰：

朕覽各省督撫奏，編審人丁數目，並未將加增之數，盡行開報。今海宇承平已久，戶口日繁，若按現在人丁加徵錢糧，實有不可。人丁雖增，地畝並未加廣，應令各直省督撫，將現今錢糧冊內有名丁數，毋增毋減，永爲定額。自後所生人丁，不必增收錢糧，編審時，止將增出實數察明，另造冊題報……朕故欲知人丁之實數，不在加徵錢糧也。（註一）

自此以後徵收錢糧，皆據康熙五十年徵糧丁冊，定爲常額；嗣後新生者，則謂之『永不加賦滋生人丁』，東華錄於每年末所附戶口統計中，必列此一項，以見戶口增加之迹。(註二) 至康熙五十五年，議准廣東所屬丁銀，就各州縣地畝分攤，每地賦銀一兩，均攤丁銀一錢六釐四毫有奇。雍正元年覆准，直隸所屬丁銀，均攤地糧之內徵收，每地賦銀一兩，合攤丁銀二錢七釐七毫有奇。(註三) 自後攤丁入地之例，推行各省，惟每地賦銀一兩，合攤丁銀標準，各省頗有不同：

福建 五分二釐七毫至三錢一分二釐零有奇。

山東 一錢一分五釐。

河南 一分一釐七毫六絲至二錢七釐二絲零不等。

註一 大清會典事例卷一百五十七。

註二 康熙五十六年題准，如有州縣將滋生人丁，私行科派者，該督撫卽行題參。

註三 大清會典事例卷一百五十七。

浙江 二錢四釐五毫有奇。

陝西 一錢五分三釐（遇閏一錢五分七釐有奇）。

甘肅
〔河東 一錢五分九釐三毫有奇（遇閏一錢七分四釐八毫）。〕
〔河西 一分六毫有奇（遇閏不加徵）。〕

四川（註一） 每糧五升二合至一石九斗六合零不等，算人丁一丁徵收。

雲南 丁銀攤入地畝徵收。

江南（江蘇及安徽） 一釐一毫至六分二釐九毫零不等。

江西 一錢五釐六毫。

奉天 仍照舊例丁地分徵，不攤入地畝。

湖南 每地賦糧一石，合攤丁銀一毫四絲至八錢六分一釐零不等。

廣西 一錢三分六釐零不等。

註一 四川所屬丁銀，向係以糧載丁徵收，近年已久，惟威州等十一州縣，係丁地分徵，自雍正五年為始，亦令以糧載丁。

湖北 一錢二分九釐六毫有奇（江夏等十九縣另有標準）。

山西 每糧一石，合攤丁銀一分八釐至二錢二分二釐。

每地賦銀一兩，合攤丁銀一錢四分七釐九毫至三錢三分八釐零不等。以上爲太原等十八縣攤入標準。餘如交城等十五縣丁銀，一半攤入地畝；渾源等二州縣丁銀，三分之一攤入地畝；河曲縣丁銀，十分之一攤入地畝；其餘陽曲等二十四州縣，仍照前地丁分辦。後始稍稍歸併。

福建臺灣 四釐一毫零至八釐六毫不等。

貴州 五釐四毫四絲三忽零（貴陽等二十九府廳州縣）。

至道光元年，山西已有八十一州縣，將丁徭銀兩，歸地糧攤徵，至是又諭孟縣丁銀，歸入地糧攤徵；二年奏准，山西省平定州孟縣二處丁徭銀兩，自本年起，攤入地糧項下徵收。自是以後，全國地丁統歸一則，口銀（卽人丁稅）名存而實亡矣。

又明代於徵收正賦之外，有耗銀、解費、部費、免役費等項（蓋卽後世附加稅

之類。(註二)清初懸爲厲禁。雍正初年，山西巡撫諾岷奏請提解火耗歸公，上諭許之。(註三)自是耗羨始與正供並重，均應按年造報。民國以還，各省均於折價案內，將耗羨併入，統稱地丁，惟西北各省，間有仍存耗羨之名者。

(二)漕糧 漕糧之制，實係『實物經濟』時代賦稅制度之遺留，其起源甚古，凡人民歲輸錢米雜物，由轉運以至目的地，或爲京師，或至其他地點，謂之『支移』。(註三)——實爲漕運之濫觴。後世所以與地丁別爲二者，以地丁向係徵銀，而漕糧則由地糧內派徵本色，依水次之便而運輸者也。宋時已盛行轉輸之法，設諸道轉運使。馬端臨文獻通考卷六十一云：

唐先天二年，李傑始爲水陸發運使，蓋使名之起。開元二十一年，裴耀卿以侍中充江南淮南轉

註一 參閱下文附加稅一目。

註二 原文見附加稅一目中。

註三 輸本有常處，但若以有餘補不足，即移此輸彼，移近輸遠，則謂之支移。參閱胡鈞中國財政史一九〇頁。

運使；而崔希逸、蕭旻爲副，蓋副使始此……

宋朝藝祖開基，懲五季之亂，藩臣擅有財賦，不歸王府；自乾德以後，僭僞略平，始置諸道轉運使，以總利權。開寶六年，廣南平，除徐澤爲判官，蓋轉運判官始此。其轉運使之名，國初但曰句當、某路、水

陸計度轉運事官，高者則曰某路計度轉運使。太平與國初，皆曰使，兩省以上，則爲都轉運使，又置副

使與諸路判官焉……

真宗每用兵，或令都部署兼轉運使，王師征討，則有隨軍轉運使，事畢即停。至道中詔曰：『天

下物宜民間利病，惟轉運使得以周知，令更互赴闕延見詢問焉。』

所謂轉運使，實卽漕司。漕糧運轉事。故東萊呂氏考曰：

太祖開寶五年，命二參政事薛居正、呂餘慶兼領提舉諸州水陸轉運使。明年，薛居正、沈義倫拜

相，呂餘慶去位，遂以居正、義倫二相兼提舉水陸漕事。累朝以武臣爲帥守而兼漕事，則太祖朝均州

刺史襄州荆門至石門關兵馬都總管曹翰兼西、南、面、水、陸轉運使……潘美……尹崇珂……並兼嶺

南轉運使……此皆武臣任帥守兼漕也。太祖朝知容州母守素知邕州、范旻通判桂州符嗣各知本

管轉運事，太宗朝知廣州李符兼諸州轉運使……此皆文臣任帥守兼漕也。

置轉運使之初，所掌不過軍需糧餉而已；太平興國二年以後，轉運使分路而治，於一路之事，無所不總；後且兼總刑獄、邊防、職權頗重，故太宗時復置朝臣於諸路，爲承受公事，以機察漕司。

轉運使以外，又有所謂發運使，蓋專就江淮兩浙湖廣而設，司漕運兼制茶鹽。文獻通考卷六十二：

宋太平興國二年，置江、淮、水陸發運於京師……慶曆七年，上命發運副使更不置正使，置司真州，

歲漕江湖粟六百萬斛以贍中都。渡江後，江湖寇盜多，發運使第職糴買而已……乾道六年，以戶部

侍郎史正志爲江、浙、荆、湖、淮、廣、福建等路都大發運使……

以上轉運使及發運使之大略也，其詳不屬本書範圍以內，不復多考。宋轉輸之

制，更有『支移』之法，便吏爲姦，轉運使多藉以舞弊。胡鈞中國財政史一九〇

頁：

所謂支移者，歲輸本有常處，以有餘補不足，而移此輸彼，移近輸遠之謂也。此本爲通融便利之良法，惟行之既久，弊竇繁興。

哲宗初，陝西轉運使呂太忠令農戶支移，斗輸腳錢十八，御史劾之，下提

刑司。體量均其輕重之等，以稅賦戶籍在第一等第二等者，支移三百里；三等四等者二百里，五等一

百里。不願支移而願輸道里腳價者，亦酌度分爲三等，以從其便。徽宗崇寧中，司漕者謂凡不支移

者，特增地里腳價之費，斗爲錢五十六，比元豐正稅之數；而反覆細折，數倍於昔。農民至鬻牛易產，猶

不能給。且下貧之戶，各免支移，估直既高，更益腳費，視富戶反重，因之逋負者所在多有。大觀二年，

乃詔天下租賦科撥支折，當先富後貧，自近及遠。乃者漕臣失職，有不均之患，民或受害。定令支移

視地遠近，遞遷有無，以便遞餉，內郡罕用。又詔所輸地里腳錢，不及斗者免之。尋又詔五等戶稅不

及斗者，支移皆免。於是支移之弊，得以未減焉……

可見當時轉運之制，弊竇滋甚，地里腳錢之費，比於正稅，然則附加稅之繁重，固不

自清季始矣。
至清，承明代漕運之後，廢民運，改爲官收官兌。其轉輸系統，根據皇朝文獻

通考卷四十，略論如下：

銀庫爲天下財賦總滙，各省歲輸田賦、漕賦、鹽課、關稅、雜賦，除存留本省支用外，凡起運至京者，咸入焉。

糧儲道，督糧道庫，均貯漕賦銀，由州縣徵輸糧道庫；庫設大使一人。糧道掌稽出納，歲具冊申漕運總督，達戶部察覈。

京師經費之額：田賦由直省布政使司，漕賦由糧道，鹽課由鹽政，關稅由監督，各輸之戶部。戶部受而頒之，受藏之府，以待邦國之用，歲終則會之。王公百官俸銀九十三萬八千七百兩，兵餉（無閏之年）五百三萬三千四十五兩，各有奇，餉錢一百餘萬千……

又據皇朝文獻通考卷八十五，漕運之職官如左：

漕運總督一人，掌運漕之政。各直省分設：

山東督糧道

河南督糧道

江南蘇、松糧儲道

江、安糧道

江西督糧道

福建糧驛道

浙江督糧道

湖北督糧道

湖南糧儲道

陝西糧儲道

廣東糧驛道

雲南糧儲道

貴州糧驛道

其屬庫大使，直隸、山東、江西、福建、浙江、湖北、湖南、雲南各一人，江蘇二人倉大使陝西、廣東各一人。

其漕運之法：由州縣運赴水次交幫。其中直接運至京倉者，謂之正兌，運至通州倉者，謂之改兌；分運京、通各倉者，謂之白糧，另加以耗，隨正入倉。故山東有正兌正糧，正兌耗糧，改兌正糧，改兌耗糧；正兌正麥，正兌耗麥，改兌正麥，改兌耗麥；正兌正豆，正兌耗豆，改兌正豆，改兌耗豆十二種。浙江有正兌正米，正兌耗米，改兌正米，改兌耗米四種。蓋因地制宜，有米、麥、豆之別；漕運云者，固不限於漕米也。然漕運本意，無非以東南爲產米之區，北方爲需米之地，尤以八旗糧餉，取給於此，故漕運雖不限於漕米，然漕米實爲其大宗。東南各省之中，以江、浙漕米，負擔最重；二省之中，尤以蘇、松、太、嘉、湖、紹興爲最，浮收中飽之弊，亦以此爲最甚。

額。漕糧。前清漕糧，初有定額。計正兌漕糧（運京倉），改兌漕糧（運通州倉），白糧（分運京、通各倉），（註二）原額共四百零八萬一千六百三十八石，

註一 白糧僅江蘇、蘇、松、太及浙江嘉興、湖州二府有之，此外河南亦有白麥。

而小麥（山東、河南有之）黑豆（同上）等猶不計焉。茲將各省額徵實徵，列表如左：（註一）

	省別	各省原額	光緒十三年額
正 兌 漕 糧	山東	280,000石	161,548石
	河南	270,000	24,336
	江蘇	1,113,000	850,857
	安徽	387,000	165,569
	江西	400,000	501,715
	浙江	600,000	584,998
	湖北	122,942	94,187
	湖南	127,057	95,482
	總計	3,300,000	2,478,694
	改 兌 漕 糧	山東	95,600
河南		110,000	15,050
江蘇		93,950	131,849
安徽		200,450	18,152
江西		170,000	—
浙江		30,000	29,365
湖北湖南		無無	無無
總計	700,000	272,650	
白 糧		原額	實徵
	江蘇	15,438	69,025
	浙江	66,200	29,975
	總計	81,638	99,000
全額	4,081,638		

銀兩。降及近代，政府財政已由實物經濟時代，向貨幣經濟時代，故漕糧亦改徵其變遷之迹，可得而考者，約有三端：（一）咸豐同治以後，因漕糧兌運之

註一 此表根據大清會典事例卷一百九十四編製。

際，更胥需索，經費浩繁；或因太平之役，漕運斷絕，於是各省漕糧，漸次改徵折色（卽折成銀兩）。（註一）清末納本色者，僅江、浙兩省，起運漕白糧米一百萬石而已。各屬正糧，既以銀代納，則漕運經費，理應取消；但納漕者仍納運送之費，謂之漕項。照例徵解，無異正項，其未起運而存留本省，以供兵糈之用者，謂之南米。迄綠營裁撤，始均改徵折色。（二）民國成立，以銀元爲漕糧價格換算標準，江、浙兩

註一 例如江西漕米，舊制正兌糧運京倉，改兌糧運通州倉，冬兌冬開，江西糧船，限以二月過淮，六月到通，十月回空。自

咸豐二年，洪楊軍下九江，漕船之泊九江以下者，都四百六十九艘，悉被焚燬；而省倉縣倉，亦次第燬於兵，自是遂停漕運。每漕

米一石折銀一兩三錢解部，而徵收浮數，日益增多。同治元年，兩江總督曾國藩，江西巡撫沈葆楨，合疏整頓錢糧，請丁漕兩項

一律折收。制錢，由官易銀解兌；每地丁一兩，連加一耗，折收制錢二千四百文；糶米一石，折收足錢三千文，除解部外，餘悉留充

本省及各州縣辦公之費。詔如所請行之。其後銀價漸昂，以錢易銀，不敷支解。同治七年，從江西巡撫劉坤一請，每米一石，改

收銀一兩九錢，仍以一兩三錢解部，二錢七分提充本省捐款公費，其餘均由各州縣留支。此江西漕運折徵之大略也。詳參

閱陳秉璋江西財政紀要第一冊五頁。

省，漕糧一百萬石，首先改折銀元。（三）自民國十九年六月三十日土地法公布後，江浙各省漸改用『地價稅』名目，以上忙爲第一期地價稅，下忙漕米爲第二期地價稅。但名雖改而實未變，漕米依舊存在。然亦可於此見漕運實爲實物經濟時代進貢之遺留，帝制覆沒，本已卽應廢除，今日田賦改歸地方徵收，漕米更無存在之理由矣。

茲舉江蘇泰縣爲例，以見漕米變遷之跡：（根據該縣伍都壹圖糧戶朱問渠所存光緒二十七年，三十四年及宣統元、二、三年『漕鳳等米執照』五張，及民國元年至二十一年『漕米執照』二十張）。

宣統三年糧戶執照，規定每徵漕米一石，連耗費在首限二十天內完納，照定價折收足錢四千八百三十三文；限外至年底止，每石折收錢五千五百文；遲至年外，每石另加錢五百文；均准糧戶按照串票載明米數合錢，向裕寧官錢局及殷實各錢莊，自買錢票，投櫃完納（附加稅及規費在外，詳見後附加稅一節）。

民國元年，漕米每石折合足錢四千七百十五文，自後改徵銀元，附加稅逐年增加，立表如左：

(註一)

年	代	每	石	折	合	銀	元	附	加	稅	合	計
民國	二				五	〇			〇	〇	六	五
	三				五	〇			〇	八		五
	〇				五	〇			一	五	五	六
	一				五	〇			二	二	五	七
	二				五	〇			七	六	五	一
	一				五	〇			一	〇	四	五
	九				五	〇			一	〇	四	五
	一				五	〇			一	〇	〇	五

漕米以外，更有所謂『漕南抵補金』(浙江)及『米折』(江西)者，皆漕糧之變相或別名，茲加以解釋如左：

註一 參閱拙著田賦附加稅之繁盛與農村經濟之沒落一文，載東方雜誌二十卷二十二號。

漕南抵補金。漕糧與南米，同爲田賦之一種；不過漕糧爲解京正供，南米爲留本省發放兵糧之用。浙省漕南一項，徵於浙西各屬者，多數曰漕糧，少數曰南糧；徵於浙東各屬者，皆曰南糧；此外尙有祭祀孤囚等米，皆係附於南糧徵收。國體改革，漕運停止。元年一月，臨時省議會議決地丁徵收法案，規定漕南兵米，一律裁免。迨南北統一，都督朱瑞以漕南徵納，關係全國收入，將浙省丁漕徵收法，電請提交國務會議；旋經財政部咨復，浙省漕南，仍應照舊徵收；並交由參議院議決辦法大綱，將浙省向徵之漕南米，一律實行裁免，按照向徵米數，改徵抵補金，每斗折徵銀元三角，其南米向徵折色，不及三角者，仍照舊辦理。嗣於二年十二月，由財政部電飭照前清舊徵最多額徵收等因，經前國稅廳籌備處查明前清各縣折徵價目，平均爲每石四元七角五分八釐，呈奉部令定爲每斗改徵銀元五角，自三年爲始，實行徵收。後因省議會及地方團體反對，仍照參議院議決原案每斗三角之數辦理；此外再加一角，作爲地方稅，於是每斗計收國稅三角，省稅一角，共徵四角。當經省議會通過照辦，並議決嗣後自五年度起，至九年度止，所有帶徵省地方稅，每石均照一元計算；及十年度始減爲每石帶徵銀元八角，十二年度又減爲每石帶徵銀元六角；自十三年度起，再每年遞減一角，扣至十八年度止減

完。但實際上十五年以後抵補金省稅，每石仍照三角徵收。按十三年分應徵數計，共爲七十七萬一百六十三石四斗八升六合，照折價計算每石徵收三元，共爲二百三十三萬一千四百九十二元，又省稅每石三角，共爲二十三萬三千一百七十八元，合計二百五十六萬四千六百四十一元。歷年實徵情形，約計八成左右（參閱魏頌唐編浙江財政紀略二九至三一頁）。

江西米折。今之米折，卽昔之漕糧，其大別有三：曰兌軍運正米，曰淮安改兌米，曰兌軍並淮倉副米，皆正漕也。正米原解京倉，應徵三十五萬石；改米原解通倉，應徵十五萬石；加四。過漕米，應徵二十餘萬石。舊例：每正米一石，加副米四斗；改米一石，亦加四斗，故曰正，改，加四。自折價後，撥解京餉，爲漕糧項下之最大款目。除因災緩徵米四五萬石，約解米六十餘萬石；每石以一兩三錢折解，共銀八十四萬八千餘兩正。此外又有腳耗各款——分腳耗錢及腳耗米——及一。三。副米；其正改加四米項下，更有練兵經費、學堂經費、糧公費、府公費等。民元將漕米項下，併徵分解各款刪除，規定每石折徵錢三千六百文。至民三將漕米每石徵洋二元九角，另加手數料六分。民四改訂附稅辦法：米二石，另徵附稅洋五角（連原有附稅在內）。至民十復帶徵金融善後捐每石洋五角，旋即停止。

至於今日，附加稅更趨繁重矣。

（參閱陳家棟等輯江西財政紀要第二冊三九至四〇頁）。

(二) 租課 租課與賦稅性質不同，如以財政學上之術語表示之，租爲營業收入中之官產收入。(Plinkinfe aus Domänen)——即國有土地，由官廳經理租給人民所收之代價；——而賦則爲租稅 (Stener) 是也。各省租課，以屯租、官租、學租居多；在沿江各省，蘆課、蕩課、漁課、湖課亦爲重要。註二至溯其原始，或係國家固有之土地，或係公家置買之田畝，或因事，因案查出及充公之田地，凡性質屬於官有者皆是也。嚴格言之，租課係官產收入，並非租稅，當列在田賦範圍以外爲是。

(四) 差徭 差徭即古代力役之遺意。歷代以來，東南賦重而役輕，西北賦

註一 江西租課計十三項：曰蘆課、蕩課、湖課、河課、新墾課（舊惟彰澤有之，係新墾之洲地）、官租、漢租、地租、耕田租、學田

租、買谷官租、放生船租、碼頭租。詳見陳家棟輯江西財政紀要第二冊六〇至六五頁。

輕而役重，益本於『用一緩二』之意。清代西北各省，差徭甚重；有按地畝出差者，有按騾馬出差者，有按行戶出差者。降至季世，法壞弊生，蠹役奸胥，藉端苛派。民國以還，差徭一項，次第革除，陝省雖有差徭之名，亦已折收銀元，歸併於賦稅之內矣。

(五) 墾務 卽墾務收入之意，嚴格言之，亦非租稅收入而爲官產收入。近數十年來，西北一帶，土地日闢，人口日增，每年墾務，入款頗鉅。惟是項收款，各省大率列入官產項下，而歸於田賦項下者，實爲例外。

(六) 雜賦 雜賦係別於正賦而言，或爲例解貢品折銀之款，或係其他零星之款。因各省情形不一，故款項亦有多寡焉。

(4) 附加稅

附加稅本爲田賦賦則七項中之一，惟民國以來，附加稅愈趨愈重；至於今日，竟有超出正稅十餘倍乃至二十五倍以上者（海門）。故今日欲談整頓田賦，

必先自整頓附加稅始；欲談救濟農村經濟之沒落，亦必自減輕附加稅始。註一
易言之，田賦附加稅問題，實已成爲地方財政及田賦問題之中心，故專闢一節，詳論其沿革及繁重之真相。

田賦附加稅之起源，實始於咸豐初年按糧隨徵津貼之辦法；推而上之，雍正時代之『火耗』，乾隆時代之『平餘』，嘉道之間之『漕折』，皆爲變相之加稅，而實爲附加稅之遠因。註二先是康熙五十一年（西曆一七一二）降諭將錢糧冊內有名丁數，無增，無減，永爲定額。雍正二年（一七二四），更併丁銀於地糧，於是無地之丁，不輸丁稅，田賦正稅，遂永不增加。自後歷朝懷遵祖制，不敢或

註一 農村經濟之沒落與田賦附加稅之關係，請參閱東方雜誌三十卷二十二號拙著田賦附加稅之繁重與農村經濟之沒落一文。

之沒落一文。

註二 田賦附加稅之起源，或以爲始於漢靈帝時，斂天下田畝十錢以修宮室；實則自有田賦以來，即不免有附加稅性質

之租稅。近之如明季之三餉，遠之如宋代之支移，皆其顯例。惟本文以與近代田賦附加稅無關，故從略。

違。正稅既不能增加，於是附加稅遂層出不窮，終至超過正稅十餘倍乃至二十餘倍以上。附加稅所以增加不已之原因，蓋在於此。

自康熙而後，歷朝雖懷遵永不加田賦丁銀之諭，然實際上確有加賦之痕跡。其類似後世之附加稅者，即雍正時之火耗，乾隆時之平餘，及嘉道間之漕折是也。是爲附加稅之萌芽。(註二)，請略述其緣起及性質如左：

(甲) 火耗 雍正初，山西巡撫諾岷奏請提解火耗歸公，上諭許之，大意謂：

州縣火耗，原非應有之項，但通省公費各官養廉，有不得不取給於此者。朕非不願天下州縣，絲毫不取於民，而其勢有所不能。且歷來火耗皆在州縣，而加派橫徵，侵蝕國帑，虧空之數不下數百餘萬；由於州縣徵收火耗分送上司，各上司日用之資皆取給於州縣，以致耗羨之外種種餽送，名目繁多。故州縣有所藉口，亦肆其貪婪，上司有所瞻徇，而不肯參奏。此從來之積弊，所當剔除者也。與其州

註一 再推而上之，宋時漕運，有所謂支移之法；徽宗崇寧中，司漕者謂凡不支移者，特增地里腳價之費，斗爲錢五十六，比

元禮正稅之數；而反覆扭折，數倍於昔。農民至粟牛易產，猶不能給。則附加稅之繁重，固不自清季始矣。參閱前漕糧一段。

縣存火耗以養上司，何如上司撥火耗以養州縣？見今州縣徵收錢糧，皆百姓實封投櫃，其折封起解時，同城官公同驗看，耗羨與正項同解，分毫不得入己。州縣皆知耗羨無益於己，孰肯額外加徵。是提解火耗，既給上下養廉之資，而且留補虧空，有益於國……（註一）

按火耗之名，自明已有之；因由本色變而折銀，解部之成色有定，鎔銷之際，無折耗，於是州縣徵收此款，不得不稍事取盈，以補其折耗之數，亦猶糧米之有耗米也。其後流弊滋甚，州縣重斂於農民，上司苛索於州縣，一遇公事，加派私徵，皆以火耗為名，未歸公之先，大小官吏明分其款。至是不過政府正式認為租稅，向之由州縣任意勒索者，今則由上司酌為定額，州縣徵收，而耗羨與正項同解上司。自山西提解火耗以後，各省次第舉行，火耗遂成為附加稅中之定制矣。

（乙）平餘 乾隆初，四川巡撫碩色奏川省恆例相沿，火耗羨餘外，百兩提解

註一 見漢書，錢鑑正元年上疏。

六錢名曰平餘。東華錄乾隆三年諭：

……向來四川火耗較他省爲重，已諭陸續裁減。今聞該省不肯有司，巧爲營私之計，將賦頭暗中加重，有每兩加至一錢有餘者。彼收糧之書吏，鎔銷之銀匠，又從而侵漁之，則小民受剝削之累不小。川省如此，他省可知。着各省督撫轉飭布政司，遵照徵收錢糧之天平法馬，制成畫一之賦，飭各縣確實遵行。

因此川撫奏請百兩取六錢，提解歸公；於是不法之平餘，遂一變而爲法律上之平餘。又同年諭令各省京餉停解平餘，全數存貯本省藩庫，亦爲承認平餘爲正款之一確證。究其實在，平餘亦附加稅之一類耳。

(丙)漕折 嘉慶道光之間，各省漕糧多收折色，至漕糧每石折銀或錢若干，各省向不劃一，有折錢十數千至二十千者，此亦爲由實物經濟進向貨幣經濟之一階段。漕折本身，原非附加稅，不過使所折之錢，過於該糧時價之數，則民間之田賦負擔，已無形加重，而其影響與加賦無異。

清季以還，各省均於折價案內，將耗羨平餘併入，統稱地丁者，於是後者與正供並重，同爲正稅，而非附加稅矣。茲舉一二例說明如左：

江西田賦，於地丁正銀外，每兩另徵加一耗羨。（耗羨又分地丁耗銀、隨漕耗銀、兵折耗銀，皆指專在地丁內者）。於起運項下，又另派隨解提補捐款，練兵經費四分，學堂經費四分，府公費五分。

火工則隨所解之銀而定，多寡不一，此則徵之於於平餘也。其徵收方法，向係徵錢解銀。地丁每兩徵銀一兩五錢，內分正銀一兩，耗銀一錢，提補捐款一錢，藩司公費一分，府公費一分，縣公費二錢四分（傾鑄火耗在內）。或直接徵銀，或以錢折納。吏售其奸，民重其累。後復刪除藩司公費一分，實收一兩四錢九分，定以錢折納計地丁一兩，徵錢二千六百八十二文。（註一）

又據江蘇泰縣伍都壹圖糧戶朱問渠所存宣統三年糧戶執照，規定每徵漕米一石，連耗費在首限二十天內完納，照定價折收足錢四千八百三十三文；限外至年底至，每石折收錢五千五百文；遲至

註一：見江西財政紀要第二冊二八至三九頁。

年外，每石另加錢五百文。此雖係漕米耗費，然其性質屬於附加稅則一。（註一）

再如江西米折（即昔之漕糧），在正改，加四外，又有腳耗各款。腳耗分銀米兩種，均在正漕內並徵。腳耗銀，每正糧一石，徵銀數分至一錢數分有差，內分留縣支銷，及丁濟運兩項，額徵銀三萬二千餘兩。腳耗米，每正米一石，徵耗米一斗，由有漕各屬運漕到省，隨正入倉，故有發給腳耗，扒夫修倉，鋪墊諸費名目；米額徵四萬二千餘石，改折後每石折銀一兩解庫。惟當時發給腳耗係於正糧內，每石或給銀若干，或給錢若干，故既有腳耗米，又有腳耗錢也。此外更有一三副米，向為漕銀盤剝折耗之用費，係冊縣存留支銷之款；舊制有漕各州縣，徵收正漕一石四斗，支銷副米一斗三升，故有一三副米之稱，額徵六萬五千餘石，除緩徵外，實正銀不及三萬兩。（註二）

以上所舉耗羨、平餘、漕折三者，及其附屬變化之名稱（如一三副米、腳耗銀、腳耗米、隨解提補捐款等），不過為田賦附加稅之濫觴，因往往併入正稅之中，與

註一 參閱前漕米一節。

註二 見江西財政紀要第二冊三九至四〇頁，並參閱上漕糧一節所附之表。

後世田賦附加稅之發生，尙無直接之關係。直接爲田賦附加稅之發端者，實以咸豐初年之按糧隨徵津貼爲始。是時太平天國發難，各省籌餉不易，四川首辦按糧隨徵津貼，每田賦銀一兩，隨加徵一兩。至同治元年（一八六一）駱秉章督川，又奏辦捐輸。按糧多寡攤派；因定制不加賦，故曰捐輸。爲副人民利祿之願起見，或予以議敘，或廣文武科中額學額（大致各省捐輸逾三十萬者，率廣中額一名），以爲提倡。其『按糧多寡攤派』，顯係附加稅性質。

光緒中年以後，舉辦新政，清廷聽各省自由籌款，以充地方經費。各省羅掘所及，皆以田賦爲人民所習慣，反抗少而徵收易，於是以舉辦新政爲名，附加稅至再至三，層出不窮，茲舉一二例證如左：

（一）江西地丁，於正款耗羨外，於起運項下，每兩另徵：

派解

公費五分

提補捐款一錢

練兵經費四分
捐提 學堂經費四分

錢價平餘（隨所解之銀而定，多寡不一。）

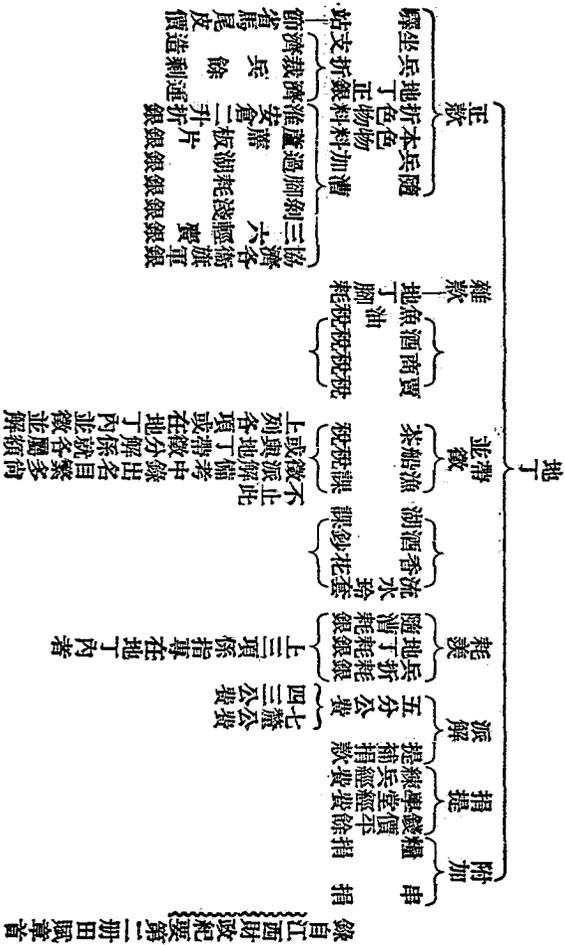
附加 糧捐
串捐

其徵收方法，向係徵錢解銀，地丁每兩徵銀一兩五錢，內分正銀一兩，耗銀一錢，提補捐款一錢，藩司公費一分，府公費一分，縣公費二錢四分（傾鑄火耗在內，捐提亦在內。）故正稅與附加稅之比，爲一比〇·五。

(2) 江西米折，於正款雜款外，每石另徵：

糧公費 二分
派解 提補捐款 二錢
府公費 五分

江西全省歲入元地丁系統表 (民國歲紀以前)



錄自江西財政紀要第二冊田賦章首

捐提	練兵經費	五分
	學堂經費	五分
錢價平餘		

附加	糧
串	捐

按正改加四（即正稅），每石以一兩三錢折解；附加稅之可考者，總為三錢七分；但一三副米腳耗米腳耗銀皆未在此內。

(3) 浙江地丁，自光緒二十八年（一九〇一）起，加徵糧捐，每地丁一兩，連糧捐在內，折合制錢二千二百四十三文，至二千八百文不等。民國元年，臨時省議會議決，每地丁銀一兩，各照原定折徵錢數，改徵銀元，以正銀一兩合銀元一元五角，連糧捐三角，共一元八角，解省分別作為國省兩稅；餘充縣稅，現名特捐。此外更有附捐，如自治塘工、積穀等類（見民國二年修正浙江省徵收）。

地丁暫行章程第三條)及地丁徵收費照正稅一元八角規定數帶徵百分之九(見同上第四條)(註一)

(4)江蘇漕米根據調查泰縣伍都壹圖所得光緒二十七年、三十四年、及宣統元、二年『漕鳳等米執照』五張附加稅與正稅之比如左(註二)

正稅每徵漕米一石，連耗費在首限二十天內完納，照定價折收足錢四千八百三十三文。

附加稅每徵米一石，隨收腳費錢五十二文，帶收積穀，改撥學堂經費錢一百文，彌補平糶虧折積穀本款錢六十文，自治經費錢四十文，券票捐錢一百文，每張串捐錢十文，又稟准每張加收地方自治及新政一切經費並書吏造辦冊串經費錢三十五文，均一律繳足錢。改良串票每張收價錢五文，充刷印紙工

註一 參閱浙江財政紀略一至三頁。

註二 參閱拙著田賦附加稅之繁重與農村經濟之沒落一文，載東方雜誌三十卷二十二號。

書吏紙飯（錄自宣統三年糧戶執照）。

正稅（四八三三文）與附加稅（四〇二文）之比，約為十二比一。

由上舉各例觀之，附加稅之繁雜，已屬可觀，但附加稅雖繁，然多為規費之性質，數目有限，農民負擔，尚極輕微。如江蘇漕米，附加稅不過正稅十二分之一；江西地丁，附加稅（耗銀在內）不過正稅二分之一。自是而後，附加稅愈趨愈重，且初行之附加稅，如浙江地丁糧捐每兩三角，又歸併在正稅每兩合銀一元五角之內，於是附加稅有新舊之分，舊附加稅折入正稅，此外更行新附加稅。農民之負擔，因此轉輾加重。（註一）

新附加稅之徵收，始於直隸、山東兩省。民國三年十一月，濮陽、黃河決口，二省呈准總統，徵收附加稅——隨正賦帶徵百分之十，作為中央專款——以充濮

註一 民國初元，劃分國家地方兩稅，各省田賦項下，多有附加稅一款。旋又合併兩稅，將此項附加稅，亦歸入國家預算

內，於是所謂正稅，已包含附加稅在內矣。

陽河工之用。^(註一) 民國四年度之收支預算不足，中央政府乃電令各省，做直隸

山東先例，一律增徵附加稅，以補收入之不足；於是各省乃逐漸實行。

附加稅既逐漸繁重，於是中央政府方面，不得不加以限制。民國元年十二

月二十六日，袁世凱咨行參議院釐定國家稅及地方稅法，參議院以田賦爲國稅，各省代徵轉解中央，但地方政府有徵收附加之權，規定不得超過百分之三十。

^(註二) 二年冬，財政部亦以時勢所趨，訂定國家稅地方稅法草案，翌年，復於原案稍加修正。其修正案第六條規定^(註三)

凡地方附加稅，不得超過左之限制：

一 田賦附加稅，不得超過百分之三十。

註一 中國年鑑第一回五〇七頁及二十年來中國大事記三年十一月份。賈士毅民國財政史上册第二編四十七頁。

註二 見鄧枋目前各省田賦附加稅概況，載銀行週報。

註三 見賈士毅民國財政史第一編一〇七至一一五頁。

二 營業附加稅，不得超過百分之二十。

三 所得附加稅，不得超過百分之十五。

並附加說明理由如左：

……日本地租附加稅，其最大限為百分之三十二；營業附加稅，其最大限為百分之十一；所得附加稅，其最大限為百分之四。法國雖無所得附加稅，而地租及營業兩稅，各地方團體均設附加稅。

（百分之幾？）我國自治，尚在幼稚時代，經費均甚踴躍，附加稅之制限過寬，固足減正稅之收入；而過嚴，復足妨自治之發展，斟酌再三，似以仿照日制為宜，故本法有第六條規定。

蓋附加稅可至百分之三十之規定，不特不能促進地方自治之發展，且反而為地方官吏橫徵暴斂巧立名目之工具，當時財政部起草諸公實未見及焉。

然當時規定百分之三十，雖未免太寬，然猶不失為正當之限制。至民國十七年，十二月十三日財政部頒布限制田賦附加稅辦法，則規定（註一）

註一 見江蘇省田賦正附稅統計表附錄。

田賦正稅附捐之總額，不得超過現時地價百分之一；其已經超過此數之各縣，不得再增，並須陸續設法核減，適合地價百分之一限度（第一條）。

田賦附捐之總額，不得超過舊有正稅之數，其已經超過正稅之各縣，不得再加附捐，並須陸續設法核減，至多與正稅同數為止（第二條）。

在實行清丈報價以前，地價百分數暫以各縣現時地價爲標準（第七條）。

此種規定，實承認附加稅之總額，可與舊有正稅之數相等，姑無論與十七年十一月二十一日劃分國家收入地方收入標準案第六條之規定，（註一）互相抵突，其『不得超過現時地價百分之一』之規定，最易發生流弊，蓋地價在未實行清丈報價以前，以各縣現時地價爲準，於是地方官廳，得以上下其手，地價稅之優點未見，而地價二字之流弊已著矣！且百一限度之規定，實不免太高。例如江蘇如皋

註一 該條原文：『國家稅地方稅劃分後，各自整頓，不得添設附加稅；惟所得稅得徵附加稅，但不得超過正稅百分之二』

一縣正稅收七萬餘元，附稅收至一百三十七萬餘元，超過正稅已在十六倍以上，而按諸百一限度，則尙未足額。可見百一限度之標準，全不足據，豈有依據百一限度，而可徵收附稅超過正稅至十六倍以上乎？故最簡單辦法，卽爲根本取消田賦附加稅；若格於財政收入政策，勢有所不能，則莫若暫以附稅不得超過正稅若干，定一最高限度，作爲標準。否則以地價百一限度爲名目，徵收附稅，必至流弊無窮，不可不加以注意也。（註一）

政府對於田賦附加稅，既漫無限制；而各縣徵收附加稅，又毫無顧忌，於是田賦附加稅之增加，遂一發而不可復制。茲根據調查江蘇泰縣伍都壹圖所得自光緒二十七年至民國二十二年止，歷年『忙銀執照』及『漕米執照』，並其他『田畝特捐』、『特借畝稅印據』等七十四張，製成二表如左，以表示附加稅與正稅之比例，並其遞增之迹：

註一 參閱江蘇省田賦正附稅統計表舒石父後跋。

第一表 忙銀正稅與附加稅比例之變遷

年	代	每	兩	折	合	銀	元	附	加	稅	合	計
民國一上稅						一·五二二					一·五二二	
一下稅						一·四四					一·四四	
三上						一·八			〇·五		二·三	
三下						一·八			〇·八一〇四		二·六一〇四	
四上						一·八			〇·五八四		二·三八四	
五上						一·八			〇·五八四		二·三八四	
七上						一·八					二·四〇〇	
一〇上						一·五(註一)			〇·九二二		二·四二二	
一八上						一·五			七·〇二二		八·五二二	
一八下						一·五			七·〇二二		八·五二二	
二〇上						一·五			七·八二二		九·三二二	

註一 民國十年以後，將正省縣稅二元零五分分別開列。正稅一元五角，省附稅二角五分，縣附稅二角，故正稅每兩

徵一元五角，並非比以前減輕也。

一〇下	一·五	七·八二二	九·三二二
一一上	一·五	六·八二二	八·三二二
一二下	一·五	七·八二二	九·三二二
一三全年	一·五	七·八二二	九·三二二

再根據列年上下忙銀執照中印截清晰，附加稅名目可考者，列表如左，以見附加稅遞增之真相：

名目	民國三年	民國四年	民國七年	民國十年	民國十八年	民國二十年
正稅	一·八	一·八	一·八	一·五	一·五	一·五
省附稅	〇·三	〇·三	〇·二五	〇·二五	〇·二五	〇·二五
縣附稅				〇·三〇	〇·三〇	〇·三〇
徵收費或手數料		〇·〇八四	〇·〇八二	〇·〇八二	〇·〇八二	〇·〇八二
清鄉經費	〇·二					
警備隊經費		〇·二		〇·二	〇·三	〇·三
水利經費				〇·〇八		〇·三

新案 款捐					〇・四	
治港 款捐						〇・四
教育 經費					〇・〇八	〇・〇八
普教 款捐					二・	二・
種穀 經費					〇・一	〇・一
三里 廟建開費					〇・一	〇・一
市鄉 行政費					一・三	一・三
公安 經費					〇・五	〇・五
築路 經費					一・〇	一・〇
新墾 公安經費					〇・六	〇・六
農業 改良捐						〇・四
彌補 地方預算不敷經費						〇・四
合計 正省縣稅及帶徵各項每兩折合銀元	二・三	二・三八四	二・四〇口(註一)	二・四二二	八・五二二	九・三三三(註二)

註一 印稅模糊不可考，疑係水利經費八分，合爲二元四角一分二，與十年同。

註二 此外更有二十年田畝特捐，每畝八分，不計在內。

民國二十一年上忙，附加稅同二十年，惟少築路費一元。合計每兩實徵八元三角一分二釐。

民國二十一年下忙，附加稅同二十年，每兩實徵九元三角一分二釐。

由上表觀之，可見附加稅名目愈趨愈繁，稅額愈趨愈重。至民國二十二年止，每兩忙銀，正稅不過一元五角，而附加稅則竟至七元八角一分二釐，超過正稅五倍以上。(註一) 而田畝特捐(每畝八分)及清丈費(每畝一角)猶不在也。

第二表 漕米正稅與附加稅比例之變遷

年	代	每石折合銀錢附	加	稅合	計
民國一	一	四七一五文	—	—	四七一五文
民國二	二	五·〇元	〇·六元	—	五·六元
民國三	三	五·〇	〇·八	—	五·八
民國一〇	〇	五·〇	一·五五	—	六·五五

註一 江蘇省田賦正附稅統計表根據泰縣正附稅收入，正稅徵銀十七萬四千六百九十七元，專稅附稅徵銀七十一萬八千二百二十六元，超出正稅三倍以上。蓋合忙銀及漕米為一，其結果不及根據民間執照所得為正確。

再根據漕米執照中印截清晰，附加稅名目可考者，列表如左，以見漕米附加稅遞增之真相。

民國一二	五·〇	二·二五	七·二五
民國一八	五·〇	七·六五	一二·六五
民國一九	五·〇	一〇·四五	一五·四五
民國二一	五·〇	一〇·〇五	一五·〇五

名目	民國一二	民國三	民國一〇	民國一二	民國一八	民國一九	民國二一
正稅	五·〇	五·〇	五·〇	五·〇	五·〇	五·〇	五·〇
清鄉經費	〇·六						
四營徵收費手数料		〇·二	〇·二	〇·二	〇·二	〇·二	〇·二
警備隊經費		〇·六	〇·六	〇·六			
款項撥充口河經費			〇·四	〇·四			
(註一)			〇·一五	〇·五			

註一 印截模糊不可考。

中國租稅問題

添募警備隊經費				0.11	0.11			
教育經費					0.35	0.35	0.35	0.35
治運款捐					0.4	0.4	0.4	0.4
積穀經費					0.2	0.2	0.2	0.2
籌防經費					0.2	0.2	0.2	0.2
市鄉行政經費					0.1	0.1	0.1	0.1
公安大隊經費					0.8	1.44	1.44	1.44
新加公安大隊經費					0.64			
公安局經費					0.16	0.16	0.16	0.16
警教款捐					2.00	2.00	2.00	2.00
新增築路款捐					2.00	2.00	2.00	2.00
新增公安經費					0.6	0.6	0.6	0.6
奉飭恢復加正					2.0	2.0		
補徵忙銀項下二分農 業改良捐					0.4	0.4		
彌補地方預算不敷經 費					0.4	0.4		0.4
加徵清折								2.00

附加稅總額	〇・六	〇・八	一・五五 [?]	二・二五	七・六五	一〇・四五	一〇・〇五
合計正稅及帶徵各項 每石折合銀元	五・六	五・八	六・五五 [?]	七・二五	一二・六五 ^(註)	一五・四五	一五・〇五

由上表觀之，可見漕米負擔，愈趨愈重，而附加稅名目，亦愈趨愈多。民國元年，漕米每石折錢不過四千七百十五文，以當時洋價計算，約合三元有餘，除舊附加稅已於折價中併入正稅外，無所謂附加稅也。二年始定漕米每石折合銀五元，同時始加清鄉經費每石六角。自是而後，附加稅名目愈趨愈多。至民國十九年止，竟多至十四種，總額每石徵十元四角五分，超過正稅二倍以上。然泰縣田賦附加稅之重，猶未足以代表最重之縣，據江蘇省田賦正附稅統計表所列，海門田賦附加稅之重，竟至超過正稅二十六倍以上！^(註二) 如此苛捐重斂，直是『竭澤而漁』，欲農村經濟之不破產，其可得乎？

註一 此外並預借十九年冬漕一元五角，不算在內。

註二 查海門省縣正稅徵銀二萬八千八百十元，專稅附稅徵銀七十五萬四千七百三十四元，超出正稅二十五倍以上。

如左：
茲根據私人及中央大學農村經濟研究所調查田賦附加稅所得分省列表

江浙皖贛豫川魯粵鄂九省各縣近五年來田賦附加稅超出正稅比率一覽表

省份	年					附	註
	民國一七年	民國一八年	民國一九年	民國二〇年	民國二二年		
江寧	未詳	未詳	未詳	未詳	一一三二七	根據張伯香調查	
鎮江	未詳	未詳	一·八八	未詳	一·六二	同前	
溧陽	一·五九	二·二四	三·六二	二·五六	二·四六	根據任樹椿調查	
宜興	二·四七	一·五〇	二·〇六	二·三六	二·一八	同前	
句容	四·三五	二·一七	二·一八	未詳	未詳	根據張伯香調查	
江陰	〇·八一	四·五〇	一·九〇	一·三〇	一·五〇	根據徐曾厚調查	
常熟	未詳	六·〇八	六·〇〇	未詳	六·〇〇	根據沈欽祥調查	
吳江	〇·八八	〇·八二	一·一〇	一·二五	三·〇九	根據王元璧調查	
崇明	二·三一	未詳	未詳	未詳	未詳	同前	
南通	二·七四	三·〇四	四·二七	六·〇三	五·四一	根據丁廣極調查	

		江西		安徽		浙江			
泰縣	未詳	四·六七	未詳	五·二一	四·八八	根據朱僕著田賦附加稅之沿革	鹽城	四·三二	四·九〇
淮陰	七·一〇	九·一一	一·二五九	一·五二九	未詳	根據丁榮輝調查	灌雲	〇·八一	一·九·六〇
睢寧	一·六一	三·八九	未詳	未詳	未詳	根據張伯香調查	豐縣	未詳	一〇·七八
金華	〇·八一	〇·八一	一·五二	一·五二	未詳	根據端木天調查	象山	一·五〇	一·五〇
富陽	未詳	未詳	一·六六	一·五五	未詳	根據張伯香調查	餘縣	未詳	一·〇二
銅陵	未詳	未詳	〇·七五	一·四五	未詳	根據張伯香調查	南昌	未詳	〇·二四
太康	〇·七一	一·一四	未詳	二·八四	未詳	根據侯毓華調查	輝縣	未詳	未詳
滑縣	未詳	未詳	未詳	一·一四	未詳	根據朱僕著河南省田賦附加稅及農民其他負擔調查。河南田賦附加稅之激增爲最近五六年來之事，而農民負擔之繁重，殆不在田賦附加稅而在臨時攤派。	滑川	未詳	未詳
涪川	未詳	未詳	未詳	未詳	一·三六				

廣東	山東	四川	河南								
			信陽	方城	鄆城	鎮平	羅山	修武	新鄭		
梅縣	沂水	遼縣									
〇・二八	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳
未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳
未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳
未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳	未詳
未詳	〇・九八	一・三六〇	五・八二	四・五五	四・三三	二・四一	一〇・八一	一・六六	一・三六	一・三六	一・三六
根據沈欽詳調查，係民十六年附稅超，出正稅之比率。	根據張伯香調查，係民二十三年附稅超，出正稅之比率。	四川農民負擔之苛重，在田賦附加稅。至民國十六年，田賦附加稅之現狀，尤為詳實。農民負擔者，四川之田賦附加稅。									

湖北	應城	未詳	未詳	未詳	未詳	一・三〇	根據張伯香調查，一・三〇係民二十二年附稅超出正稅之比率。
<small>(註)本表僅計算地丁正附稅比率，至於漕米以材料殘缺不全，故未列入。</small>							

(5) 徵收方法

前清盛時，田賦徵收，起運、存留、奏銷皆有定制，茲先根據大清會典事例（卷一百六十九至一百七十七）綜合敘述如左：

(一) 催科及催科期限

(甲) 一條鞭法 順治十年議准，直省改折本省錢糧，用一條鞭法，總收分解，皆令官收官解，不得仍累小民，永著爲例。

(乙) 部頒法馬秤兌 順治十八年覆准，布政司及州縣徵收錢糧，均遵部頒法馬秤兌，毋令吏胥高下其手。

(丙) 三聯印票法 康熙二十八年覆准，州縣催徵錢糧，隨數填入印票，一樣三聯，不肖有司，與

查胥通同作弊，藉名磨對稽查，將花戶所納之票，強留不給，遂有已完作未完，多徵作少徵者。今行三聯印票之法，一存州縣，一付差役應比，一付花戶執照。嗣後徵收錢糧豆米等項，均給三聯印票，照數填寫；如州縣勒令不許填寫，及無票付執者，許小民告發，以監守自盜例治罪。

(丁) 徵糧設立滾單，令民自封投櫃。康熙三十九年題准，徵糧設立滾單，於納戶名下註明田畝若干，該銀米若干，春應完若干，秋應完若干，分作十限，每限應完若干，給發甲內首名，挨次滾催，令民遵照部例，自封投櫃，不許里長、銀匠、櫃役秤收。一限若完，二限挨次滾催，如有一戶沈單，不完不繳，查出究處（按此即後世易知由單之起源）。

(戊) 串票內分別註明漕項地丁數目。康熙四十二年覆准，州縣徵收串票內，分別註明漕項地丁數目；如蒙混徵比，該督撫即行指參。

(己) 嚴禁有糧無票，有票無糧等情。雍正八年覆准，嗣後州縣徵收糧米之時，預將各里各甲花戶額數的名，填定三聯版串，一給納戶執照，一發經承銷冊，一存州縣覈對。按戶徵收，對冊完納，即行截給歸農；未經截給者，即係欠戶，該印官檢摘追比。若遇有糧無票，有票無糧等情，即係胥吏侵蝕，

立即監禁嚴追……

(庚)嚴禁私設官店 嘉慶四年諭，錢糧一項，例應民間自封投櫃，久經嚴禁私設官店，以杜浮收……

(辛)按時價覈定每兩徵收大錢若干文 銀錢之時價，隨時變動。如雍正十一年議准，一錢以下之小戶，每銀一分，完制錢十文；每銀一釐，完制錢一文。乾隆元年，錢價昂貴，向例每銀一兩，連加耗羨銀三錢五分，共折制錢一千一百五十文，今納錢較納銀反重，故規定在一錢以上者，不必勒令交錢；在一錢以下者，銀錢聽其自便。嘉慶四年，以小民不諳銀色，納銀反受胥吏愚弄，故諭各督撫於開徵之先，按時價覈定換銀上庫之數，每兩徵收大錢若干，出示曉諭，聽民自便，毋許絲毫浮收。

(壬)催科期限 清初定例：每年徵收錢糧之期，四月完半，十月全完。雍正八年，為顧恤農艱，諭陝西、四川錢糧，四月完半者，寬至六月；十月全完者，寬至十一月，俟夏麥秋禾築場納稼之後，從容完課。又十三年議准，徵收地下銀，仍照舊例，三月開徵，五月停忙，八月接徵，十一月全完。惟收穫成就，早晚多寡，各省不同，令督撫按照地方情形，酌量徵收，不必拘定四月完半之數，其花戶錢糧，

在一兩以下者，皆係田畝無多，生計不足之人，若完不足數，即緩至八月接徵全完，其力能完半者，仍令照數完納。嘉慶二十年，又奏准上忙應四月完半者，限五月底；六月完半者，限七月底；下忙限十二月底截清，解司銀數，按限造冊送部查覈……（註一）

（癸）解司錢糧限期及奏銷 道光二十九年奏准，各省上下忙解司錢糧，截數限期，除廣東於次年正月，雲、貴二省於次年三月，仍照舊例截數外，其餘各省，均應於本年十二月底，截清已完數目，造冊詳報，由藩司覈明上下忙共實徵若干，其未完若干；其已完銀內，州縣留支若干，解司若干；已收司虛者，應解部若干，報撥若干……造具簡明清冊，依限於封印前詳送督撫，該督撫覆覈，以二十日為限，即於次年開印後專摺具奏，冊並送部，不得遲至奏銷屆期，始行奏報。

（二）催科禁令

（甲）不得私加火耗（順治元年題准）

註一 至於清糧，各省清糧運船白糧運船，皆有定數，沿途各有程限，參閱大清會典事例卷二百五，茲不多贅。

(乙) 不得預徵滋擾。(順治九年覆准)

(丙) 嚴禁橫斂私徵，暗加火耗，荒田逃戶，灑派包賠，非時預借等弊。(順治十二年詔)

(丁) 嚴禁派納銀米，於正額外立常例名色，私斂厲民。(順治十五年覆准)

(戊) 嚴禁將已完者挪用，捏稱民欠，並加派私徵者。(康熙三年題准)

(己) 禁止利用「設法」名色，實行加科。(康熙六年覆准)

(庚) 嚴禁知府親至州縣徵糧，以杜供應需索之弊。(康熙八年覆准)

(辛) 嚴禁藉造冊爲名，收取費用，科斂累民，及任意灑派補庫變賣倉糧等。(康熙十七年議

准)

(壬) 小民完糧，州縣官不給印票，照私徵例治罪。(康熙十八年覆准) 當令糧民戶戶到官，

不許里長甲頭巧立名色，希圖侵蝕。(雍正二年諭)

(癸) 不許濫單於額糧之外，多開浮徵，巧取累民。(雍正六年諭) (以後各朝禁諭，大旨相

同，茲不一一摘錄)

(二) 催科考成 順治七年題准，督徵錢糧，知府、直隸州知州，以所轄各屬之完欠計分數，布政司，以通省之完欠計分數。此後各朝規定之考成黜陟辦法，可以康熙二年題准爲代表。凡徵收錢糧，州縣官：

本年內全完者 紀錄一次。

三年相接均全完者 加一級。

未完不及一分 停升，罰俸一年。

一分 降職一級。

二分至四分 遞降至四級，並戴罪催徵。

五分以上 革職。

督催之布政使司、道、府、直隸州，則：

未完不及一分 停升，罰俸半年。

一分 罰俸一年。

二分 降職一級。

三分至五分 遞降至四級，並戴罪督催。

六分以上 革職。

巡撫：

未完不及一分 停升，罰俸三月。

一分 罰俸一年。

二分 降俸一級。

三分 降職一級。

四分至六分 遞降至四級，並戴罪督催。

七分以上 革職。

額。
(四)存留 凡州縣經徵錢糧，扣留本地支給經費，日存留，各省存留有定額。
康熙元年題准，州縣錢糧，先儘起運之數全完，方准存留。

(五) 酌留分儲備用銀 雍正五年覆准，嗣後直省田賦，戶部於每年春撥時，將督撫冊報實存應解京餉銀內，酌量地方之遠近大小，賦銀存贖之多寡，預爲留存，以備該省不時之需。其酌留之銀，令該督撫等公分儲藩庫，如有動用之處，該督撫題明，方准動用。……各省酌留分儲銀有定額。

(六) 起運 凡州縣經徵錢糧，運解布政使司候部撥用曰起運。各省起運正銀耗銀，皆有定額。州縣起運至省，再由布政使司運解至部。

(七) 奏銷 康熙七年題准，直省錢糧，每歲終，巡撫造奏銷冊一本，開列已完未完數目送部。十一年題准，奏銷冊，直省布政使司總數，府州縣細數，皆載舊管，新收，開除，實在四柱，以憑稽覈。

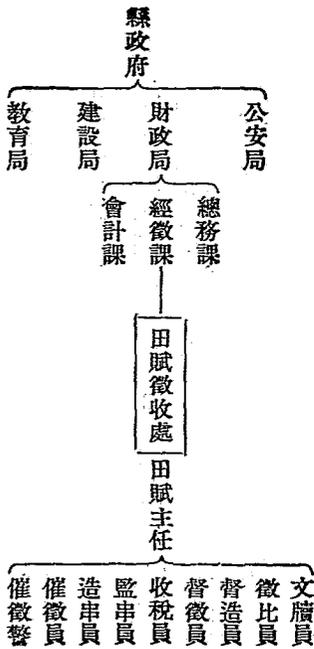
以上爲滿清一代，田賦徵收制度之大概也。其立法規程，雖不成系統，然應時制變，法章嚴密，禁令綦詳。降及清季，冊籍散佚，賦役全書，歷久不修，馴至官無可考之糧籍，吏有私藏之祕冊，田賦積弊，由來久矣。民國草創，舊制蕩然，田賦雖猶爲

國稅，然實際上已爲軍閥截留殆盡。國民政府成立以來，以田賦劃歸地方，各省辦法，更不齊一，茲根據大多數情形，略述徵收方法如左：

(一)徵收機關 我國田賦徵收，向由州縣辦理。清代縣政府稱爲縣署，設一知縣，不設吏目、縣丞、典史、巡檢、科房、班房等職，其中縣丞掌理催繳事宜；此外又有所謂幕賓，內分刑名、錢穀、徵收、書啓、賬房、錢穀掌理賦稅及債務訴訟，徵收則掌收賦及核算錢糧事宜。民國初元，因政體變更，縣公署大率分爲四科：(一)內務，(二)財政，(三)教育，(四)實業。關於田賦徵收由財政科掌理。

國民政府成立後，於十八年六月五日，公布縣組織法，十九年七月七日，又加以修正。該法規定縣設縣政府，縣政府設縣長一人。縣政府下設公安、財政、建設、教育四局（現各縣復往往改局爲科），關於徵稅募債管理公產及其他地方財政等事項，由財政局執掌。縣財政局（或科）普通又分總務、經徵、會計三課，經徵課職掌一切稅收及整理糧戶事宜，田賦之徵收屬之。又各縣財局以田賦

爲縣收入大宗，多特設田賦徵收處，以專辦田賦徵收事宜。田賦徵收處概設於縣政府所在地，亦曰錢糧總櫃；又爲便於人民完納起見，於四鄉適當地點，酌設分櫃。徵收處內部組織，並無統一的法令規定，概言之不外下列各點：(1) 田賦主任，總管徵收地稅盤查串票考核徵額及其他關於田賦徵收事宜；(2) 文牘員，專司辦理忙漕蘆課等文牘事宜；(3) 徵比員，司盤算承催各經徵員吏已完未完數額，及其期限比追等事宜；(4) 督造員，司監督催徵造串覆核徵收成數等事宜。



(5) 督徵員，司監督每日各櫃收完稅款總彙填置報表簿冊等事宜；(6) 收稅員，司徵收稅款掣發串票等事宜；(7) 監串員，監督掣發串票核算每日稅款數額等事宜；(8) 造串員，司承造各期田賦串票（或改稱地價稅收據）等事宜；(9) 催徵員，司承管冊籍催完稅銀等事宜；(10) 催徵警，司提追延玩抗疲業戶及發散由單等事宜。

徵收機關如此繁複，已有「官愈多而民愈擾」之弊，且徵收機關，往往以「糧櫃借用私宅」（蓋經徵員吏往往無薪給，如河北獻縣，不但無薪給，且連辦公房屋以及一切應用文具紙張皆須自備，世襲包辦），視若私事辦理。此種弊端起於何時何地，已不可考，惟皇朝文獻通考載順治十八年，嘗有命令加以禁止：

十八年令州縣官，不許私室稱兌錢糧，凡州縣各置木櫃，排列公衙門首，令納戶眼同投櫃，以免剋扣。

此種陋規，至今日依然存在。如河北獻縣，及江蘇大多數縣，皆有此例。（註二） 以

私宅而能徵錢糧，無怪徵收大權盡落於胥吏之手矣！

(二)徵收人員 田賦徵收人員不外三種：(一)櫃書，權力較大，每縣人數由二三人至五六人不等；(二)里書，直屬櫃書管轄，名義上雖稱里書，實際上八里左右始有一里書，彼等負責實際徵收之責，對於糧戶最爲熟悉；(三)催徵警（現或稱財務警），卽武裝催徵人員，由縣政府名義派出，直接受櫃書之指揮，里書下鄉催徵時，常率彼等簇擁前往。

所謂『書』及『吏』把持縣政，勾給劣紳，壓迫鄉民，初不限於徵收田賦，惟以徵收田賦爲最甚。今雖改易名稱，然舞弊營私，一仍舊貫，其所以然者，不外下列各因：

A. 冊籍散佚，胥吏世襲成風 洪、楊亂後，東南各省，魚鱗冊及黃冊散佚過

註一 王蔭南獻縣田賦暨附加地方款清理紀要，載二十二年十月十八日大公報。

半，於是官無可考之糧籍，吏有私藏之祕冊，因而依賴胥吏，世襲經徵。

B. 農民往往不親自投櫃，胥吏豪紳勾通作弊，包攬把持。(註一) 順治之時，工科給事中陰應嘗痛言之，謂「錢糧之弊，一、州縣挪移；一、紳士包攬；一、土豪冒名紳戶；一、隔縣寄莊抗糧」。(見清通考)

(二) 徵收簿冊 由上所述，前清時代關於徵收簿冊可分三類：

(甲) 徵收依據之簿冊 魚鱗冊、黃冊及賦役全書。(例如康熙二十四年頒行新修簡明賦役全書)

(乙) 記載徵收現況之簿冊 經徵底冊(徵收簿俗稱紅簿)、流水簿、截串簿及繳款簿、欠冊等。

(丙) 呈報徵收結果之簿冊 奏銷冊、季報冊等。

註一 此種紳士包攬，在吾邑（海鹽）謂之「包漕」。

民國以來，各縣仍多因襲舊例，除奏銷廢止外，餘無大變更。近年以來，各自治實驗縣始有改革，今以江寧爲例，^(註二)說明如左：

(一)徵收依據之簿冊 地稅徵冊，以土地清冊爲根據，分業戶、田地、稅額、完訖日期、完訖時管冊員蓋章及備考六欄。

(二)記載徵收現況之簿冊 已完業戶登記簿及截照登記簿、應收未收稅款登記簿、業戶暫存稅款登記簿等冊。

(三)呈報徵收結果，並無專冊，田賦收入與其他收入同列入歲入旬報表、歲入月報表及收支總報告表內。

至於其他大多數縣份，則多沿用舊制，串票或用三聯式，或用四聯式。三聯式一聯爲存根，留縣府存查；一聯爲收據，給納稅業戶收執；一聯爲通知單，即昔之易知

註一 二十三年十月出版之江寧縣政概況。

由單。四聯式則另加一聯報查（或報單）呈送省政廳備查（平湖、嘉興、海鹽各縣）。亦有行五聯式者，另加一聯臨時收據，惟究爲例外。

串票積弊頗多，約舉如下：（1）串票不編號碼，（2）經徵員吏不署名蓋章，

（3）不填寫地畝數，（4）無應納總額，（5）字跡模糊，（6）附加稅用木戳加蓋於串票上。此種積弊，並非各縣串票皆然，亦並非六弊皆備於一縣，惟大多數串票往往有之耳。

（四）徵收方法 吾國田賦徵收方法，不外（A）自封投櫃制，（B）義圖制（各圖分別訂立議規，按畝分莊，各莊推選莊首一人或數人，負責經徵本莊錢糧，再由各莊莊首輪流充當值年員，負責徵收全圖錢糧），（C）包徵制。包徵制最爲惡劣，當即廢除。此外弊端，如催徵吏警代繳糧款，稅款計算繁複（由於糧錢兩元折算複雜及尾數微細之故），有意『錯進』，不許『錯出』，於是農民負擔乃日趨苛重。

由上觀之，吾國田賦徵收，積弊重重，將來改革，端在改良徵稅制度，澄清吏治，厲行會計監督，如此田賦之整頓，其庶幾乎？

(6) 各項稅收

田賦稅收，因各省情形複雜，名目繁多，故迄無可靠統計。清雍正以前，歷年收入，詳見東華錄，本書第一編（歷史的研究）整理成表，茲不多贅。乾嘉以降，皇朝文獻通考及嘉慶續修大清會典關於田賦收入，間有記載；如嘉慶二十五年（一八二〇），田賦銀爲三千二百八十四萬五千四百七十四兩，普爾錢九百萬五千六百有奇，糧四百三十五萬六千三百八十二石，草五百四十九萬四千七百八十二束。可見滿清盛時，田賦歲收達三千二百萬兩以上。道光以降，計政敗壞，各省錢糧，均不如期繳納，道光十九年戶部奏查明各省積年欠解銀數，有二千九百四十餘萬兩之鉅，於是田賦減收，爲必然之結果。（註一）光緒一朝，舊款愈趨

註一 見道光十九年東華錄。

短絀。據劉嶽雲編光緒會計表，自十一年至二十年止，每年田賦收數，皆未超過二千四百萬兩。故光緒五年（一八七九）王先謙奏云：『舊有之款，如地丁雜稅鹽款雜項等，共四千萬，今祇二千七八百萬，新入之款，洋稅得一千二百萬，鹽釐三百萬，貨釐一千五百萬，共得五千七八百萬……』舊款短絀，新款繳增，於以見田賦主稅之地位已經動搖，關稅貨釐等漸取而代之矣。

中國全國田賦收入，究爲若干，向無真確統計。蓋各省田賦，存留、起運及酌留分儲備用不一，無從統計。茲略舉西籍中關於清季全國田賦估計，以備參考。Morse 著“*The Trade and Administration of the Chinese Empire*” (London 1908. p. 118) 一書，估計一九〇五年（光緒

三十一年）田賦收入如左：

中央收入	二五、八八七、〇〇〇兩
各省收入	六七、〇六〇、〇〇〇兩
州縣收入	九、三一五、〇〇〇兩

總計 一〇二,二六二,〇〇〇兩

Wagel 著 "Finance in China" (p. 372) 則以爲 Morse 之估計不免太高，並謂當糧米輸出旺盛之年，田賦收入至七千五百萬兩，當爲可能之事。未謂一九〇一年（光緒二十七年）各省田賦解款至中央者爲二千六百五十萬兩，可視作標準數目。（註一）

綜上各家估計，加以斷定，則清季中央政府田賦收入，約爲二千四百五十萬兩。

以中國幅員之廣，人口之衆，田賦實際收入，當然不祇此數。故外僑客卿，都建議改良田賦管理，以增加其稅收。按總稅務司赫德 (Robert Hart) 計算，整頓田賦以後，收入可增至四萬萬兩；而 George Jamieson 氏，則且謂可增至四萬五千一百萬兩。

一九〇四年（光緒三十年）春，日俄開釁，廷議練兵以圖自強。於是總稅務司赫德上籌餉節

註一 此數係根據 Robert Hart 原文明白說明 "The amount sent to Peking in 1901 was about 25, 25, 500, 000....." 或以爲乃指中國全部田賦收入（包括解京及未解京者）實爲大誤。

略，大旨謂：「自強之道，首在練兵；練兵之要，先須籌餉。中國每年關稅鹽課地丁等項，統計不過八十餘兆兩（按即八千餘萬兩），而還款賠款去其大半，是非另籌的款不可。近日論籌款者，亦不少畫策之人，而鄙意則總以整頓地丁一事，為較有把握也。查中國地方寬長，可謂各四千里（新疆蒙古東三省地方未計在內），則統計面積即有十六兆方里，每方里內應有五百四十畝，——即按五百畝計之，則十六兆方里內，應有八千兆畝。若令每畝完二百個銅錢之賦，按二千個為銀一兩計之，則每十畝應完銀一兩，八千兆畝即應完銀八百兆兩。惟不能每年按此數計算，緣年分有豐歉，地土有肥瘠，又兼各處山水，按當日李文忠公會云：「可完錢糧之地，有三分之二，現即以一半計之，實徵應有四百兆兩之數（按即四萬萬兩）。一日有此地，即一日有此款，較之他項進款，確有把握，確可經久。」」

George Jamieson 之估計，則以為本部十八省之半，可完錢糧，以面積四萬萬 Acres 計之，為十四萬萬畝。依此計算，可得田賦四萬五千一百萬兩。（註二）

註一 見 China Year Book, 1925-26, p. 837 ff.

實則赫德氏中國本部土地面積之估計——八十萬萬畝(8,000,000,000)——未免過高；而 Jamieson 之估計——四十八萬萬畝(4,800,000,000)——又未免過低。按英文中國年鑑(一九二五—二六,八六七頁)中國本部面積爲九萬六千萬 acres, 合五十七萬六千萬畝(5,760,000,000)。如此則二氏之估計, 皆未足爲憑也。

自清宣統三年(一九一一)頒布預算以來, 歷年田賦稅收入, 始有數字可考, 雖未必能代表真正歲收, 然視一般估計, 已略勝一籌。茲將歷年度預算中田賦稅收列表如左:

宣統三年	總 額	各 省 田 賦 收 入 預 算
	九, 六六九, 八五八兩	(註)

註一 各省田賦稅入預算係按中國年鑑第一回所列清宣統四年各省歲入分類表, 及民國二年度三年度五年度八年度預算各省歲入分類表作成。

宣統四年	七八、九五三、八六二元	七八、六八四、三六二元
民國二年	八二、四〇三、六一三元 <small>(註一)</small>	八二、三九六、六〇二元
民國三年	八四、八七九、八七三元	七九、二二七、八〇九元
五年舊預算	九七、五五三、五二三元	九七、五五三、五二三元
五年新預算	九〇、一〇五、七八四元	
六年預算	九〇、四七七、二二八元	
八年預算	九三、二〇六、三九七元 <small>(註二)</small>	九二、七〇六、七一五元

上表總預算係合經常、臨時二門而言；各省田賦收入預算，係依據歷年度預算各省歲入分類表。一數略有出入者，——如宣統四年度各省田賦收入爲七八、六八四、三六二元，中央經收田賦收入爲二六九、五〇〇元，合爲七八、九五三、

註一 係民國三年一月修正者，合經常及臨時歲入兩門。

註二 賈士毅民國續財政史第七編，民國八年度田賦預算，經常數爲八六、八四五、三八八元，臨時數爲三、七〇三、九九元，合爲九〇、五四八、七八七元，與此數略有出入。

八六二元。——下表專指各省收入，而上表則中央地方合計故也。

自民國五年以後，預算因政局分崩，愈趨紊亂。今試以五年舊預算（從一月一日至十二月三十一日；新預算則從五年七月一日至六年六月二十日）為準，以得約數，則是年田賦收入爲九千七百五十五萬三千五百十三元，加以田賦附稅（中央直接收入者）七百八十八萬三千六百七十八元，（註二）合爲一萬零五百四十三萬七千一百九十一元。約而言之，民國五年田賦稅收預算，已達一萬萬元以上。證以附加稅增加無已，而丁糧又都改折銀元，則田賦稅收之所以較二三年增多者，非無因也。

然以上不過就預算言之。至於實收數目，則有民國四年分國庫實收實支表可考。（註三）據該表，各省中央解款爲一七、九五六、九〇七元，田賦附捐款爲

註一 中國年鑑第一回四五九頁。

註二 同上四五五——四五七頁。

一六七、五〇一元，合爲一千八百十二萬元，則中央所得之數，不過五分之一。再據民國四年分各省區實收數，除四川、奉天、熱河、吉林、川邊未報部外，共計七千零九十八萬六千三百六十二元有奇。據此則全國田賦收入，在一萬萬元以上，無可疑義者。自民國十八年田賦稅收劃歸地方以後，全國田賦收入，更無確數可考；（註一）然近四五年，附加稅層出不窮，人民負擔加重二三倍以上，則田賦稅收，亦必增加二三倍。惟稅捐既重，農民捐棄田畝，不能納稅者，亦屬不少，故田賦收入，未必與稅率俱增。然推論全國田賦稅收，較民國五年增加一倍，卽至二萬萬元以上，或與事實相差不遠。此二萬萬元農民之脂膏，固大半用於養兵以事內戰，人民之膏血，化成漫天之炮火，良可歎息者也！

註一 賈士毅《民國續財政史》第七編（三九—四一頁），載有二十年度各省田賦預算表，合計全國田賦收入，爲一萬零八百九十三萬七千四百七十五元，糧四萬零九石。惟遼寧、吉林、黑龍江、江西、甘肅、四川、綏遠、西康，皆係根據十四年、十五年、十六年、十七年、或十八年預算或實收數目清冊，故未得目爲真正全國田賦收入也。

(7) 丈量問題

吾國現在田制所根據之清丈，尙爲明萬曆六年之全國普行丈量。自是而後，雖屢議清丈，迄未遍行。田畝科則類多沿自前明。茲將當時清丈情形及田單款式，略述如左：

明萬曆初，張江陵當國，以賦稅失均，詔天下丈田。

江西參政喬懋遷，上議丈田法甚具。屬吏奉

法急促，以增額爲能，民訴不平，事幾沮。建昌守許孚遠獨力任之，以爲及今不治，冊籍散亂，後益難理。

其覆丈田分三則：曰上中下；塘二則：曰魚池蔭塘；地二則：曰肥曰瘠。田地圖形長廣，具載鱗冊內。

建郡屬邑，惟廣昌民自言糧均，求不丈，他皆案行如式。樂安令鄒守益當舉行時，尼之者多，議其迂緩。

守益躬親其役，四閱月而事竣，合邑翕然。（註一）新邑章宗理，尤勤心措置，民大便之。海剛峯令與

國時，於丈田橫斜，伸縮之間，教民以灰算，而田之尖斜畸零者，纖悉不失。皆江西清丈已著之效也。

註一 詳見東廡集中樂安縣清丈記。

(註一) 故萬曆時之清丈，實行自江西亦以江西奉行為最力，此該省田制之所以舊稱最善也。

萬曆以來，歷時五百餘年，其間物換星移，魚鱗舊冊，散佚殆盡，原頒田單，亦不可得見。惟平湖馬承昭續當湖外志卷二，尙載有竈蕩歸單，萬國鼎氏得之，發表於地政月刊第一卷第一期，茲轉錄之於左：

吾邑蘆漚蕩十萬畝，自魚鱗冊散佚，而豪強兼併，宵小作奸，往往張冠李戴，不可究詰。故俗有蕩糊塗之名。

沈竹坪茂才家有祖遺前明歸單，予借觀之，則見界名地名佃戶姓名及東西南北弓數，皆了了分明，不可移易，且弓手算手等，亦注定姓名，以杜作奸之弊，立法至爲細密。今則但注界分現業，無怪其糊塗也。茲繪舊單圖於後，或亦除弊之一助爾。

自明萬曆以後，歷朝田制，相沿不改；康熙、乾隆間，雖屢有清丈之議，迄未實行，即偶

註一 見江西財政紀要第二冊三至四頁。

中國租稅問題

兩浙都轉運鹽使司嘉興分司 揚鹽課司爲出巡事蒙

嘉興分司徐 帖文准 總司關文察

欽差巡按御史方

案驗內開惟薄地一款尤爲口緊通行各場示諭不許豪強并吞任意墾田以致墾丁失業其或民

蘊混淆者許告明改正等因遵行據蒙本分司批據照李鉅吳同思等呈爲極陳積弊懇立成規以杜紛擾事據陳湯務

口總議丈明白合置歸單以備查覈爲此今給印信歸單給仰本月收執 照議定事口每年依數完稅贍課務要兩平

永爲遵守如有違抗申明治罪至單者

江門界地名放港西

日字貳百伍拾捌號

佃戶馬映奎

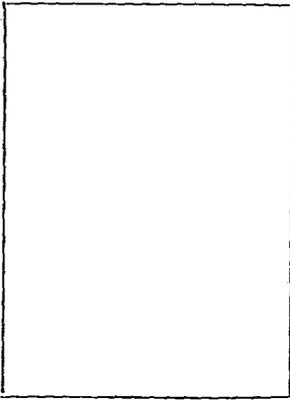
丈實舊熟蕩壹畝壹分

派置陶滾

公正吳燮光李鉅奮手沈奇良

算手馬謙元弓手俞廷試

南 十 六 弓



西 十 五 弓

北 十 八 弓

東 十 七 弓

萬曆叁拾柒年貳月二十五日給

如無此單則以隱濤治罪問有佃戶爲違轉佃取贖者佃戶之下填某戶某人承

或行之，亦未遍舉。至光緒三十年（一九〇四）日，俄開釁，廷議練兵以圖自強，於是總稅務司赫德（Robert Hart）上籌餉節略，並附陳清丈大略辦法，節錄於左：

一、若請旨通飭各省同時一體開辦，勢必各自立法，反致紛歧，不能劃一，難求實效。今擬先自某省某府內之某一縣地方起手，此縣辦成，推之鄰縣，自可漸推漸廣。

一、若擇定某縣開辦，即請選派明幹候補人十員，隨同該縣辦理，以儲日後遣往他處辦理此事之材。

一、應由該縣將本管境內分作東西南北四大段，隨即出示明白曉諭居民：凡有地之家，限一月內該業戶應將有地若干畝，坐落某段，暨四至方向開列一單，並另具一圖，親赴本縣衙內呈覈。該縣接收後，應即在某段新立之冊簿內照原呈編號，詳細註明。

一、告示內應有一警戒之條云：現在本縣不派人各處丈量，任聽各業戶自行開報，倘查出有未經赴縣呈報之家，或日後丈量時查出有多報少者，即將未報之戶暨匿報之地科罰等語意……

一、以上出示報縣立簿發諭各事，應限三個月內辦妥；至三個月月底所派之十員，每日在縣署會同辦公，身歷目睹，必已明晰，即應分遣赴本府所轄各他縣，會同各該縣照第一縣辦法，限於三個月內辦清，仍於分遣時各派候補官十員分隨學辦。至第二期三個月月底即可謂本省一府之事辦結。

一、第二期後應將隨同學辦之一百員，分遣本省內各他府所轄之縣，責成會同各該縣照辦。至三期三個月月底即可謂本省一省開辦之事辦結。

一、每縣至三個月辦結時，應將本縣四段內共有畝數若干，按每畝二百文應有錢糧若干，報明本府；由府詳呈上憲轉報戶部立案，以憑日後核對……

一、開辦之第一年一省之事辦清，即應將隨學歷辦之一百員，分赴附近五省照原省辦法，由各縣開辦；仍由該各省派遣候補人員隨同學習。如此辦理，至第二年底即有六省地方辦清。

一、第三年應將六省隨學歷辦之人員，分赴其餘十二省，隨同縣官一體照辦。至第三年底，十八省地方均已辦清……

一、此事原應責成各省督撫司道認真辦理；尤應由戶部隨時特派部員前往各省任擇數縣抽查

所辦事宜，以期各省辦法暨所立冊簿帳目號收等項，實得畫一之效。三年後自必日有把握，收數必可及四百兆之譜而有餘矣。

以上各條，爲赫氏清丈辦法之大略，並未見諸實行，茲舉各家批評如左，以見眼光之不同：

賈士毅批評云：「思慮精密，規畫周詳，實開近時議行清丈之先聲；惟期近效速，徵以國情，殊難辦到耳。」（註一）

金國珍之批評云：「（1）中國實際沒有十六萬方里，赫德係由憑空構

造。（2）每畝二百文，但田有高低，如何計算？（3）候補員無學識，不能勝任。

（4）三年之期太速，不切事理。但其計畫之精神，是否得當，一言以蔽之曰：計畫極是。據張之洞、張季直及其餘之外國人計算，皆以爲每年不下五萬萬

註一 賈士毅《國財政史》上册第二編一〇一頁。

兩，則其非絕對臆斷可知。田有高低，亦可設法補救。若以候補者不勝任，則

可設學校，以造就人才。若謂三年不足，則用四年或五年，亦無不可。」（註二）

二氏批評，賈以爲期近效速，加以懷疑；金則謂計畫極是，加以贊同，皆非中肯之論。吾人若從清丈觀點出發，就事論事，加以批評，則一言可以蔽之，曰：「赫德條陳本爲籌餉之計畫，非清丈之計畫；不過欲從田賦籌餉，防制漏稅，不得不附帶行清丈耳。」惟其爲籌餉計畫，故以田賦收數及四百兆之譜，爲最後之目的。惟其非清丈計畫，故政府不派人各處丈量，而任聽各業戶自行開報。質言之，實爲一取巧之計畫，故期以三年，而收速效。否則認真舉行清丈，姑弗論決非人民自行開報所能蔽事，卽以幅員遼闊之十八省而論，不特三年，卽三十年恐亦不能奏功。法國丈量製冊，從一八〇七年至一八五〇年方始完成，歷時四十二年，其他歐陸

註二 金國珍中國財政論二八——二九頁。

各國丈量 (Vermessung) 估價 (Bonifizierung) 亦往往歷時十餘年至數十年乃能成功。由是觀之，赫德條陳非認真之清丈辦法明矣。

民國以還，朝野人士，咸籌議清丈，惟雖有寶山、南通、崑山等縣試辦於先，經界局設立於後，然普行丈量，因政局分崩，迄未舉行。茲略舉顛末如左，以備參考。

寶山清丈，由於本邑士紳籌款試辦，頗著成績。其清丈章程，綜其要旨，約有十端：(一)按畝

丈量，無論糧多田少，田多糧少，皆以現丈田數為準，而更正其糧數。(二)丈器按照部頒弓尺，以五

尺爲步，二百四十步爲畝。(三)一圖丈畢後，另派丈生擇地複丈，人民並得申請覆丈，以昭信實。

(四)造冊，分造魚鱗冊、田形冊、區領戶冊、戶領區冊四種。(五)繪圖，分繪地形圖及一圖輿圖、一

廠輿圖、一邑輿圖四種。(六)立戶，悉用真實姓名，其舊戶名及堂名，一律廢除。(七)每戶各填

給方單一紙，以憑管業。(八)原田科則，確有考證者，仍照該田原則。(九)清丈竣後，特設一局，

整理田糧事務。(十)丈費分十次，隨忙漕帶收，每次每畝收錢十文，並收方單費每畝八十文。

由上舉十端，可見寶山清丈，只行丈量而已；至於原來科則，未予變更，所謂「估價」一部，尙未行也。惟清丈結果，因地爭訟可息，而田賦又可增加，故尙有成效。

民國三年十二月，經界局設立。頒布清丈辦法八條，（註一）然頒布以後，迄未實行，全同具文。四年春，經界局在京北之涿、良兩縣，試辦清丈，嗣以士紳疑慮，即行停辦。同年一月十三日，奉天新民縣人民亦反抗清丈。（註二）後財政部電令各省巡按使及財政廳，凡已行丈量者，慎重進行之；其未行丈量者，暫緩辦理。於是丈量田地之舉，遂以擱置矣。

自國民黨執政以來，對於土地問題，亦無若何貢獻；反之田賦附加稅繁重，清丈費亦爲附加稅之一，徒然巧立名目，爲貪暴政府聚斂之手段而已。國民政府

註一 見賈士毅《民國財政史第二編九二—九三頁。

註二 見中國年鑑第一回二十年來中國大事記。

建國大綱中，雖曾有左列規定（註一）

每縣開創自治之時，必須先規定全縣私有土地之價。其法由地主自報之。地方政府則照價徵稅，並可隨時照價收買……

然即此土地陳報之簡單辦法，亦未能切實施行，遑言清丈。二十年四月，內政部製定調查各縣轄境及耕地面積表式，舉行調查，然亦不過具文（註二）。但清丈費（或土地陳報費）一項，則已成爲大多數縣之田賦附加稅，據調查所及，列表如左：

江蘇各縣 每畝帶徵一角（江寧、江陰、泰縣等）或每兩帶徵〇·九一八八元（宜興）

浙江各縣 每兩或每石帶徵土地陳報費三角（松陽）（富陽等縣，稱土地專業費，每兩帶徵三角）。

註一 大綱第十條。

註二 見申報（滬）（民國二十二年）G一四頁。

廣東新會、台山、開平、恩平 土地陳報手續費 每畝十五元（註一）

清丈費（或土地陳報費）既如此增高，然土地之紊亂情形，絲毫未減：

（一）各縣賦額，沿襲已久，數百年來，雖物換星移，地主數易，然表面賦額，則永久不變。故承墾者應升之科而不升，報荒者應免之糧而不免，而舊定之額，又復完欠不齊，此其弊一。

（二）我國賦額，向沿用三等九則制度；但考其實際，則有至六十餘則八十餘則者，甚有至於百餘則者。任意分配，毫無標準，巧胥污吏，相緣爲奸。此其弊二。

（三）徵賦單位，以畝爲準，然畝有大畝小畝之別，弓旣不同，尺復紛歧，有同一之畝數，而實際之面積，相距甚遠者。且西北東北，情形不同，有以頃計者，以

註一 見拙著嶺南紀行經濟民生一節，戰國風半月刊第三卷第七期。

响計者，^{註一}亦有以方以繩計者。制度紛歧，漫無標準，此其弊三。

(四)田少糧多，田多糧少，爲吾國田賦常見之現象。故寶山清丈章程第一條，卽規定「無論糧多田少，田多糧少，皆以現丈田數爲準，而更正其糧數」。田旣不能作爲徵賦標準，於是弊端百出，此其病四。

(五)更有甚者，往往有田無糧，有糧無田；易言者，卽應納田賦之人而不納稅，不應納田賦之人而反須完糧。其所以致此之原因：

(1)長江兩岸，有所謂沙田，而江流激盪，往往沖刷此岸泥沙而挾以之他岸，於是江流或南或北，時有改變。原來有稅之田，被水沖去，但稅依然存在，是有稅無田；而他岸新漲之沙田，則有田而無稅矣。

(2)田地轉移之頃，——因買賣、典當、抵押、贈與、捐助、分併、繼承等，——往

註一 東三省田地單位，以响計算。

往土地所有權雖經轉移，而賦稅義務，則或因手續未清，或因鄉民愚昧，未曾辦理，以致仍歸舊有地主負擔者。於是在買者有田無稅，在賣者則有稅無田。

(六)至其極也，飛灑影射，匿糧跨畝，百弊叢生；至於官無可考之糧籍，吏有私藏之祕冊。吾國田制之敗壞，非清丈無以廓清積弊，而與民更始矣。

至於清丈之利，盡人皆知，約而舉之，可分左列各項：

(一)從此負擔平均，田制畫一，由無政府狀態而趨於有系統之制度。

(二)增加稅收。

(三)從此田賦可以確實。

(四)減少民間四至不清之爭訟。

(五)清丈之利，不特限於田賦方面；即在統計方面，內政方面（土地冊〔Grundbuch〕）亦不可不有丈量。

然清丈結果，不過明瞭土地之面積大小，及四至疆界而已；欲進一步得知地價，非在清丈以後更行估價（Bonierung）不可。在清丈未舉行之國家，估價更形困難，蓋清丈事業，非十餘年乃至數十年不辦，在清丈之初估定之地價，與清丈之末估定之地價，因貨幣購買力及物價平準之變化，往往大有出入，不可不加以注意。然無論如何，估價係就單別情形加以決定，優於三等九則之制遠矣。

吾國將來欲整頓田賦，清丈勢在必行，然必不可專以增加稅收爲目的，而行有名無實之清丈（如赫德氏條陳）；亦不可專恃土地陳報爲已足，而不舉行清丈。必也丈量與估價二者同時兼舉，方克有濟。至於土地清丈之技術問題，不妨留待專家解決；吾人於此所宜注意者，先在設立測量學校，養成清丈人才；然後用最新式之測繪，極準確之丈器，最後再由賦稅專家，適應地方情形，規定稅率。然後吾國數百年來田賦之積弊，方可一舉而廓清之也。

目前歐美各國所用測量方法，或用測量架（Messisch），（以一八七五年 Preitkaupis

Normal mensel apparat 爲最完全，德國參謀本部卽用以製圖，或採用更精確之「多角法」(Polygonal methode)，先顧慮高低彎曲，用三角法測定基本線(Basen)，畫成三角形；然後再合理的選擇各點，使其互相發生關係，製成種種三角形；最後所畫三角面積愈小，但三角形數目愈多，愈接近真正之地形，於是可得土地之正確面積。其所用之測量器，稱 Theodolite，爲測量水平面上角度之器，舊分三百六十度，新分四百度。參閱 Fuhrmann: Die Theodolite (Leipzig 1896)。

第四節 土地法與中國田賦之改革

由上節所論，中國田賦之現狀，紊亂已極；各省各縣，人自爲政，制度複雜之結果，幾於無制度可言。田賦之亟需改革整頓，盡人皆知。國民政府方面，亦有改革方案，是卽十九年六月三十日所頒布之土地法是也。該法頒布以後，國外土地改革運動家，如 Adolf Damaschke，亦有文字批評，^(註一)茲分述如左：

註一 見 Adolf Damaschke: "Zum Bodengesetz der Republik China vom 30. Juni 1920" nebst

seiner "Übersetzung des Gesetzes im "Jahrbuch der Bodenreform." Bd. 27, H. 1.

土地法係立法院起草，爲該院最得意法案之一；十九年六月三十日，經國民政府頒布（近又頒布施行細則），然迄未能實行。茲摘要錄之如左：

（1）土地稅全部爲地方稅；但中央地政機關，因整理土地，需用經費時，經國民政府之核准，得於土地稅收入項下，指撥其款額，以不超過稅款總額百分之十爲限（第二三三條）。

（2）土地稅照估定地價，按年徵收之（第二八四條）。本法所稱地價，分申報地價與估定地價二種。依本法聲請登記，所申報之土地價值，爲申報地價；依本法估計所得之土地價值，爲估定地價（第二三八條）。估計地價，應於同一地價區內之土地，參照其最近市價或其申報地價，或參照其最近市價及申報地價，爲總平均計算（第二四一條）。

（3）土地稅分左列二種徵收之：一、地價稅；二、土地增值稅。土地增值稅照土地增值之實數額計算，於土地所有權移轉，或於十五年屆滿土地所有

權無移轉時徵收之（第二八六條）。按前者爲直接增值稅（direkte Zuwachsteuer），後者爲間接增值稅（indirekte Zuwachsteuer）。

（4）地價稅稅率，爲比例法，因土地種類不同爲稅率各異：

市改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十至千分之二十爲稅率（第二九一條）。

市未改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十五至千分之三十爲稅率（第二九二條）。

市荒地之地價稅，以其估定地價數額千分之三十至千分之一百爲稅率（第二九三條）。

鄉改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十爲稅率（第二九四條）。

鄉未改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十二至千分之十五爲稅率（第二九五條）。

鄉荒地之地價稅，以其估定地價數額千分之十五至千分之一百爲稅率（第二九六條）。

（5）土地增值稅稅率，爲累進法，並爲分級徵收（Stufentarif），其規定如

左：（見第三〇九條）

土地增值之實數額，爲其原地價數額百分之五十或在百分之五十以內者，徵收其增值實數額

百分之二十；超過其原地價數額百分之五十者，就其未超過百分之五十部分，依前款規定，徵收百分之二十，就其已超過百分之五十部分，徵收其百分之四十。超過其原地價數額百分之一百者，除照前款規定分別徵收外，就其已超過百分之一百部分，徵收其百分之六十。超過其原地價數額百分之二百者，就其已超過百分之二百部分，徵收其百分之八十。超過其原地價數額百分之三百者，就其已超過百分之三百部分，完全徵收。

依此法律，蓋爲中國規定累進的增值稅之第一次。其思想，蓋導源於孫中山先生之平均地權主張，而孫氏平均地權之說，又導源於歐美社會政策及土地改良運動。依孫氏之主張，平均地權，當由『政府照地價收稅』與『照地價收買』，地價稅應值百抽一；——例如地價百元，抽稅一元；地價十萬元，抽稅一千元。——而土地增值則『完全歸爲公有』。(註一) 其理由爲：

註一 見民生主義第二講。

因為地價漲高，是由於社會改良和工商業進步……推到這種進步和改良的功勞，還是由衆人的力量經營而來的；所以由這種改良和進步之後，所漲高的地價，應該歸之大衆，不應該歸之私人所有。比方有一個地主，現在報一塊地價是一萬元，到幾十年之後，那塊地價漲到一百萬元，這個所漲高的九十九萬元，照我們的辦法，都收歸衆人公有，以酬衆人改良那塊地皮周圍的社會，和發達那塊地皮周圍的工商業之功勞。

這種把以後漲高的地價將歸衆人公有的辦法，纔是國民黨所主張的平均地權，纔是民生主義……

實則土地增值應歸公有之理論，自 Wagner (註1) 以來，所謂『講壇社會主義者』(Kathedersozialisten) 及土地改良運動一派，莫不主張之，不過手段方面，或選擇累進徵收，用漸進方法，收歸國有；或簡截了當，完全沒收，稍有不同耳。綜合

註1 A. Wagner: 'Die Abschaffung des privaten Grundbesitzes', Leipzig 1870; Paris:

'Rede über die Soziale Frage', Berlin 1872.

各派理由，不外左列各端：

(一) 土地爲一切生存之基礎，與其他經濟要素根本不同。土地既不能由人力製造，又不能運輸，故支配可以自由製造及自由運輸之價格原則，不能支配土地。職此之故，土地應視爲全體人民之公產，不得聽任個人作投機事業。

(二) 土地投機結果，必發生下列弊端：

(1) 農業、森林、礦產之土地，如任私人投機，必發生搾取、荒蕪諸弊，不能發揮其最高效用；

(2) 城市之中，因土地投機結果，當建築之土地而不建築，任其荒置，以待漲價；

(3) 土地投機結果，資本集中，住宅集中，操縱建築事業，轉輾剝削住客，甚有房租因操縱而上漲，但住宅仍供過於求（例如美國 St. Louis 城，在一九〇九年左右，有一萬一千所住宅鋪戶未能租出，但該處房租，反較芝加哥爲高）。

(註一)

(4) 土地投機結果，必引起地價飛漲，所謂“overcapitalization of land”現象。例如近郊之地，往往在投機者，或房產公司手中，原來價值，不過五十元至百元一畝，但投機者預料將來該地可以發達，即預先提高賣價至五百元乃至千元一畝，而該地實在價值，往往未及此數。結果眼光遲鈍之投機家，反而因此折本；美國之所謂“paper towns”——如 Columbus, Ohio, Tacoma, Everett, Birmingham & Ala.）——其地價暴跌之原因，蓋在乎此。^(註二)

(三) 土地增值，即非由於土地投機，而由於自然增值，亦當收歸國有。因土地價值之所以增加，由於國民經濟或社會進步關係，——例如交通發達，人

註一 見 Chicago Real Estate News (1909), p. 136.

註二 參閱 Scheffel: "The Taxation of Land Value," Boston and New York, 1916, pp. 368;

口增加；尤以市政府之設置，如開闢新區，添築馬路等，所關更鉅。——並非由於個人之勞力；在受者既爲不勞而獲，在一般租稅上又不易徵收，故應另設土地增值稅，以收歸公有。

故土地增值稅之應實行，在學理上已不成問題；所可研究者，爲實行時之步驟如何耳。孫中山先生主張完全沒收，在實際上不易即行；故土地法採取折中辦法，而行累進徵收。

土地法頒布後，德國土地改革運動家 Adolf Damaschke 曾作有專文批評，茲摘要介紹如左：（註一）

土地改革之真理，與其他一切真理相同，本極爲簡單。德國聯邦憲法，承認土地改革爲「德國人民之基本權利」，要求一種法律，規定對於一切民族生存基礎之土地，不得濫用；並使每一家庭，得

註一 該文蕭鐸譯爲中文，載東方雜誌第二十八卷第十號（譯李熙寬對吾國土地法之批評及管見），惟錯謬頗多，下略加更正。

有可保證的住所及工作處所。欲達到此目的，其重要方法如左：

(1) 原則上承認人民全體，爲其祖國土地之主人。

(2) 應認清土地之特性：土地與一切其他經濟要素，根本不同；既不能由人力製造，亦不能任意運輸。惟其如此，故支配可以自由製造與運輸的貨物的價格法則，不能支配土地。所以在立法上，行政上，土地應與其他一切可由勞力與投資製造的貨物根本分開。

(3) 地價應確定而隨時公布之。人人都須隨時知道，每人所利用的國家的一片土地，有多少價格。

(4) 此純粹地價，應爲徵稅之標準。每人所付予全體的（按即所付租稅），應與其從公有土地中所取得者相適合。

(5) 在此地價內，更應計算所增之值，此種增值，並非由於個人之勞力及投資而來，而是由於人口增加，及全體負擔之文化工作——如道路、廣場、交通設備等——進步所致。

(6) 已公布之地價，應同時即爲公平佃租之標準，因此在租地上之工作，纔得合理的收益。

(7) 國家或地方政府，如爲文化事業需要土地，則此地價應即爲公用徵收價格之標準。

(8) 此地價應即爲土地負債最高限度之標準，因土地本身之實際債務，決不能超過地價以上。凡超過此限度者，當全視爲個人的債務。〔*譯完全錯誤，蓋未能分清 Realbeihung (物的債務) 及 Personalschuld (人的債務) 二者。*〕

今由此立場出發，一考查本法如左：

(一) 本法第七條及十二條，規定此基本思想。

(二) 土地與改良物，應分別估價，規定於第二二八及二二九條之中。

(三) 第二三五、二三八至二四五條，論地價應確定及隨時公布之。惟有應注意者二點：

(1) 本法施行法中，應詳細清楚規定申報地價與估定地價之關係。否則似有兩種地價，相對並立：申報地價，似爲公用徵收之標準（參閱第三七六條）；而估定地價，則似爲徵稅之標準（第二八四條）。(2) 每塊地價，如能各別確定之，則更爲合理；因相鄰之土地價格，亦往往甚有差別。

例如一條交通與商業繁盛的街道，及鄰近之住宅街道，即大有不同。由本法若干規定看來，所謂

『地價區』似乎有『地價等級』的意義，包括同一地價的地土，而不問其位置及地點。但第二四〇條，則又規定『以同樣顏色標示同一地價區之土地』，似與『地價等級』意義互相衝突。此亦須於施行法中，詳細加以規定。

(四) 第二八三條，規定以純地價為徵稅標準；第二八一至二八二條規定土地種類，第二九一條至二九六條即依之分為數級稅率。於此應注意者凡二點：(1) 稅率分級確含有寓禁於徵之意。凡一切規避法律之企圖，不依法律利用土地或完全不加使用，當提高稅率，加以懲罰。一種合理的稅率分級，確可制止土地投機。(2) 依第三一一至三一六條之規定改良物徵稅法（按三一一條規定：『其最高稅率以不超過百分之五為限』，不採取分級原則），為此原則之例外。此種改良物，雖已較土地本身負擔為輕，但更進一步所當考慮者：是否以後對於改良物逐漸完全免稅，而相當提高純粹之地價稅以抵補之，更為得計。因合理的稅法，對於勞力及投資，不但不應懲罰，且更須加以獎勵纔對（蕭譯完全錯誤）。

(五) 第二八六至二八八條，並三〇五至三〇九條，規定土地增值稅。於此應注意者二點：

(1) 若能明白規定土地增值不勞而獲的部分，則稅率不妨極高；因徵收不勞而獲的增值，並無需勞力負擔。(2) 該法專依土地增值之百分率計算，徵收土地增值稅，似為未妥。例如小農以二十萬元出賣原價僅一千元之土地，便須依增值百分之百計算付稅；而大投機家以十五萬元出賣原價十萬元的土地，卻只須依百分之五十增值計算。但小農不勞而獲的只有一千元，而投機家則達五十萬元之多。所以須以百分率與所得絕對數聯合計算——如著名富有經驗的漢堡參議會所規定增值稅的辦法——方為妥帖。(註一)

〔(六)論地租；(七)論公用徵收之補償；(八)論土地負債之界限，皆從略。〕

從大體上看來，我只有為這新土地法，為中華民國政府祝福。倘能不久更有詳明適當的施行法，規定一切細則，則此法定能為復興中國國民經濟與重整財政的健全的基礎。

註一 漢堡市之增值稅，稅率依絕對數之大小而累進：增值自一千馬克至二千馬克者，徵百分之十；自二千馬克至三千馬克者，徵百分之十一；自三千馬克至四千馬克者，徵百分之十二；如此累進，至百分之八十為止。參閱 "Ein Weg aus

der Finanznot," Heft 71 der "Sozialen Zeitfragen."

譚麥熙克對於十九年六月三十日土地法之批評，大體上可謂恰當。惟氏建議不勞而獲之增值部分，應完全或大部分徵收，理論上自無問題；惟一入實際方面，則所謂土地增值，何者由於不勞而獲，何者由於勞力及投資而來，頗不易分開。至於建議徵收土地增值稅，不當專依土地增值之百分率計算，而當進一步顧慮增值之絕對數，可謂至爲恰當。不寧惟是，在土地增值之百分率及增值絕對數以外，兼應顧慮增值時間之久暫，如同一價值之土地，甲地在二年以內增值一倍，乙地在十年以內方始增值一倍，則對於甲地徵稅，自應較乙地爲重。由此觀之，土地增值稅累進稅率，至少須向三方面累進：

(一) 土地增值對於原價之百分率（即土地法所規定）

土地增值不過原價百分之五十者輕，超過原價百分之一百者重。

(二) 土地增值之絕對數（譚麥熙克之建議）

土地增值僅一千元者輕，達一萬元者重。

(三) 土地增值所經過之期間：

在一年以內增值一倍者重；在十年以內增值一倍者輕。

如此，土地增值稅之累進稅率，方兼顧各種情形，而合於租稅公平之原則。

然以上所規定者，所討論者，皆不過立法問題而已；有法而不能實行，則法律等於具文，故須更進一步，一問中國之實際情形。

自十九年六月三十日土地法頒布以來，地價稅及增值稅，迄未實行。蓋所謂地價，原有申報地價與估定地價二種；所謂土地陳報，至今猶未具體舉行；而估定地價之前提，一須丈量，二須估價，皆非十餘年莫辦。則土地法之等於具文，固其所宜。土地法之唯一效果，不過更名上忙爲第一期地價稅，下忙漕米爲第二期地價稅，徒然更名而不革實，所謂『換湯不換藥』，毫無補於實際也。

復次更論土地增值稅。按平均地權，制止土地投機，爲國民黨重要政綱之

一、亦即中山先生有力之遺教。然一考現在實際情形，國民黨執政以後，土地投機之風更甚；一因人口集中都市，二因資金向大都市聚集，土地投機遂一發而不可復制。更有甚者，國民黨之領袖，即日日背誦總理遺囑，靜默三分鐘之人，身爲提倡：言平均地權，則大都市之土地，日以集中於二三有力者之手；言制止投機，則上海（大華飯店！）乍浦，海州，新關商港（沿海灘大馬路一帶之地皮，早已爲當局均分），九龍，天津，漢口，南京等處，投機之風日甚。一方面高呼勵行總理遺教，一方面卽以身作則，推翻總理遺教。言行之背謬如此，無怪愈言治而國愈亂，愈求平而愈患不均也！

更進一步言之：土地投機實爲資本家賴以起家之出發點；吾國之制止土地投機與否，卽爲吾國是否步資本主義國家後塵之先決問題。何以言之？

據美國 Real Estate News (Chicago 1909, p. 70) 謂富翁中百分之八十

九，以土地投機起家；而百分之六十，則繼續土地投機事業。^(註二)按金錢資本之形成，視所得及財產之分配情形而定，所得及財產分配愈不公平，則金錢資本發展愈速。而所得大財產之重要來源，土地投機實居其一。^(註三)故土地投機，實爲私人大資本發達之重要前提，而爲促進資本主義發展之一重要推動力。在過去百餘年中，北美因經濟情形發展極速，地價飛漲至百倍乃至千餘倍以上，故爲土地投機之中心地點。試舉顯例以明之：

在美國土地投機史上，以 Astor 爲最著。John Jac. Astor 本爲德 Heidelberg 人，以一七八三年赴美，與印第安人通商，營度貨業。時美國獨立戰爭方罷，百業勃興，移民流入，與年俱增，故經濟情形發展極速。氏遂作土地投機，在紐約今日之商業中心 Manhattan 及 Wisconsin,

Missouri, Iowa 各地，購買大片土地。以紐約一地而論，自一八三〇年以至今日，地價漲至千餘倍

註一 見 Schafstl: The Taxation of Land Value. Boston and New York 1916, p. 37a.

註二 參閱 Sombart: Hochkapitalismus. München und Leipzig 1928, SS. 166—168.

以上。氏死於一八四八年，遺產達二千萬美金。其子 William B. Astor 繼承其業，從事土地投機，至其死時（一八七五）遺產已達美金一萬萬元。氏在紐約有房七百所，年入不貲。其後累世經營土地投機，新置土地，提高地租，至一八九二年，財產已達二萬二千五百萬元。及一九一二年，Astor 之財產，竟至美金四萬五千萬元，皆轉輾從土地投機得來者也。

此外美國之土地投機家，如 Golet（在紐約地產即有二萬萬元）Rhinelander（在紐約地產即有一萬萬元）Schemmhorn（地產亦多在 Manhattan）Longworth（在 Cincinnati 即有一萬萬元）及 Marshall Field 與 Leiter（Chicago 之百貨公司主人）皆其最著者。

總之美國土地投機之發達，與美國資本主義之盛行，不無連帶之關係。

今者在西歐北美，因經濟發展已至相當階段，土地投機已屬過去。今日從事地產及房產業者，多為股份公司，——如美之 Realty Corporations，德之 Terringesellschaften ——個人因從事土地投機而致暴富者，已屬罕觀。惟在中國，土地投機事業，則正在方興未艾，而地價暴漲之可能性，亦較他處為多。良以中國地

大物博，廣土衆民，國內市場因交通落後，未能發達；國外貿易因人口衆多，將來發展亦屬無限。故新闢商港，或新建公路鐵路，其附近地價即飛漲不已；而政府中人，即先著眼於此，試觀海州開港不久，因其爲中國中部鐵路系統之尾閭，沿海灘一帶之土地，即爲有力者私下分配殆盡，可證其餘。故吾人於此，須鄭重加以注意：吾國將來是否步資本主義後塵，造成貧富懸鉅之現象，促進私人大資本之發達，即在今日政府立法及實際政策，是否獎勵或制止土地投機爲斷。其所關於國民經濟之前途，蓋非淺鮮也。

第五節 結論——洋米麥進口稅問題

我國田賦之亟須整理，有如上述；而田賦積弊重重，制度紛歧，整頓時之困難橫生，亦在意想之中。故整頓田賦，實爲實際問題；而非理論問題；爲臨機應變之政策，而非拘泥不變之原則。雖然，欲改革田賦，必先有一定計畫，有一定方針，然

後方有步驟可循，而得以按步就班做去。本節所論，亦不過一種整頓田賦之計畫，——亦可視為救濟農村經濟之計畫，——不過就目前田賦紛亂狀況之下，欲求整頓改革，所必有之步驟，初非一成不變之原則也。

就前文所論而總結之，由博而約，由繁返簡，得結論如左：

(1) 吾國田賦現狀紛如亂絲，欲根本改革，非清丈不為功。

(2) 清丈而後，然後就各地經濟情形，分別估價，製定地價冊。(Wertkata-

ster) 為實行地價稅之根本。

(3) 土地增值稅之亟宜實行——尤以在都市之中為急務——以制止

土地投機，其說見前。至於土地增值稅率，宜兼顧土地增值對於原價之百分

率，土地增值之絕對數，及土地增值所經過之期間，累進徵收，茲不再贅。

然以上所論，不過為治本辦法，然清丈估價，編製稅冊 (Katastrierung) 非歷十

餘年乃至數十年不爲功——奧國在卡而第六時代，編製 Lombardei 之稅冊，（“censimento milanese”）歷時四十一年；法國在拿破崙時代着手編製稅冊，歷時四十八年（一八〇二——一八五〇）所費一萬五千萬法郎（一八〇七年以前費用，尙不在內）。奧國自一七九七年起，編製稅冊，至一八八一年方始完成，所費六千萬克郎。欲俟清丈估價，編製稅冊以後，再改革田賦，則『緩不濟急』，勢有所不能。吾國農村崩潰，迫在目前，田賦整頓，不容再緩。故在治本以外，又須有治標辦法，分論如左：

（1）對於田賦附加稅，應加以限制，初規定附加稅不得超過正稅，繼限制附加稅不得超過正稅百分之三十，以漸進的消滅之。蓋田賦既完全爲地方稅，除徵收費以外，原則上自不應再有所謂附加稅也。

（2）地方支出，亟宜加以限制；一切駢枝機關，閑散人員，皆宜裁併，以節政費。否則附加稅雖去，然地方政費，一切無着，亦非善法。

(3) 提高穀價，增加農民之收益，方可直接救濟農村之崩潰，而負擔目前之重稅。因農民收益，全在穀價，而穀價因洋米進口，年來慘跌一半以上，所得不足以償成本，無怪農村之破產也。然欲提高穀價，必先徵收洋米進口稅。按自近年以來，洋米進口日甚一日。以民國二十一年洋米進口之統計觀之：

來源地	名數	價值	金	單	位
安南	七、五七七、四六七	三四、二二、八六四			
緬甸	七、二七、二三四	三〇、六九一、九九一			
暹羅	六、四三七、四二八	二九、九六九、九四六			
香港	一、一四七、八一五	五、五三五、七七〇			
新嘉坡等處	五七、八八九	二六四、三八〇			
英屬印度	四一、六三八	一八三、九七四			
日本	三九、七二〇	二四八、八九三			
法屬東非洲	一六、八〇〇	六〇、一五二			
臺灣	一六、七五〇	七五、九三九			

至於小麥及麥粉，二十一年進口淨數達一五、〇八四、七三三擔，價值達四三、

朝鮮	七、二四九	四五、八七五
關東租借地	四、七九九	二八、五一六
荷屬東印度	三、七七七	一四、六〇五
廣州灣租借地	二、五五六	一一、四七六
菲律賓	九〇〇	三、六〇一
法屬中美洲	八四〇	三、三六〇
美國	八一三	四、三〇八
澳門	七〇二	三、五五一
錫蘭	五八八	二、四六九
俄國太平洋各口	五〇四	二、五二〇
其他各國	六、四八三	三〇、二九四
進口總數	二二、四九一、九四九	一〇一、三〇三、〇八四
復往外洋	五、三二〇	一九、〇九〇
進口淨數	一七、一七二、六三九	八二、二一三、九九四

九六八、七二〇金單位。中國號稱以農立國，然據二十一年海關中外貿易統

計年刊卷二（進出口貿易統計輯要），是年『雜糧、菓品、藥材、子仁、香料、菜蔬品』

——總可以農產品三字包括之——進口淨數，達海關金單位一萬八千九百八

十七萬（189,872,794）而諸項農產品輸入中，尤以洋米進口最爲可驚。夫以

豐收之年，而洋米暢銷若是，年年漏卮無底，又何怪農村之沒落耶？又以二十二

年而論，吾國糧食進口如左：

	擔	數價	值
米	穀	二二,四三三,〇九一	一五〇,二〇七,四一六元
小	麥	一七,七二六,二九六	八七,一四八,六五七元
麥	粉	三,一三三,三三二	二七,七五五,四〇八元
雜	糧	一,〇三二,七九一	九,二九一,九四三元
合	計		二七四,三〇三,四三四元

試以近五年來海關統計爲例，洋米進口之數增加如左：

一九一九（十八年）	一〇、八二〇、九五〇擔
一九三〇（十九年）	一九、八九一、一〇三擔
一九三一（二十年）	一〇、七四〇、八一〇擔
一九三二（二十一年）	二二、四八六、六三九擔
一九三三（二十二年）	二一、四三三、〇九一擔

夫以農立國之國家，而食米猶仰給外國，洋米進口，至占進口貨物第一位，既無工業輸出以爲抵補，又無大量農產品輸出（如東北未失前之大豆）以爲挽回，則其入超日趨嚴重，自屬意想中事。且近年以來，南洋各地橡皮業失敗，於是向之植橡皮樹者改而植稻。南洋地處熱帶，雨水豐富，稻田收成，一年中可至再至三，故產量多而成本廉，其傾銷之勢，決非本國米所可競爭。且仰光、西貢、新加坡等處米業組織強大，技術進步，運輸聯絡便利，有定貨者，朝發電而米船夕發，尤非本國米商所可幾及。故中國農業前途危機正大，非徵收洋米麥進口稅，對於本國

農業加以保護，不足挽回頹勢。陳必貺論蕪湖米業之救濟云（註一）。

諸政府立即增加洋米進口稅，其稅率必須按現行市價抽百分之三十。蓋現時蕪湖市價每石米平均價值六元，比之民國二十年以前之市價，相去甚遠。若以現時農村原價論之，則每石僅值四元稍強而已。因此農民苦不堪言。若洋米能抽入口稅百分之三十，則可使國米能提高價格每石有二元左右，同時仍可使國米銷路增加，而國內缺米地域之消費者亦不至增加甚高之負擔，充其量亦不過與二十年、十九年時代相等耳。

吾人以爲蕪湖一處如此，長江流域其他各處米業需要保護亦如此，卽黃河流域之麥業亦何獨不然。故洋米麥進口稅之亟須實行，至爲明顯。吾國今日之須實行農業關稅以保護本國農產，固盡人皆知者也。

二十二年冬，立法院議決洋米麥進口徵稅，規定外米每擔最高稅率二·五

註一 見陳必貺著蕪湖米業之實況與其救濟方法，載軍方雜誌三十一卷二號。

○金單位，穀一·五○金單位；洋麥每擔最高稅率一·二五金單位，最低免稅；麵粉每擔最高稅率二·五○金單位，最低免稅。但二十二年十二月財政部訓令，則僅規定洋米每擔一·○○金單位，穀每擔○·五○金單位，麥每擔○·三○金單位；麵粉每擔○·七五金單位；此外進口之大麥、蕎麥、玉蜀黍、小米、裸麥及其他雜糧，均一律按從價百分之十徵收，均於十二月十六日起實行。惟粵海、潮海、瓊海、梧州、龍州、南寧、廈門、閩海等關進口之米穀，因各該地民食關係，暫緩徵收。

洋米進口稅應爲從價稅抑從量稅，論者爭辯不一。立法院議決及財部公布之稅率，爲從量稅而非從價稅。另有人建議『請政府立即增加洋米進口稅，其稅率必須按現行市價抽百分之三十』，使國米提高價格，每石可增二元左右，則爲從價稅而非從量稅。茲分析從價稅與從量稅對於消費者及生產者（農民）之影響，舉物價漲時及物價落時爲例，以說明之：

(1) 物價漲時

從價稅	從量稅	從量稅輕 於從價稅
50+5=55	50+5=55	0
60+6=66	60+5=65	1
70+7=77	70+5=75	2
80+8=88	80+5=85	3
90+9=99	90+5=95	4
100+10=110	100+5=105	5

(不利於消費者)

(2) 物價落時

從價稅	從量稅	從價稅輕 於從量稅
50+5=55	50+5=55	0
40+4=44	40+5=45	1
30+3=33	30+5=35	2
20+2=22	20+5=25	3

(不能保護生產者)

由上舉二例，可得結論如左：

- (1) 在物價漲時，從價稅不利於消費者；因消費者之所得，未必比例增加。
 - (2) 在物價落時，從價稅雖有利於消費者；但物價跌落，購買力必增。
- (“fall in price increases ability to pay”) 故無須保護消費者。

(3) 在物價漲時，從價稅雖有利於生產者；但世界商場物價既高，外貨與國貨競爭未必有利，故不必保護生產者，而當採取從量稅以保護消費者。

(4) 在物價落時，從價稅隨物價之跌落而跌落，不能保護生產者，故當採取從量稅以保護生產者（洋米進口即其一例）。

總之：物價落時，從量稅較從價稅重；物價漲時，則從價稅徵稅較重。故物價愈漲，從量稅之保護效力愈少；物價愈跌，從量稅之保護效力愈大。但以農業而論，需要保護之時，在穀價跌落之時，故欲保護米業，以採從量稅為宜。

由此觀之，財政部之訓令，對於進口之大麥、蕎麥、玉蜀黍、小米、裸麥及其他雜糧，一律按從價百分之十徵收，不如改從量稅為宜。

復次，為稅率問題。吾國目前因穀價跌落，農村破產，故欲救濟農村，挽回穀

價，非重徵洋米及麥類進口稅——即提高農業保護關稅——不可。故立法院初規定洋米進口稅爲每擔二·五〇金單位，穀一·五〇金單位，洋麥一·二五金單位，麵粉二·五〇金單位。以二十三年三月十七日金單位行市（一九六·三四）核之，二·五〇金單位，合洋四元九角；一·五〇金單位，合洋二元九角四分；二·二五金單位，合洋二元四角五分。如此，洋米進口每擔須納關稅四元九角；易言之，國內米價每石（以百五十斤計）即可漲五六元以上。此雖規定爲最高稅率，然以當時穀價而論，每石不過六元左右，農民出賣原價，不過四元上下，實已跌至最低限度，不可不亟謀救濟。今財部改爲：

洋米 每擔一·〇〇金單位 一·九六元

穀 每擔〇·五〇金單位 〇·九八元

洋麥 每擔〇・三〇金單位 〇・五九元

麵粉 每擔〇・七五金單位 一・四七元

以當時穀價跌落之情形而論，此種稅率，顯然太低，不能收保護農業之效。故即使徵少許進口稅，亦不能多有影響於農產品價格。故至次年（二十三年）三月十日止，米價迄未有何等重要變動，每石所漲不過二三角上下，（註一）與保護農業之本意，相去尙遠也。

二十三年長江一帶大旱，秋收減色，故下半年各國輸入食糧，又復增加，計是年進口米穀，爲一二、五五三、三四九擔，減去出口一一三、〇二七擔後，淨進口爲一二、四四〇、三三三擔（上年度淨進口爲二一、三一五、三四五擔）。

註一 米價保護與保護關稅問題（載東方雜誌第三十一卷第九號）。

(註一) 於是米價高漲，至十六元以上（以海斛作準）。(註二) 乃財政當局於此時反有增高洋米進口稅之舉，衡以穀賤傷農，應保護生產者，穀貴害民，應保護消費者之原則，可謂適得其反。

由上研究所得，吾人提出結論如左：

- (1) 農產品進口稅，應一律改從價稅為從量稅。
- (2) 提高稅率，增進保護效率，但若米價高漲，則當減低稅率，以保護消費者。

註一 唐文愷民國二十三年米業之回顧（載社會經濟月報第二卷第二期）管轄海關統計冊公簿數按一·六五

四折合求得此數。

註二 據二十四年六月二十七日大公報，本年五個月來，洋米入口共達九、五六八、九八六公石，值國幣六四、九四

七三〇元，較上年同期增加一倍。

(3) 既以保護國內農業爲政策目的，則不當斷斷於稅收，即使徵收後洋米進口驟減，稅收短絀，亦當貫徹保護之目的。

(4) 閩、粵、桂對洋米進口，應一律徵收；對於國米進口，則當免徵。

如此，徵收洋米進口稅結果，方可保護本國農業，救濟農村。至於何時應保護消費者，何時應保護生產者，吾人以爲活動分級稅則 (sliding scale) 在以農立國之中國，正不妨一試也。

由上所論，一方面竭力減低地方支出，限制田賦附加稅，減輕農民負擔；他方面保護農業，提高農民收穫，使其能負擔租稅而得以養生送死，安居樂業，能如此，則農村經濟之復興，其庶幾乎？

第二章 營業稅

資料及參考書 關於營業稅之理論方面，可參考左列各書：

- (1) Karl Theodor Eberberg: Art. Gewerbesteuer. H. d. St. 3. Aufl. 4, S. 1084 ff.
- (2) von Heckel: Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwicklungsprozess der Modernen Personalbesteuerung in: Festschrift für Adolf Wagner, 1906, S. 107 ff.
- (3) H. Rhode: Die neue preussische Gewerbesteuer 1925, 1926. (Kommentar.)

至於資料方面，則有左列各種：

- (1) 營業稅案彙錄 二十三年財政會議參考資料之四(非賣品)。內分(一)營業稅法，(二)營業稅籌辦經過，(三)解釋法令，(四)營業稅各項統計表。
- (2) 十七年七月各省徵收營業稅大綱及二十年一月十日各省徵收營業稅大綱補充辦法。

(3) 二十年八月一日銀行業收益稅法。

(4) 大清會典事例卷二百四十五(戶部雜賦)。

(5) 擬改進現行營業稅并裁併一切雜稅改辦營業稅及確立稅收制度以謀地方財政之健全發展案(全國財政會議提案第二組乙字第十一號，劉奎度提出)。

(6) 請設法徵收外商營業稅以維華商營業而裕收入案(全國財政會議提案第二組乙字第十四號，山東財政廳提出)。

(7) 擬請修改營業稅法案(同上第二組乙字第十二號，浙江省政府財政廳提出)。

第一節 泛論

營業稅(Gewerbesteuer, taxes on trade) (註一)係後起收益稅之一種。租稅客體與稅源，即為營業之收益，納稅義務人即為營業之所有人。「營業」二字範圍之廣狹，在各國租稅立法中頗有出入。在普通所謂營業而外，或亦包括

礦業、銀行業、交通業、保險業、旅館及服務社在內。更有若干國家，資本雄厚之自由職業，亦認為營業之一。至於農業，則一般不包括在內。

租稅之標準，今昔不同。昔日多以營業地點之大小，在業人數之多寡，製造品之數量，或所用原料之多少，為徵稅之標誌。自十九世紀以來，營業愈分愈多，同時大企業發生，僅用外表之標誌，殊不足以達公平之分配。於是多以實在之收益（用自報方法），代估計之收益，此外或以固定資本、企業資本，或以所發工資總額，為納稅標準。例如一九二六年五月六日普魯士營業稅條例，其納稅標

註一 營業稅本發於德法，在英因所得稅發達，營業稅無專門名詞。或以為即 business tax，不知英文所謂 business tax 實即銷售稅（“The tax is based mainly on the sales of every business, and is closely

allied to the turnover tax—also a sales tax which has been so remarkably successful in Germany and in France”—Shirras）係間接稅而非直接稅。至於 Taxation of Corporations 則又指公司稅而非營業稅。惟 Taxes on Trade 則指營業稅（Shirras p.p. 454—455.）

準有三：

(1) 依照聯邦所得稅法所規定之收益，但不減去付息。

(2) 某企業永續的營業資本。

(3) 或由市政府議決，可以所付工資總額為標準。

其稅率規定如下：如以收益為標準，徵收收益百分之一、百分之二、五至百分之二（收益在三千六百馬克以上者）。如以資本為標準，則未超過一千二百馬克部分徵收千分之三分之一（第1條），已超過部分徵收千分之二分之一（第2條）。其企業資本不及四千八百馬克者，完全免稅。如以工資總額為標準，則徵收其千分之一。凡營業稅之徵收及稅收，皆歸市政府管理。

以今日（一九二五以後）德國各邦而論，納稅標準，可總分為五種：

(1) 固定資本與企業資本 Baden, Hessen.

(2) 收益能力（以純收益為標準）(Erttagstfähigkeit) Mecklenburg,

Braunschweig.

(3) 收益 Oldenburg, Anhalt, Schaumburg-Lippe, Württemberg.

(4) 聯合收益, 資本與工資 普魯士, 薩克森。

(5) 聯合收益與工資 漢堡。

* * *

營業稅係租稅系統由物的稅 (Realsteuer) 演進至人的稅 (Personalsteuer) 之過渡, 在租稅歷史上之地位, 異常重要。至於今日, 無論何國, 皆有類似營業稅性質之租稅。惟其地位, 視該國之租稅全體系統如何而定。如一國僅有純粹收益稅系統, 而無所得稅, 則營業稅徵收全部營業收益, 其地位自較重要 (如西班牙、葡萄牙、波蘭、保加利亞, 皆以營業稅為主稅)。如一國實行『收益的所得稅』 (Erlagsein-Kommensteuer), 營業稅不過其中之一部, 則其地位自不敵前者之重要 (如一九一七年以後之法國、比利時、羅馬尼亞)。至如一國已行一

般所得稅，本已徵所營業所得，則營業稅不過對於恆產所得之一種預先徵收，爲地方稅而非國稅，更失其重要之地位矣（如德國）。

至於中國，尙無一般所得稅。法人所得，亦並無公司所得稅以徵收之。故營業稅之在中國，更具有雙重意義：（一）爲由物的稅至人的稅之過渡，以漸進於所得稅；（二）爲公司所得稅之先驅。故營業稅辦理之得失，尤具有重大之關係也。

第二節 中國營業稅之沿革

中國之有營業稅，歷史尙淺。十七年七月，第一次全國財政會議開會於南京，議決『各省徵收營業稅大綱』九條。至二十年一月，中央實行裁釐，財部復

註一 參閱後所得稅一章。

將裁釐會所訂辦法大綱，略加修正，並另擬補充辦法十三條。中央以營業稅係屬初創，必須審慎周詳，方可推行盡利；其規定各業稅率及徵收程序，尤須注意於不擾民及不妨害商業發展兩點。當交由立法院另行議定營業稅法，於二十年六月十三日公布施行。新法與舊有徵收大綱及補充辦法規定各條，頗多變更，舊時規定，如與營業稅法有所抵觸者，自失其效力；因之各省市原訂章程，均經改訂，一律改稱章程。營業稅法之重要規定，摘錄如左：

(一)營業稅為地方收入，凡在各省及直隸行政院之市內營業者，除向中央繳納出廠稅之工廠或繳納收益稅之股份有限公司組織之銀行外，均應完納營業稅。(註一)

註一 浙江省政府及財政廳鑒於全國財政會議提出修改營業稅法案，要求「凡鹽、煤、油、棉紗、火柴等物，均不能因其已向中央完納其他稅款，而禁止地方政府向其徵收營業稅；至於中央原有類似營業稅性質之稅項，為分清界限起見，亦應一律歸地方統一辦理。」吾人從國民經濟立場，為減輕統稅壓迫下工商業成本起見，不能贊同此說。

前項所稱營業，謂以營利爲目的之一切事業，但農業不在此限（第一條）。

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

甲、以營業總收入爲標準者，徵收其千分之二至千分之十。

乙、以營業資本額爲標準者，徵收其千分之四至千分之二十。

丙、以營業純收益額爲標準者，其稅率如左：

一、純收益額不滿資本額百分之十五者，徵收純收益額百分之二至不滿百分之五。

二、純收益額合資本額百分之十五不滿百分之二十五者，徵收純收益額百分之五至不滿百分之七·五。

之七·五。

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

（三）營業稅以營業總收入額爲課稅標準時，其營業總收入額年計不滿

一千元者免稅；以營業資本額爲課稅標準時，其營業資本額不滿五百元者免稅；以營業純收益額爲課稅標準時，其營業純收益額不滿一百元者免稅（第五條）。

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

（五）營業稅不得徵收附加稅（第八條）。

（六）營業稅應由納稅者向徵收機關直接繳納，不得由他人承攬包辦（第九條）。

（七）各省市原有牙稅、當稅、屠宰稅及其他應依法取締，或寓禁於徵之營業稅，得暫照原有稅率，分別改徵營業稅（第十條）。

關於營業稅法之批評，營業稅法之規定，如能嚴格執行，大體上尙稱得體。

惟該法本身，尙有可磋商之點，列舉如左：

(1) 第四條乙項，規定『以營業資本額爲標準者，徵收其千分之四至千分之十』。此所謂營業資本，似僅指企業資本 (Betriebskapital) 而固定投資之資本 (Anlagekapital) 似不在內。但僅以流動資本爲納稅標準，而將在生產程序中占重要地位之固定資本 (其額可大於流動資本數倍) 棄置不顧，實欠公允。歐、美各國立法通例，如以資本額爲營業稅標準時，莫不分別企業資本與固定資本。

(2) 第六條規定：『中央政府及地方政府所辦之公有營業，免徵營業稅』，亦太嫌廣泛。按中國今日，尙無公司所得稅，營業稅當爲其前驅，而漸進於公司所得稅。今考歐西各國良規，公有營業免稅範圍，並不如此廣泛。一九二六年五月六日之普魯士營業稅條例，僅規定慈善及公益企業，可呈請免稅。一九二五年八月十日德國之公司所得稅法，亦規定除『供給公共利益之企業』

(Versorgungsbetriebe) (如自來水廠、瓦斯廠、電廠、公共交通業、海港設備等) 及執行公家權力之企業外，一切公法上之營利企業，皆有無限制之納稅義務。僅聯邦郵政、聯邦政府專利之事業、聯邦鐵路、聯邦銀行 (Reichsbank)、各邦銀行、各邦彩票事業、公營儲蓄銀行 (以業務限於儲蓄爲限)、公法上之保險機關 (以社員保險爲限)、以及屬於宗教、公益及慈善事業之社團，方享有免稅之特權。故無論如何，一切公營贏利事業，皆免徵營業稅，殊欠公允。其結果並無專利性質之公營企業，亦享有免稅權，則私人營業必難與之競爭。是不但不合公平原則，且與營業稅法之本意，亦不相符。

(3) 第十條規定：「各省原有牙稅、當稅、屠宰稅及其他應依法取締，或寓禁於徵之營業稅，得暫照原有稅率，分別改徵營業稅」。此種規定，不但不合營業稅原則，亦且難免「換湯不換藥」之譏。按既將牙稅、當稅、屠宰稅包含於營業稅法之中，認爲普通營業之一，則自當照普通稅率，澈底改徵營業稅。若認爲牙

稅、當稅、屠宰稅及其他應依法取締之營業稅，性質不同，含有寓禁於徵之意在內，則應製定特別營業稅法，以達到取締之目的。今不此之圖，一方面既認爲普通營業之一，他方面又得保持其原有稅率，是同一營業稅而有多種以上之稅率，其原則上自相矛盾，自不待言。

關於營業稅法之解釋 自營業稅法頒布以來，財部與各省市政府咨令往

還，關於法令，尤以何種營業應徵，何種營業免徵問題，——頗多解釋。二十三年三月二十三日，財政部咨各省市政府，解釋營業稅徵免辦法五項如左：

(一) 凡廠或公司，已納統稅者，各省不得再向其廠或公司徵收營業稅；但推銷販賣之商行店鋪，應仍徵營業稅。

(二) 凡專營鹽業，已由中央徵收鹽稅者，各省不得再向其徵收營業稅；但販賣雜品之商店，兼營零鹽者，應仍徵營業稅。

(三) 凡專營於酒業，已由中央徵收於酒牌照費者，各省不得再向其徵收

營業稅；但販賣物品之商店兼售菸酒者，應仍徵營業稅。

(四) 凡營業證應貼印花稅票，其資本在五百元以上者，每證一律貼用五角；其資本在五百元以下者，每證貼用一角。

(五) 凡交易所由中央徵收交易稅，各省不得徵收營業稅。
自後又屢用部咨及令，規定下列各業免徵營業稅：

(一) 自來水業及售水業。

(二) 煤油汽油公司及批發商店。

(三) 醫師醫院診所。

(四) 中國旅行社。

(五) 土布（有免徵營業稅標準五項，見營業稅案彙錄）。

(六) 有獎儲蓄會（因已徵收印花稅並另案直接課稅）。

(七) 麵粉廠收買小麥原料，專供本廠製粉之用，並無販賣行為者。

(八) 紗廠收買棉花原料，專供本廠紡織之用，並無販賣行為者。

(九) 合作社（以不以營利為目的之合作社為限）。

至於積極方面，則有二十年八月十日部咨，規定交易所經紀人應徵收營業稅，蓋「交易所經紀人一業，其營業以代客經理收取佣金為目的，與報關、經租等業，性質完全無異，自不得與已納中央特種稅捐之交易所，併為一談」。又二十一年中二月三日咨南京市政府，規定保險分公司及經理處徵收營業稅稅率，按照全年保險費額課稅千分之一。以上各種解釋，除煤油汽油公司及批發公司今日已無煤油特稅不應免徵營業稅，以及有獎儲蓄會全然為營利性質不應免徵營業稅外，大體上尙稱適宜。

營業稅之推行。二十年一月，中央實行裁釐後，省庫驟少鉅額之收入，不得不速籌抵補，於是通令各省，指定以營業稅為抵補裁釐損失之唯一稅收，督飭施行。首先開辦者有江蘇、浙江、安徽、福建、湖北等省，繼呈籌辦者有河南、河北、山東、

山西、湖南、陝西、綏遠、南京、北平、青島等市，已佔全國三分之二以上。其他江西因匪患關係，商業蕭條，舉辦較遲；上海因租界關係，情形較為複雜，市財政局雖疊次邀集商會代表參加討論，然尚須得租界當局同意，惟中國地界，則業已開辦營業稅。其他如廣東、廣西、雲南、貴州、四川、甘肅、寧夏、青海、新疆、察哈爾等省，或以時事多故，或因軍事當局割據，有已經開徵，而未將章程稅率，呈部核定者；有尚在徵收特種營業稅，而未曾依法舉辦合法之營業稅者。其已經開徵各省，據財部二十三年統計，當以浙江一省之收數為最旺，二十一年份總數已達五百餘萬元，較之二十一年份稅收，增加頗多。茲錄簡表如下：

類 別	二十一年份實收數	二十二年份實收數
普通營業稅	一、四四二、四五六元	二、〇三四、三四五元
牙行營業稅	二六、一三六〇	三二、一九九六
典當營業稅	八二、二八六	五八、三三五八
屠宰營業稅	六五五、五二三	五九一、八一八

種類營業稅	二、一六五、四九九	二、〇五九、八八一
共計	四、六〇七、一一四	五、〇五六、三九八

其次如山東二十一年份實收普通營業稅一百二十萬元，連牙、當、屠宰、油類、牲畜等營業稅，共計二百六十萬元。湖北二十一年份實收普通營業稅一百五十萬元，連牙、當、屠宰各稅共計將近二百萬元。其他各省之稅收，每年約在一百萬元以下，較之浙、魯、鄂三省，均有遜色。茲列表如左，以見二十一年份各省市營業稅收大概：

省市別	普通營業稅	牙行營業稅	典當營業稅	屠宰營業稅	其他營業稅	合計	附註
江蘇	五七,三三六	四三,三〇〇	一四,三三七	五七,三五〇		一五二,三二三	
浙江	一四三,四三六	三三,三〇〇	六,二六六	五五,五三三	二,五五五	二四一,〇九〇	其他營業稅項下係酒類營業稅
安徽	三六,七六六	一五,一八八	八,〇〇〇	三九,四三三		八〇,三八七	
河南	四九,五三三	六二,四四四		二七,三三三		一三九,三〇〇	
河北	六六,〇〇〇	二,七六一	四,六六六	八三,〇〇〇		一五六,四三三	
山東	一四三,四三六	三三,三〇〇	八,〇〇〇	四三,三三三	六,四〇〇	二三四,四六六	其他營業稅係油類及牲畜營業稅

江 西	三,九六三	三,九六三	三,九六三	三,九六三	三,九六三	三,九六三	牙行營業稅項下係牙當 營業稅其他營業稅項下 係牙當營業稅
湖 北	一,五七,七〇〇	一,五七,七〇〇	一,五七,七〇〇	一,五七,七〇〇	一,五七,七〇〇	一,五七,七〇〇	其他營業稅項下係牙帖 捐
湖 南	三,二一,〇〇〇	三,二一,〇〇〇	三,二一,〇〇〇	三,二一,〇〇〇	三,二一,〇〇〇	三,二一,〇〇〇	其他營業稅項下係牙帖 捐
福 建	一,一零七,四三三	一,一零七,四三三	一,一零七,四三三	一,一零七,四三三	一,一零七,四三三	一,一零七,四三三	其他營業稅項下係牙帖 捐
綏 遠	一,一六,六六五	一,一六,六六五	一,一六,六六五	一,一六,六六五	一,一六,六六五	一,一六,六六五	其他營業稅項下係各種 牌照及茶館業捐
南 京	三,〇,六六六	三,〇,六六六	三,〇,六六六	三,〇,六六六	三,〇,六六六	三,〇,六六六	其他營業稅項下係各種 牌照及茶館業捐
上 海	六,三三三	六,三三三	六,三三三	六,三三三	六,三三三	六,三三三	其他營業稅項下係各種 牌照及茶館業捐
北 平	一,〇〇,一〇〇	一,〇〇,一〇〇	一,〇〇,一〇〇	一,〇〇,一〇〇	一,〇〇,一〇〇	一,〇〇,一〇〇	其他營業稅項下係各種 牌照及茶館業捐
青 島	三,〇,三三三	三,〇,三三三	三,〇,三三三	三,〇,三三三	三,〇,三三三	三,〇,三三三	其他營業稅項下係各種 牌照及茶館業捐
總 計	九,〇三,三〇一	五,八二,八二五	二,四八,八二五	五,五五,八三三	三,三三,四七五	二,三二,一五五	

由上表觀之，表中所列十一省四市普通營業稅收入，不過九百四十萬元，而牙行營業稅收入，至五百十八萬元，屠宰營業稅收入，至五百十五萬元，典當營業稅收入，至百五十四萬元，其他營業稅收入，至三百三十五萬元。在全體營業稅收入中，普通營業稅所占不過百分之四〇。四，於此亦可見普通營業稅推行尙未廣

也。

至於稅率方面，則江蘇、浙江、安徽、河南、湖北各省及上海市，採三級制，湖北之稅率為最高，河南為最輕。福建、北平採五級制，青島六級制，綏遠、南京採七級制，山東八級制，河北九級制，湖南十一級制。茲列表如左：(註一)

省市	別級	數最	高	率最	低	率
江蘇	三		〇〇一〇			〇〇〇五
浙江	三		〇〇一〇			〇〇〇五
安徽	三		〇〇一五			〇〇〇五
河南	三		〇〇一〇			〇〇〇四
湖北	九		〇〇二〇			〇〇〇二
山東	八		〇〇二〇			〇〇〇二

註一 參閱營業稅案彙錄最近各省市普通營業稅稅率及收數表，該表級數方面，印刷頗有錯誤（少排一區最高數及最低數）。

青島	六	〇〇五〇	〇〇〇一
北平	五	〇〇一五	〇〇〇一
上海	三		
南京	七	〇〇〇三	〇〇〇一
綏遠	七	〇〇二〇	〇〇〇二
福建	五	〇〇二〇	〇〇〇二
湖南	一	〇〇二〇	〇〇〇一
湖北	三	〇〇二〇	〇〇〇五

徵收之方法

營業稅過去徵收方法，仍未能脫包稅（河北）及承辦（南京）舊習，現南京市已廢除商人承辦，改為直接徵收。然他處包稅陋習，為吾人調查所未及者，必尙甚多。此營業稅所亟應改革者也。

此外吾人所欲建議者，則外商營業亦應徵稅是也。按外人在中國內地營業，既受吾國政府之保護，自應擔負納稅義務，本不受任何條約之拘束。否則非惟負擔不平，有失中外商民一體待遇之旨，亦且影響華商營業，及新稅收入，違反

保護本國商人之原則矣。

第三節 牙稅典當稅屠宰稅及其他特種營業稅

吾國在實行營業稅以前，早已有類似營業稅性質之稅捐，其最普遍者，爲牙稅、當稅及屠宰稅。牙稅起源較古，當稅則創自清康熙三年，兩稅之中，概分帖費及年捐兩種，帖費近於牌照稅，而年捐則實爲營業稅性質。茲分別敘述如左：

(1) 牙稅(註一)

註一 於此當略考牙行之意義範圍及牙稅之起源。按牙古作「𠂔」字，與「互」字通(廣韻：互，俗作𠂔)。引伸作互市之意。劉道原云：「本稱互耶，主互市。」唐人書互爲𠂔，𠂔似牙字，因訛爲牙耳。」盛唐書史、通鑑傳互市耶，安祿山傳「麟山爲互市牙耶」，蓋爲後人添一牙字，今通鑑亦作互市牙耶。可見牙者，互市之意，牙稅本意，亦猶言商稅耳。後世凡設立行號，處於供求之間，代客買賣貨物，交互說合，以抽取用費者，謂之牙行。業者必先向官領取行帖，名曰牙帖，每年按帖繳納稅銀，謂之牙稅。故所謂牙行，實係作中間買賣之行家(略如貨物交易所之經紀人)，例如米行、鮮貨牙行、田地房產之牙稅是也。而所謂牙稅，實係一種特別營業稅，China Year Book 所謂「Commercial tax」或「Special Business Tax」，蓋皆指此。

沿革。清初於各省設牙帖之額，由藩司頒發牙帖而收其課，報部存案。至康熙初年，其弊漸著，其制愈濫。雍正十一年（一七三三）下諭整頓，不許州縣濫發牙帖，並爲定額，其原文云：

各省商牙雜稅，額設牙帖，俱由藩司衙門頒發，不許州縣濫給，所以防增添之弊。近聞各省牙帖，歲有增添，卽如各集場中，有雜貨小販向來無籍牙行者，今概行給帖；而市井奸牙，遂藉此把持抽分利息。是集場多一牙戶，卽商民多一苦累，著各省藩司因地制宜，著爲定額……

惟各省仍操給帖徵稅之權，而中央不能徵收。然中央往往爲地方定額，並規定稅例。（註一）後改牙帖皆由部發，各省按所給多寡，以其稅解部。其稅則約分三

註一 中央爲地方牙稅定額者，如乾隆二十二年議准，熱河廳徵收五行稅銀，每年以五千六百九十八兩五錢有奇，作爲定額；如有贏餘，僅收儘解，按年造報。

中央爲地方牙稅定稅率者，如乾隆五十七年覆准，安南開關通市，遠近商民，踴躍趨赴……自應設立牙行，爲貿易者平其市值。於宣化縣設立牙行十家，足資經理，名爲安南通市牙行，由藩司給帖承充，應納牙稅，照常稅之例，每年每行徵銀五兩，解司報撥。

等：上則納銀三兩，中則納銀二兩，下則納銀一兩；亦有減爲二兩、一兩、五錢者。(註一)

降及季世，牙稅愈濫。或期滿不換，或無照私開，輾轉牽引，互相影射，或一帖而分設多行，或一字而兼營數業。加以官商勾給，胥吏把持，帖捐年稅，半歸中飽，擾商極深，而稅收益寡。民國三年，財部電令各省按照本地情形，妥擬章程報部，以資整頓。四年九月，更擬定整頓大綱八條，(註二)規定如左：

- (一) 無帖私開，及前清舊帖未換新帖者，均勒令照章領帖。
- (二) 各牙紀前清舊帖，已換新帖，未繳帖捐者，應於五年分一律按等則補繳帖捐。

(三) 各牙紀常年稅則，應比較直隸現行稅率，切實加增。

(四) 牙帖營業年限，至多不得過十年；凡從前逾限之舊帖，概行取消，另行

註一 胡鈞中國財政史講義二百一十一頁。

註二 參閱賈士毅民國財政史第二編一〇二一—一〇三三頁。

繳費領帖。

(五) 帖捐稅率，亦以直隸爲適中之數；其各省定章，有超過者，悉仍其舊，不及者，應比較加增。

(六) 領帖換帖，應按帖費百分之二，徵收手數料。

(七) 各縣田地房產之牙紀，應改名爲官中，其繳捐領帖納稅等手續，悉照牙帖例辦理。

(八) 各項帖捐年稅，應專款存儲，解濟中央。

自此項大綱頒布後，各省章制略有變更，然等級稅率，仍異常紛歧。帖費等級，有分六等者（直隸、吉林、黑龍江、山東、陝西、四川、察哈爾等省區），有分五等者（湖南、熱河等省區），有分四等者（江蘇、安徽、新疆等省），有分三等或上、中、下三則者（京兆、河南、山西、江西、浙江、湖北、貴州、歸綏等省區），亦有分二等或上中二則者（奉天）。帖費最高達二千元（京兆長期整商之甲種），最低不過二十二

元（川邊偏僻縣治米糧帖二十元，各紙費二元，以藏元折合徵收）。至於常年稅則，亦有分爲六等者（直隸、吉林、山東、陝西、四川、察哈爾等省區），有分爲五等者（湖南、熱河），有分爲四等者（江蘇、安徽、新疆），有分爲三等或上、中、下三則者（河南、山西、江西、浙江、湖北、甘肅、歸綏），有分爲二等者（川邊），亦有徵帖費十分之一者（奉天）。其最高稅率，達二百元（吉林、山東），最低稅率，不過三元（山西），二元（川邊米糧帖）。又整頓大綱隱然以直隸爲標準，茲錄其帖費稅率，以例其餘。（註一）

（一）帖費 分爲六等：（一）三百元；（二）二百五十元；（三）二百元；（四）一百五十元；（五）一百二十元；（六）八十元。均於領帖或換帖時一次繳足，時效五年。

註一 根據賈士毅民國財政史第二編一〇四頁。

(2) 稅率 亦分六等：(一)一百六十元；(二)一百三十元；(三)一百元；(四)七十元；(五)四十元；(六)二十元。分兩期繳納之，滯納者按月遞加原額十分之一；兩月後再不繳納，則押追之。

牙稅收入，至為有限，據歷年度預算，牙稅稅收如左：

宣統四年	九五七、二八元
民國二年	六二一、〇〇三
民國三年	九四六、〇三九
民國五年	一、六八五、四八五
民國八年	二、六五一、四四一
民國十四年	三、五二二、四二二

至於實收數目，則民國六年為二、五六六、六六三元，七年度為二四六、五八一元，八年度為一、七五一、三六三元。(註一)

綜觀歷年收入，未有超過二百六十萬

註一 賈士毅民國續財政史第七編一〇五——一〇六頁。

元者，所補於國用甚小，然而擾商深矣。

現情。

國民政府成立以來，對於各省牙稅，屢思整頓。十七年七月，財政會

議在京開會，議決由省政府舉辦營業稅，其從前牙稅、當舖、一律歸入整理。二十年六月十三日營業稅法第十條，復規定『各省市原有牙稅，……得暫照原有稅率，分別改徵營業稅』。此種『換湯不換藥』之辦法，使積弊重重之牙稅，依然滋蔓，近年以來，各省雖有改變名稱者，然其所徵稅率，仍係沿用舊則，無多更改。至於稅收，則二十一年份各省市之收數如左：(註一)

蘇	江	482,240元
浙	261,360	
安	徽	145,148
河	南	611,424
河	北	2,726,259
山	東	330,285
江	西	36,980
湖	北	96,351
湖	南	60,788
福	建	270,816
綏	遠	4,171
南	京	2,636
北	平	173,335
總	計	5,181,825

註一 營業稅彙編最近各省市牙行營業稅稅率及收數表。

吾人關於牙稅之建議。今欲解決牙稅問題，必先問牙稅徵收之範圍，其與普通營業稅是否重覆；是否可保留成爲一種特別營業稅。按牙稅徵收之對象，限於牙行；易言之，即限於代客買賣貨物，作中間貿易以抽取佣金爲目的之行商。故普通營業僅納營業稅，而代客買賣之牙行始納牙稅。試舉實例以明之。

南京之牙行，多在城外，如水西門外之炭行，中華門外之米行是也。尤以米糧交易，經過牙行最多。京市米糧，十分之九乃由『船家』（即從河道運米來京求賣之船戶）及『鄉稍』（即由陸路運糧來京求賣之客商）供給。船家運米來京，即直接投於『河行』，（註一）請求介紹販賣，此種行家，即爲糧食交易之經紀人。河行接受負責兜賣後，即派夥送貨樣於市場米商集會之處兜賣；市場

註一 河行即糧食經紀行，專代客買賣，自爲居間者而向買賣雙方攫取佣金之一種營業。此種行家，在京市米業中，勢力頗爲雄厚，凡從河道運入本市之米糧，多經其手，故有河行之稱。全市計有八十六家。

中代表米鋪之「上行」，(註一)得悉貨色及行市後，即通告米店詢其是否需要進貨，如米鋪需要進貨，即通知上行代為購進。上行接受通知後，即與經紀者辦理交易，開清單據交與經紀者，然後經紀者持單向船家提貨，並請「斛行」(註二)過斛。貨品過斛之後，再由經紀者請「稍行」或「籬行」(註三)連同貨單運送於米鋪。米鋪點收貨品後，即發出收貨回單，由稍行或籬行帶交經紀人，翌日經紀人派夥赴米鋪收取貨款，然後轉交給船家，交易即告終結。販賣者倘係鄉稻，則

註一 上行亦為糧食經紀者，其職務介於行號米廠與錢米鋪之間，自己並無營業場所，僅由個人代表若干錢米鋪而奔走於米市場，探聽行市消息，代客進貨，領取津貼而為生活者，故亦可謂為糧食業中寄生階級，所謂「游行牙紀」是也。

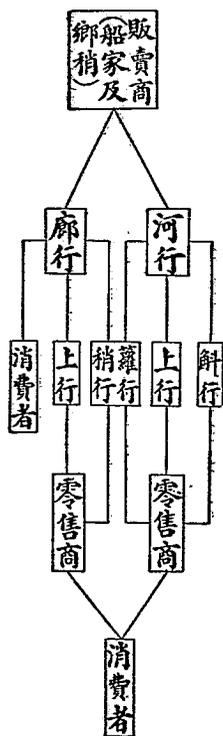
註二 斛行為京市特有之組織，為糧食買賣之樞衡者，創自清康熙十四年。凡糧食交易，必經斛行過斛，始可成交，蓋欲

使買賣雙方得其均平也。此制積久相承，成為世代相傳之職業，積弊甚深，市廛屢欲改革而不果。計在下開者有四十七戶，

冰漢西門二十戶，中華門六十一戶，通濟門十五戶。每一處之斛手，合組一兄弟會，現改稱斛行公會。

註三 此種行家，乃係代客運貨而取佣金之勞動階級所組織，糧食交易決定之後，皆由其運送成交。

交易程序稍變，凡鄉稍運來之稻米，多向「廊行」（註一）兜賣；廊行見貨後，即直接與鄉稍論價購進，不必經斛行過斛，僅由廊行店夥自斛，接收貨物，款貨兩訖。廊行購進貨後，或自設門市零售，或再經上行批發於零售者。試作圖表示交易程序如左：



由上舉南京米市之例觀之，可見米由販賣者至消費者之手，往往經過三四

註一 廊行亦糧食行之一，惟其性質與河行稍異，其業務除間有代客買賣而取佣金者外，即大批或零星購進，然後自行

批發或零售於消費者。此等行家多集於中華門外，凡從市外各地旱道來京求賣之米糧，多經其手，故稱廊行。

牙行及零售商。而牙行除稍、籬行未詳外，皆納有牙稅。例如據南京市管理斛行規則第五條，「斛行領得登記執照後，應即攜帶執照至財政局，依照徵收牙稅暫行章程，繳費領取牙行牌照，方許營業」。可見牙稅次數愈多，稅率愈高，轉嫁於消費者之負擔亦愈重。故吾人主張，牙行縱係特種營業，牙稅縱不能歸併於普通營業稅，亦應由國家製定牙行特種營業稅法，澄清積弊，減輕稅率，以期逐漸統一，而減輕消費者之負擔也。註二 此外遊行牙紀亟應廢除，以減免商民之負擔。

又最近各省市，有改革牙稅制度，訂定牙行營業稅徵收章程者，河北即其一例。該省於二十四年訂定章程，定七月一日起開始實行，並將前訂招商包稅辦法廢止。其重要規定如左：

註一 關於南京米市交易情形，參閱上海社會經濟調查所編南京糧食調查。

(一)牙行營業稅依左列標準徵收之：糧食、棉花、土布、繩、蓆、紙六種牙行，按經手成交價額千分之七；其餘各種牙行，按經手成交價額千分之二十（第三條）。

(二)牙行兼營數種牙行業務者，其營業稅應按成交貨物種類之價格，依前條之規定，分別計算彙總交納（第四條）。

(三)牙行應將經手成交貨物種類、價格於每月終了時清算一次，於次月十日前開具清單，連同應繳營業稅一併呈繳徵收機關，前項清單式樣由財政廳製定，轉發牙行遵照填寫（第五條）。

(四)牙行對於每月應繳稅款逾限十日以上不繳者，得加收應納稅額百分之五滯納金；逾限二十日以上者，得加收應納稅額百分之十滯納金；逾限三十日以上者，得加收應納稅額百分之十五滯納金，或停止其營業，仍追繳滯納

金及稅款。(第七條)(註一)

如能如此整頓，認真實行，並由一省市推及其他省市，則終勝於積久相承弊竇叢生之牙稅也。

(2) 當稅

沿革 當稅起源於清初，康熙三年題准，當鋪每年納銀五兩；大宛二縣上行店鋪，照當稅例，每年徵銀五兩。十五年覆准，京城上等行鋪，每年徵稅銀五兩；中等行鋪，每年徵稅銀二兩五錢。至雍正六年，始定直省各屬典當，均令布政司鈐印頒帖，交各州縣轉給輸稅，如有新開典當，報司給帖，於開設時增稅，無力停開者，即交帖免輸，是爲當帖之起源。乾隆四十一年，又規定直隸、江蘇、安徽、江西、浙江、福建、湖北、湖南、河南、山東、山西、陝西、甘肅、四川、廣東、廣西等省，每年每座稅銀五

註一 見中行月刊第十卷第五期財政欄。

兩，雲南每年每座稅銀四兩，貴州每年每座稅銀三兩，奉天每年每座稅銀二兩五錢。然此皆爲正稅，自後因海防籌餉，或因軍需集款，責令各當商於正稅外，每鋪領帖一張，另捐餉銀若干，謂之帖捐，地方各依慣例而抽收之。降及季世，稅捐愈重。光緒十一年奏准，湖北自軍興以後，各當舖蕩然無存，嗣經紳富湊集資本，開設質當舖，均未照章領帖納稅，應令各州縣查明境內質當舖若干座，無論城、鄉、市、鎮，資本大小，一律捐銀一百兩，遇閏加增銀八兩，按季呈繳，報解藩庫，另儲充餉，儻有情願領帖納稅者，即予免捐，以示區別。光緒十三年，因鄭工決口，需款甚鉅，戶部咨飭各當商按照應交稅銀數目，預完二十年之課，准其按年扣抵，如有歇業，即由接開之商，歸還舊商前墊，仍俟二十年後納稅。此種辦法，無異強制公債，蓋滿清政府向視鹽商、當商爲利藪，予取予求，無怪其然也。光緒二十三年，戶部復以當商取利較厚，稅額獨輕，奏請自是年起，每鋪按年納稅五十兩，其前在鄭工籌款案內，預完二十年課者，仍准按年扣除五兩，以扣清爲限。此清代當稅之沿革大略也。

民國以還，一仍舊制，財政部以各地情形不同，若必由部頒定劃一章程，通行各省，勢不可能，遂於三年三月，電飭各省體察本地情形，設法整頓，自訂章程，報部核准施行。北京政府時代，各省帖稅（或稱帖捐、帖費及註冊費），最高有五百元者（江蘇、湖南、四川），最低不過四兩者（陝西）。稅率有分等者，有不分等者，最高有至六百元者（廣東押店），最低不過二十四元者（新疆）。（註一）

當稅收入，據歷年度預算及實收，歷表如表：

預	算	
宣	統	四
一、二五、六一七元		
民	國	二
六九六、三九四		
民	國	三
六二〇、六一九		
民	國	五
七六八、九〇〇		

註一 廣東徵收與稅現行簡章第一項：『如係新開，照正餉加繳一倍；另繳新張照費大洋六十九元四毫五仙』。又下則小押一律年納餉銀八百元。

民國十四年	六九三、七三八
民國十四年	七三二、八二七

至於實收數目，則民六爲三一五四八四元，民七爲三五〇、八六八元，民八爲二六七、二五七元。可見在北京政府時代，當稅收入，每年不過三四十萬元之間，至爲有限。(註一)

現情。國民政府成立以來，對於當稅，屢思整頓。十七年七月財政會議，議決牙稅、當稅，一律歸入營業稅整理，營業稅法亦規定『各省市原有牙稅、當稅、屠宰稅……得暫照原有稅率，分別改徵營業稅』。故當稅積弊，仍未改革。二十二年十二月，財政部爲明瞭各省市當稅、牙稅情形起見，製定表式，分發各省市，令關於稅率及稅收，依式填報。據營業稅案彙錄，二十一年份各省市典當營業稅

註一 賈士毅民國續財政史第七編一〇七——一〇八頁。

(共十五省市)總計不過十五萬四千八百五十五元,其收入至爲有限。

吾人關於當稅之建議

典當業係吾國內地金融之調劑機關,與手工業及

農村經濟關係至爲密切。

近年以來,典業日漸衰落,倒閉時聞。其衰落原因,雖

有多端,然其要不外三端:

(一)農村經濟破產,當多贖少。

(二)金融枯竭,時感週轉不靈。

(三)苛捐雜稅之外,正稅亦與年俱增。

故今日欲救濟典當業,以維持社會金融之流通,必廢止當稅,或歸併入營業稅中,按營業稅法第四條丙項,以營業純收益額爲標準,徵收租稅,吾人所以如此建議

註一 參閱第一節二十一年份各省市營業稅收表。

註二 參閱感君伏我國今日之典當業(初稿)。

者，蓋今日有人主張以『架本』（即營業資本額）爲納稅標準，（註二）如架本五十萬元，照營業稅法規定，可徵至百分之二十，即一萬元。在此典當業紛紛倒閉之時，欲年徵以萬元之鉅款，必促其破產無疑（山西當舖改徵營業稅發生問題，原因亦在此）。故即欲改徵營業稅，亦當照純收益額計算，依純收益額合資本額之多寡，徵收其百分之二至百分之十（營業稅法第四條）。至於救濟一時

註一 全國財政會議專家會員劉奎庭，提議左列各點：

（一）當質業之常年稅，一律改辦營業稅，以牌照稅形式徵收之。

（二）當質業營業稅課稅標準，應依架本計算。

（三）當質業營業稅稅率之高低，以架本之多寡爲基礎。架本以五千元爲最低額，其稅率爲百分之十。架本超過五萬元時，其超過部分之稅率，每五萬元遞加千分之一；如超過不及五萬元時，亦以五萬元計算。但遞加之稅率，至多不得逾千分之十五。凡架本不逾五千元者爲質業（俗名押店），其稅率則爲千分之五。此種稅率規定，在今日典當業紛紛倒閉之時，必促其破產無疑。

之法，莫若廢止當稅，蓋銀行業今日既不納收益稅，又不納普通營業稅，則自不能專責典當業以重稅，使之日趨沒落。故吾人主張廢除當稅，以維持平民金融之流通，於地方財政上損失不甚大，而內地金融受益匪淺鮮也。

(3) 屠宰稅

沿革 大清會典事例，僅有牛、馬、豬、羊等項雜稅，不列屠宰稅，惟有所謂「牛豬門攤稅」者，跡近屠宰稅。乾、嘉以降，各省先後徵收牲畜稅，然僅徵貿易之牲畜，尙未徵屠宰之牲畜也。降及清季，新政繁興，地方當局，自由籌款，東南各省，始有屠宰稅。『其意以爲賦於消費奢侈之品，則貧民無累；切於日用飲食之密，則集款非艱』。(註一)不知肉類既不能目爲奢侈品，自屬於日用品，日用品徵稅，租稅原理上所當反對者也。民國以還，因仍舊制，四年一月，財部頒布屠宰稅簡章，始

註一 賈士毅民國財政史第一編二九八頁。

有統一之法規，其要如左：

(一) 屠宰稅以豬、牛、羊三種為限，豬每口，徵銀三角，牛一元，羊二角。但向徵之數，有超過者，仍各依其舊。(！)

(二) 前項稅額由屠宰完納，附收地方公益捐，不得超過正項之數。(！)

(三) 屠宰豬、牛、羊者，須先期赴徵收所，納稅領照。

五年十二月，又頒修正案十條，一方面以耕牛與農田有關，故免徵屠稅；他方面增加稅率，豬每頭四角，羊每頭三角。就徵收言，則牲畜稅西北較多於東南，而屠宰稅則東南較多於西北。茲就歷年度預算，列表如左。(註一)

年	別	畜	屠	宰	稅
宣統四年	年	一、三八七、九一七元			

註一 右表所列牲畜屠宰兩稅，近年預算各冊，大多皆包括於雜稅或雜捐之內，茲所列者，概為各省區載有專項者之數目。

民國十四年	—	三六三三〇〇八
民國八年	—	三、四三一、一八六
民國五年	一、二三五、三二二	二、七六七、一六〇
民國三年	六三三、一〇一	—
民國二年	三二一、四六七	—

至於屠宰稅實收數目，民國六年度不過七七九、四六九元，七年度不過六二四、八六八元，(註一)收入至爲有限。

現情。二十年六月十三日營業稅法，規定『各省市原有牙稅當稅屠宰稅，得暫照原有稅率，分別改徵營業稅』。此種規定，換湯不換藥，屠宰稅遂依舊保持積弊，未曾整頓。初屠宰稅與牲畜稅並稱，因其性質相類，故有合併整理之議。自二者皆劃歸地方，由各級地方政府徵收，由是屠宰稅與牲畜稅，遂分途並

註一 賈士毅民國續財政史第七編 一三三—一三四頁。

進，形成獨立之稅源。
稅率及收數表列左：

茲根據營業稅案彙錄，將二十一年份各省市屠宰營業稅

省 市 別	項 目			徵 收 數 目
	豬(每隻)	牛(每隻)	羊(每隻)	
江 蘇	〇·四			六五七、五九〇元
浙 江	〇·四	一	〇·三	六五五、五一三
安 徽	〇·四	〇·六	〇·三	三一九、三四二
河 南	〇·三	二	〇·二	二六七、一三一
河 北	〇·六	三	〇·四	八七三、〇六八
山 東				四一四、三四六
江 西				一三九、九一一
湖 北				二八三、八九八
湖 南				三〇二、六二九
福 建				五四六、六五一
綏 遠				八七〇、三六
南 京				六九、七九八

上海			104,573
北平	04	11	113,609
青島			97,733
總計			515,583

吾人關於屠宰稅之建議。屠宰一業，屬於普通營業，屠宰稅之對象，且為日常生活品，從租稅原理立論，本無設特稅之必要。前清末年，各省徒以屠宰稅易於徵收，遂紛紛舉辦；而營業稅法恐其廢止足以影響地方財政收入，故免強保留耳。應即照十七年七月全國裁釐委員會所定各省徵收營業稅大綱（其規定較營業稅法為合理）第七條之規定，^{（註一）}將屠宰稅廢止，改徵普通營業稅。至若各縣屠宰稅有由商人承辦者（如江寧自治實驗縣，由陳甘棠承辦），^{（註二）}有

註一 條文為「營業稅實行後，凡各省原有牙帖稅捐當稅捐屠宰稅等，以及其他與營業稅性質相同之捐稅，均應廢止。」

註二 二十四年七月五日南京中國日報。

由商人包稅者（如江寧各鎮，前由每鎮屠宰同業，每月包稅若干），則爲不當之尤，尤宜取締者也。

第三節 銀行業收益稅

營業稅法第一條，規定營業稅爲地方收入，除向中央繳納出廠稅之工廠，或繳納收益稅之股份有限公司組織之銀行外，均應完納營業稅。財政部根據此項規定，議舉辦銀行業收益稅。至二十年夏，財部以普通商店既徵營業稅，銀行一業自亦應徵收益稅，方爲公允。遂擬具銀行業收益稅法草案，提交立法院修正通過，於八月一日公布。其要如左：

（一）依營業稅法第一條之規定，凡股份有限公司組織之銀行，應完納收益稅（第一條）。

（二）收益稅稅率以純收益額爲標準，其稅率如左（第三條）：

一、純收益額不滿資本額百分之十五者，徵收其百分之五。

二、純收益額合資本額百分之十五至不滿百分之二十五者，徵收其百分之七·五。

三、純收益額合資本額百分之二十五至不滿百分之三十五者，徵收其百分之十。

四、純收益額合資本額百分之三十五以上者，徵收其百分之十五。

(三) 收益稅每半年徵收一次，於每半年度決算後徵收之（第四條）。

(四) 中央政府及地方政府設立之銀行，免徵收益稅；但官商合辦之銀行，不在此限（第五條）。

該法公布以後，曾引起各方面之批評，迄今因銀行業之阻力，未能實行。或以爲銀行業收益稅，較普通營業稅特重。在普通營業稅，純收益額合資本額百分之二十五以上者，徵收純收益額百分之七·五至百分之十，故其最高稅率，不過百分之十。今銀行業收益稅，則累進更進一步，純收益額合資本額百分之二十五至不滿百分之三十五者，雖亦徵收其百分之十，但純收益額合資本額百分之三

十五以上者，則徵收其百分之十五。此種稅率規定，重徵銀行業，而輕徵鉅額資本之大企業（如百貨公司），殊嫌不平。或以爲課稅範圍，祇及於股份有限公司之銀行，而不及無限公司、兩合公司、股份兩合公司之銀行，同係銀行，或徵或免，殊欠公平。即使有限公司之銀行照收益稅法課稅，無限公司、兩合公司、股份兩合公司之銀行照營業稅法徵稅，同一銀行，課稅方法各別，勢將羣相責難，終不能實行。

（註）實則今日銀行之趨勢，無不趨向股份有限公司之組織，所謂 "Aktienbank"。原爲新時代銀行之代表。如以無限公司、兩合公司、股份兩合公司之銀行，不納銀行業收益稅，而納普通營業稅，爲不公平，則不妨將此等銀行併入，或使之與錢莊，歸爲一類，另徵特種收益稅也。

總之吾人以爲中國稅制之大病，在無負擔能力者已呻吟於租稅重壓之下，

註一 實士校民國續財政史第一編五四六——五四七頁。

其負擔仍有加無已，而有負擔能力者反得免稅，對國家毫無直接負擔。最近數年來，百業凋敝，獨銀行業畸形發展，蒸蒸日上。其原因，自係金融集中都市，政府濫發公債，政府與銀行打成一片所致。而其他營業皆納營業稅，銀行則業務發達，既不納普通營業稅，又拒納銀行業收益稅，實為不公平之尤者。吾人之主張，銀行業應納收益稅，其稅率不妨高於普通營業稅。近聞所得稅行將實行，銀行業收益稅將併入所得稅徵收，註二亦無不可，要之銀行業負擔能力較大，自應較其他營業多納租稅，衡諸能力學說，為確切不移之原則耳。

第六節 交易所稅及交易稅

泛論 交易所為近代經濟之中心組織，係批發貿易，世界貿易及證券流通

註一 中行月刊二十四年五月份。

所不可少者，視其交易之範圍，有貨物交易所（*Warenbörse*）與證券交易所（*Effektenbörse*）之別。因交易所獲利甚厚，且往往有投機性質，故各國皆由政府加以監督，並徵收租稅。例如德國除一九二四年一度行交易所稅（*Börsensteuer*）外，又有交易所銷場稅（*Börsenumsatzsteuer*），前者近於營業稅性質，按交易所上場人數之多寡，每三個月徵收一次；後者屬於轉移稅系統，視成交數量之多寡，而徵收其百分之幾。又如日本亦有二稅，一為交易所營業稅，係對於交易所法人營業所課之稅，一為交易所交易稅，係對於交易所成交之經手費所課之稅。通觀各國成例，交易所有關係之稅，以轉移稅（即交易稅）為主，而營業稅（即交易所稅）不過為其副者也。

中國交易所稅及交易稅之沿革。我國之有交易所，據申報年鑑（民國二十二年），始於民國七年，北平證券交易所，實為其嚆矢。嗣上海證券物品交易所，成立於九年七月一日，上海華商紗布交易所，成立於十年七月一日，上海華商

金業交易所成立於十年十一月十三日，上海華商證券交易所成立於十一年，厥後寧波、濱江、天津、漢口等處相繼設立。然資本額最高不過五百萬元，規模尙小，其性質亦與歐、美各國之交易所未能盡同。北京政府嘗特派員駐滬，設立交易所，所監理官公署，並製定證券交易所課稅條例及交易所交易稅條例，前者係營業稅性質，後者係轉移稅性質。前者規定證券交易所每次結帳後，應就純利中提取百分之三，作為交易所稅。後者規定交易稅稅率，凡分四種（第一條）：

（一）地方公債證券或公司債券之買賣交易，（甲）屬於現期者，徵收萬分之零三；（乙）屬於定期買賣約期買賣者，徵收萬分之零六。

（二）有價證券之買賣交易，（甲）屬於現期買賣者，徵收萬分之一；（乙）屬於定期買賣約期買賣者，徵收萬分之二。

（三）金銀之買賣交易，（甲）屬於現期買賣者，徵收萬分之零二；（乙）屬於定期買賣約期買賣者，徵收萬分之零四。

(四) 商品之買賣交易，(甲) 屬於現期買賣者，徵收萬分之一；(乙) 屬於定期買賣、約期買賣者，徵收萬分之二。

(五) 國債證券之買賣交易，不課交易稅（第二條）。

此兩項條例大體，皆抄自日本，而日本又抄自德國，惟稅率較輕耳。當時雖有條例頒布，然商人紛紛抗議，終未果完全實行。

交易所稅及交易稅之現情。國民政府成立，曾頒布交易所稅條例九條，並派員充任監理官，金銀買賣稅率略重，商品證券買賣稅率略輕，而徵收之標準，則為經手費。該條例公布後，因軍事甫定，商業蕭條，上海交易所所以稅率較重，無力負擔，屢請減免。財部乃將原有條例，改為交易所稅條例，於十七年三月十九日修正公布。並廢除監理官，歸金融監理局統制。於是轉移稅性質之交易稅，一變而為營業稅性質之交易所稅，以每期結帳之贏餘總額為標準，其稅率如左（第二條）：

金額	稅率
一〇,〇〇〇元以下者	免
一〇,〇〇〇—五〇,〇〇〇	7.5%
五〇,〇〇〇—一〇〇,〇〇〇	10%
一〇〇,〇〇〇—一五〇,〇〇〇	12.5%
一五〇,〇〇〇—二〇〇,〇〇〇	15%
二〇〇,〇〇〇—二五〇,〇〇〇	17.5%
二五〇,〇〇〇—三〇〇,〇〇〇	20%
三〇〇,〇〇〇元以上者	25%

惟贏餘總額之計算，得扣除營業費。交易所稅由金融監理局徵解財政部核收
 (第四條)。自此條例實施以來，交易所稅稅收預算如左：

十九年度預算	一〇一,〇〇八元
二十年度預算	一〇一,〇〇八元
二十一年度預算	一,〇〇〇,〇〇〇
二十二年度實收	二五,二二〇

二十三年度預算	100,000
二十四年度預算	1,950,000 (交易所稅及交易稅)

二十四年二月初財部復有徵收交易稅之議，當提出徵收交易稅條例，雖經立法院通過，惟立委史維煥輩十一人，以為此法實行，雖可增加國庫收入，但決不能達到取締投機之目的，為兼籌並顧起見，聯名提議修正民國十八年國府公布之交易稅法。^(註一)當時關於稅率高低，頗多爭論，或為維持金交易稅本身營業起見，主張由財政部原定標金每條稅率一角，減低至七釐。^(註二)加以交易所經紀人為本身利害，肆意反對，財部遂於二月擬減低交易稅率，其原定稅率與減低

註一 二十四年二月二十五日南京中國日報。

註二 關於「正」的方面主張，參閱馬寅初對最近證券金融立法的說明（該文載二十四年二月份中央日報），關於

「反」的方面主張，參閱二十四年二月二十六日南京中國日報「財部某要員發表談話」。

稅率比較如左(註一)

(1) 有價證券	(原定) 萬分之一・二五	(減低) 萬分之一・一二五
(2) 標金	每條一角	七分五釐
(3) 棉花	每百擔九角	七角二分五釐
(4) 棉紗	每百包三元五角	三元〇七分五釐
(5) 麵粉	每千包七角	五角七分五釐
(6) 雜糧小麥黃豆紅糧	每千斤一元四角	一元二角七分五釐
(7) 豆餅	每千斤七角	五角五分
(8) 豆油	每百擔七角	六角

當由財政部咨送立法院,二月八日,該院復加修正,照審查修正案通過,其重要條文摘錄如左:

(1) 凡在交易所買賣有價證券或物品,悉依本條例之規定,徵收交易稅(第一條)。

註一 中央銀行月報第四卷第一號。

(2) 交易稅稅率定如左(第二條)。

(甲) 有價證券，按買賣約定價格徵收之，其價格內百圓以下之數，應按百圓計算。現貨交易不課稅。履行交易之期限，在七日以內者，徵萬分之〇·四；在七日以外者，徵萬分之〇·七。

(乙) 標金每條(三一二·五〇公分，成色九七八)，徵國幣七釐(一)。

(丙) 棉花每百擔，徵國幣四角五分。

(丁) 棉紗每百包，徵國幣一元七角五分。

(戊) 麪粉每千包，徵國幣三角五分。

(己) 雜糧、小麥、黃豆、紅糧，每車徵國幣三角五分；

豆餅每千斤，徵國幣二角；

豆油每百擔，徵國幣二角。

(3) 交易稅由交易所於買賣成交時，按第二條規定稅率，責成原經紀人向買賣行為當事人附帶各徵半數，交付於交易所，會同轉解。如經紀人不為

附徵交付，或交付不足額，交易所應負責代繳（第三條）。

該條例頒布，因交易所經紀人反對，暫緩至七月一日施行。綜觀交易稅條例，視財政部原案減輕甚多，如棉花、棉紗、麪粉，皆稅率減半，豆餅、豆油，則由七角減至二角，有價證券由萬分之一·二五減至萬分之〇·四及〇·七，而減低最甚者，厥爲標金，由每條一角減至七釐。故財政部交易稅可收四百餘萬之預算，不能實現。二十四年度總預算中，交易所稅及交易稅，合爲一百九十五萬元，視二十三年度預算交易所稅十萬元，交易稅稅收預算約爲一百八十萬元左右，所補於國計亦至有限也。

吾人關於交易所稅及交易稅之建議。吾人以爲交易所稅係營業稅性質，所徵收者爲經紀人，原則上不妨較普通營業稅爲重；交易稅係轉移稅性質，所徵收者爲財產轉移之程序，負擔之者係買賣行爲當事人，原則上不妨較輕。況當今經濟凋敝，金融恐慌嚴重之時，立法院修正之交易稅條例，大體尙稱適宜。惟

將來經濟返入常態後，稅率即當提高，尤以標金交易，出入最大，每條僅徵國幣七釐，僅合百萬分之七，殊無以取締投機而保持稅率均衡，是亟須改正者也。(註一)

第七節 礦稅及漁稅

礦稅沿革。吾國礦稅，至明季而極重，閹宦四出，浮收苛擾，所謂『山川極少金銀氣，誅斂何殊花石綱』，可見流毒之深。(註二)清代礦課，屬於雜賦，分金銀課，

註一 據二十四年三月二十五日南京中國日報載，財政部爲嚴行防止投機買賣，及穩定市面金融起見，對立法院通過

之稅率，尙覺過輕，不足以防徵杜漸，故復擬具意見，重行釐訂，呈由中政會交立法院復議。聞此次財部修正案內容，證券部分

可否徵稅，標金稅率，照立法院通過者，係照毛佣金十分之一，每條徵七釐；惟以交易稅各類物價比例，標金所徵最輕，擬照從價核算，擬酌予增加；其餘除雜糧因有關農工食品，稅率從輕徵收外，棉紗等類，均照毛佣金十分之一，略予增加，以重稅收云。

註二 清張篤慶明季詠史詩。

銅、鐵、錫、鉛礦課，及水銀、硃砂、雄黃礦課。(註二) 清初銀礦、銅礦，以雲南爲最多，其他四川、廣西、廣東、湖南各省，亦往往有銅礦。其稅率，或二八收課（貴州、四川），或三分收課（四川建昌鎮），或每銅百斤收課十斤（貴州大定府），或每百斤抽課十五斤（廣西恭城縣屬山斗岡銅礦）。鐵礦以四川、廣東、廣西、福建、雲南爲多，稅率或每百斤收課二十斤，每稅鐵一斤，變價銀二分（四川）；或鐵鑪一座，年收鐵稅銀十兩。（廣西）錫礦惟雲南蒙自、廣西賀縣有之，其賀縣錫礦，竹籠一條，每月抽稅錫八斤，水溝一條，月抽稅錫五斤，湖口每月抽稅錫三斤。鉛礦以貴州、雲南、山西、湖南、陝西、四川爲多，或二八收課（貴州），或每百斤抽課鉛十斤（雲南），或每百斤收課十五斤（廣西恭城）。至於稅收，嘉慶十七年普爲定額，惟俱係實物，極少金錢，如四川省自康熙二十三年起，至二十五年止，共收稅鐵

註二 詳閱大清會典事例卷二百四十三、四十四。

萬一千六百餘斤，照每斤二分之時價變賣，報部充餉是也。

水銀硃砂雄黃礦課，以貴州爲最多，廣西、湖南次之。舊例，貴州省額徵開州用砂廠，水銀一千二百六十九斤，遇閏加一百三十三斤有奇；婺川縣、婺川廠，徵水銀一百六十九斤有奇，均照時價變賣存庫，造冊報部。嗣後歷代對於新開各廠，皆有定額，惟全國稅收若干，則莫得而考焉。

清季與辦實業，內外奏請開礦之案甚多，以漠河金礦、開平萍鄉煤礦、大冶鐵礦爲最著，開採之礦，均遵定章繳納稅款。民國以來，商民開礦愈多，亦均按時納稅。三年三月，頒布礦業條例，後又頒布統稅暫行簡章。當時礦稅凡分三種：

(一) 爲北京政府時代農商部徵收之礦區稅，係按礦區畝數計算，其稅率定爲探礦每年每畝徵洋三角或一角五分，如爲探礦，無論何種礦質，一律徵洋五分。
(註二) (二) 爲財政廳徵收之礦產稅，係按出產地平均市價計算，凡金、銀、銅、鐵、

註一 礦業條例第七十九條。

公司報運噸數，核定應納統稅之額，其稅額核定標準，爲每噸市價百分之五（第三條）。

(二) 納稅以後，由財政部發給免納稅捐執照，除礦區、礦稅、鐵捐等稅，海關出口正稅，五十里內常關稅及船料，並京師落地稅，仍照章繳納外，所有沿途釐金，五十里外之常關稅，內地及邊陸各常關稅，並雜捐，均一律免徵（第四條）。惟北京政府時代，號令不行，省自爲政，除礦區稅統稅由礦業依法繳納外，礦產稅至爲紛歧，輕重減免，均不一致。此礦稅沿革大略也。

礦稅現情 國民政府成立，先於十六年擬定礦稅暫行條例草案十四條，以爲劃一區產兩稅之準備。二十一年一月二十三日，又修正公布礦業法，其關於礦稅一章（第六章）規定如左：

- (一) 礦稅分礦區稅、礦產稅二種，由礦業權者分別繳納（第九十一條）。
- (二) 礦區稅爲地面租稅以外之稅，其稅率如左：

一 探礦區每公畝按年納國幣一分；砂礦在河底者，每河道長十公尺，按年納國幣一分。

二 探礦區每公畝或河道每長十公尺，自開辦起五年內按年納國幣二分，自第六年起按年納國幣五分（第九十二條）。

（三）礦產稅按照礦產物價格，納百分之二至百分之十。礦產物價格，以出產地附近市場之平均市價為標準，由實業部財政部按照省主管官署報告，會同核定之（第九十三條）。

（四）礦區稅每年分二期，於一月、七月繳納；礦產稅依照實際產額，約計市價，按月繳納。惟實際上則於核定平均市價後，逐年清結，年終繳納之（第十四條）。

自二十年裁釐以後，財部以歲入銳減，應從速推行礦稅，以裕稅收，故另草擬礦產稅條例草案，規定第一類之礦產物（錫、鉛等）照價格納百分之二，第二類之礦產物（金、銀、銅、鐵、銻等）納百分之五，第三類之礦產物（金剛石等）納百分之

十。嗣以礦業法礦產稅稅率，經立法院修正為百分之二至百分之十，故礦產稅條例，無復頒布必要。此外財政部為整理稅收起見，另定值百抽五之煤礦稅，由部派員就礦徵收，先在安徽之烈山、山東之中興、魯大等煤礦施行，逐漸推行各處。茲就歷年度財政報告書及預算概算，比較礦稅實收如左：

十七年度實收	九〇、一八二、一九元
十八年度概算	九八六、二二一
十九年度概算	五八六、一一九
二十年度預算	一、〇七一、二八八
二十一年度概算	二、一四四、四六〇
二十二年實收	一、六一九、九五八、九三
二十三年預算	二、七二四、九七九
二十四年度預算	三、八七三、二二四

吾人對於礦稅之建議，礦稅劃為國稅，在歐西各國，有例可援，如英國是也。

良以礦業之發達與否，關係一國實業匪淺，決非地方利益所得支配。故無論礦區稅、礦產稅，皆宜切實統一，由中央徵收；北京政府時代地方徵收礦產稅及省自爲政之惡例，應竭力糾正。再礦業法既有礦產稅稅率由百分之二至百分之十之規定，似不必另立煤礦稅，且煤係人生日用品，稅率宜輕，似以規定百分之二爲宜。蓋稅制宜簡，徵收機關宜集中，行政效率宜改進，然後稅收方可增加也。

漁課沿革

清初魚課，尙無沿海、內地之分。

大清會典事例（卷二百四十

五）詳載各省額徵魚課，最多者達七千七百四十兩一錢四分（廣東），最低者不過二十一兩八錢（貴州），歲入至爲有限。其徵收方法，有按漁票者，如乾隆二十七年議准，盛京金州城額徵漁票四百九十四張，每張每年稅銀五錢，改爲實設漁票三百二十二張，額徵魚課一百六十一兩。又有按網計者，如乾隆二十九年議准，吉林伯都訥地方魚網十八張，每網一張，徵稅銀二十兩，是也。

降及清季，分內河漁稅及沿海漁稅。

光緒三十年，江督奏准由江浙兩省各

撥銀二萬五千兩，合組江浙漁業公司，購置漁輪，以爲捕魚及護洋之用，一面又代進口漁船報關，而徵收其冰鮮魚稅及事業稅。嗣後公司停閉，公司職員組織之江浙漁會，除將官股償還外，獨樹一幟，呈請北京政府立案，未邀批准，於是引起該會產業歸官歸民之爭。後經浙省當局取消江浙漁會，改辦江浙漁業事務局。及國民政府奠都南京，由財政部改組江浙漁業事務局，徵收江浙沿海各區進口冰鮮魚稅。此沿海漁業稅之沿革也。(註一)

沿海漁業稅之現情 十七年七月，公布江浙漁業事務局章程，規定左列各要點：

(一) 江浙漁業事務局成立後，其管轄區域內，舊有鮮魚類之釐金、省稅、統捐、雜捐等，概由江浙兩省政府劃出，改歸該局徵收漁稅(第一條)。

註一 參閱賈士毅《民國權衡財政史》第二編五三三頁。

- (一) 該局徵收漁稅，以外海所產鮮魚及鮮水產動物爲限（第二條）。
- (二) 漁稅稅率，照估價值百抽二·五，概就漁行或漁船徵收（第三條）。
- (四) 徵收漁稅，以鮮魚及鮮水產動物滿足一百斤，爲徵稅起算數，不及此數，及肩挑負販者，概不徵稅（第五條）。

(五) 凡已經該局徵收之鮮魚鮮水產動物，運往他處時，除海關稅外，在江浙兩省境內徵收機關，驗明稅單，即便放行，概不重徵（第八條）。

該稅徵稅範圍，不過限於江蘇、浙江二省，其徵稅地點，在江蘇爲上海、寶山、崇明、東台、鹽城、阜寧、東海、灌雲、贛榆等九縣，在浙江爲鄞縣、鎮海、定海、臨海、永嘉、平陽、玉環等七縣。至於稅收，據歷年概算、預算及報告書可考者，列舉如左：

十七年度預算	一九〇,〇〇〇元
十八年度預算	一五一,七〇〇元

但該局全年開支，亦須十五萬元左右，收支僅能相抵，徒爲沿海漁戶生計之累，且

徵漁業稅以後，仍須納關稅，適足以助張他國漁業之競爭。故政府二十年三月二十八日，明令公布，裁撤漁業稅，並聲明以後無論何項機關，不得另立名目，徵收此項稅捐。財部奉令後，亦將江浙漁業事務局撤銷。此亦差強人意之一舉也。

B. 消費稅系統

第二章 關稅

資料及參考書 關於關稅之一般的研究，可參考左列各書：

(1) T. E. G. Gregory: "Tariffs: A Study in Method." London 1921. 本書關於製定關稅稅則之手續、方法、稅率之規定，以及報復、互惠、差別稅則等技術問題，討論甚詳，為稅務學校最佳之參考書。

(2) J. Gruntzel: "System der Handelspolitik." 3. Aufl., Wien 1928. SS. 223-401. 本書原為商業政策之體系，惟其中對於關稅政策之理論，各國關稅之歷史、現狀，以及各種稅則、稅率，皆有深刻之研究。堪為研究關稅問題之藍本。

(3) 朱倅著『戰後各國關稅政策之趨勢』，載東方雜誌二十八卷。

(4) 朱倅著『農業保護關稅問題』，(東方雜誌第三十一卷第九號)。

至於中國關稅問題方面，其重要參考書如左：

(5) 賈士毅關稅與國權，民國十八年十二月初版，上海商務印書館發行。本書凡分四編：

(一)關稅沿革；(二)關稅特質；(三)海關組織；(四)關稅制度；而以補遺殿後。第四編爲最詳，可作資料或檔案彙編觀。

(6) 馬寅初中國關稅問題 (商務百科小叢書)。

(7) 武培幹中國關稅問題 (商務新時代史地叢書)。

資料方面，自以海關造冊處歷年關冊及報告書，與歷年公布稅則，爲最可靠之材料。茲根據頒布時日先後，列舉如左：

(1) 歷年海關報告冊。以一九三二年爲例，內容如左：

The Trade of China, 1932.

Volume I: Report, with Revenue, Treasure, and Shipping Tables.

Volume II: Foreign Trade: Abstract of Import and Export Statistics.

(進出口貿易統計輯要)

Volume III: Foreign Trade: Analysis of Imports. (進口貨物類編)

Volume IV: Foreign Trade: Analysis of Exports. (出口貨物類編)

Volume V: Domestic Trade: Analysis of Interport Movement of Chinese Produce. (國內貿易十貨轉口統計)

(2) 國立中央研究院社會科學研究所專刊第四號：『六十五年來中國國際貿易統計』楊端六、侯厚培等編，二十年出版。所謂六十五年來，係指從同治三年（一八六四）至民國十七年（一九二八），有圖有表，為研究中國關稅問題最便利之材料。

(3) 'Tariff Revision in 1918 and 1922' by Mr. Clarence S. K. Chow. (China Year Book, 1923, pp. 518-525.)

(4) 朱悛著：『一九二八年國民政府修改不平等條約之成績與批評』，載東方雜誌二十六卷。

本篇討論一九二八年關稅條約頗詳，並亦及關稅自主後之第一次稅則。

(5) 歷年海關進口稅及出口稅稅則：

a. 道光二十三年議定通商進口稅則。

道光二十三年議定通商出口稅則。

b. 咸豐八年修改通商進口稅則。

咸豐八年修改通商出口稅則。

c. 光緒二十八年進口稅則。

d. 通商進口稅則善後章程。

e. 中華民國七年修改進口稅則。

f. 中華民國十一年修改進口稅則。

g. 中華民國十七年十二月七日公布海關進口稅則。

h. 中華民國十九年十二月二十九日公布海關進口稅則。

i. 中華民國二十年五月七日公布海關出口稅則。(註一)

以上並見上海中國銀行總管理處調查部出版最近中國對外貿易統計圖解(1912-1930)

(附歷年海關稅則)本書由唐有壬、張肖梅、蔡致通等編，二十年十二月初版，二十四年更有續編出版。

j. 二十二年五月二十二日公布修正國定進口稅則(國際貿易導報第三種，非賣品，二十二年六月十五日出版)。

k. 二十三年六月三十日公布國定進口稅則(載工商半月刊第六卷第十四號)。

l. 二十四年六月二十五日修正出口稅則(載同月大公報)。

(9) Guide of the Export Tariff (1931) and Classification of Returns. (New issue:

註一 亦載工商半月刊(二十年五月六月號)。

June 1933. Previous issue cancelled.) printed and published at the Statistical

Department of the Inspectorate General of Customs, Shanghai 1933.

第一節 關稅泛論

關稅 (Custom, Zölle) 係通過稅之一種，於貨物輸入、輸出或過境時徵收之。

關稅之初，係規費性質 (Gebührencharakter) 於利用道路、橋梁、商港設備時徵收之，而為對於一切保護指導之報酬。直至中古之時，其徵收並不在邊境，而於內地重要商業及交通孔道，設關置卡執行之。稅之高低，亦全以地方的與財政的需要為準，至於貨物之係輸入、輸出或係通過，概所不問。

此種規費性質，於歐洲各國古代租稅立法中，猶可見其痕跡。英國關稅本名 *zoll*，指一切通過稅而言，但後世則專指內地消費稅，而別以 *Custom* 一字名邊境關稅。在普魯士，所謂 *Altkaise*

原指一般商稅而言，爲城市所徵之稅，與鄉村之稅對立。一八一八年五月十六日普魯士關稅立法，始對於外貨輸入徵稅關稅 (Zoll)，作爲 *Akte* 之附加稅，無論城市鄉村，皆須徵收。奧國亦自一七七五年七月十五日女皇 *Maria Theresia* 關稅法令起，始根本分開內地通過稅 (*Mautabgaben*) 與關稅 (*Zölle*)。前者係指一切運輸利用道路、河渠、橋梁時所納之稅而言；後者則專指貨物輸入、輸出及過境時所納之稅——卽現代所謂關稅。

至於今日關稅之意義，則逐漸演進而來，爲一種邊境稅 (*Grenzabgabe*)。其徵收限於對外貿易，故於貨物越境時行之。但此邊境稅性質之關稅，須有種種前提：第一，須有一統一之關稅區域 (*Zollgebiet*)，易言之，卽國內關稅完全取消，而成立一統一的有共同關稅壁壘的經濟區域。第二，關稅政策，不僅以財政收入爲目的，且進一步以商業政策爲依歸。此種近代之關稅，最早實現於英國。至於法國，在 *Colbert* 時代，已有廢除內地關稅而成立統一的關稅區之計畫，作爲重商主義政策之基礎；但直至一七九一年八月二十二日立法，始完成之。一

八三三年，德國成立關稅同盟（Zollverein），爲統一關稅之先聲；及一八七一年聯邦帝國成立，始完全實現。奧國關稅統一，以一七七五年七月十五日女皇 Maria Theresia 所頒布之關稅法令爲第一步，該法令規定下奧地利及波希米各省——工業最發達之區——先成立一關稅同盟；嗣後各省先後加入；至一八五〇年，奧亦聯合爲一關稅區域。及一九一九年聖日耳曼和約簽訂，奧、匈帝國瓦解，又分裂爲數獨立關稅區域。意大利始以一八五九年政治統一，取消內國關稅；一八六一年六月十七日關稅法，已完全建築在統一關稅區域之上。瑞士因憲法二十四條之規定，關稅徵收權屬於聯邦政府；一切各邦之水陸稅關，道路、橋梁捐及其他規費等，皆完全廢除。一八七四年五月二十九日憲法修改，關稅行政更趨於中央集權。故無論在單一國家或聯邦國家，關稅爲邊境稅，係對外商業政策之重要武器，而其徵收權屬於中央或聯邦政府，蓋已爲確定不移之原則。

雖然內地關稅 (Binnenzölle) 或常關稅，至今日仍有保存者。三十年前，

土耳其本國商港由海上來之貨物，須與外國貨物同納百分之八進口稅；一九〇二年，內地關稅減低之百分之二，旋即完全取消。巴西各省之間亦有內地關稅，一九〇四年五月二十九日立法始取消之。

至於中國內地關稅，則釐金雖已廢除，但內地常關，五十里以外常關仍有存在者；至五十里以內常關，則因條約關係，同為外債擔保，歸海關管理，更未能廢除。其他各省之穀物令，頒布頻頻，其影響亦等於常關稅。請闢專節論之。

關稅之在今日，雖以實行商業政策為重要目的，但財政上之利害關係，亦未能完全放棄不問。故無論何國，關稅多少含有財政的與商業政策的雙重性質，愈注重一方面，即不得不愈忽略他方面。其為商業政策之武器者，為保護關稅 (Schutzzölle)；其為財政政策之手段者，為財政關稅 (Finanzzölle)。

所謂財政關稅者，進口稅之稅率，全以財政收入為依歸，其主要目的，在增加

關稅稅收及國家收入。其貨物對象，往往爲本國不能生產，必須由外國輸入，故無所施其保護政策者。此種貨物，凡分兩類：（一）不加製造即可直接消費者。所謂『殖民地商品』（Kolonialwaren）——帝國主義下之名辭——如咖啡、茶、可可、菸、香料等皆屬之。以中國而論，則對於咖啡、錫蘭茶（更有保護本國茶業意義）、可可、菸、沙丁魚等，皆不妨徵以財政關稅。（二）爲工業原料而須加工製造者，如棉花、麻、膠皮等是。現代財政關稅，往往祇行於前者；因經濟政策之原則，在獎勵工業，使得順利進行，故對於原料進口，不當加以重稅。

在歐洲各國，徵收財政關稅之貨物，其種類及範圍，頗不一致。例如北歐諸國，對於米及南方水果（香蕉、檸檬、橘、波羅蜜……）徵以財政關稅；但在南歐，則以保護農業爲立場，徵以保護關稅。此外酒類（啤酒、葡萄酒、白蘭蒂酒）及煤油，——因煤油亦爲國內徵稅品——亦往往爲財政關稅之對象。但徵收財政關稅之時，爲保護國內同類生產品起見，亦常有保護政策意義在內。例如北歐諸國徵收南方水果，同時即以保護本國果業，徵收米即所以保護本國麥業；我國應徵收錫蘭茶，即所

以保護本國茶業是也。

財政關稅之稅率，因所徵收之對象多爲奢侈品，故不妨甚高，而不妨礙一般之生活程度。但在今日，物質生活增進，故即在貧苦之家庭中，此類貨物亦不可少。如英之於茶，德之於咖啡，意、法之於可可，皆是。至於菸、酒、香料，皆不妨加以重稅；在菸酒公賣之國家，且有禁止其輸入者。

財政關稅之實行於工業原料方面，在今日歐美各國，已成例外。惟法國在歷史上，因財政困難，曾一度實行之。當普法戰爭（一八七〇）以後，法財政竭蹶，爲增加國家收入起見，對於一八六〇年來不徵關稅之絲、羊毛、棉花、亞麻、火麻、木料、含油之種子等，一概徵收從價稅百分之二十。但同時亦提高製造品之進口稅率，並用『對於實際輸出商品發還已徵內國消費稅』之方法（所謂 *No. II restitution*）以保護本國工業，而獎勵輸出。然對於輸出商品發還已徵之內國消費稅，不能到處實行，於是國會中激烈辯論之結果，採用折衷辦法。一八七

四年，因關稅收入並未如期增加，遂取消原料關稅。今日對於原料徵稅，已成例外。意大利對於棉花進口，雖徵關稅，但對於其他紡織原料，則不徵稅。故在工業國家，對於原料進口，以不徵稅為原則。惟中國關稅政策，則正與此相反；財政關稅，亦實行於工業原料方面，惟以增加關稅收入為目的。其詳請於下節討論之。

所謂保護關稅者，其徵收進口稅之目的，在保護本國生產，抑制外國競爭，而保全內國之商場，使國內工業得以繁榮。視其所保護之生產為農業抑為工業，又可分為兩類：即農業保護關稅與工業保護關稅是也。

農業保護關稅，為對外貿易政策中較後起之問題。因保護關稅理論初起之時，——如 Friedrich List 之主張——其目的在保護幼稚工業，否則自由競爭之結果，決不能使本國幼稚工業戰勝他國先進工業，而維持發展。至於農業，

則到處皆爲文化之已經過的階段，^(註二)無所用其保護政策。故在保護關稅運動之始，一般以爲保護農業與工業政策不能相容；因實行農業保護關稅結果，提高本國生活程度，因而增高國內工業之成本，與保護工業政策正相衝突。故在歐洲各國關稅政策史中，往往有可注意之現象：農民多主張自由貿易，而工業則要求保護政策。

但自美國糧食輸入歐洲，引起劇烈之競爭後，情形完全改變。美國自十九世紀中葉以來，糧產激增，一八四九年所產之麥尙不過一萬萬 bushels，至一八四四年激增至五萬一千二百萬，超過五倍以上。加以糧業輸出組織進步，運費低廉，於是在歐洲市場上，占絕對優勢。美國麥產成本極低，歐洲農業不能與之競爭。例如一八八四年各國每 bushel 麥價折合美金後，其差別如左：

註一 Friedrich List 之經濟階段學說，先有農業，次有農業工業，然後有農工商業並盛之國民經濟，知當時之英國是。

英	一·〇八	奧匈	〇·九六
法	一·二二	美	〇·六五
德	一·〇五		

美國糧食傾銷，首當其衝者厥為英國。於是英國市場上，不但他國糧食絕跡，即英國本國農業，亦不能與之競爭。美國在英糧食輸入統計中，在一八四六至一八五〇年尚不過占百分之六·二，至一八七八年即暴增至百分之五八·二。法國因有保護關稅，且農業向占優勢，尚有相當抵抗能力。至於德國，即深受其影響，而引起所謂農業運動 (Agrarbewegung)。但歐洲其他糧食輸出國家，亦極蒙不利。與匈帝國首先失去德國商場，而俄國與多腦河流域諸邦，向之主要糧食輸出國，其國際貿易亦深受打擊。在此種種情形之下，各國先後要求保護農業，與工業要求保護政策正復相同。其與我國今日因穀價跌落而徵洋米進口稅，先後如出一轍。

農業保護關稅對於穀價之影響如何，爲最多爭論之問題。關於此問題之答覆，可分析論之：

(1) 假如一國非輸入糧食不可，則穀價因關稅之增加而增加。

(2) 假如該國自有發展之農業，則情形又當分別而論：

(a) 在豐收之年成，對於糧食進口徵收關稅，歸輸出國負擔；

(b) 在歉收之年成，對於糧食進口徵收關稅，歸輸入國負擔。

(3) 當穀價高時（歉收），不得不有賴於外國輸入；於是本國消費者在付高價以外，尚須負擔全部關稅。

(4) 當穀價低時（豐收），外國糧食進口，則關稅往往由外商負擔。

(5) 保護農業結果，國內地價上漲，但受其利者，爲當時之地主；至於日後之買主，則更須付高價方能購買土地。

故農業保護關稅之利益，視特殊情形而異，乃爲相對的，而非絕對的。

農業保護關稅中最饒興趣之問題，厥爲『活動分級稅則』（gleitende

Zollskala; sliding-scale duty）問題。^{（註1）} 該稅則之目的，在使關稅可以自動

上下，適應外來穀價，而穩定國內之穀價。其稅率可爲從價，亦可爲從量，其中心意義，厥爲關稅可因物價上落而自動變化。例如物價上漲，因昂貴不利於消費者，故關稅宜依物價之上漲而下落；更如物價下落，因價廉不利於生產者，故關稅宜依物價之下落而提高，以穩定物價，而保護生產者。此外更可規定關稅上下之最高限度及最低限度，以示對於消費者及生產者之極度保護。對於消費者之保護，以關稅降至最低限度爲止；對於生產者之保護，以關稅提至最高限度爲止。但完全自由輸入或絕對禁止輸入，亦有同樣之效果。如此物價不致過昂或

註1 關於活動分級稅則之主要參考書，見 Gregory 及 Gruntzal 著，外田參照 Diehl: "Über die Frage

der Einführung beweglicher Getreidezölle," in J. N. S., III, F. XIX., p. 503 et seq. 及 Henningsen

"Die gleitende Skala für Getreidezölle," (No. 99 of the Probleme der Weltwirtschaft, Jena 1912.)

過低，而消費者及生產者，同受其利益。

活動分級稅則，最初行於英國。當十八世紀之末，英糧食輸入已屬可觀，對於本國農業，不得不加以保護。於是於一七九一年，實行農業保護關稅。凡洋麥進口，當國內麥價每 quarter (註一) 值五十五先令時，僅徵關稅半先令；麥價如落至五十四至五十先令，則徵關稅二先令半；麥價五十先令以下，則加徵至二十四先令半，——幾等於禁止進口。但此後數年間，麥價並未如此跌落，故高級關稅並未實行。一八〇四年，因英地主之要求，又提高農業保護關稅，最低稅率（半先令）在麥價每 Q. 六十六先令時，方始實行；麥價如在六十三至六十六先令之間，徵關稅二先令半；在六十三先令以下，則徵二十四先令半。一八一五年，又改爲麥價在八十先令時，方行最低稅率。至一八二八年，始造成一系統的分

註一 一 quarter 等於八 bushels。

級稅則，其與一八四二年 Paul 減輕之分級稅則比較如下：(註一)

穀價	一八二八稅則	一八四二稅則
五一(先令以下)	三六(先令)(辨七)	二五(先令)
五一	三六 八	二四
五二	三五 八	二三
五三	三四 八	二二
五四	三三 八	二一
五五	三二 八	二〇
五六	三一 八	一九
五七	三〇 八	一八
五八	二九 八	一七
五九	二八 八	一六

註一 Gruntzki: System der Handelspolitik 二八六頁所列之表一八四二稅則從二十先令起，實誤。今從

Gregory Tariffs, p. 185 更正

六〇	二七	一五
六一	二六	一四
六二	二五	一三
六三	二四	一二
六四	二三	一一
六五	二二	一〇
六六	二一	九
六七	二〇	八
六八	一八	七
六九	一六	六
七〇	一三	五
七一	一〇	四
七二	六	三
七三	二	二
七三(先令以上)	一	一

及自由貿易運動興起，廢除農業保護關稅，活動分級稅則，亦同時取消。英以

一八四九年二月一日，規定麥每Q.徵稅一先令；至一八六三年又減至三辨士，及一八六九年七月一日，則並此三辨士亦完全取消，糧食進口完全自由矣。

在英國以外，他國亦有行活動分級稅則者。法以一八一九年七月十六日法律，分國內爲三區：如穀價在第一區爲二十三法郎，第二區爲二十一法郎，第三區爲十九法郎，則每公石 (hectolitre) 除固定稅則外，——外船來者，徵一·二五法郎；本國船來者，徵〇·二五法郎，——再徵附加關稅一法郎。如物價下落，則每落一法郎加徵一法郎附加稅。如第一區落至二十，第二區落至十八，第三區落至十六，則禁止糧食進口。一八二二年，更重分爲四區，而提高禁止糧食進口之價格，但穀價上漲，並未如期實現。此外比利時亦以一八三四年七月三十一日法律，實行活動分級稅則於農業關稅。

歐戰前後，活動分級稅則問題，又重行討論，德國 Harm 及 Henningsen (“Die gleitende Skala für Getreidezölle”) 主張重行活動分級稅則，而 Dielt

(“Eine neue Verteidigung der beweglichen Getreidezölle” J. N. S., iii.

F, 102 Bd., p. 94, et seq.) 則嚴格批評之。戰後奧國以一九二四年九月五

日實行活動農業保護關稅（每百公斤徵稅〇・二五至四金克郎），捷克繼之，但不久又皆廢止。

一般主張活動分級稅則之理由，可分二組：

(1) 按物價平準而上下其稅則，可以關稅高低抵消物價上落，而避免物價之過劇變化。因物價高漲，關稅降低，則輸入必增，結果物價又得其平。反之物價跌落，關稅提高，以限制輸入，則物價又可漸漲，而回復原狀。故在活動分級稅則之下，物價變化無固定稅則下之劇。因在固定稅則之下，不為從價，即為從量。如為從價稅，則物價愈高，徵保護關稅愈重，結果物價必更暴漲；反之物價下落，則保護關稅愈輕，於是物價更趨跌落。若為從量稅，則物價高時輸入固易，物價低時輸入固難，但其平衡物價之功用，終不及活動關稅之靈活。

(2) 所謂避免物價之過劇變化，其意自在求一『通常價格』(a normal price)。而此通常價格，可由活動稅則之作用而常保平衡。因活動稅則之中，已定通常價格最高及最低之範圍，若去此範圍愈遠，——例如物價過低，則關稅比例提高，以阻制輸入，而使物價歸於平衡。英一八二八年稅則，穀價由六十七先令增至六十八、六十九，每增一先令關稅減二先令；但穀價如增至六十九以上——去通常價格愈遠，——則關稅減低三先令，以便利輸入，而平衡物價。

但此種優點，是否能完全實現？直至今日為止，多數專家之意見，皆以為活動分級稅則未必有此利益。德國方面，在爭論農業保護稅時，Diell 詳細分析一八一五年至一八四六年間英國之經驗與意見，以為活動分級稅則，並不能達到其任何目的，故反對德國採取該稅則。此外法國 Amé (註1) 美國 J. S.

註1 Amé: "Étude sur les Tarifs de Douane," ii, p. 78 et seq.

Nicholson (註1) 德國 Conrad (註2) 皆反對活動分級稅則。其理由分述如左：

(1) 關稅稅則並不能單獨支配穀價，至多不過為支配穀價之一因子。——即使能影響穀價，亦非唯一的重要的勢力 (predominant influence)。故目前之問題，在關稅稅則之增減，影響於穀物之供給，至何程度。試就活動分級稅則，一考察之：

在活動分級稅則之下，稅則之提高或減低，可影響於穀物之供給，而尤可支配穀物之輸入。稅則增高，輸入減少，稅則減低，輸入增加。此增加或減少之輸入，共本國之穀產，合成通常之物價 (normal price)。今如通常穀價為 P ，假定穀價漲 X ，稅則減低 Y ；此減低之稅則，可以促進輸入，恰使穀價由 $P + X$ 落至 P ，而復歸於平。又如穀價繼續上漲， X 稅則減低 Y 於是輸入更增；而此增加之輸入，恰

註1 Nicholson: "The English Corn Laws," pp. 92-3.

註2 Conrad: S. V. S. P., No. 90, "Die Stellung der Landwirtschaftl. Zölle"

足以使穀價由 $P + X + K$ 落至 P ，而又歸於平。反之穀價跌落，稅則上漲，亦有同樣效果。今舉例以明之：

國內米價每擔八元 稅則二元 洋米每擔可賣六元

今國內米價漲至九元 稅則一元 洋米每擔可賣八元

國內米價漲至十元 自由輸入 洋米每擔可賣十元

國內米價之所以上漲，自原因於米產減少（如歉收），於是減低稅則，獎勵輸入；而稅則每減一元，洋商每擔可多獲利二元，於是競爭輸入，而米價因復歸於平。

此為活動分級稅則理想的效果。但事實上並非如此簡單。如供給與需要之彈性不相同時，即不能發生此效果。^(註一) 因米之供給方面，有時因歉收，戰

註一 "But if the elasticities of supply and demand are not the same, no such assumption is

justified," Gregory, Tariffs, p. 138.

爭，或其他關係，未必能因稅則之減低而比例的輸入；而米之需要方面——雖彈性較少，——然亦視人民之購買力如何而定。且國內米之供給，亦非爲絕對的，有時國內米商，收買穀物，擡高米價，在米價未跌以前，出售存米，於是物價上落，反而更劇。

(2) 故活動分級稅則，不但不能維持穀價之平衡，且反足以促進投機，使穀價上落更劇。例如投機米商，在國內收買穀物，擡高穀價（所謂 *bull-buying*），於是關稅稅則，相應減低，此時輸入穀物，有利可圖，——依上例，關稅每減一元，輸入可多贏二元，——於是投機米商，競購洋米，其所得之利，足以抵消高價收買穀物而有餘。至於收買之後，自不必一次出售，致壓低穀價；而逐漸將存米出售，合於其目的而獲最大之贏利。如此，活動分級稅則，不但不能平衡穀價，且反而足以使穀價異常上落不定。

(3) 活動分級稅則之錯誤，在誤認過去之物價，爲將來之物價。因稅則所

根據以上者，爲過去之物價；而所適用者，則爲將來之物價。但將來之物價，未必與過去之物價相同，有時且完全相反。

以上，爲反對之理論，尤以第二、第三立論，最爲有力。但對於第三立論，可以用物價統計救濟之；一九一二年，Henningsen 在 Kiel 大學 Harra 教授研究班上發表“Die gleitende Skala für Getreidezölle”（註1）以爲過去活動分級稅則之失敗，並非因原則錯誤，而在方法上之錯誤。關稅稅則，其應用在將來之物價，故不當專根據過去之物價，而當適應將來之物價。氏主張以三種曲線，求出將來之物價，而爲活動稅則之根據。

(一) 過去十年之平均物價。

(二) 日日物價之上落 (day-to-day fluctuations) 卽實際物價與通常物價 (normal price) 之差異。

註1 No. 99 of the Probleme der Volkswirtschaft, Jena 1912.

(二) 季節物價之上落 (seasonal fluctuations)

由此三種曲線，我人可得物價將來之趨勢 (trend)，但所得者，仍爲“mean price”而實際物價之上落，則不妨離此 mean price 甚遠。反對者^(註)並謂實行之時異常困難，並予輸入以阻礙；但此種活動分級稅則，較英、法所實行之稅則，則已進步多矣。

至於吾國將來，關於農業保護，是否應行活動分級稅則，余以爲不妨嘗試行之。蓋吾國爲農業國，穀價因收成豐歉而大有上落，以南京爲例，米貴時二十餘元一石，米賤時僅六元一石。

米價過昂，宜保護消費者，關稅自應減低；而米賤時，則穀賤傷農，宜保護生產者，提高保護關稅。至於一般反對活動稅則之背景，或爲古典學派，根本主張放

註1 Diehl: "Eine neue Verteidigung der beweglichen Getreidesteuer," J. N. S. iii. F. 102 Id.,

任，反對干涉；或因工業國發展之結果，全然仰外來糧食之供給，本國農業無所用其保護。故英國始行活動農業稅則，而終於放棄也。然而活動分級稅則之理論，固甚爲健全，如能加以方法上之修正，使稅則適應將來之物價，再制止投機，加以監督，則活動分級稅則之實行，或將在經濟政策史上放一異彩也。

保護關稅中之最普遍者，厥爲工業保護關稅。蓋對外商業政策初起之時，以促進國內工商業爲主；而對外貿易之擴充，尤以工業生產力之發展爲前提。但新興之幼稚工業，決不能敵技術進步，歷史久長，資本雄厚，商場聯絡便利之外國工業，故重商主義要求增高關稅，甚至禁止製造品入口，以保護本國工業。及自由貿易通行，曾一度取消保護關稅；但自一八六〇年來之減稅運動，爲時不久，歐洲大陸各國，皆於一八七三年左右，先後回復保護關稅，有計畫的實行增稅。在落後之農業國家，以扶植民族工業爲理由；在先進之工業國家，以促進已成之工業爲前提，競行保護關稅，甚至自由貿易之母國——英國——雖因機器工

業之先進，曾取得世界優越之地位，但今日處於新重商主義時代，各國競爭經濟獨立 (Autarkie)，提高關稅壁壘，亦不能獨外。初則擴大鎖鑰工業 (Key-industries) (即基本國防工業) 以開其端，繼則於一九三一年實行保護關稅，放棄自由貿易。故今日工業保護關稅，實為各國所通行，其保護不但限於量的方面，亦且及於質的方面，——例如同類商品，視其製造之程度，精粗之差別，分為各種稅率。——不特僅保護『物質』而已，兼且保護勞力也。

工業保護關稅中，亦有所謂活動稅則 (flexible tariff)。美以一九二二年九月二十一日，頒布 "Fordney-Mc Cumber-Tariff" 該稅則以抵消國內及國外生產成本之差為目的，自命為科學的稅則，故在二一五至三一七各條中規定，授權總統，得隨時因國外競爭激烈，威脅本國工業，並根據稅則委員會建議，可增加關稅，必要時並禁止進口，以救濟之。自後亦時時實行之。今日商戰激烈，關稅壁壘增高，禁止進口或將某種商品輸入規定定額 (Kontingentierung)，置在國

家管理之下（例如一九三二年十二月一日丹麥政府提案，將二十類商品輸入置於政府管理之下），更數見不鮮矣。

第二節 中國內地關稅——常關稅、子口稅、復進口稅、轉口稅。

清初關稅，卽後世所謂常關稅；其江蘇、浙江、福建、廣東四省之海關稅，亦與通商以後各國訂立條約，設立通商口岸之海關稅不同。蓋當時關稅，尙非邊境稅性質，故不分內外也。關稅有正稅、商稅、船料稅三種。正稅按出產地道徵收之，商稅則從價徵收，均爲對於貨物之通過稅；船料稅按船之梁頭大小徵稅，沿於明之鈔關，對船而徵稅者也。

清初常關，分設戶工兩關：戶關如京師之崇文門、左翼、右翼；直隸之通州坐糧廳、天津關、山海關、張家口、龍泉、紫荆、獨石、潘桃等口，多倫諾爾；盛京之奉天、牛馬稅局、鳳凰城、中江、胡納、胡河；吉林之寧古塔、輝發、穆欽、伯都訥；山西之殺虎口、歸化

城；山東之臨清關；江蘇之江海關、濟甯關、淮安關、揚州關、西新關（淮關兼轄廟灣口、揚關兼轄瓜州口）；安徽之鳳陽關、蕪湖關；江西之九江關、贛關；福建之閩海關、閩安關；浙江之浙海關、北新關；湖北之武昌關兼轄游湖關；四川之夔關、打箭爐；廣東之粵海關、太平關；廣西之梧州、潯廠是也。工關均收木稅，有以戶關兼者，如盛京之渾河、大小凌河等處；吉林之輝發、穆欽、寧古塔、三姓等處；直隸之大河口、古北口、通永道等處；山西之殺虎口、武元城；山東之臨清關；江蘇之龍江關、宿遷關、瓜儀、由關；安徽之蕪湖關；浙江之南新關；湖北之荊關、直轄田關；湖南之辰關；四川之夔關所轄渝關是也。戶工各關，統曰常關，均置官掌其治禁。亦有特設監督者，如崇文門等是，亦有以外官兼管者，如閩海關由福州將軍兼管，又如杭州之南新、北新二關，由該省織造兼管等是。其餘各關，則由督撫委巡道監收，其係落地稅者，或歸工關或戶關兼理，或歸併地方官管理。民國改元，因循舊制，殊少更改。

至於稅制方面，清初頗爲謹嚴。如罷抽稅溢額之例，如議准刊刻關稅條例，

豎立木榜於直省關口孔道，曉諭商民；(註一)又屢次敕定各關徵稅則例。然至乾隆初年，已有私增口岸濫設稅房之舉；江蘇浙閩一處，歷年添設口岸有五十二處之多；(註二)又有鋪戶代客完稅，包攬居奇積習，常關積弊，已肇於斯時矣。至各關稅則，有爲康熙時所定者，(註三)有爲雍正初年所定者，有爲乾隆中年所定者，歷時既久，早已不合時用。民國三年秋，財政部呈准修改稅率辦法，以劃一稅率爲主旨，通令各常關，以從價二分五釐，卽以海關稅則之半額爲全國各常關稅則之標準；其有舊則不及海關稅則半額者，按海關稅則半額增徵之；如等於或超過海關稅則半額者，均仍其舊；并與稅務處商定，五十里內外各口常關及各內地常關，

註一 康熙五年，議准刊刻關稅條例，豎立木榜於直省關口，並商賈往來孔道，徧行曉諭；或例內有加重之數，亦明白註出，以杜吏役濫徵之弊。

註二 見東華錄乾隆四年御史舒赫德參奏請嚴關監督海保一案。

註三 康熙二十三年，始定福建、廣東開海徵稅則例；二十八年，又議定江、浙、閩、廣四省海關徵稅之例。

一律辦理。據當時統計局之行政統計彙報，此種辦法，除江海瓊海等一二關外，各關已次第推行云。至各關徵稅之種類，互有異同，就大體言之，要以貨物之通過稅爲主，帆船之船鈔爲輔；正稅之外，並有附加稅及手續費；故課稅之繁瑣，稅吏之留難，仍所不免焉。

民國以來，承襲清舊，分常關爲內地常關，五十里內常關，五十里外常關三種。其五十里內外常關，本同歸關道管轄；及光緒二十七年和約告成，賠款過鉅，常關亦在抵押之內，其在通商口岸之關，應歸海關兼管。自後遂以五十里內之各常關，屬於海關稅務司；而是項稅款，亦與海關入款，同作償付賠款之用。裁釐以後，各常關本應一律裁撤。故十八年度財政報告書云：

政府爲獎勵國內商業計，自二十年一月一日起，將復進口稅、子口稅及五外常關概行取消；國外進口貨之五內常關稅亦已廢止。至土貨常關稅，俟出口稅則修正後，亦當即予取消。政府裁除以上各稅後，損失極鉅；顧爲國內商業之利益計，亦願忍痛爲之。

又十九及二十年度財政報告書云：

二十年一月一日政府裁撤釐金，修正關稅後，又明令撤消五十里外常關稅，五十里內常關洋貨稅、內地子口稅、復進口稅。同年六月一日又撤消五十里內常關稅。此皆政府徹底裁釐之明證也。現國內貿易所納之關稅，祇來往國內各口洋土貨稅一項而已。政府裁撤上述各項關稅後，國庫損失至鉅，際此國計枯絀，百廢待舉之時，政府之毅然行此者，實望此舉之終有裨益於國內之商業也。據十九年稅收統計，政府除釐金之損失達八千萬元外，其他稅收上之損失，約二千萬元。觀下列十九年之諸項收支可知：

	單位(元)
復進口稅	六、二九八、〇〇〇
內地子口稅(入)	二、三〇五、〇〇〇
內地子口稅(出)	九四三、〇〇〇
常關稅及船鈔	九、九〇八、〇〇〇
合計	一九、四五四、〇〇〇

據上引財政報告書而論，似國民政府之財政政策，專以國民經濟利益爲歸，不顧財政上鉅大損失，毅然將各種常關稅、復進口稅、內地子口稅，凡有害於國內商業者，一概裁撤。國內財政著作家，其專以官冕堂皇之決議案及法令報告書爲根據者，亦必作此結論無疑。然吾人一細察實際情形，則與財政報告書所列不但相差甚遠，甚且完全相反。據二十二年五月財政公報裁撤殺虎關一則，摘錄如左：

准太原綏靖公署代電稱：「塞北關與殺虎關自裁釐後，雖均是關稅，惟殺虎一關，東有張多關，西有塞北關，稅收不旺。擬將殺虎關裁撤，改爲塞北分關，以免進出口貨之偷漏，並請將稅率酌量增加至百分之二十五，應請早日核覆，俾資籌備」……已分令塞北、殺虎兩關監督，定於七月一日，將殺虎關實行裁撤，改爲塞北分關，歸塞北關監督兼轄。

按張多關、殺虎關、塞北關，雖爲邊境常關，含有陸路關稅性質；然其機關組織、徵收方法、常關稅則，與其他內地常關無異。觀上引代電中，擬將稅率增加至百分之

二十五，其不遵海關進出口稅則可知。況張家口常關在萬全縣，殺虎口常關在右玉縣，塞北常關在歸化縣，我國雖因習慣關係，蒙古伊犁地方與俄國通商，歷來無稅，而以張家口等常關徵收關稅；(註二)然我國已因此而失外蒙，長此以往，決不能放棄萬全、右玉，歸化以北數千里之地，置諸無稅區域。由此觀之，此種常關早應取消，宜在今日實際邊界，嚴格設置陸關，以徵進口稅，蓋明甚矣。

至於取消復進口稅及內地子口稅一節，亦屬有名無實。按子口稅 (Transit duty) 本為海關徵收之一種特殊關稅，為免除商埠與內地間往來之外國貿易貨物之通過稅而賦課者也。通常進出口貨物，於納正稅值百抽五外，兼納正稅之半 (即值百抽二·五)，即可免除內地各子口稅，故一稱子口半稅。其

註一 清同治八年 (一八六九) 中俄改訂陸路通商章程第一條載有俄商由恰運俄國貨物路經張家口，按照運津之

貨總數任聽酌留若干於口銷售，第五款載其酌留張家口之貨，仍按照各國稅則，在張家口交一正稅。由此可見中俄陸路通商，以張家口徵收進出口稅。

進口貨子口稅之特權，僅限於進口洋貨，稅率爲進口稅率之半；而出口貨子口稅之特權，則僅限於對外出口土貨，其稅率亦爲出口稅率之半。此種制度，蓋以中國爲原料供給地及工業品銷場，故洋貨進口，土貨出口，納子口稅後，在內地卽得通行無阻，其目的蓋在於保護外國商業。至於復進口稅（*coast trade duty*）一稱沿岸貿易稅，係對於本國土貨，由此通商口岸運往彼通商口岸所課之稅，——無異於海路內國常關，——因其稅率爲進口稅之半，故又曰復進口半稅。（註一）其目的，亦在保護外國船之沿岸貿易權。例如洋貨由國外進口，僅納百分之五之進口稅，卽可任憑轉運他口，不再徵稅；而土貨出口，既納百分之五之出口稅，如運往他口，另須納二·五復進口稅。是同一貨品，洋貨所負關稅祇百分之五，而土貨

註一 復進口半稅，始於咸豐十一年（一八六一）長江通商收稅章程，該章程規定洋商運販土貨，自此通商口岸至彼

通商口岸，須於正稅之外，另納復進口半稅，並規定洋商自納出口之正稅及復進口半稅後，不論再往其他通商埠，均不另課在

何關稅。嗣後中國與各國所訂商約，大致均有同樣之規定。

則至七·五。若至內地競銷，則洋貨納子口半稅後，即可暢銷無阻，而土貨則須逢關納稅，過卡抽釐。總之子口稅與復進口稅，皆係保護洋貨，抑制土貨，加重土貨成本，使不得與洋貨競爭，其爲害本國商業，明眼人早已見及。十四年十二月十日，關稅特別會議中國代表，曾宣言復進口稅與不出洋之土貨出口稅同時廢除。^{註一}及二十年一月一日裁釐以後，子口稅更無存在理由。國民政府之裁撤子口稅及復進口稅，本屬當然之事。然夷考其實，二者表面上雖經裁撤，然出口稅中仍有轉口稅（interport duty）者代之而起。所謂轉口稅，即係國內貿易出口稅，自二十年六月一日起，改稱今名。但國內貿易之出口貨，仍輸入本國，爲獎勵本國沿岸貿易起見，決不可再徵通過稅性質之轉口稅。且關稅特別會議中，中國代表亦曾宣言：『嗣後對於本國土貨，由本國此一口岸運往彼一口岸，

註一 見賈士毅關稅與國權第四編二八九頁。

並不徵收出口稅。今反設轉口稅，所謂『裨益於國內商業』云何哉！據二十一年度海關中外貿易統計年刊卷一，十二年至二十一年海關各項稅收如左：

年 別	進口稅 (import duty)	出口稅 (export duty)	轉運口稅 (Transit trade duty)	轉口稅 (interport duty)	內地子口稅 (transit dunes)	船鈔 (tonnage dunes)	其他 附加稅等	共 計
十二年1923	32,570,272兩	22,669,975	2,651,836		3,210,564	2,401,554	—	63,504,251
十三年1924	38,104,525	23,137,455	2,550,864		3,114,732	2,687,555	—	69,565,131
十四年1925	39,366,981	21,568,778	2,641,030		3,679,174	2,614,040	855,664	70,725,667
十五年1926	42,855,027	26,263,787	2,759,370		3,311,483	2,898,610	2,313,685	80,435,992
十六年1927	34,303,322	25,461,617	2,436,401		3,135,012	2,748,776	46,748	68,791,878
十七年1928	49,499,394	27,057,664	2,669,203		3,110,487	2,965,928	—	82,392,526
十八年1929	107,251,967	86,293,157	3,685,676		2,472,023	3,177,265	—	152,880,033
十九年1930	135,840,256	35,547,889	4,042,015		2,633,058	3,106,530	—	180,619,758
二十年1931	201,931,127	30,700,261	—	10,042,372	—	3,363,670	1,025,967	247,113,307
二十一年1932	151,663,470	17,186,747	—	13,191,138	—	2,739,392	15,580,673	200,241,470

上表中復進口稅及內地子口稅，自二十年一月一日起停止徵收；轉口稅自二十年六月一日改

稱今名，從前所徵數目係包括於出口稅欄內。

至於釐金一項，自二十年一月一日起確已裁撤，在中央以五種統稅——捲菸、火柴、水泥、棉線、麥粉——及增加關稅，以補損失；在地方則舉辦營業稅以補不足。其經過情形，已詳於第一編中，茲不復贅。

總之吾國今日內地通過稅，雖釐金及常關已次第裁撤，然足以爲國內商業之阻礙者，尙大有稅在。轉口稅及西北常關稅，卽爲顯例。將來不謀國內商業發達，統一關稅制度則已，否則轉口稅必須取消，註二而邊境常關稅，尤須亟謀改革也。

附常關一覽表

A. 內地常關

兼

管

地點

註一 二十四年五月，有裁撤轉口稅之議，但以抵補方法尙未籌妥，始終未能實行。

一、崇文門稅關

兼管左右翼兩局

北平

二、臨清常關

山東臨清

三、淮安常關

江蘇淮安

四、鳳陽常關

安徽蚌埠

五、贛關常關

江西贛縣

六、閩安常關

係由閩海關兼管

福建閩侯

七、武昌常關

湖北武昌

八、新堤常關

湖北漢陽

九、辰州常關

湖南辰州

十、寶慶常關

湖南寶慶

十一、潼關常關

陝西潼關

十二、嘉峪常關

係由甘肅安肅道兼管

十二、夔關常關

十四、成都常關

十五、寧遠常關

十六、雅安常關

十七、太平常關

十八、潯州常關

B. 五十里內常關

一、津海關

二、山海關

三、大連關

四、膠海關

五、東海關

有永寧、廣元兩關附

有打箭爐關附內

山海常關即牛莊鈔關

即烟台大關

四州夔州

四川成都

湖南寧遠

川邊

廣東曲江

廣西潯州

河北天津

遼寧營口

遼寧金縣

山東膠州灣

山東福山

六、江海關

即江海大關

江蘇上海南市

七、蕪湖關

即大江常關

安徽蕪湖

八、九江關

江西九江

九、閩海關

即南台總關

福建閩侯

十、廈門關

附石碼常關

福建思明及龍溪

十一、浙海關

即寧波大關附鎮海關

浙江鄞縣及鎮海

十二、甌海關

浙江永嘉

十三、宜昌關暨沙市關

即荊州常關

湖北宜昌

十四、粵海關

附江門關及甘竹關

廣東省城、新會、順德

十五、潮海關

廣東汕頭

十六、瓊海關

附北海常關

廣東瓊海及合浦

十七、梧州關

廣西蒼梧

C. 五十里外常關

一、津海常關

河北天津

二、山海常關

遼寧營口

三、東海常關

山東福山縣烟台

四、江海常關

江蘇上海縣南市

五、揚由常關

揚關在江蘇江都鈔門關，由關在江都三岔河鎮，泰關在泰縣

南門外。

六、蕪湖常關

安徽蕪湖西門外

七、閩海常關

福建閩侯南台中洲

八、廈門常關

福建廈門島美道頭

九、浙海常關

浙江郵縣江東

十、甌海常關

浙江永嘉東門外

十一、荊州常關

湖北宜昌

十二、粵海常關

廣東番禺

十三、潮海常關

廣東汕頭

十四、瓊海常關

廣東瓊海縣海口

D. 沿邊常關

一、張多關

附多倫常關多倫諾爾

察哈爾萬全

二、殺虎關

現改塞北分關

山西右玉

三、塞北關

綏遠歸化

四、伊犁關

新疆

(近二年來,財部於長城各口設卡抽關稅,詳後)。

第三節 中國進口稅則之沿革

中國關稅片面協定及自主運動之歷史，已於本書第一編中詳加論列，無須再贅。茲所欲敘述者，爲海關進口稅則之沿革，試加分析如左：

中國進口稅之協定，係始於清道光二十二年（一八四二）之中，英江寧條約，該約第十條，規定『進口出口貨稅餉費，均宜秉公議定。則例，由部頒發曉示』，然其條文止此，尙並無稅率應由兩國協定之束縛也。至道光二十三年（一八四三）耆英等在香港議定五港進出口應完稅則協約及通商章程，採用所謂值百抽五原則之片面協定稅率，吾國關稅，遂完全失其自主權；自後互八十餘年，迄未稍變。至民國十八年（一九二九）二月一日新稅則實行，此片面之關稅協定，始表面上宣告終止。今述其沿革如下：

（一）中國第一次之進口稅則，爲道光二十三年（一八四三）議定通商進出口稅則；當時國際貿易尙未發達，進出口貨之種類甚少，稅率表所定之從量稅貨物，進口貨僅四十八種，出口貨僅六十一種，其稅率均照值百抽五計算而來。至

稅則表上未經揭載之貨物，一律從價值百抽五；惟與歐、美貿易無直接關係之東方特產，如香料、木材等，均定值百抽十，爲例外耳。

(2) 此後第一次之修改，係在咸豐八年（一八五八），當時英國方面，因物價跌落，外商所納關稅，超過值百抽五，要求中國修改，因訂修改通商進口稅則，分進口貨爲十四類，稅目共一百七十七目。

(3) 第二次修改，在光緒二十八年（一九〇二）。當時因八國聯軍之役，各國議定攤還賠款，以關稅爲抵押；但關稅自咸豐八年以來，已歷四十餘年，銀價下落，物價上騰，所繳之稅，遠不及值百抽五，乃於辛丑和約第六條規定「進口貨增至切實值百抽五」，而以前三年間之平均物價，爲新稅則徵稅之標準。惟是項平價物價，已較實施稅則時之物價爲低，故名爲切實值百抽五，實僅值百三七而已。是年進口稅則中，共分進口貨爲十七類，六百八十九目。

(4) 第三次修改，在民國七年（一九一八）。先是一九一四年八月，歐戰

爆發，物價騰貴，中國海關所徵之稅，逐漸減落，終僅至於值百抽三。至民國六年（一九一七），戰事激烈，協約國方面，爲使中國參戰起見，同意修改稅則，以爲交換條件之一。於是於七年一月，開關稅會議於上海，參加者凡十五國，（註一）議決以民元至民五之五年間平均物價，爲新稅則貨價之標準，並同意停戰二年以後，中國得全部或局部修改稅則。但物價隨時變動，協定稅則既以從價稅百分之五爲標準，而又採從量稅辦法，故終未能切實徵收，僅得值百抽三·五。稅則中進口貨凡分十五類，五百九十八目。（註二）

（五）第四次修改，在民國十一年（一九二二）。先是華府會議，關於我國關稅協議，（註三）第一步切實值百抽五，第二步抽七·五，第三步裁釐加稅至

註一 比、巴西、中國、丹麥、法、英、意、日、荷、挪威、葡萄牙、俄、西班牙、瑞典、美。
稅則公布後，中立各國，亦加以同意。

註二 參閱 S. K. Chow: "Tariff Revision in 1918 and 1922" (China Year Book, 1923, pp. 518-525.) 並華府會議中國代表關於中國關稅問題之宣言。

一二·五。是年修改稅則，即係第一步辦法。當經議決以最近六個月之平均市價，爲稅則之標準。是年稅則中進口貨凡分十五類，五百八十二目。

上列各種進口稅則，並見中國銀行出版最近中國對外貿易統計圖解（1912—1930）附歷年海關稅則中。

中國進口稅則，雖經上舉四次修改，然值百抽五之原則，始終未能推翻。華府會議九國間關於中國關稅稅則條約第二條，雖規定所謂「特別會議……准許對於應納關稅之進口貨，得徵收附加稅……此項附加稅，應一律按值百抽二·五；惟某種奢侈品，據特別會議意見，能負較大之增加，尙不致有礙商務者，得將附加稅總額增加之，惟不得逾按百抽五」。然各國原無誠意，遲遲不決。於是廣東革命政府，以民國十五年十月實行徵收二·五附加稅，對奢侈品進口，則增至值百抽十。當時列強雖有抗議，然未見效。十五年未，北京政府始亦決定自十六

年二月一日起實行二·五附加稅。據北京關稅特別會議中國代表估計，實行二·五附加稅結果，海關稅收每年約增三千萬元，僅敷清理債務之用而已。

民國十七年末（一九二八），國民政府已與美、德等十二國結關稅自主條約，遂於是年十二月七日，公布海關進口稅則，以十八年二月一日開始實行。此進口稅則，表面雖為自主稅則，然實際仍為協定稅則，蓋即十四年、十五年之交北京關稅特別會議，英、美、日專員所修正之七級稅率是也。按此修正案，最高附加稅率為二·五，最低為二·五，故其稅級如左：

正稅	附加稅	總額
4%	2.5%	7.5%
5%	5%	10%
5%	7.5%	12.5%

註一 參閱朱啟者一九二八年國民政府修改不平等條約之成績與批評，東方雜誌二十八卷。

5%	10%	15%
5%	12.5%	17.5%
5%	17.5%	22.5%
5%	22.5%	27.5%

稅率雖分爲七級，然大量輸入品，盡列在最低稅率之中；如最低一級稅率（庚類），關稅特別會議中中國所提原案，不過包括十目；而英、美、日修正案，則增至六十一目；此外如棉織品、毛織品及海味、糖、紙等項，均占進口貨中之重要位置，修正案所定稅率，悉較原案爲低（例如本色棉布品，十之八九祇徵百分之七·五）；以言自主，實猶未也。其較舊稅則稍進步者，舊稅則改訂之期，多規定十年，而現行稅則，僅以一年爲限，此其一；舊稅則係與各國協定，而現行稅則，雖屬依據關稅特別會議成案，然究以國定稅則形式出之，此其二。至於實質上之進步，除稅率增至值百抽二七·五以外，固未有也。

當時關稅既經自主，且一年以後可以改訂稅則，於是國內要求保護關稅之呼聲，甚囂塵上。在

學術界方面，則闡明保護關稅與財政關稅之分別，以爲中國目前所需要者，爲保護幼稚工業之關稅，非增加稅入之財政關稅。在工商界方面，則在新稅則頒布以前，即已有所表示，要求保護關稅；及新稅則既已頒布，責難之聲四起，以爲新稅則之政策，爲增加稅收而非保護本國工商業；故要求一年以後，更訂稅則之時，對於本國已成立或可發展之工業，當提高關稅，加意保護；對於原料、半製造品、機器，凡爲中國工業化所不可少者，則減低關稅，以減輕國內工業成本。其所要求最高之關稅，有至百分之百者，如對於水泥（85%）、紙煙（100%）、火柴（90%）、絲（100%）、洋磁器（50%）、鐵釘（30%）、傘（50%）、曹達（20%）、餅乾（50%）、人造絲製品（50%）、酒類（100%）、洋藥品及家庭日用品（50%）、粗棉織品（20%）、白棉布（25%）、棉及人造絲混合織品（50%）、毛織品（50%）、棉襯衣（50%）、日本百合粉（ $\frac{1}{2}$ ）（100%）。至於對原料之輸入，則要求減低關稅，如茶葉（10%）、捲煙紙（10%）、工業用之酒精（5%）、機器（5%）、羊毛線（10—12.5%）、藥材（7.5%）、家庭工業及化妝品原料（7.5—15%）等。（註一）

註一 本段見德華中國新稅則（"Der neue chinesische Zolltarif vom 1. Februar 1920" hrsg. vom Ostasiatischen Verein, Hamburg-Bremen）序中。

自十八年二月一日新稅則實行以後，關稅收入，異常增加。但稅入雖增，然一方面因世界經濟恐慌發生，進口貿易減少；二因銀價跌落，外債負擔加重，故實際增加，亦至有限。政府方面至此，恐銀價繼續跌落，而外債還本付息，皆須以金計算，為避免將來匯率上落不定起見，下令自十九年二月一日起，海關改徵金單位。自此以後，海關兩不再為納稅標準，新海關金單位，重 0.601866 格蘭姆，遂取而代之矣。

當時英鎊、美金，尙未跌落，金本位幣制，尙不失為國際本位，故海關金單位折合各國金幣，得以固定，其比例如左：

英金	一九·七二六五	瑞士佛郎	二·〇七三
美金	〇·四〇	比幣	二·八七七
日金	〇·八〇二五	瑞典丹麥及 挪威通幣	一·四九二
法佛郎	一〇·一八四	奧幣	二·八四三
馬克	一·六七九		

和幣	〇・九九五	新嘉坡幣	〇・七〇五
義幣	七・六〇〇	盧比	一・〇九六

至於應納之關稅，則照進口稅則暫行稅則第一款，如下計算得之：

凡應從價納稅之進口貨，其完稅價格，應以輸入口岸之躉發市價，作為計算根據。此項躉發市價，無論係何種貨幣，均應按照特定公布之兌換率，折合海關金單位；惟此項市價，應視為超過完稅價格，其超過數目為：

(甲) 該貨稅率之數。

(乙) 該貨完稅價格百分之七。

(附註) 核定完稅價格之公式如左：

$$\frac{\text{躉發市價} \times 100}{100 + \text{稅率} + 7} \quad \text{例如} \quad \frac{\text{海關金單位} 60 \times 100}{100 + 12.5 + 7} = \frac{\text{海關金單位} 6,000}{119.5}$$

$$= \text{海關金單位} 50.21 \text{ 完稅價格}$$

按進口貨完稅價格 (duty-paying value) 最難測定，從價稅技術上之困難，亦蓋在此。普通海關所用方法，不外二種：(一)由進口商人呈交貨帳 (Fakturen) 必要時由輸出口岸本國領事館簽字證明 (consular authentication) (註1) 如報價太低之時，海關有照價收買及公開拍賣之權。(註2) 惟貨帳可以偽造，即使由領事館簽字證明，然領事館並非商業專家，而公開拍賣之時，往往得不償失。(二)故歐美諸國，或用專家估定 (Schätzung durch Sachverständige) 以代之，或二者兼用，以補前者之不足。然一切用專家估價辦法，皆不免有缺點，實業界之工商人，有專門知識，但未必公允；海關職員，較能公允，但未必有專門知識。

註1 美國一八九〇年六月十日頒布之 Customs Administrative Act 即用法。詳參閱 Gregory:

Tariffs, p. 313.

註2 比利時、英屬印度、南美諸國行之。詳參閱 Gruntzel: System der Handelspolitik, S. 323.

且海關一涉估價，即須有種種設備，隨時與外界通商情，(註一)行政經費，必多增加。故每次須估定價格，作爲納稅標準，實不勝其煩；從價稅之缺點，其要亦在乎此。故在今日關稅技術之中，從價稅實已成爲過去。今中國海關稅則，既仍保留若干從價稅，則上列公式，實爲不得已之折衷辦法。蓋既以輸入口岸（如上海）之躉發市價，作爲計算根據，則此躉發市價，自己包括運費及稅率在內。故欲得其完稅價格，必先減去稅率及運費，此運費即定爲完稅價格百分之七。雖不免任意規定，然從價之缺點，已略可消彌矣。

關稅徵金，在中國以前，凡貨幣跌落之國家，已有行之者。徵金結果，一切關稅自然增高，其比例與本國貨幣視國外正金跌落之比值相若。徵金之目的，大多爲財政政策，蓋關稅徵金以後，政府得大量現金稅收，將來付息還本（指外債

註一 價由美國N Board of General Appraisers.

而言)之時,可不受匯率上落及缺少現金之影響。故俄國以一八七六年十一月十日頒布法令,自次年七月一日起,關稅改徵現金,自此以後,關稅收入,幾增百分之三十三。奧匈帝國自一八七八年六月二十七日起,關稅亦由徵銀改爲徵金,較前增高百分之十五。意以一八九三年十一月八日,西班牙以一九〇二年二月二十二日,皆改徵金。墨西哥及中南美各國,在歐戰以前,亦有局部改徵金者。大戰告終,中歐諸國,因貨幣跌價,改徵現金,或須繳高額外附加稅(Vollantgelt, Agio),以償損失。至於中國關稅徵金,目的亦無非使外債付息還本之來源(關稅收入),不受金貴銀賤之影響。除此以外,更有影響於幣制之改良者,則新定之海關金單位,每個含純金 0.601866 格蘭姆,即甘末爾委員會所建議金本位制之單位是也。論者以爲甘末爾委員會之成功,實祇此而已。

自第一次自主稅則頒布以後,表面上似已達到關稅自主之目的,實則與中國對外貿易關係最密切之國家——日本——尙未訂有商約,未得謂爲真正自

主。十九年五月六日，中、日始訂立關稅互惠協定，此屬於單一稅則或雙重稅則之問題，容另闢專節論之。

十九年未，財政部又新製定稅則，以同年十一月二十九日經立法院通過，十二月二十九日國民政府公布。此新稅則以二十年一月一日發生效力，凡分十六類六百四十七目（十七年十二月七日稅則分十二類七百十八目，此新稅則增多四類——毛及其製品類、絲及其製品類、烟草類、燭皂油、脂蠟、膠、松香類——減少七十一目）。其最高之稅率，為百分之五十，最低之稅率，為百分之七·五。各類貨物之中，奢侈品及酒類（如啤酒、白蘭地酒）之稅率最高，絲織品及毛織品次之，蓋以保護國內絲織及毛織業，而限制外來競爭也。自第十六類（雜貨類）以後，照英文字母首字次序排列，往往加以 *n. o. p. f.* (*not otherwise provided for*) 以未列名概括之。其最後六四七目，規定本稅則未列名貨品，一

律徵從價百分之十二·五，蓋系統未精，不得已之辦法也。

此新稅則實行不及二年半，國民政府又以二十二年五月二十二日，公布修正國定進口稅則。先是二十一年八月一日，已加修正一次，公佈增加海關進口稅則，凡加奢侈品八類。至二十二年五月十五日，中日關稅協定，三年期滿，已由財政部下令總稅務司着依照十九年十二月二十九日公布之進口稅則徵收。嗣後財政部因鑒於事實上之所需，對原有稅則，覺有重加修改之必要，經國定稅則委員會之研究，正式修正，於二十二年五月二十二日公布，即日發生效力。全稅則凡十六類六百七十二目，視舊稅則增加二十五目。其十六類列如左：

(1) 棉及其製品；

(2) 亞麻、苧麻、火麻及其製品；

(3) 毛及其製品；

- (4) 絲及其製品；
- (5) 金屬及其製品；
- (6) 食品飲料及草藥；
- (7) 烟絲；
- (8) 化學產品及染料；
- (9) 燭皂油脂明膠松香；
- (10) 書籍、地圖紙及木造紙質；
- (11) 生熟獸畜產品及其製品；
- (12) 木材、木、竹、籐及其製品；
- (13) 煤、紙料、瀝青、烟膏；
- (14) 磁器、搪磁器、玻璃等；
- (15) 石料、泥土及其製品；

(16) 雜類。

此稅則最高之稅率，爲從價百分之八十，最低稅率爲百分之五。其未列名貨品，則一概徵從價百分之十五。視十九年十二月二十九日稅則，一律加重。此次修改原因，蓋因金價低落，關稅減短，爲增加稅入起見，不得不加以修正也。其動機由於財政政策，而非由於保護政策，蓋明甚矣。

二十三年六月三十日，財政部又公布海關進口新稅則。本稅則凡分十六類六百七十二目，(註二)與舊稅則相同，最高稅率爲從價百分之八十，最低稅率爲百分之五，其未列名貨品，則一概徵從價百分之二十。本稅則與二十二年五月二十二日稅則不同之點，可分析如下：

註一 原稅則載工商半月刊第六卷第十四號。

(1) 改從量稅爲從價稅。按舊稅則最大多數爲從量稅，從價稅僅占少數。此次新進口稅則，則六百七十二目中，有二百七十三目爲完全從價稅，其他一半從量一半從價之稅目，尙不計在內。按有效之保護關稅，厥爲從量稅，尤以當各國實行匯價傾銷之日，實行從量稅爲宜。今改從量稅爲從價稅，則匯價跌落，稅額亦隨之跌落，不但不能保護本國工商業，且從而便利傾銷。新稅則原則上之缺點，以此爲最甚。

(2) 加重機器及工業原料進口稅。本稅則對於機器及工業原料進口，大多加重稅率。如棉花（從每擔二·一〇增至每百公斤五海關金單位，每百公斤較前增一·五三金單位）、工具用鋼（從10%增至12.5%）、農業機器（從5%增至7.5%）、電機（從7.5%增至15%）、縫紉機針織機（從7.5%增至10%）、發動機（從7.5%增至10%）、漂白粉（從10%增至15%）及其他電機及化學原料等，皆有增加（詳見後表）。機器及工

業原料成本，因此加重，影響於本國工業極爲不佳。

(3) 減低印花及染紗織品、紙類、魚介等稅率。新稅則對於外貨傾銷，但不思抵制，反減低稅率以誘致其傾銷。茲分別討論如左：

(a) 印花及染紗織品 按新稅則號列，自三九號起至六八號止爲印花品，及染紗織品，六九號爲棉質橡皮雨衣布，七〇號爲未列名棉布，計共三十一目，稅率皆有減低，最少不及百分之十，最多且在百分之三十以上，減低稅率之最普遍者，爲百分之一六·七，即舊日從價稅之值百抽三十者，均減爲值百抽二十五是也。(註一) 按最近六七年來，日本國內棉工業日趨精美，印花及染紗織布之輸入，比例上年有增加。自二十二年五月中日關稅協定滿期，中國改訂新稅則後，日本輸華棉布銳減，尤以印花布一項，減少至百分之六十（二十

註一 詳參關于建海關徵稅與棉工業之前途，載東方雜誌第三十一卷第十八號。

二年六月至二十三年五月輸入值一、八二九、〇〇〇金單位，上年同時期爲四、五九一、〇〇〇金單位。今新稅則獨對印花布及染紗織品減稅，而本色布反一仍舊制（與關稅保護努力之原則相背），日本之傾銷政策，可謂如願以償矣。

(b) 魚介海產品 舊制以擔爲單位，新制以百公斤爲單位。今按百公斤合一·六五三五擔(註) 依此折算率，比較新舊稅則如左：

貨品	舊稅則(每擔)	新稅則(每百公斤)	每百公斤減
鮑魚散裝	三一·〇〇(金單位)	四二·〇〇(金單位)	九·二五九五(金單位)
鮑魚罐裝	一三·〇〇	一八·〇〇	三·四九五五

註 1 Kilogramme = 220.46 lb.

1 Piont = 138 $\frac{1}{3}$ lb.

$\frac{220.46}{138.33} = 1.6535$

按中國造紙工業，係新起之工業，資本微弱，廠數亦不過二三十家，而外紙輸入，則爲數頗鉅（二十一年達五千三百八十餘萬兩！）今不事保護，反減低稅則，實令人不解。（註一）

（4）與中日關稅互惠協定精神一貫。由上分析之研究，可見新稅則所減免之稅目，爲印花及染紗織品、魚介海產品及紙類；而中日關稅互惠協定所謂互惠之商品，亦以棉貨類、魚介及海產品、麥粉及雜品爲主要四類。試再進一步對照細目，則所減低及互惠之商品，尤多相同——尤以魚介及海產品最爲明顯——然則二十三年六月三十日之新稅則，謂爲吸收中日關稅互惠部分在內，亦無不可。

由上所論，可見二十二年六月三十日之進口稅則，實爲關稅自主以來最倒行逆

註一 其他人造絲、糖類、水滷，稅率並未減低；一般以爲新稅則對於「棉紗、布疋、人造絲、糖類、紙類、魚介等稅率大爲減

少」（參閱許滌新日貨傾銷與海關進口新稅則，載東方雜誌三十一卷十八號），或未對於各項分別加以計算。

施之稅則，對於方法則改從量爲從價，對於原料及機器則加重稅率，對於主要傾銷外貨則減低稅率。當局之財政收入政策與資本主義之壓迫，交織成此不合理之進口稅則，則吾民族工業，又安得而不破產耶？

第四節 財政關稅抑保護關稅？

按十八年度財政報告書，謂『關稅完全自主之第一次新稅則，自二十年一月一日起實行。新稅則草擬時，根據以下諸項原則：

- (一) 發展國內工業所必需之原料，當減輕其進口稅。
- (二) 國內工業之須發展者，政府當盡量扶掖之，使不受外貨競爭之影響。
- (三) 抵補裁減各稅。

但實際上，一考查關稅自主以後所頒布四次稅則——十七年十二月七日、十九年十二月二十九日、二十二年五月二十二日及二十三年六月三十日進口

稅則——則財政報告書中所舉三原則，並未完全貫徹。其為政府屢次修改稅則之動機，而為關稅政策之中心者，厥為增加稅收而已。試先一考察對於原料進口之稅率。

中國今日工業發展情形，尚極幼稚；與十九世紀初期歐洲大陸上保育學說（*Erziehungs theorie* or “the infant industry argument”）之要求保護關稅，以保育幼稚工業，其階段正復相當。凡李斯特當時列舉之理由，主張德國當行保護關稅者，亦完全適宜於今日之中國。李斯特之言曰：

惟有廣土眾民之國家，天財豐富，農業發達，文化及政治進步，方可運用保護政策，促進並保護國內生產力，以與頭等農工商業國家（*Agrikultur manufaktur handelsnationen*）與海陸列強，並駕齊驅。（註一）

李斯特以為進口稅則，當視國內資本與勞力之增長或國外資本勞力流入之增

註一 F. List: “Nationales System der politischen Ökonomie,” K. 26.

加而增高，然後再逐漸減低；氏並謂如能預先規定一等級（*Stufen*），使國內工業知所適從，更爲適宜。惟如一種工業，在初起之時，保護稅率從百分之六十至四十，不能發展；繼續保護稅率從百分之三十至二十，亦不能維持，則缺少根本條件，不必再加保護。李氏並以爲在天然環境適宜，保育得法，工業可以發展之國家，只須繼續有效保護，無論何種工業，皆可發達，故氏反對保護限於若干年之建議，而積極提倡民族工業。

且近年以來，由於政治的及經濟的原因，各國競放棄自由貿易政策，勵行保護關稅。此種趨勢，自歐戰以來，日益加甚，所謂新重商主義（*Neumerkantilis-mus*）風行各處。其原因，頗爲繁多，如因戰爭反常之需要而引起之過於工業化（*Überindustrialisierung*），由於卡特爾、托辣斯而造成之向外傾銷，更因大多數交戰國家，貨幣跌落，或故意放棄金本位，實行通貨膨脹，而引起之匯價傾銷（*exchange-dumping*），及因商約磋商困難，不得不取討價還價手段，而提高關稅進口

稅則者。美國自歐戰以來，屢次提高進口稅則（例如一九二二年九月二十一日之 Fordney-Mc Cumber-Tariff，往往與歐洲各國（尤以與西班牙及法國爲甚），發生關稅戰爭。卽自由貿易之母國如英國，亦已放棄一向奉行之自由貿易政策，而實行保護關稅。（註一） 及一九三三年世界經濟會議失敗，關稅休戰問題無從解決，各國關稅壁壘，愈趨森嚴。總之今日國際局勢，爲一新保護關稅時代，經濟的國家主義，及經濟獨立（Autarkie）之運動，風行全球，處此時代，非行保護政策，蓋無以圖國民經濟之生存也。

尤以今日之中國而論，土貨滯銷，國內工業破產，他方面洋貨傾銷，日甚一日，非切實行保護關稅，不足以言救濟。惟對於工業化所必要之機器原料進口，不但當徵以重稅，且當免稅或減輕稅則，以資鼓勵，而減輕國內工業成本。況以

註一 一九三〇年五月十日，英格爾銀行及其他各大銀行召集會議，宣稱傳統的自由貿易政策，不得不放棄，而以保護關稅代之。及一九三二年聯立內閣成立，則以實行保護關稅爲大政方針之一端。

今日工業國家而論，對於原料進口，而徵以財政關稅者，可謂絕無僅有。故工業原料進口，以不徵稅為原則。惟中國關稅政策，則正與此相反；財政關稅，亦實行於工業原料方面，專以增加關稅收入為目的。試比較十一年、十八年、十九年、二十二年及二十三年稅則如左：

最近五次海關進口稅則對於原料及機器稅率之變遷表

品名	單位	十一年稅則 (海關兩)	十八年稅則 (海關兩)	十九年稅則 (金單位)	二十二年稅則 (金單位)	二十三年稅則 (金單位)
棉花	每擔	〇・八	一・二〇	二・一〇	二・一〇	百公斤 五・〇〇
棉胎	每擔	從價 5%	從價 7.5%	從價 7.5%	三・三〇	百公斤 五・五〇
桑麻	每擔	〇・二二	〇・三三	〇・五八	〇・九〇	百公斤 一・五〇
亞麻	從價	5%	7.5%	5%	7.5%	7.5%
苧麻	從價	5%	7.5%	5%	7.5%	7.5%
大麻	從價	5%	7.5%	5%	每擔 〇・九〇	百公斤 一・五〇
羊毛	每擔	二・八〇	五・六〇	五・九〇	六・〇〇	百公斤 一〇・〇〇

生鐵	每擔	0.11	0.11	0.15	0.30(2)	百公斤	0.70
鐵磚	每擔						
工具用鋼	從價	5%	10%	10%	10%		12.5%
農業機器	從價	5%	10%	5%	5%		7.5%
電機	從價	5%	10%	7.5%	7.5%		15%
縫紉機	從價	5%	10%	7.5%	7.5%		10%
針織機	從價						
發動機	從價	5%	10%	7.5%	7.5%		10%
Motor Tractor	從價	5%	12.5%	15%	15%		15%
Motor car	從價	5%	12.5%	30%	30%		30%
煤水車	從價	5%	12.5%	5%	5%		5%
貨車	從價	5%	12.5%	5%	5%		5%
腳踏車	從價	5%	12.5%	15%	20%		20%
硼酸	每擔	0.96	B.A.	12.5%	B.A.	百公斤	3.00
鹽酸	每擔	0.24	0.36	0.55	0.55	百公斤	1.40
硝酸	每擔	0.55	0.825	1.60	1.60	百公斤	3.90

中國租稅問題

硫磺	每擔	〇・一八	〇・二七	〇・五五	〇・五五	百公斤	一・八〇
漂白粉	每擔	〇・二八	〇・四二	七・五%	七・五%	百公斤	一・五%
電石	每擔	—	—	一・四〇	一・四〇	百公斤	三・一〇
人造肥料	從價	5%	7.5%	7.5%	10%		10%
綠酸鉀	每擔	〇・三八	—	〇・八五	一・〇〇	百公斤	一・七〇
磷	每擔	二・二〇	—	五・八〇	五・八〇	百公斤	九・六〇
純碱	每擔	〇・二三	〇・三五	〇・七七	〇・七七	百公斤	一・五〇
燒碱	每擔	〇・三六	〇・九〇	一・五〇	一・五〇	百公斤	二・九〇
酒精	每加倫	〇・〇三	〇・一〇五	〇・二四	B.A.	公升	〇・〇四
板條	千條	〇・二五	〇・五〇	一・〇〇	一・一〇	公方	一・五〇
柚木	千英方	六・七〇	一三・四〇	二八・〇〇	三三・〇〇	公方	一九・〇〇
未列名木	從價	5%	17.5%	10%	15%		20%
裝飾木	從價	5%	12.5%	12.5%	15%		20%
煤	每噸	〇・三四	〇・五一	〇・八九	一・八〇	BA	一・八〇
煤	從價	5%	—	10%	15%		15%
焦炭	從價	5%	—	7.5%	10%		10%

分，又增至〇·五五金單位，最後增至百公斤一·四〇金單位，硝酸則從每擔五錢五分增至八錢二分五釐，又增至一·六〇金單位，最後增至百公斤三·九〇金單位。可見財政報告書中所稱第一原則——即對於工業原料進口稅之減輕——全未實行。

至於第二原則，即保護本國工業以限制外貨競爭，在新稅則中亦未能完全貫徹。我國工業中之最需保護者，據一般常識而論，爲布業、爲絲業、爲毛織品、爲磁業。然據二十二年五月二十二日進口稅則，其保護關稅不外如左（括弧中爲二十三年新進口稅則之稅率）：

棉及其製品 大多爲從價百分之二十五（同）

印花縐布絲光洋紗 從價百分之三十（從價百分之二十五）

未列名棉布 從價百分之三十（從價百分之二十五）

亞麻苧麻火麻縹麻及其製品類 大多從價百分七·五至百分十五（同）

工藝用呢絨 從價百分十五（同）

氈呢氈套 從價百分四十（同）

絲及其製品類 大多從價百分之八十（大多從價百分之六十至八十）

磁器（化學用及科學用磁器不在內） 從價百分之四十（從價百分之五十）

按保護關稅之最高者，有至百分之百以上者，對於特種奢侈品，且可徵至百分之二百、三百，甚且禁止進口者。上列保護稅率，最高不過百分之八十，自嫌過低。

且國內絲業之所以破產，一方面固因捐稅繁重，人民購買力跌落使然；他方面洋棉布、麻布、呢絨傾銷，實爲主要原因。蓋絲之爲物，本可以替代一般購買力跌落，洋布價廉，自舍絲織品而取洋布也。但二十三年新稅則對於棉織物之關稅，則最高不過百分之二十五，其不足以遏止傾銷，保護本國布業絲業，已彰彰明甚。況本國產品，在享受些微保護關稅以外，又受有重重阻礙，使其不能發展，試列舉如左：

(1) 出口稅則繁重，影響輸出貿易，與他國之獎勵輸出，何啻天壤！

(2) 轉口稅尙未盡除，本國貿易之出口貨物，亦須納出口稅，阻礙國內貿易之發展。

(3) 此外更有苛捐雜稅，——如產銷稅、牙稅及營業稅附加，——並各種消費稅（火柴、水泥、棉線……）以加重其成本，妨礙其運輸，使不能與外貨競爭。

(4) 各商埠租界依舊仍在，外商可在租界內建設工廠，僱工製造，廉價銷售，以免納進口稅，且可進一步享受中國進口稅之保護。上海之日本紗廠，即其顯例。

由此觀之，本國工業既無充分保護，又受種種阻礙；處此世界經濟恐慌時代，外受洋貨傾銷之威脅，內受苛捐雜稅之重壓，救死不暇，遑言發展？總之今日欲談救濟國內工業，當先廢除苛捐雜稅，先去國內商業之障礙，然後保護關稅，方能奏效。

否則障礙不除，國內商場不得發達，對外貿易必無從進展，雖有保護關稅，亦無濟於實也！

第五節 傾銷貨物稅

近三十年來，商戰激烈，銷路爭奪，日甚一日。一方面雖有保護關稅，以制止之；然他方面傾銷盛行，往往衝破關稅壁壘，大批貨物，橫決而入，保護關稅，亦無如之何。此所謂傾銷（dumping, Schleuder konkurrenz），在英美立法中，或稱謂不正當（unfair）之競爭，或稱爲不合法（unlawful）之競爭，大都指商品輸出，在輸入國減價出售，視輸出國（卽出產國）之躉賣價格，更爲低廉，以爭奪銷路，擴充商場。傾銷結果，消費者雖一時蒙其利，然不過爲暫時性質，過此以後，往往更須出高價補償；至於生產者則深受其害，往往因賣價壓低，企業倒閉，損失至鉅，而失業問題，亦隨之俱來。傾銷發生之原因，可分爲四類：

(1) 輸出獎勵金。產糖各國，至一九〇二年止，往往用國家輸出獎勵金，以鼓勵輸出。於是糖可以減價出售，往往可抵消他國之保護關稅而有餘。例如每百公斤糖入口，徵進口稅六個金單位，但輸出國給與獎金，亦為每百公斤六個金單位之數，如此，保護關稅可完全失效。

(2) 卡特爾及托辣斯。卡特爾及托辣斯，在國內有保護關稅之保護，可操縱商場，在國內高價出售，在國外廉價出售，或因生產過剩，在國內不能銷售，則以廉價傾銷於國外，以征服商場，擴大銷路；而以國內之高價，補償減價出售之損失。凡用此法征服海外商場者，即非卡特爾、托辣斯，皆屬傾銷。例如德國 Chlorodont 牙膏，在本國售價大瓶九十分尼（約合華幣一元），而在中國則僅售四角。

(3) 匯價傾銷 (exchange-dumping, valuta-dumping)。歐戰以還，交戰諸國，或因幣價跌落 (inflation)，或行通貨膨脹政策，使本國貨幣匯兌價格

跌落，其影響，本國商品售價低廉，可以在國外暢銷，與輸出獎勵金之影響，初無二致。與前述二種傾銷所不同者，在匯價傾銷之下，往往外國物價平準，高於本國。幣價愈跌，傾銷愈甚，終至該外國通貨收縮（deflation）而後已。世界經濟恐慌發生以還，英、美、日、瑞典、挪威各國，相繼放棄金本位，如美金前值五元，今僅值二元八角；日金前值二元，今僅八角左右，匯價既跌，物價自廉，以此方法傾銷，突破關稅壁壘，爭奪商品銷路，蓋為今日商戰利器。而受其影響最深者，厥為中國。

（4）社會傾銷。社會傾銷，都由社會立法之差異而起。如甲國勞工保險，工廠設備，皆不發達；生活程度，又甚低廉，向勞工立法進步之乙國輸出商品，則其價必廉，乙國商品，必難與之競爭。美國近年來對於蘇俄及其他各國之傾銷稅，即屬於此類。

制止傾銷，不外二法：一為制定傾銷貨物稅法，二為規定抵消關稅（Ausgleichs-

zölle, counter valing duties) 中國稅則既爲單一稅則 (Einheitszoll, "single-line" tariff) 則另定抵消關稅——實爲差別關稅 (Unterscheidungszölle, differential duties) 之一種——自不可能。故祇有制定傾銷貨物稅法以制止不當之競爭。二十年二月九日國民政府曾公布傾銷貨物稅法（但始終未實行）其第二條規定傾銷之意義及其範圍：

凡外國貨物在中國市場之躉售價格，有左列情事之一者，視爲傾銷：

- 一 較其相同貨物在出口國主要市場之躉售價格爲低者；
- 二 較其相同貨物運銷中國以外任何國家之躉售價格爲低者；
- 三 較該項貨物之製造成本爲低者。

凡外國貨物向中國輸出時之出口價格，有前項第一款或第三款之情事時，亦視爲傾銷。

前二項出口價格及躉售價格之計算，均應除去運輸保險稅捐及其他必需費用。

此種規定，尙稱恰當，依此法律，傾銷實包括二種情形：（一）較其相同貨物在出

口國主要市場之躉售價格爲低者；(二)即使一地躉售價格相等，或在中國市場之躉售價格，竟較出口國之躉售價格略高，但運費保險稅捐及其他必需費用，須從躉售價格中除去，故仍屬於傾銷貨物範圍。此種規定，蓋師一九〇六年澳大利亞之 Industries Preservation Act 而略加變通，蓋澳法明白分開二者；中國之傾銷貨物稅法則僅加以籠統之規定耳。(註一)

該傾銷貨物稅法之缺點，在未能規定一種稅率，制止匯價傾銷。蓋現代傾銷之有效且最通行者，實爲匯價傾銷 (exchange dumping)。利用通貨膨脹政策，

註一 Austria Industries Preservation Act, 1908-10, Part III: Competition shall be deemed unfair if... (f) the goods are imported by or for the manufacturer, etc., and are being sold in Australia at a price which is less than gives a person importing them a fair profit upon their fair foreign market value or their fair selling value if sold in the country of production together with charges to port of final shipment to Australia.

降低本國貨幣匯率，而衝破他國之關稅壁壘，以侵奪商場者。此種匯價傾銷，實爲現代商戰之最大武器，英、美、日各國，競用此法，而釀成所謂通貨膨脹戰爭；日本貨物之所以能在華傾銷，如水銀瀉地，無孔不入者，端亦在此。但傾銷貨物稅法對之，竟無法制止；蓋其在中國市場之躉售價格，未必低於本國，亦未必低於其運銷中國以外任何國家，更不必低於製造成本；其所以減價傾銷原因，全在貨幣跌落，匯價低降，因而本國物價平準，低於他國；商品競爭，可收傾銷之效。戰後西班牙、意大利、法國、捷克，曾規定附加稅數（Zuschlagskoeffizienten）以增高進口稅，制止匯價傾銷。其方法，某國貨幣之匯價跌落，則對該國貨物進口稅，應比例的增高；其稅率增高之數，即匯價跌落之數，故匯價愈跌，附加稅愈高，以制止傾銷，而保護國產。例如：

未列名本色棉布 從價徵百分之二五。

原值美金一元，合國幣五元，徵國幣一·二五元。

今美金跌落五分之二，僅值三元，祇徵〇·七五元。

傾銷附加稅，當比例增至從值五分之二，爲一·二〇元。

正稅〇·七五元，加附稅一·二〇元，合爲一·九五元。

此五分之二，卽爲附加稅係數。

依此類推，立公式如左：

$$\$1 = \$5, 5 \times \frac{25}{100} = 1.25 \quad \text{賣價} = 5 + 1.25 = 6.25$$

$$\$1 = \$4, 4 \times \frac{25}{100} + 4 \times \frac{1}{5} = 1.80; \quad \text{賣價} = 4 + 1.80 = 5.80$$

$$\$1 = \$3, 3 \times \frac{25}{100} + 3 \times \frac{2}{5} = 1.95; \quad \text{賣價} = 3 + 1.95 = 4.95$$

$$\$1 = \$2, 2 \times \frac{25}{100} + 2 \times \frac{3}{5} = 1.70; \quad \text{賣價} = 2 + 1.70 = 3.70$$

$$\$1 = \$1, 1 \times \frac{25}{100} + 1 \times \frac{4}{5} = 1.05; \quad \text{賣價} = 1 + 1.05 = 2.05$$

實際上美金跌至國幣二元或一元，爲僅有之事，故以匯價跌落之數爲附加稅係數，已足以應付。如此，方可以制止匯價傾銷，以保護垂亡之國內產業，其關係實至爲重大。且現今商戰最大之利器，厥爲匯價傾銷，英國行之於先，日、美繼起於後，狂流所及，國內棉織業、絲業、麪粉業、米業、茶業等，皆頻於危殆，今日不再設法救濟，則都市經濟，必隨農村經濟之破產，而同歸於盡。故本書特提出制止匯價傾銷問題，並再三致意，認爲目前關稅問題中之重要問題焉。

中國工商業，近年來（一九三二——一九三四）因銀價跌落和緩，加以國際貿易，年年入超（民國十八年入超三萬五千三百萬兩；十九年五萬萬兩；二十年六萬九千八百萬兩；二十一年八萬六千七百萬元；二十二年七萬三千三百萬元），故銀貨外流（二十一年生銀出超爲七百三十四萬五千兩，二十二年爲一千九百九十九萬四千兩），（註一）在國內引起通貨緊縮（contraction），及物價下

註一 所引各種數字，皆見海關中外貿易統計年刊。查閱拙著微銀出口稅後補救入超之對策（載東方雜誌第三十一卷第二十三號）。

落之現象。結果工商業倒閉，經濟恐慌隨之而起。例如中國紗廠至一九三三年（二十二年）年底完全停工者，其錠數約在六十萬枚以上，計佔華廠總錠數三分之一左右。江浙兩省絲廠共二百七十八家，一九三三年年底尙勉強開工者僅十四家；上海絲廠六十五家，同年底勉強開工者僅兩家。其他如麪粉業、米業、茶業等，莫不呈同一衰落之象。中國國產受外國匯價傾銷而陷於危殆之境地，卽此已可見一斑矣。自一九三四年二月以來，美國更有提高銀價之計畫，一方面貶美金之值，他方面提高銀元之購買力，無非爲更進一步之匯價傾銷，蓋無論美金跌落或華幣提高，其表現先在匯價方面：美金跌落，美匯固跌；華幣提高，美匯亦跌；而其影響，則同爲匯價傾銷。將來銀價果能提高，則現銀必愈向外流；通貨收縮，必將加甚；結果物價跌落，生產停頓，金融呆滯，失業遞加，入超增多，其響影於我國工商業，蓋有不堪設想者。則匯價傾銷稅之實行，更爲刻不容緩矣。（註一）

註一 參閱宋傑著銀價變動之趨勢與中國之對策，載東方雜誌三十一卷十號；徵銀出口稅後補救之對策，載同上第二

十三號；匯價傾銷稅釋疑，載同上第三十二卷第六號。

第六節 單一稅則抑雙重稅則

中國稅則自道光二十三年（一八四二）以來，卽爲單一稅則（*Einheitstarif*, “single-line” tariff），其原則爲『一種商品，一種稅率』（*one article one rate*）。易言之，卽關稅稅則對於無論何國商品，皆一律待遇；又因僅由本國立法規定，故亦稱國定稅則（*der autonome Tarif*）。單一稅則，既完全由本國規定，似可實行保護關稅政策矣；但實際則不然，單一稅則之前提，爲經濟孤立，不受他國牽制，我無求於人，人亦無求於我。但以今日世界通商頻繁之程度而論，經濟孤立，殆不可能，通商各國之中，有爲條約國，有爲非條約國；有爲最惠國，有爲互惠國；有爲商業關係良好之國家，有爲對我實行報復之國家（關稅戰爭）！如一律待遇，必引起輕重不均，而不利於本國之現象。例如與我通商各國，有爲最惠國，有爲非最惠國，有爲無條約國；若一律適用單一稅則，則對於無條約國之稅率，亦必用對

於最惠國之稅率，而此無條約國，對我且未嘗訂立商約，違言最惠國待遇？又如民國十七年所訂中美、中德、中挪、中比、中義、中丹、中葡、中荷、中瑞、中英、中法、中西十二條約，皆有最惠國待遇一款；而民國十九年五月六日中日關稅協定，則有互惠國待遇規定，於是發生國際法上之問題：我國僅有單一稅則，對日既行互惠，對其他條約國則爲最惠，將以對日互惠之部分公諸最惠國待遇諸國，抑將對日另有稅則，而對其他諸國則行單一稅則乎？如以對日互惠之部分公諸最惠國，則最惠各國受利益過多，我國未必得同樣之優待。如以單一稅則行於最惠各國，而對日另行特別稅則，則不特引起最惠各國之抗議，亦且破壞單一稅則之根本原則。今中日關稅協定互惠部分雖已滿期，似已不發生問題，然處今日商戰激烈之時代，勢不能長守單一稅則，必將採取最高稅則及最低稅則（*Maximal- und Minimaltarif*）或普通稅則及協定稅則（*General- und Konventionaltarif*）方可以應付裕如。茲進一步研究中日關稅協定如下：

十九年五月六日，各國承認中國關稅自主已一年有半，日本始與中國締結關稅協定。該協定中，始則規定最惠國條款，其範圍且擴大至船鈔及『與關稅及船鈔有關之一切事項』，且最惠待遇之標準，非如普通最惠國條約之以第三國人民爲標準，而甚至以『本國人民』爲標準。(註二)此種規定，影響於本國航業及『輸出獎勵金』、『退還原料進口稅』、『出廠稅』等保障本國工業之設置，已極爲重大。次則規定互惠稅率，其原文如下（中日關稅協定附件一）：

自本協定發生效力之日起，中國政府將於三年期內維持附表甲部之第一、第二、第三款應徵之稅率，並於一年期內維持該附表甲部第四款應徵之稅率。各該稅率爲對於日本國境內出產品或製成品向中國境內輸入之各該款貨物，在各該時期內所徵之最高進口稅率；但關於稅率之增加，經中國政府在該表內聲明保留者，不在此限（但其增加，亦不得超過從價百分之二五）。自本協定

註一 該關稅協定第二條。

試一對照附表甲部與民國十七年十二月七日海關進口稅則（即七級稅則），則附表甲部所列各種貨物，享受互惠稅率者，即爲日貨進口之大宗。蓋日本所
 要享受互惠稅率者，即爲日貨輸入中國之最多者也。故本書不殆煩瑣，列之如
 左：

（一）棉貨類 一至十爲本色市布，粗布，細布；本色粗細斜紋布；本色洋標布；本色做製土布；本色平織、斜紋、絨布、棉法絨；及漂市布、粗布、細布（稅率統爲百分之七·五）。十二至十四爲漂粗細斜紋布及漂洋標布、漂標布（稅率同上）。二十二至二十四爲染色素市布、粗布、細布、洋素綢；染色素粗細斜紋布；染色洋標布、拷花寧綢、素寧綢、真假洋紅布（稅率同上）。二十六至三十二爲漂白或染色素或織花、縐地絲光洋紗；漂白或染色素或織花、縐紋呢；本色、漂白、染色、染紗織縐布；白或染色素或織花、羽綾、羽緞、羽綢、沖西緞、泰西寧綢、斜羽綢、橫工布、十字紋綢、細哩噠、立巴次布、粗條子布、蓆法布、水雲緞；白或染色素或織花、羽繭、繭面羽緞、條子羽綢；白或染色素或織花、羅緞、泰西緞、平織、斜紋、絨布、棉法絨（稅率大半爲百分之七·五，亦有百分之一〇）。三十七爲製機衫用或針織錦布（百分之七·

- 五) 三十八爲印花細洋紗、印花軟洋紗、印花稀洋紗、印花市布、印花粗布、細布、印花洋標布、印花粗斜紋布、印花橫工布、印花嗶嘰、印花羽布、印花蓆法布(百分之一〇)。四十爲印花縐布(百分之一〇)。
- 一〇) 四十三爲印花羽緞、緞布、洋紗、羽綢、檯布、泰西緞、羽綾、斜羽綢、粗條子布、羅緞、水雲緞(百分之一〇)。四十六、四十七爲未列名染紗織棉布(百分之七·五)及未列名棉布(百分之一〇)。五十一爲棉紗(百分之七·五)；五十三爲未裝飾或裝飾腰帶(同上)；五十八爲起毛針織衛生衣類(同上)；五十九爲未起毛汗衫褲(同上)。
- (二)魚介及海產品 一九六爲散裝鮑魚(百分之一〇)；一九七爲黑刺參(百分之二一·五)；一九八爲黑光參(同上)；一九九爲白海參(同上)。二〇二爲江瑤柱(百分之一〇)。二〇五爲乾鱉魚(百分之七·五)；二〇六爲魷魚、墨魚(同上)。二一三爲未列名鹹魚(同上)。
- 二一六爲散裝蝦乾、蝦米(同上)；二一七爲海帶絲(同上)；二一八爲海帶(同上)。二二三爲鮑魚(百分之一〇)。

(三)麥粉 二八〇爲雜糧及雜糧粉(免稅)。

- (四)雜品 三〇二爲香菌(百分之二·五)。五六七爲面盆、碗、盃、有耳盃(百分之七·五)。五六八爲未列名搪磁鐵器(百分之二·五)。六〇三爲磁鈕扣(百分之七·五)；
- 五。五六八爲未列名搪磁鐵器(百分之二·五)。六〇三爲磁鈕扣(百分之七·五)；
- 六〇四爲螺鈿鈕扣(同上)。六〇五(a)爲角、骨、蹄、象牙核製鈕扣(同上)。六一二爲他類柄布傘(同上)。六四七爲鏡子(同上)。六五二(b)爲膠皮鞋、膠皮靴及膠皮製全部或一部之足袋類(百分之二·五)。六六六(b)爲每打價不過四十海關兩之鐘及具備鐘之各機件，可作一單件者(百分之二·五)。六七七(e)爲每打價不過十五海關兩之呢製(非獺製或非毛製)帽及便帽(百分之二·五)。六八五爲內服或外用藥材，或配製藥品或藥料(百分之二·五)。七〇六爲每打價不過十五海關兩之自動調溫器，及其零件(百分之二·五)。七〇九(f)爲電氣機器及其零件(百分之二·五)。七一〇爲玩具及遊戲用品(同上)。七一五爲每件價不過四十海關兩之車輛及腳踏車(例如雙輪腳踏車等)之未經另行特載者(百分之二·五)。
- 上列各種商品，無異爲重要進口日貨表，稅率大多爲百分之七·五，次爲百分之一〇及一二·五，極少爲百分之一·五及一七·五者。以二十一年進口值而論，棉

貨中本色市布、粗布、細布達一、三三八、三二四金單位，本色粗細斜紋布達一八六・〇五七金單位，本色洋標布達一四八、九一五金單位，本色仿製土布達六〇六、七五〇金單位，漂市布、粗布、細布、竹布達四、〇三二、〇二九金單位，染色素粗細斜紋布達七八一、五二五金單位……總之中國進口貨中，棉貨占第三位（83%），而棉貨進口之中，則日本占第一位，此大宗日貨，稅率多為百分之七・五，三年以內，不能加稅！至於第二類魚介及海產品，亦為主要進口日貨，據二十一年海關中外貿易統計年刊進口貨物類編，其值如左（註一）

散裝鮑魚

二五、六九九 G. D.

海參

四五〇、三九七 G. D.

江瑤柱

三三三、七〇七 G. D.

魷魚墨魚

三二八、五八八 G. D.

註一 朝鮮、臺灣、關東租借地尚不在內。

乾鱉魚 一六五、二二六 G. D.

未列名鹹魚 三二六、九三二 G. D.

散裝蝦乾蝦米 五六、一六九 G. D.

海帶 一、一三二、五六七 G. D.

合計亦近三百萬海關金單位，約合六百萬元，稅率多為百分之十及十二·五，三年內亦不能加稅。他若麥粉爲我國麪粉工業之勁敵，雜貨類所列，亦妨害我國幼稚工業及手工業之發展，不利於中國國民經濟，若是之鉅，謂爲關稅條約之大失敗，不爲過也！

至於附表乙部所列，——即中國貨物享受日本互惠稅率者，——則不過夏布、綢緞、繡貨二類十一目，以視附表甲部日本所受優待之貨物四類六十三目，相差已甚懸距。再以貿易額相比，中國出口貨中之夏布、綢緞、繡貨，總不過六七百萬元；而日本所受互惠稅率之進口貨，總計約在一萬萬五千四十二萬五千兩以

上。^(註一) 更以稅率擬之：進口日貨六十三目中，十分之九爲值百抽七·五，值百抽十及值百抽一二·五者，占絕對少數，至最高之值百抽一七·五，則僅有二目。反觀日本進口稅則，則夏布每百斤抽十二元至八十元（約爲百分之十五至一百），綢緞從價抽百分之百，關稅稅則之高如此，從近年來我國經營朝鮮貿易者之呼籲，即可見其一斑。故無論從互惠之品目、貿易額或稅率觀之，所謂互惠，其懸距若此，決非真正之互惠稅則，而爲八十年來殘餘變相之片面協定明矣。

第七節 中國出口稅問題

出口稅泛論 在今日對外商業政策中，出口稅（Ausfuhrzölle, export duty）已成例外，惟尙有三種理由，可以徵收出口稅：卽（一）財政的，（二）商業政策的，及（三）警察的理由是也。分論如左：

註一 東方雜誌二十七卷九號中日新關稅協定。

(1) 財政的理。由 (der fiskalische Grund) 徵收出口稅之目的，完全在增加國庫收入。惟欲徵收此種出口稅，須有特別條件：一、本國對於出口商品，享有天然專利（例如智利之於硝，西班牙、葡萄牙之於木塞，意大利之於硫黃）；二、或至少對於出口商品，擁有巨量之生產額，足以左右世界商場之物價（例如古巴之於菸草）。但如天然專利之地位，一旦動搖，或世界商業競爭情形，已不利於本國時，則必須放棄出口稅。例如中國之於茶，昔為出口大宗，但自印度錫蘭茶發達大量輸出後，中國即不得不取消茶之出口稅（二十年五月七日出口稅則）。故從商業政策立場而論，中國今日殊無理由再徵收財政的出口稅。

(二) 商業政策的理。由 (der handelspolitische Grund) 商業政策上之出口稅，目的在保留本國工業原料，而使外國工業不得競爭吸收之。但若一國工業尚未發達，工業化尚甚幼稚，則此種出口稅殊不關重要。且在今日世界貿易之下，最大之經濟區域，即所謂地大物博之國家，亦未必能供給應有盡有之原料。

例如英國殖民地遍佈五洲，但棉花及若干種金屬仍須從他國輸入；美國地大物博，擁有鉅量之煤、鐵、銅、煤油、棉花等，但羊毛、絲、紫麻、火麻、亞麻、錫、膠皮等，皆須從外國輸入。故欲使本國工業常保原料之供給，僅恃出口稅尙嫌不足，更須進一步運用其他方法。^(註二) 在歐西各國，今日徵收此種出口稅，亦屬例外。

(三)警察的理。由 (der polizeiliche Grund) 警察性質的出口稅，目的僅在克服一時國內之緊急情形，或緩和恐慌。例如一國歉收，饑饉發生，穀價飛漲，則自須徵米出口稅，以救濟之。然此種情形，爲變態而非常態，究屬例外。

故在今日大多數歐美各國，已完全廢止出口稅。惟熱帶各國及殖民地性質之國家，尙普遍徵收出口稅。至於主要工業國家，或已完全廢止出口稅，或雖仍徵收出口稅，亦僅限於少數例外。

註一 一九一六年七月十四至十七日之巴黎經濟會議議決案附件C。協約國即議決互相幫助供給原料，以謀戰時本國工業不因原料缺乏而趨於停頓。

吾國出口稅則之沿革。吾國出口稅，與進口稅同受片面協定之束縛，其經過情形已見第三章第三節，茲不再贅。自道光二十三年以來，吾國出口稅則凡數變，茲扼要述如左：

(1) 道光二十三年(1853) 議定通商出口稅則 凡六十一目，以值百抽五爲原則，而採取從量稅規定。出口免稅者，僅建築材料及金銀洋錢，各樣金銀類。凡出口貨不曾列舉者，即照每百兩抽銀五兩納稅。

(2) 咸豐八年(1858) 修改出口稅則 按字母排列，達六七百目。仍以值百抽五爲原則，而採從量稅規定。出口免稅者，有運往通商口岸分送之廣告小冊、華洋書籍、舊空木箱、金銀、運往通商口岸分送之月份牌、日曆、日記簿、海道圖、地圖、靈柩、手製挑花夏布物品、抽通花綢巾、抽通花夏布、繡貨、蜜汁果品、金沙、髮結、運往外洋之紙傘、漆器、海南銅、各種期報、少數貨樣、運往外洋之綢緞等。

(3) 民國二十年五月七日 出口稅則 自咸豐八年迄民國十九年間，出口

稅稅率，除稅則項目略有增加外，並無若何變動。關稅自主以後，於二十年五月七日頒布第一次出口稅則，分六類二百七十目，稅率大多數提高至百分之七。五。在此稅則中，棉線襪、抽紗品、排花品、繡花品、花邊、衣飾、綢緞、繭綢、他國錢幣、金銀條塊、茶類、書籍、草帽、緞及草帽、髮網、髮結、傘等，皆完全免稅。但其目的仍在財政收入而不在保護本國工業，其說詳後。

(4) 二十四年六月二十五日修正出口稅則。二十四年夏，財部以金融緊縮，出口貿易不振，有減免出口稅之議。六月二十五日，遂公布修正出口稅則，仍分二百七十目，惟減稅五十種（蛋類、油類、骨骼等），免稅八十八種，列表如左：

(1) 蜂蜜

(2) 罐頭肉

(3) 牛皮膠

(4) 未列名動物產品

(5) 海參

(6) 魷魚墨魚

(7) 乾魚

(8) 魚膠

(9) 魚肚

(10) 鹹魚

(11) 魚皮（滾魚皮在內）

(12) 淡菜

- (13) 蝦乾蝦米
- (14) 魚翅
- (15) 碎蝦米
- (16) 未列名魚介
- (17) 鮫
- (18) 薑黃
- (19) 未列名植物性染料
- (20) 栗子
- (21) 黑棗
- (22) 紅棗
- (23) 荔枝乾
- (24) 桂圓乾
- (25) 桂圓肉
- (26) 橄欖
- (27) 橘子
- (28) 未列名果品
- (29) 未列名含有酒精士飲料
- (30) 雪茄烟紙烟
- (31) 菸絲
- (32) 未列名菸
- (33) 乳腐
- (34) 飼料
- (35) 醬油
- (36) 粉絲通心粉
- (37) 未列名植物產品
- (38) 捲抽縫紉用棉線
- (39) 未列名棉線
- (40) 棉紗
- (41) 毛紗絨線
- (42) 棉布
- (43) 未列名疋頭
- (44) 棉毯線毯
- (45) 毛毯棉毛毯
- (46) 毛巾
- (47) 未列名紡織品(破布除外)
- (48) 黃銅及其製品(註一)

- (49) 紫銅及其製品(註二)
- (50) 鉛及其製品
- (51) 錫及其製品(註三)
- (52) 鋅及其製品
- (53) 磚瓦
- (54) 水泥
- (55) 大理石
- (56) 未列名泥土沙土及其製品
- (57) 青礬
- (58) 明礬
- (59) 信石
- (60) 各種墨類
- (61) 紅丹鉛粉黃丹
- (62) 碱(碳酸鉀)
- (63) 雄黃
- (64) 松香
- (65) 家用及洗衣肥皂
- (66) 香皂
- (67) 碱(碳酸鈉)
- (68) 火酒
- (69) 未列名化學品化學產品
- (70) 蠟燭
- (71) 蜜餞糖果糖食
- (72) 石膏

註一 錠塊及舊廢黃銅在外。

註二 錠塊及舊廢紫銅在外。

註三 錠塊在外。

(73) 火柴

(74) 本稅則未列名貨品

由此觀之，名爲八十八種，實際上完全免稅者僅六十八目，局部免稅者六種，合不過七十四目。且減免之出口稅，不過三百萬元左右，影響於財政不鉅。然該出口稅則公布後，孔祥熙猶謂減免出口稅，因抵補辦法尙未籌妥，七月一日仍未能實行；蓋目前財政仍在困難之中，在未確定抵補前，一旦裁撤，財政勢必受影響云云。(註一)可見政府仍以收入政策爲重，而減免出口稅及轉口稅終不免徒託空言也。

且又有進者，近年來之出口稅則，目的不在獎勵輸出，保護工商，而專在謀稅收之增加，可比較最近二次出口稅則以明之。茲列表於左，以資比較：

註一 二十四年六月二十七日大公報。

品名	單位	稅則	(附加)	二十年出口稅則	二十四年稅則
灰絲(廢絲在內)	每擔	二·五〇兩	一·二五	七·五〇	七·五〇
乾蛋	每擔	一·五〇	〇·七五	四·五〇	從價二·五%
鮮蛋	每千	〇·二八	〇·一四	從價七·五%	從價二·五%
冰蛋	每擔	〇·二二五	〇·一一二五	一·五〇	從價二·五%
皮蛋	每千	〇·三五	〇·一七五	〇·六六	〇·五
桐油	每擔	〇·三〇	〇·一五	一·六〇	一·六〇
棉花	每擔	〇·三五	〇·一七五	一·二〇	一·二〇
豆類	每擔	〇·〇六	〇·〇三	〇·〇九一〇·一八	〇·〇九一〇·一八
花生	每擔	〇·一五	〇·〇七五	〇·二三一〇·二九	斤百公 〇·一〇一〇·二〇
山羊毛	每擔	〇·一八	〇·〇九	一·四五	一·四五
山羊絨	每擔	從價五%	二·五%	六·九〇	六·九〇
綿羊毛	每擔	〇·三五	〇·一七五	二·〇〇	二·〇〇

按以上各種貨品，皆爲中國出口大宗，然因世界經濟恐慌關係，皆輸出不振，從商業政策立場而論，當即取消出口稅，並獎勵輸出，以挽救入超。今不此之圖，

二十年出口稅則，反普遍加重出口稅二倍至五倍；二十四年出口稅則，僅對於蛋類稍有減輕，然又徒託空言，未能實行。結果輸出大減，入超增加，而稅收亦因之減少。或謂羊毛輸出，爲保留本國工業紡織原料起見，應徵重稅，但不知中國毛織工業尙極落後，過剩之羊毛，不得不輸出也。由此可見二十年之出口稅則，無異加重一般出口貨負擔；二十四年出口稅則，雖減免百餘種，然大宗出口貨物，仍未能減免。其爲財政政策，而非保護政策，彰彰明甚。故吾人欲求挽救入超，增加輸出，必自取消出口稅始。

第四章 鹽稅

資料及參考書 我國鹽法方面，書籍極富；資料及參考書，多至不勝枚舉。然對於四千年來鹽法沿革，作一系統的敘述；對於今日鹽稅實況，及將來改革方

向，作一科學的探討，則尙未之見。茲之所錄，亦不過較有價值之參考書及資料耳。

關於鹽稅一般的研究，可參考左列各書：

(1) Erich Trautvetter: Die Salzsteuer (Handbuch der Finanzwissenschaft. Zweiter Band: SS. 252—257.)

(2) Karl Bräuer: Salzsteuer in Hdw. d. St. 對於各國鹽法，分析頗詳，鹽稅立法，亦往往備舉。然對於東亞各國鹽法，則極爲簡略。

(3) Buschmann: Das Salz, dessen Vorkommen und Verwertung in sämtlichen Staaten der Erde. 2 Bde., Leipzig 1906, 1909. 此書雖較舊，然對於戰前各國產鹽銷鹽及鹽稅情形，敘述甚詳，尤以“Salzhandel”一章，堪作參考。

(4) Dowell: A History of Taxation and Taxes in England. 2 ed., London 1888, p. 3ff.

至於中國鹽稅及鹽法方面，其重要參考書列左：

(1) 左樹珍著中國鹽政改革史，此書余未之見，中國鹽政紀要左樹珍序中嘗言「余猥以譚材，夙喜談鹽，研究茲事者，三十餘年，不揣固陋，妄有撰著，思欲上考往古，下臚近今，述爲中國鹽政史，縣歷歲月，迄未脫稿」。又金國珍君中國財政論（二二五頁）嘗引該書。

(2) 左樹珍著列代引法通論，不見單行本，林振翰於其所著中國鹽政紀要下冊錄其全文。此文詳敘歷代引法，原原本本，無一字無來歷；其指陳引制弊端，尤有獨到之處。

(3) 林振翰著中國鹽政紀要，分上下兩冊，十九年十二月一日商務印書館出版。第一編沿革，第二篇場產，第三篇運銷，第四篇職官，而以鹽務專著及附錄殿後。

(4) 中國鹽政實錄，民國二十二年十一月南京財政部鹽務稽核總所出版，凡分四冊。第一章總敘，第二章至第二十四章，分敘淮北至西康二十三省區，此外更有各種附錄，鹽務大事表，以及各種統計表。第四冊專錄各種重要檔案、法規及各項鹽務通行規程。本書搜羅資料，不爲不詳，盡惟以編輯者非一人，故不能統一，及互相矛盾之處頗多。

(5) 林振翰 淮鹽紀要、川鹽紀要、浙鹽紀要及鹽政辭典，皆由商務印書館經售。林字蔚文曾掌各地鹽政，由川而浙，而淮，而松江，所著當尙能近實。

(6) 劉存良著中國人民之鹽稅的負擔（載中國經濟第二卷第二期）對於鹽稅正稅及附加稅之比例、名目、高度及成本運費與鹽稅之關係，搜羅極富，分析亦精，爲真材實料之作。

(7) 田斌著中國鹽稅與鹽政。

關於資料方面，可因時代先後，分類列舉於左：

(1) 清鹽法志三百卷，民國九年北京鹽務署印行內分：

通例九卷。

長蘆二十九卷。

東三省十一卷。

山東二十四卷。

河東二十一卷。

陝甘五卷。

兩淮六十卷。

兩浙三十卷。

福建二十四卷。

兩廣三十卷。

四川三十卷。

雲南十四卷。

援證十三卷。

每區之下，再分場產、運銷、徵權、緝私、職官、經費、建置、雜記各門，雖未能躋於近代科學之著作，然實爲治中國鹽法重要資料之一。

(2) 鹽法通志。

(3) 鹽務署二十二年十二月編現行各區鹽稅稅率表。

(4) 鹽務署二十四年二月編全國鹽區現行稅率表。

(5) 二十三年十一月鹽務稽核所統計報告書撮要（左樹珍編）。

(6) 民國二十二年鹽務稽核總所稅警年報。

(7) Chief Inspectorate of Salt Revenue. Annual Report: 22nd Year of the Republic of China.

民國以來，鹽務官廳暨關係方面所出版印行之資料，彙列如左：

(1) 民國鹽政史，尙未出版，通目已分載鹽務公報第八、九、十、十一、十二各期。

(2) 鹽務討論會會議彙編，民國十七年十二月財政部鹽務署出版。

(3) 民國十八年鹽務年鑑，十九年五月出版，財政部鹽務署編輯，凡鹽務現行之制度，及十八年份產銷狀況、徵權情形，皆附有統計圖表，爲比較可靠之資料。

(4) 鹽務公報，財政部鹽務署編印，自民國十八年一月份起爲第一期，按月發行一期，至二十三年一月中止，已出版至三十三期（二十年九月份）。其性質爲公報，舉凡一切命令、法規、公文、調查統計，皆載在內。各期所插各鹽區產銷緝私圖，尤足以供參考。

(5) 鹽務彙刊，財政部鹽務稽核總所彙編，自二十一年八月份起，為第一期，嗣後按月出版兩期；至二十三年一月十五日止，已出版至三十四期。內容分圖畫、特載、紀事、法規、公牘、統計、轉載、雜俎、附錄各類，往往有重要之文字及資料，足供參考。

輓近以來，關於改革鹽務，廢除票本，實行新鹽法，專家及一般文人，發表文字頗多，皆可彙為一類，作為中國鹽務改革問題之資料：

(1) 丁恩 (Richard Dana) 改革中國鹽務報告書，見中國鹽務實錄，亦載林振翰 中國鹽政紀要。

(2) 梁啓超 改鹽法議，載林氏中國鹽政紀要。

(3) 張謇 改革全國鹽政計畫書 (同上)。

(4) 張謇 重申改革全國鹽政計畫宣言書 (同上)。

(5) 景學鈞 鹽政問題商榷書 (同上)。

(6) 景學鈞 就場徵稅與就場專賣之比較 (同上)。

(7) 景學鈞票本問題（同上）。

(8) 景學鈞鹽票之廢制問題（同上）。

(9) 左潛齋鹽法改革問題之釋疑與闢謬，載二十年四月二十六日至二十七日天津大公報。

(10) 林振翰收回淮南鄂湘西皖四岸鹽票摺略，載氏之中國鹽政紀要。

(11) 林振翰以價廉質美之宗旨達福國利民之目的爲治鹽惟一政策議（同上）。又載鹽務

公報第十一、十二兩期。

(12) 諸青來鹽法平議，載東方雜誌二十八卷九號。

(13) 于去疾新鹽法與稽核所，載二十年六月二日至四日天津大公報。

(14) 朱傑吾國鹽法中之專商制問題，載中央大學社會科學叢刊第二卷第一號。

第一節 鹽稅泛論

鹽稅係一種日用品之消費稅，其應否成在，在理論方面頗多爭論。反對鹽

稅論者，謂鹽係人生不可少之生活品，故人人需鹽，無可避免租稅。蓋鹽稅之影響，有如人丁稅，人口多之家庭負擔重，人口少之家庭負擔輕；貧困之階級負擔重，富有之階級負擔輕。再者鹽稅之爲物，亦不能分爲幾級稅率，使貧困者減輕租稅，以均負擔。此種論辨，在理論上固無可置疑；但其理由尙未能認爲十分充足，足以根本否定鹽稅之存在。鹽稅之徵收，既無人可以避免，則鹽固甚宜爲消費稅之對象；就租稅理論言之，合乎普遍之原則。再者就實際而論，鹽稅收入異常穩定，除貨幣跌價之時外，如稅率不變，稅入往往相等。例如德國自一九一四年至一九二二年，除戰爭激烈之二年外，鹽稅收入常爲七千萬馬克左右。至於對於人口衆多之家庭，及貧困階級負擔過重一點，亦祇限於鹽稅稅率過高之時；但鹽之成本，至爲輕微，租稅須超過成本十餘倍以上，方有如此不公平之影響。例如德國鹽稅稅率，自一九一四年至一九二一年爲一 $\frac{1}{2}$ 十二馬克，平均每人鹽稅負擔，爲一馬克，不爲過高。中國鹽稅稅率，在二十三年一月一日改用新市秤

以前，爲平均每擔十三元左右，而鹽之平均市價，則爲每擔十五元左右，鹽稅占鹽價百分之八十六，稅率不免苛重矣！（註一）

再就國民經濟而論，徵收鹽稅，亦並無若何嚴重影響。鹽在今日，固多用作工業原料（鹽酸）及農業肥料（加里鹽），但鹽稅之收入，初不專恃工業及農業用鹽。一般立法通例，對於工業及農業用鹽，往往減輕稅率或免稅，以保護實業。對於鹽之徵稅，既無消極之理由，足以根本反對；在他方面復有積極之理由，可以提倡。蓋鹽之產地有限，易於監督；鹽稅收入，易於穩定；且徵收鹽稅，如採取就場徵稅之形式，亦不致擾及經濟生活內部也。

有此種種理由，故反對鹽稅論者，在各國立法上向未占優勢。今日歐、美、大多數國家——併蘇俄在內——皆徵收鹽稅，或行專賣。德雖於一九二六年三

註一 參閱中國經濟第二卷第二期劉存良作中國人民之鹽稅的負擔。實際上中國鹽價，亦較德國爲貴：德鹽三磅，價

十五分尼（合一角六分左右），而中國精鹽一磅，則價一角。以二國生活程度較之，鹽價相去遠矣。

月三十一廢除鹽稅〔見減輕租稅法(Steuer milderungs gesetz)〕然其主要原因，由於當時聯邦政府及國會中各政黨皆主張減輕人民負擔，而非由於根本反對鹽稅也。

對於鹽之徵收方法，西方財政學者，分析頗為簡單；良以歐美對於鹽之行政經驗，無我國之豐富，亦無我國悠久之歷史，故不能與我國之鹽法比擬。普通論鹽稅者，不外分為左列各種：

(1) 關稅制 (Zoll)

(2) 就場徵稅制 (Fabriksteuer)

製造專利 (Erzeugungsmonopol)

(3) 專利制 (Monopol) 專賣 (Handelsmonopol)

完全專利 (Vollmonopol) (註1)

註1 所謂完全專利，包括鹽之製造、運輸、販賣及輸入而言。參閱 Trautvetter: Die Salzsteuer. (Handbuch

中國行鹽制度表

A. 自由制(無稅) 隋,唐(睿宗以前)

B. 就場徵稅 (Fabriksteuer) 東漢(光武帝又和帝至獻帝)南北朝

C. 關稅制(內地無稅) (在中國未嘗實行)

D. 專利 Monopol

- 官製 Erzeugungsmonopol (Vollmonopol) 漢武帝
- 官製官運官銷 官製官運商銷 官製商運商銷

專賣 Handelsmonopol

官專賣 民製官收商運官銷 唐常平鹽

就場官專賣 {民製官收官運商銷 民製官收商運商銷} 唐肅宗(第五琦)

Licence 特許專賣

Steuermopol (或稱委託專賣)

民製官收商運商銷 {蔡京之長引短引 元代之引法 明代之開中法}

民製官督

官運民銷 商運民銷 民運商銷

官運商銷 商運商銷 民運商銷

引一網一票

第二節 鹽稅之沿革

鹽法歷史之悠久，制度之複雜，蓋無有過於中國者。其中廢興遞嬗之迹，因革損益之故，蓋有不可勝道者。鹽法專家，窮年累月，猶未能窺其全豹；茲之所述，亦不過欲討論現狀，必先明其歷史，略輯重要沿革爲一節，以爲研究今日鹽稅之初步。

在秦漢以前，文獻缺乏，鹽法不得而考。史記齊世家：「桓公既得管仲……設輕重魚鹽之利」，世之言鹽法者，遂莫不推源管仲。惟管子一書，近人以爲戰國末年所作，未必爲管仲時代之制度；然有其思想，必有其背景，所謂「正鹽筴」（註一）及「北海之衆，無得聚庸而煮鹽……鹽必坐長而十倍……請以令糶之梁」

註一 管子海王篇。

趙宋衛濮陽，彼盡餽食之國，無鹽則腫，守圉之國，用鹽獨甚。桓公曰諾，乃以令使糶之，得成金萬一千餘斤。（註二）儼然官製官運官銷制度，雖未必爲管仲之政，然在戰國以前，必有行之者無疑。及秦鹽鐵之利，二十倍於古。（註三）漢興，循而未改。（註三）武帝元狩四年，以東郭咸陽孔僅爲大農丞，領鹽鐵事，而桑弘羊貴幸，議置鹽鐵官，明年孔僅咸陽言：

山海天地之藏，宜屬少府，陛下弗私以屬大農佐賦，願募民自給費，因官器作鹽，官與牟益。食奇民，欲擅幹山海之貨，以致富羨，役利細民，其沮事之議，不可勝聽。敢私鑄鐵器鬻鹽者，鈇左趾，沒入其器物。

註一 管子經重甲篇。

註二 漢書食貨志。如淳注曰：陸賈鹽鐵貴，民受其害。

註三 馬端臨文獻通考。

於是使僅威陽乘傳舉行天下鹽鐵作官府，除故鹽鐵家富者爲吏，吏益多賈人矣。

(註一) 蓋師管子之意而變通之，爲官製官賣制度。元封元年，桑弘羊爲治粟都

尉，領大農，盡幹天下鹽鐵；(註二)置鹽官者凡二十八郡。(註三)元帝初元五年，罷鹽

鐵官；(註四)永光三年，復鹽鐵官。王莽始建國二年，初設六筦之令，命縣官酤酒賣

鹽鐵器。(註五)總之終西漢之世，爲官專賣制，歷代相承，無所更改也。

光武中興，廢專賣之制，凡郡縣出鹽多者，置鹽官，主鹽稅。(註六)章帝元和元

註一 漢書食貨志。

註二 同上。

註三 文獻通考。

註四 漢書元帝紀。

註五 漢書王莽傳。

註六 續漢書百官志本注。

年，尙書張林上言縣官經用不足，宜自煮鹽。(註一) 和帝卽位，罷鹽鐵禁。(註二) 詔『縱民鑄煮，入稅。縣官如故事』。(註三) 蓋東漢之世，以鹽稅爲主，官自煮鹽爲例外也。

魏武從荀彧言，遣謁者僕射監鹽官司隸校尉治弘農，關中服從。(註四) 降及六朝，經制無常。晉較鹽運，制課調。(註五) 陳以國用不足，立煮海鹽賦。(註六) 隋開皇三年，通鹽池，鹽井，與百姓共之。(註七) 禁權旣罷，浸爲無稅主義矣。

註一 資治通鑑及後漢書朱暉傳。通考以爲明帝時事，據朱暉傳則在章帝元和，通考誤。

註二 文獻通考。

註三 後漢書和帝紀。

註四 三國志衛凱傳。

註五 晉書杜預拜度支尙書，較鹽運，制課調。

註六 陳書世祖本紀。

註七 文獻通考。

唐開元以後，置鹽鐵使，檢校鹽鐵之課。乾元元年，第五琦變鹽法，就山海井

竈近利之地，置監院，游民業鹽者爲亭戶，免雜徭，盜鬻者論如法。(註一) 劉宴繼之，

法益完密。

自兵起流庸未復，歲賦不足供費。鹽鐵使劉宴以爲因民所急而稅之，則國用足。於是上鹽法

輕重之宜，以鹽吏多則州縣擾，出鹽之鄉，因舊監置吏亭戶，糶商人，縱其所之。江嶺去鹽遠者，有常平

鹽，每商人不至，則減價以糶民，官收厚利，而人不知貴。宴又以鹽生霖潦則鹵薄，曠旱則土溜墳，乃隨

時爲令遣吏曉導，倍於勸農。吳、越、揚、楚鹽廩則數千，積鹽二萬餘石。(註二)

綜其大要，蓋爲民糶，官收官糶，商銷，與後世所謂就場官專賣性質相近。宴罷，鹽

法寢壞。降及五季，晉行兩鹽錢，又徵商稅，天福七年，宣旨下三司，應有往來鹽貨

註一 唐書食貨志。

註二 唐書食貨志。宴置四場十監，歲得錢百餘萬緡，以當百餘州之賦，又置巡院十三，以捕私鹽者。

悉稅之，過稅每斤七文，住稅每斤十文。(註二) 一鹽二稅，蓋自此始。後周世宗顯

德元年，始劃分末鹽（海鹽）、顆鹽（池鹽）銷地，蓋「食末鹽州郡，犯私鹽多於顆鹽界分」，而「末鹽煎鍊般運費用，倍於顆鹽」，故分割十餘州令食顆鹽，以省運力而減犯禁。(註三) 自是曹、宋以西十餘州皆食顆鹽。(註三) 銷鹽之有分界，自後周顯德始。

宋初鹽法無常，官鬻（一稱官般，官自般運，置務發賣，淮、浙、京、東、閩上四州及兩廣行之）通商（京西、陝西、河北），隨州郡所宜。太宗雍熙二年，行折中法，宋史食貨志云：

雍熙而後，用兵切於饋餉，多令商人入芻糧塞下，酌地之遠近而爲其直，取市價而厚增之，謂之交。

註一 五代會要。此種通過稅，有類後代之鹽釐。

註二 舊五代史食貨志。

註三 同上。

引；至京師給以緡錢，又移文江、淮、荆、湖，給以茶及顆末鹽。

文獻通考亦引止齋陳氏曰：

雍熙二年三月，令河東北商人，如要折博茶鹽，令所在納銀赴京請領交引。蓋邊郡入納算請，始

見於此。

我人研究中國鹽政史，於此宜注意者，蓋有二點：一則令商人入芻糧塞下，以濟軍餉，鹽之有國防政策，自此開始。一則交引之名，始見於史，然此所謂引，實爲一種證券，非卽以引爲鹽，關於此點，左樹珍歷代引法通論，嘗詳論之：

宋雍熙間，行折中法……其法防於唐之飛錢，憑引支貨，合券而取，譬如以券兌錢，非卽以券爲錢，以引支鹽，非卽以引爲鹽。一則積錢爲本，一則入中算請，故交引者，本係一種折中券，券卽引也。

及太宗端拱二年，置折中倉，聽商人輸粟京師，優其直，給茶鹽於江、淮。蓋在

註一 宋史食貨志。

京入中斛斗算請，始見於此。其後虛估日高，交引愈賤，京師有坐賈，置交引鋪，隸名權貨務，收蓄貿易，以射厚利。由是虛估之利，悉入豪商，鹽法寢壞。仁宗慶曆末，范祥始創鈔法，就折中舊制，酌議變通，禁輸芻糧，專令商人入中現錢，計錢給券，謂之鹽鈔。每鹽一席，估定價格，通算鈔錢，印書鈔面，商人輸錢請鈔，按券支鹽，名曰鹽鈔，類如一種實錢券，所謂現錢法也。現錢法者，蓋以革虛估之弊，視場鹽之產量，爲出鈔之多寡，鹽有定額，鈔有定數，並儲緡錢爲鹽鈔本，以待商人至者，若所估鹽價過低，則官爲買之，使不得爲輕重，鈔價旣平，鹽法亦通。(註一)惟宋史食貨志所論鹽鈔法，與上引略有出入，摘錄如左：

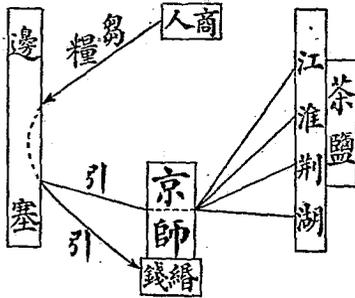
初鹽鈔法之行，積鹽於解池，積錢於京師權貨務，積鈔於陝西沿邊諸郡。商賈以物斛至邊入中，請鈔以歸。物斛至邊，有數倍之息，惟患無回貨，故極利得鈔，徑請鹽於解池，而解鹽通行之地甚寬，或請錢於京師，每鈔六千二百，登時給與，但輸頭子錢數十而已。以此所由，州縣貿易者甚衆……

註一 左樹珍列代引法通論。

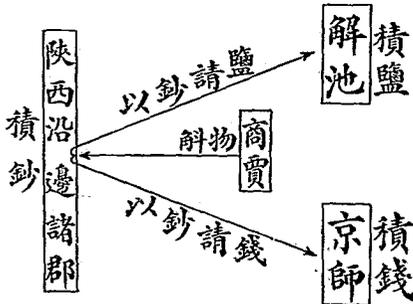
由上引各種交引及鈔法觀之，或為國防政策（A），或為糧食政策（折中倉）（B），或為財政政策（納銀赴京請領交引）（C）。茲分析各家所說，製圖解如左：

(A) 國防政策

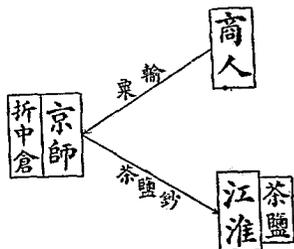
(1) 宋史食貨志之交引



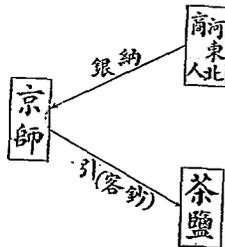
(2) 宋史食貨志之鈔法



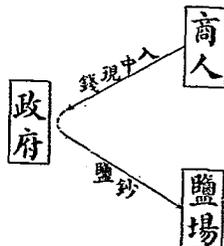
(B) 糧食政策
 (1) 宋史食貨志之折中倉及文獻通考引止
 寶陳氏之折中倉



(C) 財政政策
 (1) 文獻通考引止寶陳氏說之納銀赴京請
 領交引



(2) 范祥之鈔法



及徽宗崇寧間，蔡京始變法，俾商人先輸錢請鈔，赴產鹽郡授鹽，欲囊括四方之錢，盡入中都，以進羨要寵，鈔法遂廢，商賈不通，邊儲失備。(註一) 蓋由國防政策，寔淪為聚斂政策矣。

註一 宋史食貨志。

引法之起源。引法之起，已伏於鈔鹽法之中。文獻通考引東萊呂氏曰：

自蔡京秉政，廢轉般倉之法，使商賈入納於官，自此爲鈔鹽法（註）請鈔於京師，商賈運於四方，有長引短引，限以時日，各適所適之地，遠近以爲差……

蓋運鹽限定時日地點，與以引，自此始矣。宋高宗時，趙開改變鹽法，置合同場，收引稅錢，此引課法之由來也。總之兩宋時代，初行官般，繼以客鈔，終入於引，由官收官運，商銷，以至於官收商運，商銷，蓋已開後代票引之端。至其目的，則皆爲聚斂，故宋史食貨志曰：

唐乾元初，第五琦爲鹽鐵使，變鹽法，劉晏代之，當時舉天下鹽利，纔四十萬緡。至大曆末，增至六百萬緡，天下之賦，鹽利居半。宋朝元祐間，淮鹽與解池等，歲四百萬緡，比唐舉天下之賦，已三分之二。紹興末年以來，秦州、海寧（當爲海陵之誤）一監，支鹽三十萬席，爲錢六、七百萬緡。則是一州之數，

註一 呂氏以鈔鹽法創始於蔡京，實誤。惟當時鹽引亦曰鹽鈔，蔡京令川、陝、京東西諸路，廢除交子，更用錢引，錢引者，本以代鹽鈔，故鈔之與引，論其性質，同爲一種兌換券，是以鹽法變更以後，雖用引制，仍名鈔鹽也。

過唐舉天下之數矣。

元至元十六年，立諸路轉運鹽使司。(註一) 至元十九年，議設鹽使司，賣鹽引。

法，又令運司官親行調度鹽引。(註二) 鹽商購引後，赴場領鹽運賣。鹽引之名，由

此始著。二十年又頒至元新格鹽法，其第十一款云。(註三)

諸鹽法並須見錢賣引，必價鈔入庫，鹽袋出場，方始結課。其運司官如每事盡心，能使鹽額有餘，

官吏守法，商賈通便，課程增多者，開奏陞賞。

至元二十一年，立常平鹽局。(註四) 時中書省奏鹽每引十五兩，國家未嘗多取，欲

註一 元史世祖本紀。

註二 同上。

註三 元史律。

註四 元史世祖本紀。

便民食；今官豪詭名罔利，停貨待價，至一引賣八十貫，京師六百二十貫，貧者多不得食。^(註一) 議以二百萬引給商，一百萬引散諸路立常平鹽局，或販者增價，官平其直以售，庶民用給，而國計亦得。世祖從之，故立常平鹽局。是則在行引而外，又兼採官賣制矣。二十二年詔依舊制，凡鹽一引四百斤，價銀十兩，以折今鈔，爲二十貫。^(註二) 後屢增鹽價，元貞二年，一引爲六十五貫。^(註三) 至大二年，增爲至大銀鈔四兩，增舊價三之一；天曆二年，增爲鈔三錠。^(註四) 鹽課愈重，鹽價愈高，張士誠、方國珍、嘯聚海濱，遂以亡元，鹽法之壞，亦爲一因也。

註一 當時每引有實一百八十兩（鄆州），一百七十兩（江西），一百二十兩者（大都）。參閱元典章。

註二 元史世祖本紀。

註三 元史成宗本紀。

註四 元史文宗本紀。

明洪武初，諸產鹽地次第設官：都轉運鹽使六：曰兩淮、曰兩浙、曰長蘆、曰山東、曰福建、曰河東。鹽課提舉司七：曰廣東、曰海北、曰四川、曰雲南、雲南提舉司凡四：曰黑鹽井、白鹽井、安寧鹽井、五井。又陝西靈州鹽課司一。(註一)官制既備，定鹽引條例；又規定兩淮歲辦鹽數，每引四百斤，給工本米一石，兩浙如之；後分一引爲二引，而以四百斤者爲大引，二百斤者爲小引，名曰「改辦小引鹽」。(註二)洪武三年九月，始募商納米中鹽。(註三)是爲

開中法之起源。續文獻通考云：

中書省言：陝西、河南軍儲，請募商人輸糧，而與之鹽。凡河南府一石五斗，開封府及陳橋倉二石五斗，西安府一石三斗者，並給淮、浙鹽一引。河東解鹽存積甚多，亦宜募商中納，凡輸米西安、鳳翔

註一 明史食貨志。

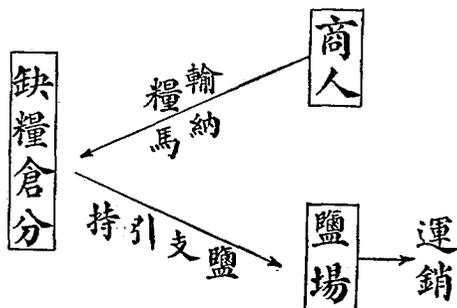
註二 明會典。

註三 續文獻通考。

二府二石，河南、平陽、懷慶三府二石五斗，蒲、解、陝三州三石者，並給解鹽一引。

其輸糧之多寡，益視距離之遠近而異。洪武二十八年，定開中納米則例，出榜召商，於缺糧倉分上納，仍先編置勘合并底簿，發各該布政司并都司衛分及收糧衙門收掌。如遇客商納糧完，填寫所納糧並該支引鹽數目，付客商齎赴各該運司及鹽課提舉司，照數支鹽。其底簿發各運司及鹽課提舉司收掌，候中鹽客商納米完齎執勘合到，比對硃墨字號相同，照數行場支鹽。（註一）可見開中之法，無非令商人輸米以佐軍食，於鹽法之中，寓有國防政策之意焉。宣德三年，更

註一 明會典。



定納米中鹽例，減輕輸米之數，以招徠商人；其甘肅大同、宣化、獨石、永平道險遠，趨中者少，許寓居官員及軍餘有糧之家，納米豆中鹽；(註二)邊防政策之意更顯。正統三年，更召商納馬中鹽，每上等馬一匹一百二十引，中等馬一匹一百引，令客商中納官鹽。(註二)景泰元年，命中納邊糧兼納穀草秋青草；(註三)時邊圉多故，密雲、隆慶倉、古北口俱令減納糧米，兼納草束；(註四)蓋一以儲軍需，二以致米商耳。成化二年，富人呂銘等奏請中鹽，運米赴遼東，中旨允之；御馬監李棠亦請運米遼東，於是兩准存積鹽五萬五千引，中存積鹽萬引，鹽產囤積過多，鹽法之壞自此始矣。(註五)至弘治五年八月，戶部尙書葉淇請召商納銀運司，類解太倉，分給各邊。

註一 續文獻通考。

註二 明會典。

註三 明史食貨志。

註四 續文獻通考。

註五 同上。

(註一)
續文獻通考云：

初各邊開中，商民招民墾種，築臺堡，自相保聚；邊方菽粟，無甚貴之時。成化間，始有折納銀者，然未嘗著爲令也。至是戶部尙書葉淇，淮安人，鹽商皆其親識，因與淇言：商人赴邊納糧，價少而有遠涉之虞；在運司納銀，價多而得易辦之利。淇然之。內閣徐溥，淇同年最後，淇遂請召商納銀運司，類給太倉，分給各邊，每引輸銀三四錢有差，視國初米值加倍，而商無遠運之苦。一時太倉之銀，累至百餘萬；然赴邊開中之法廢，商屯撤業，菽粟翔貴，邊儲日虛矣……

赴邊開中之法既廢，邊儲蕭然，國防政策，一變爲財政收入政策，與蔡京之改變鈔法，以聚斂爲目的者，先後如出一轍焉。(註二)

註一 明史食貨志。

註二 開中之法，後世仍有行之者：如嘉靖八年，議准今後各邊開中，淮、浙等引鹽，俱要查照舊例，召商上納本色糧料草束，不許折納銀兩；其商人自出財力，開耕邊地上納引鹽者聽(明會典)。

弘治十三年，奏准客商收買餘鹽，買求掣擊，至二千斤以上者，照私鹽例發遣。(註一)實開後世餘引之端。嘉靖四十年後，每正鹽一引之外，許帶餘鹽一引，正鹽在各邊報中，上納糧草，餘鹽在各運司查照題定則例，徵銀解部，永爲遵守。(註二)蓋嘉靖之時，鹽價十倍於前，而工本不及十一，於是私鹽盛行，故給事中管懷理謂欲通鹽法，必先處餘鹽，欲處餘鹽，必多減正價，大抵正鹽賤則私販自息，故主張「定價每引正鹽銀五錢，餘鹽二錢五分，不必解赴太倉，俱令開中關支，餘鹽以盡收爲度，正鹽價輕既利於商，餘鹽收盡又利於竈」。(註三)惟戶部覆以爲餘鹽銀仍解部如故，而邊餉益虛矣。觀於嘉靖時延綏用兵，遼左缺餉，盡發兩淮餘鹽七萬九千餘引，於二邊開中，可見餘鹽充斥之一斑。

註一 明會典。

註二 明會典。

註三 明史食貨志。

綱鹽法之起源。萬曆四十二年，鹽引壅積，巡鹽御史龍遇奇，請立鹽政綱法，

以舊引附見引行，淮南編爲十綱，淮北編爲十四綱，計十餘年舊引盡行從之。自

是鹽課解太倉者幾倍。(註一)時袁世振爲鹽道，更詳立綱法，分爲十綱，每年以一

綱行舊引，九綱行新引。行舊引者，止於收舊引本息，而不令有新引拖累之苦；行

新引者，止於速新引超掣，而更不貽舊引套搭之害，兩不相涉，各得其利。(註二)凡

綱冊有名者，據爲窩本，綱冊無名者不得加入，專商之制，實始於此；而根窩之害，專

商之弊，亦皆源於此。

崇禎間，每鹽引加徵銀兩，以充邊餉；又於湖廣、武、漢等府，增行淮引，每引復派

練勦諸餉不等。(註三)稅捐繁興，明亦以俱亡。

註一 續文獻通考。

註二 同上。

註三 江南通志。

綜觀有明一代，初行開中之法，重在邊防，故「倉卒用兵，雖百萬之輸，取足目前，各邊倚恃，名曰飛糧」，（註）其弊雖繁，其利至博。弘治以後，葉淇改行折色，赴邊開中之法廢，一變邊防政策而爲財政政策。嘉靖以後，鹽價高漲，餘鹽充斥，私鹽盛行，鹽政已壞。萬曆以降，改行綱鹽，專商之制，實始於此。及崇禎派練勦諸餉，加徵正課，鹽法敗壞，已不可爲矣。

清初廢開中之法，令商納課行鹽，科則畫一，浮派不加。各省行鹽，惟雲南向用票，照不領部引；其他各省，皆須頒給部引，以資信守。故所行之法，除雲南而外，皆爲綱法。道咸以後，淮、浙、福建等處先後改行票鹽，均已停引不領；而長蘆、山東、河東、兩廣、四川等處，則猶按年請領部引，未之或廢。太平天國時代，鹽法破壞，軍

註一 山東舊志、巡鹽御史高世燧疏。

與餉紕，始創抽釐之法；光緒以降，賠款練兵，遂有加價之實。茲分段說明於左：

(一) 順治元年至道光十一年（綱法通行時代）。

順治元年詔，『鹽課前代，天啓崇禎年間，加派名色甚多，深爲商厲，今著盡行蠲免，止按萬曆年間舊額，按引徵課』。順治二年，又諭各運司：『鹽法明末遞年加增，有新餉、練餉及雜項，加派等銀，深爲商厲，今盡行蠲免，止照舊額按引徵收；本年仍酌免三分之一』。順治八年，又諭各鹽運司：『止許徵解額課，不許分外勒索餘銀』。（註一） 蓋滿清初主中原，自必減租免課，以市好於百姓耳。

至於職官方面，則以戶部、山東、清吏司掌鹽課之政令，凡鹽法籍竈與商於官，令出鹽行鹽，量天下食鹽之戶，而均布之；凡鹽有海鹽，有池鹽，有井鹽，有土鹽，有口

註一 清鹽法志卷三（通例）徵榷門。

鹽，皆視其產之多寡，與其運之遠近，以配引；其課則別以竈課、引課、雜課、稅課、包課而權之。凡貢鹽、官鹽、銅鹽各以其地供焉。其各省鹽政，在順治初年，制度如下：
長蘆、兩淮、兩浙、河東，置巡鹽御史各一人；直隸、山東、山西、河南、江南、江西、浙江、湖廣、陝西，鹽政一年更差；其福建、四川、廣東、廣西、雲南、貴州六省鹽務，舊隸巡按，後改隸巡撫。（註一） 自後巡鹽御史廢置無常。道光元年，奏准浙江鹽務復歸巡撫兼管；長蘆鹽務專設鹽政管理；兩淮鹽務專設鹽政管理；兩浙鹽務浙江巡撫管理（兼轄江蘇、江西、安徽等處）；福建鹽務閩浙總督管理；兩廣鹽務兩廣總督管理；河東鹽務山西巡撫管理；四川鹽務四川總督管理；雲南鹽務雲南巡撫管理；陝西漢中府鹽務陝西巡撫管理；甘肅花馬、小池鹽務陝甘總督管理；貴州鹽務貴州巡撫管理。（註二） 十七年，又奏准山東鹽務山東巡撫管理；兩淮鹽務改歸兩江總督管理。

註一 參閱清鹽法志卷五（通例五職官門）。

註二 清鹽法志卷五（通例五職官門）。

咸豐十年，又奏准長蘆鹽務，統歸直隸總督管理（兼轄直隸、河南等處）。（註二）於是各省各綱鹽政，概由總督巡撫兼任矣。鹽政之下，則有都轉、運鹽使、司、運使、鹽道、掌督察場民之生計，與商之行息，俾商無滯引，民免澹食；分司、運同、運副、運判、掌分司產鹽之地，而糾察之；監掣同知、掌掣鹽之政令；鹽課提舉司、提舉分轄鹽井之政；鹽課司大使、掌鹽場及池井之務；鹽引批驗所大使、掌批驗鹽引之出入；庫大使、掌鹽課之收納，而監理其庫貯。其官制複雜如此，官愈多而擾民愈甚矣。

（二）道光十一年至太平天國（淮浙福建等處改行票鹽時期）

道光十一年以後，淮北因引滯不通，改行票鹽。陶澍勦之於淮北，陸建瀛踵之於淮南，皆著成效。其改票原因，詳見道光十一年兩江總督兼鹽政陶澍奏中：

……淮南商力雖疲，然自開綱以來，尙捆運五十餘萬引；淮北則祇捆二萬餘引，較定額不及十分

註一 清鹽法志卷五（通例五，鹽官門）。

之一，實屬疲憊已久。臣前與尙書王鼎等會議時，卽經聲請另行籌辦。本年奏准借動帶運殘鹽課銀二十萬兩，將官收竈鹽，督商辦運，均係擇其暢銷之岸，先行運往，以冀早將庫項收回，而滯岸仍無鹽濟售。民間既無官鹽，不得不買向民販，竈丁積有餘鹽，亦不能不賣與民販。臣體察情形，擬將暢岸仍歸商運；其餘滯岸，卽仿照山東、浙江票引兼行之法，於海州所屬之中正、板浦、臨興三場，分設行店，聽民投行購買，運往售賣；擇各場要隘之地，設立稅局，給以照票，註明斤數及運往何處售賣字樣；凡無票及越境者，仍以私論。如此通融辦理，俾竈丁民販，皆獲有生計，而所收稅銀，又可補正課之不足。

由上引奏文中繹之，改票原因，蓋有二端：（一）道光年間，綱法已敝，鹽課重而鹽價高，商鹽壅而國課虧，勢不得不改制。（二）官鹽既昂，私鹽盛行，奏中所謂「民間既無官鹽，不得不買向民販，竈丁積有餘鹽，亦不能不賣於民販」，蓋卽指私鹽，惟奏中不便明言耳。（註二）（三）兩淮綱食引鹽，向定每引三百四十四斤，乾隆十

註一 道光十二年五月，兩江總督兼鹽政陶澍奏中有云：

「……淮北十數年來，引滯岸懸，幾於無課可收，且虛糜調劑銀兩，不下百萬……且如辛卯一綱，淮北配運不及十分之一，各岸久爲私販占據，今民販之赴場，既由州縣給照，要鹽之出場，又有卡員驗放，與其任無課之私鹽肆行侵占，不若行少課之要鹽，尙可稽查……」可見私鹽充斥之一症（清鹽法志卷一百十五）。

三年，每引增給十斤，十六年又賞加十斤，不在原定成本之內。如此大量批發，在鹽引壅積之時，自不能行，不得不改行票鹽，減輕科則，降低鹽量，以便零販。改票以後，有票鹽設局收稅章程，註二摘錄如左：

一 由運司印刷三聯空白票式，一爲運署票根；一留分司存查；一給民販行運。

一 每鹽四百斤爲一引，場鹽照現在錢價，合銀六錢四分；抽稅照商運科則，酌減四分之一，計銀七錢二分；又傾鎔解費，設局設卡經費，各衙門書役紙飯委員薪水，緝私經費等項五錢二分。通計一引四百斤，共庫平紋銀一兩八錢八分，此外不得分毫需索……

一 ……每票買鹽，自十引至百引以上爲一票，不得過於零碎；惟食岸八縣及向無額引之海州、安東二州縣，距場均在五百里以內，應酌量變通，海、贛以百斤起票，餘准一引起票，以便民食……

至道光十三年二月，奏准湖運暢岸，亦照淮北滯岸章程，招商販運，一律改行票鹽。

註一 清鹽法志卷一百十五（兩淮十六運銷門）。

自是票鹽推行漸廣，至道光三十年三月，淮南亦改行票法。及咸豐軍興，岸懸商散，北則軍隊林立，餉鹽充斥；南則江運梗塞，片引不行，票法於是始壞。

(三) 太平天國時代

道光三十年（一八五〇）太平天國發難，軍事直接間接（註二）所及，蹂躪幾遍本部各省，淪陷至六百餘城，洵爲滿清一代之巨變。雖始末不過十五年（同治三年——一八六四——亂平），然影響所至，一切文物制度，莫不發生劇變，而鹽政爲尤甚。蓋鹽政素分場產、運銷、徵權三部，首尾相連，息息相關，有一受其擾亂，則其餘二部莫不受其影響，尤以運阻銷滯，爲害最烈。舉其要者言之，可列如

註二 太平七後，餘黨或由江西入福建、廣東，或經四川入陝西、甘肅，或勾結陝、豫，或招納藍（大順）、李（短搭），擾亂區域極廣。

左：
(註一)

(1) 場產方面：

(a) 竈戶失業或棄業 如淮南自運阻銷滯以後，竈戶失業甚夥。四川自咸豐九年藍、李倡亂以後，竈戶煎丁，多棄業爲匪。

(b) 鹽產減少或增加以至過剩 減少者如兩淮（因運銷阻滯），增加者如四川（因淮鹽不能行於兩湖），過剩者如兩浙（咸豐三年以後，銷滯商逃，鹽產遂形過剩）。

(c) 鹽場破壞 如淮南場垣廢棄，四川井竈破壞。

(d) 鹽具散失 如淮南竈戶停煎後，埧荒鏹廢，大局全隳。

(2) 運銷方面：

註一 參閱何維廉：太平天國時代中國鹽政概觀，載中央大學社會科學叢刊第一卷第二號。

(a) 運道梗阻 在引岸制度之下，運道一阻，全局擾亂。當太平天國時代，兵戈雲擾，尤以兩淮之因江運梗塞，長蘆之蒙捻禍，四川之遭黔匪，河東之因豫、陝道路梗塞，陝、甘之蒙回、捻，運銷大半阻滯，引岸制度破壞。

(b) 引地糜爛 各綱行鹽之地，淪爲戰區，戶口流亡，民生凋敝，行鹽量自然減少。如山東之捻匪，兩淮、兩浙、兩廣、四川行鹽區域之遭太平天國蹂躪，其尤著者。

(c) 商販星散 各綱引岸，或因運道中梗而隔絕，或因兵匪滋擾而糜爛，鹽商既無業可營，自然星散。兩淮、兩浙、兩廣、長蘆皆有此現象。

(d) 私鹽充斥 引制既壞，商販星散，私鹽充斥，爲自然之結果。

(3) 徵權方面：

(a) 科則減輕 銷路既滯，引積商虧，如淮、北本有帶納懸引一項，每綱計三十一萬餘兩，帶課而不加鹽，至此不得不暫停。

(b) 引額減少 運銷既滯，引額自減，淮北、河東，卽其顯例。

(c) 奏報延遲 如淮北奏銷，向在開綱一年後造報，軍興以來，舊綱積滯，咸豐十一年，干支爲辛酉，應辦庚申綱，乃當時丙辰綱尙未奏銷，積壓至五綱之多，卽國家遲收五年之正課。山東、兩廣、四川亦然。

(d) 奏銷困難 如淮南引地，自太平軍據金陵，擾鎮揚，片引不行，課額全虛；嗣以湖北借食川鹽，湖廣借食粵鹽，江西借食閩、浙之鹽，淮南額引更無從整理，奏銷制度，完全瓦解。

(e) 銷不及額 其有勉強奏銷者，亦往往銷不及額，如廣東在咸豐、同治年間，每年奏銷不過七成而已。

軍興以後，鹽政大壞，於是當局方面，不得不有所設施，以圖補救。其在場產方面，則撫恤竈戶，整理盤鏹，保護鹽場，以增加生產（兩淮行之較力）。在運銷方面，則興革較多，影響較大，分述如左：

(1) 變更運道 如淮北江運八岸，議改湖運；淮南之鹽，本全從瓜、儀出江，咸豐三年因江運梗阻，改由江都縣屬之白塔河等口渡江，至東壩起駁換船直達蕪湖。

(2) 借運鄰鹽 如湖北借食川鹽，湖南多食川、粵私鹽，江西則賴粵私及太平軍之私鹽，後改買浙鹽。

(3) 平準鹽價 自淮鹽不行，兩湖、江西求鹽不得，鹽價驟貴；湖南賣米一石，竟不能易鹽十斤。故咸豐三年，有積鹽平價之舉，始於沙市，亦唐常平鹽之遺意也。

至於徵權方面，因稅收銳減，爲謀補救起見，更多改革。(註二) 茲分述如左：
(1) 正課 以淮南爲例，其演進可分四期：

註一 續文忠公奏稿卷三：「國家兩淮鹽課正雜各款，每歲共銀六百餘萬兩，爲經入一大宗。三載以來，兵餉增數千

萬之出，鹽課失二千萬之入……以此言之，則採買淮鹽之舉，不獨爲籌餉計，在所必先；卽爲勸賊計，亦刻不容緩也明矣。」

(a) 就場徵稅時期。咸豐三年（一八五三）江運既阻，淮鹽不行，兩江

總督怡良爲維持鹽課收入起見，試辦就場徵稅，其方法：

（一）減科。則，每引以六百斤出場，作爲引半完課，每大引應完報部正雜兩款一兩七錢三分，經費銀

四錢五分，各衙門帑利及解部紙硃等項一概暫停。（二）發執照。由運司衙門

印發編號三聯大票，交分司加印，分別填明發場，俟商販請運繳課後給發捆運。

（三）嚴擊。驗運鹽出場，須經出江官卡秤掣稽查截票蓋鈐，不得繞越，違者以私

鹽論。（四）改運道。除江、甘五岸聽其運銷外，其有願赴淮南引地銷售者，應由

江都縣白塔河等口渡江，繞道蕪湖，沿途不得私售。故雖係就場徵稅，但仍非

自由交易。本時期因兵戈滿地，運道阻梗，故銷路仍無起色。

(b) 設廠抽稅時期。咸豐四年，怡良以淮引梗滯如故，竈丁失業將及二

載，激變堪虞，復試行設廠抽稅。其原則不外便小販，以恤竈艱，便鹽可零售，輕

稅率以便小販，使有利可圖，庶幾招販較易。其法如下：（一）招小販。廠由

場設，任聽小販下竈自與竈戶買鹽，並改引爲斤，使鹽得以零售。(二)減稅率。岸鹽每百斤抽稅三百文，食鹽每斤抽錢三文，以銀一兩合錢二千計，每引四百斤僅得六錢耳。(三)發執照。其鹽計票不計引，岸鹽以百斤起票，由運司印發分司轉給各場，隨時填給商販，票根送司備查，是謂大票；附場食鹽則另給小票。故改引爲票，無非化整爲零，化大爲小，以便運銷耳。設廠抽稅後，稅收仍無起色，惟設廠抽稅本意，原在恤竈，當太平聲勢方張，淮南二十餘場竈戶所以不曾變叛者，未始非此政策之力也。

(c)設局徵稅時期。設廠抽稅後，稅收既無起色，乃於咸豐七年改行設局徵稅，於恤竈之外兼重保課。其法於泰州設立總局，另於東臺、丁堰設立分局，凡商販願運鹽者，無分岸食，每擔百斤均令完銀一錢五分。此外更驗票禁私（於要隘派員驗票，以防偷漏）；並設法收鹽（令商人多措資本，赴場收鹽，售鹽後仍須轆轤轉輸，源源接濟，務使竈戶餬口有資，方可禁私行官）；禁革

『黑費』(場鹽無論發販運棧，除捆、忙、駁、槓，應得工資照常發給外，其餘一切黑費概行禁革，各路查緝弁丁亦不准私收船頭錢、驗票禮等，以輕成本)；更限制運道，堵擊鄰私，或以禁私，或以恤商，或以裕課，頗為重要之改革。

(d) 設棧收鹽時期。設局徵稅，目的雖在緝私裕課，然其手段，不過遏私而已。咸豐九年(一八五九)復厲行設棧收鹽，不准販戶下場，以謀根本解決。其法如下：(一)整頓場產釐定桶價。由分司督令場員，一方面嚴禁偷漏；一方面廣招場商，多備資本，源源收買，務使鹽盡歸垣。場商收鹽須付桶價，隨時酌定，不准奸商剋扣，以利竈戶。(二)整頓運輸，釐訂場價。凡運商或場商運鹽，均將承運引數，每半年派定一次，勻分十檔，由局給照下場，運鹽至棧，議價發售。其所議之價，往往使承運者得有微利，以廣招徠。(三)整頓稅收限制捆鹽。除場商運商外，其餘大小商販，一概不准下場捆鹽，必須先赴總局接引納課，一面就棧買鹽，請領照票，方可販鹽。

總之，就場徵稅承綱法積弊之後，當引岸破壞之秋，初則重在維持大局，徵稅猶不甚輕；繼則設廠抽稅減輕稅率，以恤竈艱，七年以後，設局設棧，於恤竈而外，兼重裕課，稅率雖未加而章程則日趨嚴密；綜其目的，無非爲維持或增加稅收。然終太平天國時代，兵戈雲擾，以同治元、二年而論，稅收不過盛時十分之一耳。

(2) 鹽釐 鹽釐與貨釐，雖同屬消費稅中通過稅之範圍，其徵收之方法亦相似，然分布之情形，則頗有差異。蓋貨釐以省爲單位，並無引岸之限制；而鹽釐則以引岸爲標準，有境界之束縛故也。(註一) (例如湖南欲設卡抽收粵鹽釐金，粵省得以本區鹽市之利害反對之)。就鹽釐分布之情形觀察之，可分爲下列各類：(一) 入境抽釐，即甲區之鹽輸入乙區引地，由乙區所抽之釐。(二) 出境抽釐，即甲區之鹽輸入乙區，由甲區所抽之釐。(三) 境內抽釐，即各區在本區行鹽

註一 清鹽法志卷一百三十四：同治三年六月，兩江總督兼鹽政馬新貽札請裁撤河南固始、息縣之鹽釐釐卡，並札准禁

地方內所抽之釐。(四)過境抽釐，即甲區之鹽運往乙區經過丙區由丙區所抽之釐。其目的無非在收入，以籌軍餉。茲分述如左：

(a)入境抽釐，兩淮謂之鄰稅。咸豐軍興，江運阻塞，兩湖、江西不得淮鹽，而借運鄰鹽，又價貴不能勝私。於是部議仿明代立廠抽稅之法（王守仁）設卡抽釐，化私爲公，頗有自由貿易之意味焉。其法初行於湖南（對川、粵鹽），其後推行於湖北（對川鹽）、江西（於省城百貨釐金局內兼設鹽釐總局，各路鄰私，每六百斤徵錢四千八百文；後釐金局改爲牙釐局，鹽釐亦併入辦理）。

(b)出境抽釐，惟四川行之。當咸豐軍興，長江運阻，淮鹽不能西上，全賴川鹽接濟。川省當局見鹽商獲利厚而稅收日絀，因議抽釐裕課。咸豐五年，始行餘鹽抽釐（於夔關設卡抽釐，凡無引餘鹽，每百斤抽銀一錢三分）；十年，更行引鹽抽釐（設局於重慶，凡犍、富各廠濟楚引鹽，花鹽一包權釐錢千百五十，巴鹽一包權六百五十，各餘鹽一包權釐千五百，計引則五六斤權一錢，每年

約抽銀二三十萬兩。(註一)

(c) 境內抽釐，卽就本區行鹽地方設法抽釐。如廣西於咸豐三年在梧州設立總廠，於粵鹽入桂要隘設立分廠，抽收鹽釐，化私爲官（所謂隔省抽釐）。貴州亦於川、楚鄰境鹽斤往來之區，設局抽釐；河南亦於同治元年，於龍王廟等處抽蘆鹽釐金。此外四川行廠垣抽釐（又曰引釐），兩淮、兩廣則行防地抽釐，皆軍事機關設卡徵收，鹽政愈趨敗壞矣！

(d) 過境抽釐，山東曾一度行之。蓋長蘆之鹽行銷河南，必由船運經過山東之館、陶等處，再折入直隸大名府境內，陸運至河南。咸豐十一年，督辦直隸、山東軍務勝保有於館、陶抽釐之議，嗣以長蘆通綱報效銀二萬兩未行。至同治元年四月，遂奏准防河需費，於館、陶設局抽收蘆商船鹽釐金，按包計京錢

註一 四川鹽法志卷二十四。

三百六十文爲章。(註一) 同治二年四月，奏准停辦。

(3) 餉鹽 軍興以後，淮北、淮南等區，有以鹽抵餉者，——如戰時之以米、麥等食糧發放，以抵軍餉——謂之餉鹽。咸豐十年三月，袁甲三奏請將淮北鹽課儘數抵作皖餉；是年七月，又奏總兵李世忠駐守徐州所需勇糧，請撥鹽引令其自行銷售。同治元年，勝保亦請將淮北票鹽，先捆十五萬包，運至三河尖一帶銷售，以應軍急。自此而後，駐軍往往擅自提鹽抵餉，寔成通例；夾帶私引，弊不勝舉。同治二年，始諭將餉鹽分別截留，以裕正課。(註二)

(4) 報效及捐免等 咸豐軍興，籌餉困難，各地鹽商，有捐輸以助餉者；有一次報效以免重稅者；有捐免充商者，其原因皆以糧餉支絀，不得不強制或利誘商人捐款，以助軍餉。分析如左：

註一 清鹽法志卷二十三(長蘆十四，徵權門，商課上)。

註二 同上卷一百十五(兩淮十六運銷門)。

(a) 捐輸。同治四年六月，兩江總督兼鹽政李鴻章札准運司西鹽招商局刻下糧臺進款支絀，亟須設法籌補；因查淮南運商場商自開辦新章以來，獲利較厚，各該商亦素知急公，且防勦各路，半屬淮鹽引地，應由該司道等勸諭輸捐，以資接濟。十二月，西商吉大昌等捐銀六萬兩，照金陵善後捐案給予獎敘。

(註一)

(b) 報效。咸豐十一年十一月，長蘆擬於山東館陶設卡抽釐，各鹽商呈請通綱報效銀二萬兩，免其抽釐，奏請照准。(註二)

(c) 捐免。咸豐三年，奏准河東捐免充商之例，准令運商孫慶餘等一百餘家捐輸軍餉銀三百餘萬，永免簽商，將河東引鹽山陝改爲官運官銷，河南改

註一 清鹽法志卷一百五十三(兩淮五十四,雜記門四)。

註二 同上卷二十三(長蘆十四,徵權門四十八)。

爲官運民銷。(註一) 蓋河東商課極重，商力甚困；辦運既難，筭商弊遂不可勝言，故有捐免充商之舉也。

總之太平天國一代，爲滿清鹽法之樞紐，其影響於後世，至深且鉅；一見於票商之推行，二見於鹽釐之創設，他如就場徵稅及設棧收鹽等舉，雖成效不著，然不失爲後世行就場徵稅之參考，其爲近代鹽政史上之重要關鍵，蓋非偶然也。

(四) 太平天國以後至清末 (循環轉運)

同治三年，金陵克復，太平天國平定，曾國藩總督兩江，整頓票法，詳見同治三年五月定己未綱票鹽章程。(註二) 及楚西各岸運鹽章程。(註三) 茲舉其要點如左：

註一 清鹽法志卷七十八 (河東五運銷門)。

註二 同上卷一百十五 (兩淮十六運銷門)。

註三 同上卷一百十六 (兩淮十七運銷門)。

(1) 改復票鹽舊制 所有餉鹽、捐鹽、北鹽、毛鹽，一概停止；招集新舊票販，運鹽儲壩，完納現課。 淮北每引例定正鹽四百斤，分捆四包，每包連滷耗一百一十斤。 淮南舊例六百斤成引，外加滷耗六十斤，每引分裝八包。(註二)

(2) 接開新綱規定引額 淮北奏銷前已奏至戊午綱爲止，接開已未新綱，規定正額二十九萬六千九百八十二引（舊銷四十六萬引）。其淮南行鹽：江西口岸，每年定運十萬引，湖北每年定運十六萬引，湖南每年定運八萬引。

(3) 核定正雜各款 淮北每引實收一兩六錢八分一釐，此外不准另索分毫。

(4) 裁併各處釐金 軍興以來，長淮處處設卡，節節抽收，商販視爲畏途。至是淮南行總抽分解之法，淮北則於五河及正陽關設卡，分作兩處抽收，每包

註一 凡行鄂、湘、江西者，以五百引起票，名曰大票；行安徽者，以一百二十引起票，名曰小票。

各收釐錢五百文；經此兩卡抽收之後，給予釐票，他卡驗票放行，不准重抽，以輕商本。

(5) 計算成本餘利 淮北每引正雜課經費銀一兩六錢八分一釐，鹽價駁價每引七錢，運腳辛工約六錢，共計二兩九錢八分一釐；故西壩各棧售價，每引至賤不准跌至三兩二錢以內（本）。至正陽關、三河尖售價，每引約在十兩內外；壩鹽出湖，加以運腳釐金，不過七兩上下，故可得餘利三兩左右。

淮南鹽課較重，雜項頗多，共計西岸成本每引約九兩七錢九分；楚岸成本十兩一錢九分。正鹽六百斤，西局售價銀二十一兩，漢口售價二十四兩，除由局扣存各卡釐銀、公費，給還商本銀外，西商得一分半息銀一兩四錢七分，鄂商得一分半息銀一兩五錢三分。其滷耗包索餘斤，均准貼商，以廣招徠。

此外更嚴杜夾帶重斤，禁止出湖改捆；淮南更加重鄰私釐稅，設立督銷局以規復引地，保價緝私，是則處大亂之後，法弊壞生，私鹽橫行，非嚴禁無以緝私，非重徵鄰

稅無以杜傾銷也。

同治五年以後，更行循環給運之法；質言之，即於票法之中，參以綱法，凡原有票販，須接認後運，不願者稟退，違規者扣除，按照引綱，年年遞運，永遠循環，作為世業。茲就同治五年九月署兩江總督兼鹽政李鴻章所定鄂湘西皖循環給運章程，(註一)摘要如左：

(1) 酌定循環引額 於票法之中，參用綱法，即就已認之販，循環給運。

鄂岸以丙寅春秋兩綱十二萬引，湘岸以乙丑秋綱丙寅春綱十二萬引，西岸以丙寅春秋兩綱丁卯春綱十五萬引，皖岸以乙丑秋綱丙寅春綱七萬二千引為定額。如鄂岸售出丙寅春綱一票之鹽，即給丁卯春綱一票之引；他岸照此遞

註一 清鹽法志卷一百十七（兩淮十八運銷門）。

推均以原請花名接任後運，不願者稟退，犯規者扣除，仍由運司及督銷各局，另招補數。儻無稟退扣除之引，毋庸另再招商，以示限制。

(2) 完納預釐報效 酌定鄂湘兩岸，每引應完鹽釐一兩；西岸每引預完鹽釐二兩；皖岸定章本應先繳報效每引一兩九錢，此次循環給運，應由商販在於各督銷局將每票應繳預釐報效，照章完納，始准給發咨文，接辦後運。其各局所收預釐報效銀兩，按月報明，統解金陵充餉。

(3) 領咨投局掛號 揚州淮南總局按續運咨文內商名引數，登簿掛號，按月開摺，報明運司查考，將來買鹽之次第，即以掛號之先後為斷。

(4) 酌發買單運鹽 商販買鹽，挨次給單。

(5) 照單應分綱分 由淮南總局刊刻綱分戳記，嗣後發給買單及護照艙單，核明係何綱之引，分別加戳，以便稽考。

(6) 分綱更易的保 分綱更保，按票出結，並每人結保，至多不得過五票，

以示限制。

循環給運以後，李鴻章即責鹽商捐輸（鄂岸每引六錢，湘岸每引五錢，西岸每引一兩四錢，皖岸每引一兩），作爲清水潭工捐，一時專商之制，似有復活之勢。此後專商制與自由商制勢力之消長，請於下節專論之。

第三節 專商制問題

吾國鹽法史上，制度複雜，歷史悠久，最難解決者，厥爲專商制問題。自二十一年五月二十日新鹽法公布，規定「鹽就場徵稅，任人民自由買賣」，迄今已及四年，而引商、票商、引岸之制，至今依然存在。於是一般觀念，以爲吾國今日鹽法，一如宋、元、明、清以來「產鹽有定場，銷鹽有定地，運鹽有定商」之特許專賣制。實則引商、票商之制，今日已在崩潰中；其崩潰之程序，遠起於道光中之改引爲票，近自民國三年之開放引岸，其漸也久——至於同治五年後所行之循環給運，不過

專商制之迴光返照耳。茲先述專商與自由商勢力之消長，再論其解決之方案焉。(註一)

吾國鹽法史上，專商勢力極盛時期，蓋爲滿清乾、嘉兩朝。當時國富兵強，商力殷阜，凡遇國家有大工大賑，靡不捐輸鉅款，所謂『報效』是也。捐輸之原因不同：有因水旱偏災籌濟賑款者；有因軍事孔亟，報效餉糈者；有以巨寇蕩平，備充賞賚者；有以河防緊急，願佐工需者。就捐輸之多寡，可見商力之贏絀，而專商勢力之盛衰，亦於此可見端倪。茲舉長蘆、山東、兩淮三綱捐輸，以例其餘。

蘆商捐輸數目次數，就清鹽法志卷三十三所記，列表如下：

朝	代數	目用	送
雍正	一一	充軍需	
乾隆	九	撥濟務公用	

註一 參閱拙著中國鹽法中之專商制問題（載中央大學社會科學叢刊第二卷第一號）。

乾隆一三	二〇〇,〇〇〇	以金川用兵以佐軍需
乾隆二四	二〇〇,〇〇〇	因西域蕩平以備甘省屯田之費
乾隆三八	六〇〇,〇〇〇	因金川蕩平以供軍營賞資
乾隆五三	三五〇,〇〇〇	因臺匪蕩平以供軍營賞資
乾隆五七	三五〇,〇〇〇	因廓爾喀蕩平以備凱旋賞資
嘉慶四	三九六,〇〇〇	因川楚教匪蕩平解交部庫
嘉慶六	二六,〇〇〇	棉襪粥賑銀及天津急賑銀
嘉慶一一	六〇,〇〇〇	以黃河改溜從開山歸海稍助工需
嘉慶一三	一五〇,〇〇〇	以濟南河工需
嘉慶一八	一三〇,〇〇〇	因直隸長垣及山東定陶等處勸捕土匪以備賞需
嘉慶一九	六〇,〇〇〇	撫賑豫東災黎堵築睢工
嘉慶二四	六〇,〇〇〇	備進慶節賞需
嘉慶二五	一〇〇,〇〇〇	因武陟工需
道光二一	四〇〇,〇〇〇	因天津海口調兵防堵以備賞需之需
咸豐六	二三,七〇〇	因天津辦理軍務

右共二百九十四萬五千七百餘兩。

東網盛時，凡遇國家大工大役，往往與盧綱合力捐輸，茲據清鹽法志卷七十，列表如左：

朝 代 數	目 用	途
乾隆二四	以四城濶平備軍屯服務之用	
乾隆三八	以大兵進剿金川供軍營賞資	
乾隆五三	以燕灘濶平少孳報效	
乾隆五七	以大兵進剿廓爾喀備凱旋賞資	
嘉慶 四	以川楚教匪濶平備安撫地方用	
嘉慶 六	於臨濟東昌一帶救水地方備賑濟用	
嘉慶 八	爲本省工賑之用	
嘉慶一一	以黃河改溜高堰無虞補助工需	
嘉慶一三	以濟南河工需	
嘉慶一六	蘆東商人合捐抵補直隸興修水利之款	
嘉慶一八	因直隸長垣及山東定陶等處剿捕土匪	
嘉慶二四	備進慶節賞需	
嘉慶二五	因武陟工需	

右共一百八十六萬四千兩。

兩淮鹽商，夙號殷富，當乾嘉盛時，凡有大工大役，報效捐輸，動逾百萬，茲根據清鹽法志卷一百五十三及一百五十五（助餉及助工），列表如左，其零星助賑之款，猶所不計焉。

年 代 數	目 用	途
雍正一	一〇〇,〇〇〇兩	以佐邊餉
乾隆三	三〇〇,〇〇〇	興修淮揚水利以佐大工
一三	八〇〇,〇〇〇	以佐軍需
二〇	一,〇〇〇,〇〇〇	因伊犁蕩平以備急需
二三	一,〇〇〇,〇〇〇	因西北蕩平
二四	一七六,〇〇〇	挑河運修建橋築銀
三八	四,〇〇〇,〇〇〇	以備金川軍需之用
四七	二,〇〇〇,〇〇〇	以充東省工賑
五三	二,〇〇〇,〇〇〇	因大兵進剿臺灣以備急需
五三	二,〇〇〇,〇〇〇	以荊州陞陸被水衝沒備工賑之需

乾隆五七	四,〇〇〇,〇〇〇	因後藏奏凱在即以備賞需
六〇	二,〇〇〇,〇〇〇	因湖南苗匪聚衆以備凱旋賞需
嘉慶四	二,〇〇〇,〇〇〇	因川陝匪擾以備善後之用
五	五〇〇,〇〇〇	以川楚匪擾備凱旋之用
五	五〇〇,〇〇〇	以備邵家壩工需
六	二,〇〇〇,〇〇〇	備川楚軍械賞卹之用
八	一,〇〇〇,〇〇〇	川陝軍械大功告成備賞卹之用
八	一,一〇〇,〇〇〇	以備衛家壩工需
九	一,四〇〇,〇〇〇	衛工合龍善後之用及高堰工用
道光二〇	三〇〇,〇〇〇	江省海防及籌備善後之用
同治四	六〇,〇〇〇	因糧臺進款支絀
八	三〇〇,〇〇〇	小邗築陸工需
光緒二四	六〇〇,〇〇〇	因鄭工決口
光緒一七	一,〇〇〇,〇〇〇	因部庫奇絀
二〇	一,〇〇〇,〇〇〇	專備江南海防之用
二二	一三〇,〇〇〇	撥充錢廠經費

光緒二二	一、〇〇〇、〇〇〇	辦理江南海防善後款
二四	二、〇〇〇、〇〇〇	昭信股票
三三	一、〇〇〇、〇〇〇	以充江南辦理新政之需

右共三千八百二十六萬六千兩。

由上觀之，可見乾嘉之際，為專商極盛時期，捐輸報效，動逾數十百萬。當時

鹽商不但壟斷鹽務，亦且行賄舞弊，干預朝政。景學鐸嘗輯鹽務掌故錄（註一）引

某筆記載乾隆朝長蘆鹽務密參案云：

乾隆為前清國運最隆盛時代，亦為鹽商勢力最膨脹時代。而長蘆鹽商，又以近水樓臺，為全國

商人領袖，內自宮禁，外至王公大臣，無不聯絡一氣，朝廷一舉一動，督撫所不知者，而鹽商無不先知。

有某御史者，素以剛強著稱，一日上一密奏，舉發長蘆鹽商種種積弊，牽涉鹽政運使，並內務府及宮中

閣宦時通消息等語，直言不諱。奏章之末，有云：長蘆鹽商勢力通天，臣明知此奏，即使派大員查辦，其

註一 政術第一卷第四期，惜未註明引自何種筆記。

結果可以預言，無非以事出有因，查無實據了之；然臣明知無益，既居言責，不敢不言。乾隆帝閱至此，大怒，當即面諭該御史，即日前往密查，不得以虛應故事塞責。向來參案，從無以原參人爲查辦大臣者，上既出此破格之舉，該御史亦出意外。照向例，查辦大員一奉旨，即不准回家，乘輿加封，不准見客，即投遞書函，亦一律禁止。某御史上奏時，並不知有出差之事，一切行裝被褥，均未預備，又不敢回家，當日投宿旅店，派僕歸家收拾行裝，及長行四人肩輿。次日黎明即起行，未出城，轎槓忽斷，輿夫跌傷甚重，不得已，借住小客棧，改換驢車。當日已不能起行。次日車始備齊，行至蘆溝橋，驢忽倒斃，車夫亦中暑暈去，只得在橋之左近，覓一小店住宿。奉旨已三日，僅行十八里，若照此走法，非一月後不能抵津，萬一風聲洩漏，證據消滅，其將何以復命。於是輾轉愁思，不能成寐。忽覺風動窗開，燭光撲滅，似有人入內，某御史急喚隨從，燃燭起視，但見桌上插一利刃，刃下一信，封外書某大人親拆，抽視之，只一北京四恆金店之匯票，訂銀六十萬兩，餘無一字。某御史一觀此匯票，知長蘆鹽商所爲，如不收彼之賄賂，即當以白刃相加，明知前進萬無生理，且銀至六十萬兩，彼已布置完備，用何法可以脫此危險，亦一難事。最後得一妙法，將匯票在燭上燒去，當夜即裝病，次日命僕報宛平縣，請順天府尹代奏。上

派太醫院前來，看視，確係中途冒暑，由太醫用藥調治。數日後，某御史請都察院代奏，臣於某日面奉諭旨，前往天津查辦事件，因中途患病多日，現在病尚未愈，應否扶病前往，抑暫准回京就醫，俟病愈再往。乾隆帝批云：某既中途患病，准其回京就醫，毋庸前往。蓋帝之左右，亦早已布置妥貼矣。此一一起秘密大參案，遂無形消滅。鹽商勢力通天，即此可見一斑，後更無人敢撻虎鬚者。始知某御史第一天轎橫斷輿夫傷，第二天驛馬斃車夫病，均係鹽商所爲，俾阻行期，得以從容布置也。迨至宮禁打通，皇帝受賄，某御史即不自請回京銷差，上亦必撤回其使命矣。

此段記載姑無論爲『掌故』抑爲史實，然有此傳說，必有其背景，鹽商勢力通天，洵非虛語。又如康熙、乾隆屢次南巡，種種供應鋪張，用錢如水，一切費用，多出兩淮鹽商報效；而揚州亦因鹽商聚集之故，蔚爲東南第一都會，宮觀樓閣池亭臺榭之名，盛極一時。惟道光以降，商力漸疲，鹽商報效之數愈少，而自動與強迫之勢亦殊。道光十一年淮北改引爲票，實爲專商制崩壞之第一聲。惟專商制歷史悠久，根深蒂固，雖中經洪楊之役，勢力稍殺，然自同治五年循環給運以後，頗有重

興之象。專商制之沒落，尙有待於民國以後矣。

主張廢除專商最力之第一人，厥爲丁恩氏 (Richard Dane)。丁氏於其改革中國鹽務報告書中，論專商制之弊端云：

中國政府並以各處專運之權，准給專商，遂致將應行收入之鉅款，放棄一大部分。蓋就當時所徵之重稅率而論，稅率（疑爲稅收）當屬甚鉅也。政府既准予專運，實無異將行政權送於專利商人之手；政府對於專利商人壟賣鹽斤，所定之價格，務使彼等得獲厚利，故鹽商對於民間，遂得爲所欲爲矣。

氏並列舉專商之弊，以爲專商所運之鹽數較所准放運之鹽數爲多，並不實行設法阻止，而所收之稅，課項繁多，稅則亦至不統一，礙難切實稽核。故氏主張採取印度鹽稅制度，以競爭愈烈，鹽價愈低爲宗旨。其在長蘆一章中，申述反對鹽斤專運專賣之理由，更爲明顯：

……凡善辦鹽務者，於政府及人民兩方面皆同一注重；因如果鹽斤運售愈多，則其價愈賤，價愈

賤，則銷數愈增，而政府收入亦必愈鉅。此所謂互相爲因互相爲果也。惟中國所行專商之制，則與此種要義完全相反：凡專商者運少數鹽斤，而按高價出售者，則其所獲之利較諸建築運多數鹽斤，而按廉價出售者爲豐。因築運之數少，則所需收鹽運鹽之資本自可較省，而完納官稅亦不必多。此理雖甚明顯，惟中國之士大夫，皆未嘗知之也。其中最錯之點，則以爲對於運鹽事宜，非加以取締干預不可，故與其與多數之人交手辦事商締條件，則莫如與一公司或個人之爲易。於是每每責成一私人或公司擔任運鹽事宜，一經批准之後，該專商如見得有大利可圖，卽向官員行賄，使爲包庇。如值政府財政窘急之秋，則以毀家紓難愛國情殷爲辭，報效款項，政府必樂受之。於是遂藉此要求，准將鹽斤加價，政府情不可卻，每爲照准；故長蘆及其他引岸之專商，得將批發鹽價繼續增加不已者，皆賴此伎倆也。且鹽價既經官定，則不愁有人與之競爭；倘遇發生意外事故，如鐵路被水沖斷等事，致使運鹽之費較昂者，專商必多方藉口停運。蓋非得厚利，不肯從事；而人民之缺鹽淡食，國稅之蒙受影響，皆所不計。總而言之，凡專商皆只知自顧其私利而已……

丁氏之論，實至爲澈透。或對於『因築運之數少，則所需收鹽運鹽之資本自可較省，而完納官稅亦不必多』，加以懷疑；以爲築運之數，非實際銷鹽之總額；鹽商所利，在報銷之數少，但正引以外，有所謂滷耗，更有所謂夾帶，銷鹽之總額，未必卽爲築運之數也。按滷耗之數，向有定額，如同治三年所定楚西各岸運鹽章程，皆規定以六百斤爲一引，外加滷耗六十斤，包索二斤半，『其滷耗包索餘斤，均准貼商，以廣招徠』。（註一）是則滷耗占正鹽百分之十，向之以六百斤分攤正雜課及釐稅者，今以六百六十斤分攤，雖爲滷耗，同可作爲正鹽看待。至於夾帶，則無論引法票法循環給運，皆在禁止之列。兩淮舊綱引式規定。（註二）

起運官鹽，每引二百斤爲一包，經過批驗所依數掣秤盤；僅有夾帶私鹽，隨發有司追斷……

註一 清鹽法志卷一百十六第十三頁（淮鹽運楚章程第五條）。

註二 同上卷一百十三第一頁。

至於票鹽，則詳列包數斤數，『毋許票鹽相離』，（註一） 自亦禁止夾帶。又同治

三年所定楚西各岸運鹽章程亦云：（註二）

……如有包外夾帶私鹽，毋論本商及船戶水手，均照販私例治罪。各商亦宜實給水腳銀錢，毋稍克扣，免致水手帶私，連累本商；一經查出重斤，照全船包數扣算，將鹽充公……

可見法律方面，無論如何，夾帶皆所禁止。至於實際上鹽商夾帶營私，自爲不可諱認之事實。但夾帶愈多，則所需收鹽之成本愈多；至於運費方面，或可徼倖蒙混，或冒充官鹽，如准鹽運楚西各岸，照每引『礮船江船商夥辛工棧租等費銀四兩四錢四分二釐』付價，則夾帶愈多，運費亦愈高。（註三） 惟夾帶本爲私鹽，徼倖冒過，可不納官課耳。故就大體而論，專商與其多運而廉價出售，自不如少運

註一 清鹽法志卷一百十三淮北三聯大票式。

註二 同上卷一百十六第三頁（准鹽運楚章程第二條）。

註三 西岸楚岸准鹽運費，在同治三年皆爲四兩四錢四分二釐。參閱清鹽法志卷一百十六同治三年所定各章程。

而高價居奇也。至於築運正引，其理更明。例如某岸因人口增加，本可銷鹽七百引，此七百引之資本運費租稅，自較五百引爲多。今鹽商利於少運，以求過於供，而壟斷鹽價，於是仍照向例運鹽五百引，以專其利。於是政府稅收短少，人民有缺鹽淡食之虞，鹽價高漲，一般平民之負擔加重矣。總之鹽商之利，即政府及人民之害；而鹽商之害，即政府及人民之利，其利害關係之衝突，固不待丁氏而後闡明；惟經丁氏之說明而益彰耳。

丁氏之計畫，擬先從長蘆着手，於民國二年七月一日起，先開放直隸官運引地三十五縣，口北官運引地十三縣，河南官運引地十五縣，共計六十三縣（後增至七十四縣），爲自由貿易區，使『製鹽最精者，可享最暢之銷路，鹽質因是將通共改良』。惟專商懼鹽價跌落，侵及未開放引岸之專利權，羣起反對，竟因此中止。故丁氏改革中國鹽務報告書爲之說曰：

引岸之病民，盡人知之；今擬破除引岸規畫改良，其所以爲國利民福者，至深且遠。乃以長蘆之

失敗，而整頓全國鹽務計畫，遂因中輟。……其專賣之制廢除，則鹽價必落，而攙和雜質之弊，亦可祛除。價廉物美，則用之者必多；銷路（？）既廢，稅收不患不旺，種種利益，相因而至，豈必加稅而後收入始增！不圖竟為保全一班專商利益起見，而置無數貧困小民於不顧！……

雖然，丁恩氏之建議，雖暫歸失敗，然氏之精神，則已得勝利矣！此後全國引岸，本氏之精神，繼續開放者，有左列各處（據中國鹽政實錄第三冊鹽務大事表）：

民國三年以來各網專商自由商之消長及開放引地表

（根據中國鹽政實錄分目及鹽務大事表編成）

年	月	開	放	引	地	備	考
三		皖豫引岸	皖北十九縣 汝光十四縣		淮廬並銷	四年復皖北十九縣仍為淮鹽引地	
四		山東臨沂六岸			淮東並銷		
五		淮北近場五岸					
五		淮北徐淮六岸					
七		定常陰沙為特別區域			淮浙並銷		
九		發還淮北新舊票本籌備廢引				據第二章第一節三年取消票權十年取消引權	

中國租稅問題

九	鄂西五府一州	十年奉令暫緩開放仍准川並運
	以上兩淮	
五	永武經銷地	
七	台州引地	
九	桑山南田二縣引地	
九	寧屬象山	
十	寧屬引地	十一年十月取銷寧屬開放寧波引地自由貿易制度奉令取消
十	餘姚銷岸	
十	台州引岸	
十一	餘姚引岸	
十二	取銷紹甯專商 <small>五月已擬定</small> 紹甯開放	
二十一	溫處鹽務收回官辦准散商自由營運	
二十一	溫處兩屬	
	以上兩浙	
六	丁恩議開放閩北三十一縣	
七	閩北閩侯等二十六縣	

八	十	三都屬之霞浦等五縣	每擔鹽稅二元
九	十	莆田等二十四縣	因各該屬與鹽場毗連每擔稅一元五角
十	一	詔浦寧晉兩屬	於是福建全屬均成自由貿易地
十七			福建鹽務改爲官專賣
十八	十		延建郡及其他各屬改爲包商
		以上福建	
四	十一	平南瓊雷瓊州及廣東沿海各地	惟據鹽政實錄第十一章第一節民國成立將中西北三疆屬於省配者悉行開放改爲自由傳賣制其沿海各埠亦先後取消商運改爲自由
十七	六	(省政府取消包商制)	又據同上第十一章第三節沿海之潮梅恩春瓊崖及南廣雷屬各分區與省配中權之中山縣均係包商運銷與大事表所載載有出入
		以上兩廣	
五	六		取消運鹽十八公司
五	九	各場引鹽聽商自由購運	據十二章第一節因自由貿易形成專商壟斷故有包稅之制
十二	八	鄂西引地	准准北濟南場鹽行銷
		以上川南	
五	六		取消鹽運公司
五	十	川北引鹽實行自由購運	

十一	四	射蓬射洪兩縣銷岸合併准商人自販運 以上川北	據第十三章第三節川北引商惟射蓬商獨有之今射蓬銷岸亦已取消則全區濶濶爲自由貿易制矣
二十一	五	核准白屬兩區改行自由運銷暫行辦法 以上雲南	
三	一	汝光銷岸（十四縣）	
三	一	取消直隸兩岸各官運局開放六十一縣	十四年又將開放各州縣取消改歸蘆綱商人承辦名爲蘆綱公運十四年又收回官辦十五年復包歸商辦
三	一	口北十三縣	按口北鹽商資本甚微皆爲自由販運
三	一	河南之孟津 襄城 靈縣 葉縣 陝州 兩名寶 豐方城八縣	改爲蘆源進銷
四	十二	永平七縣歸自由販賣商人接辦	十三年十二月由裕新公司承辦
六	八	山西太原附近之平定 樂平 五縣 壽陽 遼縣 榆社 和順 陽曲 榆次 九縣	
八	八	晉北太谷等八縣	據第十五章第一節豫省之靈孟八縣汝光十四縣晉省之平遼七縣閩榆十二縣及察省之張北等十四縣冀省之保兩治局熱河省之承德等十五縣概爲自由販運
三	一	東鹽之虞城商邱九縣安徽宿渦二縣 以上長蘆口北	

六	九	取消濟鹽運銷臨鄆沂引商專利	七年七月濟維臨鄆四縣改由東綢公所承辦
二十三	三	濟維處臨鄆費沂四縣	據財政公報第六十二期補
		以上山東	據第十八章第一節東岸十八縣濟維場所銷日富兩縣及青島之一部爲自由商性質
五	八	陝岸游鹽改爲自由販運	
七		河南桑孟八縣	濟淮運銷（見前）
		以上河東	

以上爲民國三年來絡續開放之引岸；此外如遼寧、口北、甘肅、新疆、西康，則或係新設之鹽區，或本無確定之引商票商制，故亦屬於自由商制。惟民國三年所開放之引岸，尙並非純自由貿易制，——如當時長蘆開放直、豫兩省之七十四縣，初定直隸、河南販鹽人額，爲三千名或三千五百名；丁氏主張自由競爭，減低鹽價，故贊成三千五百名；但商人實得領證券者，不過九百五十五名。販鹽既有定額，又須領販鹽特許證書，故丁恩氏於四年四月二十六日意見書中有云：（註一）

註一 丁恩改革中國鹽務報告書第三章

現在名爲自由貿易之辦法，完全失敗，亟須本會辦法提議：嗣後各該縣內，應不用特許證書，並應飭知分所，以後無論何商，凡屬股實可靠，願在各該縣內售鹽者，即可准其向豐財蘆臺石碑等處，照章繳稅運鹽前往銷售。該分所應在天津地方及各報紙上照此宣布；而七十四縣各知事亦應照此出示曉諭，俾衆週知。所有持有特許證券各商，仍可准其照舊營業；至於外來各商之競爭，當可迫其將鹽價減輕也。

質言之，丁氏主張用純粹自由貿易之制；而中國鹽務當局（張弧）則未能完全採取，鹽商且肆意攻擊，謂洋商將營鹽利，以激起國人反感。於是丁氏改革長蘆鹽務之計畫，竟歸失敗；其他各處所謂開放，仍有新商領運之事。（註一）故初期所謂開放，係妥協辦法，名爲自由貿易，實仍多少含有特許專賣之意義也。

惟近二十年來，循環發生內戰，國民經濟凋敝，而鹽稅鹽價，則有增無已；鹽商

註一 三年一月開放汝光銷岸，歸新商陸豐厚領運。

之折本破產者，日漸增多。於是銷額短絀，私鹽盛行，政府爲維持稅收起見，不得不取消專商，實行自由貿易。二十二年三月財政部致上海鹽務稽核總所電中，嘗概乎言之。（註一）

查魯省濤維區臨、鄒、費、沂四縣銷鹽事宜，自由專商承辦以來，歷年銷額十分短絀，較之估計銷額相差甚鉅，衡諸以前自由貿易時期，亦有遜色；而私販私銷，反有日益猖獗之勢。長此以往，影響國稅收入，殊非淺鮮，亟應澈加整理，以裕課收。茲規定自本年四月一日起，將該臨、鄒、費、沂四縣一律改爲自由貿易區域，所有原來專商制度，應即廢止……

由此觀之，鹽稅愈重，鹽價愈高，結果私鹽愈盛，而稅收反日絀。於是專商制度，自身已不能維持，固不待新鹽法之規定，而自己已趨於崩潰也。綜觀專商制度之歷史，其極盛時代爲滿清乾隆之世，尤以長蘆鹽商，勢力通天，內自宮禁，外至王公大臣，無不聯絡一氣，朝廷一舉一動，督撫所不知者，而鹽商無不先知。長蘆鹽商

註一 財政公報第六十二期。

之行賄，兩淮鹽商之報效，尤爲顯例，而受其害者，無非國家及人民。降及清季，鹽商已衰，至於民國三年以來，則破產者愈多。總之專商制度，今日已在崩壞過程中，嗣後只須順應其趨勢。

(一) 凡專商票商銷鹽短絀，而私鹽盛行者，則專商票商自己難以維持，即可取消其特許權。

(二) 凡包商合同期滿，即開放爲自由貿易區域。如此，則特許專賣制度，可無須用激烈之手段，只須順應其趨勢，已可指日廓清，而收自由貿易之利。惟特許專賣制雖除，然產鹽銷鹽之地，是否完全聽其自由，抑對於全國銷鹽區域，當按其人口密度，供求關係，及交通地理情形，加以劃分銷路範圍，略採今日銷路卡特爾 (Absatzkartell) 之意，則頗成問題。愚以爲自由競爭之極，必趨於無政府狀態，而今日經濟之趨勢，亦莫不以制裁代自由，計畫代無計畫，則將來吾國鹽務問題，亦必須有相當之計畫。就管見所及，此計畫必須包

含下列各部：

(一) 產額——視天然環境及全國之需要而定。

(二) 銷路之分配——視供求關係及交通地理之情形而定。

(三) 稅收——視財政之需要及人民之負擔而定。

如此，方可收自由競爭之利——改良鹽質，降低鹽價，增加稅收——而無自由競爭之害——無政府狀態。來日之理鹽政者，其再三注意焉。

第四節 現今行鹽制度之分析

如上節所論，專商制度已瀕崩潰，故吾國今日之鹽制，既非專商制，亦非自由買賣制，而為過渡之辦法。茲根據中國鹽政實錄，將吾國今日鹽制大別如左：

(1) 自由商制。凡開放區域內，無論何商，均可自由營運。若遼、魯、豫、陝、甘、新、蘇、浙、湘、鄂、贛、皖、川、滇、黔、粵、桂及察哈爾、熱河、綏遠、寧夏、青海、西康等省

之九百七十一縣屬之，其地域遼遠，約佔全國百分之四十八。

(2) 票商制。凡持有執照之商人，於指定區域內，均准按綱循環辦運。若湘、鄂、贛、皖四省之一百六十七縣屬之，約佔全國百分之八。

(3) 專商制。凡在指定區域內，祇准持有執照之某商專營鹽務，是為專商，習慣上所謂引商是也。蘇、冀、魯、豫、浙、皖、贛等省之三百六十七縣屬之，約佔全國百分之一十八。

(4) 包商制。商人於指定區域及核准期限內，認額承辦鹽務，若冀、晉、陝、浙、贛、川、滇、閩、桂之三百七十三縣屬之，約佔全國百分之一十八。

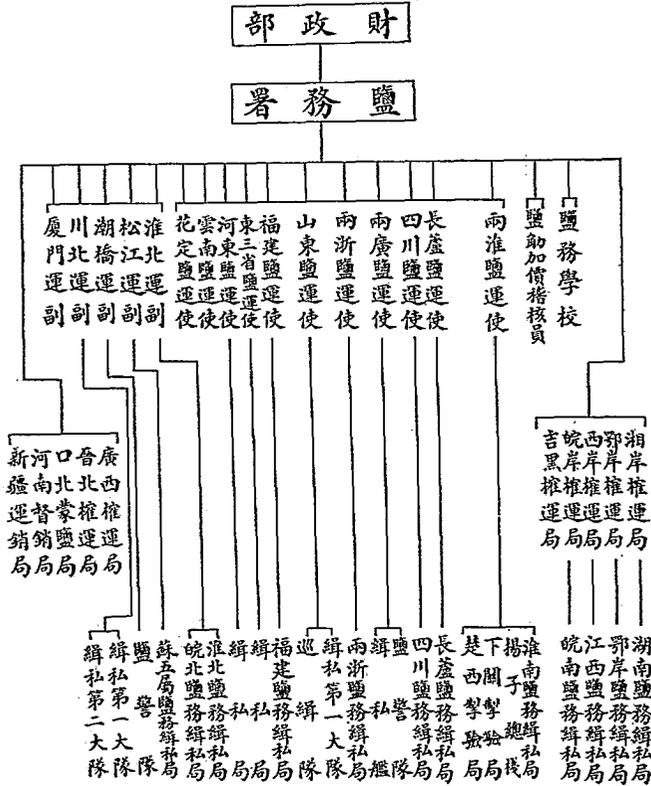
(5) 官運制。由官就場買鹽，分運各倉存儲，各商販就近向倉購鹽銷售。若吉、黑二省之九十二縣屬之，約佔全國百分之四。

(6) 官賣制。凡鹽斤之收售，悉由官經營，若滇之八十八縣及閩省之漳浦、東山二縣屬之，約佔全國百分之四。

鹽務稽核所與鹽務行政機關未合併以前

鹽務行政系統圖

第一編 中國租稅制度之現狀



綜上六類而論，又可歸納爲三：自由商制爲一類；票商、專商、包商可總稱爲特許專賣類，官運官賣爲一類。今所欲研究者，即特許專賣制目前尙剩餘之勢力，及其與他種制度地域上之分配是也。

茲再根據鹽政實錄及其他資料，確定今日六種行鹽制度之區域如左，以明現情，並備參考：

(1) 自由商制

(A) 淮北 淮北額引，原爲三十六萬引，其引權引額，於民國十年一月起一律給恤（每引給恤二

元二角）廢除，漸趨就場徵稅制度矣。（註一）

安徽皖北岸十九縣及濉、來、全三縣。（註二）

註一 參閱中國鹽政實錄第二章淮北第三節運銷。（二五頁）

註二 民國九年，濉、來、全三岸招商租票承運，近於包商制。十三年，濉、來、全鹽稅統於起運時先繳，已近於就場徵稅制。

河南豫岸十四縣。

湖北應、京、天三縣及鄂西（川、淮並銷）三十縣。

江西建昌五縣。（註一）

江蘇近場五岸（灌雲、漣水、贛榆、東海、沭陽）及近場六岸（淮陰、淮安、泗陽、宿遷、睢寧、邳縣）。
山東六岸（日照、莒縣、郯城、費縣、臨沂、沂水）。

（B）湖南粵鹽引地（本爲桂陽等十一縣，外侵銷衡山等二十二縣）。

（C）江西粵鹽引地（北樞配銷之贛縣、南康、上猶、崇義、大庾五縣及潮橋配銷之尋鄖、會昌、瑞金、寧都、寧都、石城、興國七縣）。

（D）福建粵鹽引地（潮橋區配銷之上杭、武平、永定、長汀、連城、清源、寧化、歸化八縣）。

（E）兩浙：

註一 民國三年，詳定建昌專岸招商租票承運，原限三年，已歷次展期。

釐地 溫處兩屬三十一縣。

開放之引地 台州、象山、南田、餘姚。

開放之銷岸 餘姚銷岸。

開放之肩地 蕭山、紹興。

自由販賣之鹽場 蘆瀝、黃巖。

(F) 兩廣：

中樞 廣東之廣州等三十縣，廣西之懷集等四縣。

西樞 廣西之蒼梧等八十三縣，貴州之錦屏等九縣。

北樞 廣東之清遠等十三縣，江西之贛縣等五縣，湖南之桂東等十一縣。

東樞 廣東之惠陽等十縣，江西之安遠等五縣。

南樞 廣東之電白等九縣，廣西之隆川等二縣。

平樞 廣東之合浦等四縣，廣西之博白等四縣。

潮橋（廣東之潮陽等十五縣，福建之上杭等八縣，江西之尋鄔等七縣，已見於前）。

瓊岸區（廣東之瓊山等十三縣）。（註一）

（G）川南、富榮、井仁、雲陽、大寧、鹽源等場。

（H）川北、粟鹽之大部分。

（I）長蘆：

豫省鞏、孟、八縣，汝、光十四縣。

晉省平、遼七縣，陽、榆十二縣。

熱河省之承德等十五縣。

註一 據中國鹽政實錄第十一章廣東（二六頁），沿海之潮橋、恩春、復崖及南疆，雷屬各分區，與省配中匯之中山縣，均係包商運銷，其包額各有一定數目，期滿取消。惟據同書鹽務大事表，則平、南、東各匯及潮橋、雷州、瓊州與沿海各地，均先後開放，行自由貿易制度。今據鹽務大事表更正。

(J) 口北全區。

(K) 遼寧全區。

(L) 山東東岸十八縣及濰維場、臨、鄒、沂、日、莒六縣，與青島之一部。

(M) 河東 山西三十五縣，陝西十五縣，河南三十二縣。

(N) 晉北全區。

(O) 甘肅全區。

(Q) 新疆大部。

(R) 西康。

(2) 票商制 票商與引商之別，據胡鈞中國財政史，爲下列各點：『引商

由來甚久，票商盛於道，咸以後；引商則官爲定其販賣區域，票商則於行鹽引地內，可以自由銷售；如淮南票商，凡在淮引界內，均可銷售；引商則必劃定何州何縣爲其專賣區，越境以盜鬻論。引商納課而不納釐，票商則

兼納釐。要之兩商特許有定數，行鹽有定額，納課有定期則皆相同。

按票商與引商之別，固在販賣區域之範圍大小，惟非如胡氏所謂『淮南票商，凡在淮引界內，均可銷售』。按道光三十三年四月，兩江總督兼鹽政陸建瀛奏定淮南票法，規定行銷省分：『行銷不分綱食，祇分四路：湖廣爲一路，江西爲一路，安徽爲一路，江蘇爲一路。凡請運湖廣鹽者，准在湖北、湖南所屬各府州縣，凡係淮南行銷引地境內城鄉市鎮，水陸隨商發賣，惟不准越出湖廣淮引界外，如旁侵他省及兩粵、閩、浙、川、潞引地，踰境鹽以私論』。（註一）可見販賣區域，仍有範圍。再票商發生之初，尙無釐金，則所謂『引商納課而不納釐，票商則兼納釐』，亦未必盡然。總之引商票商，各有其歷史背景，惟自票商循環給運以後，二者幾無甚區別矣。

註一 清鹽法志卷一百十六第七頁。

(A) 淮南四岸 湘岸、鄂岸、皖岸、西岸。

(B) 兩浙網地 浙嘉善等三十二縣，皖廣德等七縣，贛玉山等七縣。

(3) 專商制（即引商制）

(A) 淮南 外江內河食岸二十一縣。

(B) 兩浙海沙場及引地 蘇省吳縣等二十三縣，皖岸郎溪一縣。

(C) 川北簡陽之引商。

(D) 長蘆冀、豫兩岸。

(E) 山東網岸八十三縣及江蘇徐五屬。

(4) 包商制（因合同期限關係，隨時改變）

(A) 湖南川鹽區域（澧縣等六縣，及侵銷龍山等十五縣）

(B) 兩浙北鹽，長林二場及崇明場。

(C) 福建。

(D) 兩廣省配中樞之中山縣，及省配廣屬各縣。

(E) 川南包稅之區。

(F) 長蘆：

蘆、寶、寧等六十一縣（德興公司）。

津、武二縣（利津公司）。

永、平七縣（裕蘆公司）。

(G) 河東：

晉岸 包商四十五名（四十四縣）。

陝岸 包商三名（十九縣）。

(H) 新疆唐朝渠。

(5) 官運制

(A) 新疆精河、達板、七角井三區。

第一編 中國租稅制度之現狀

(B) 吉、黑二省。

(6) 官專賣制

(A) 福建漳浦、東山二縣。

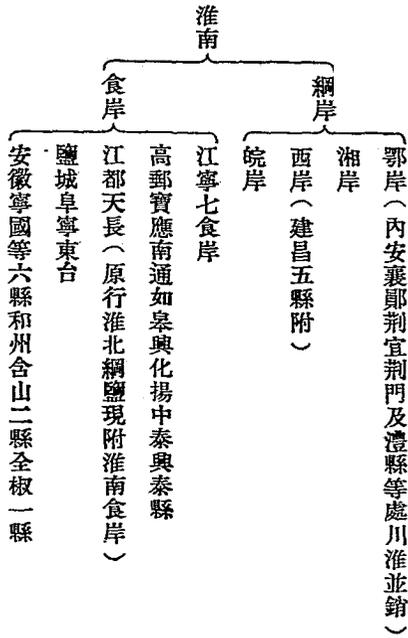
(B) 雲南八十八縣。

第五節 引岸問題

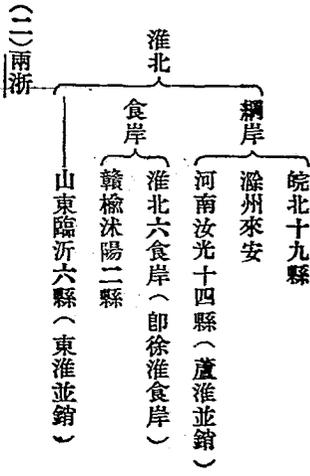
引岸與專商，發盛於清代。引岸者，政府行鹽之銷地，例如兩淮則分綱岸、食岸，四川則分計岸、邊岸，山東則分引地、票地，兩浙則分綱地、帑地、肩地、住地，雲南則曰票地。凡鹽運至落地，俗稱爲岸，引者運鹽之稅單，此引岸名稱之由來也。蓋銷鹽有定地，起源甚古，後周世宗顯德元年，卽已劃分末鹽（海鹽）、顆鹽（池鹽）銷地；至蔡京定長引短引，行之東北、東南兩區，實爲引制之萌芽。今日殘餘之引岸，沿自明季，經三四百年經濟之遞嬗，交通地理之變遷，早已不適產銷情形。故

侵銷、傾銷之爭，時有所聞。今將現行劃分銷區辦法，略述如左：(註一)

(一) 兩淮



註一 參照清鹽法志各區運銷門。



(二) 兩浙

浙江本省。

江蘇蘇、松、常、太各屬。

安徽之廣德、建平、歙縣、休寧、婺源、祁門、黟縣、績溪八縣。

江西之上饒、弋陽、玉山、廣豐、鉛山、貴溪、興安七縣。

(三) 福建——本省閩侯等五十五縣 (其長汀八縣為粵鹽行銷區)。

(四) 兩廣

本省南海等八十縣 廣西懷集七十五縣 湖南鄱縣十一縣 江西贛縣十七縣 福建長汀

八縣 貴州荔波十縣（僅錦屏一縣准粵並銷）

（五）四川

本省票岸 富順、隆昌、犍爲等七十八縣。

外省票岸 陝西南鄭等二十一縣，川、甘並銷。

本省引岸 分成、華等十七岸。

外省引岸

湖北（濟楚等四岸川淮並銷）

湖南（濟楚一岸）（川淮並銷）

貴州（綦邊仁邊涪邊永邊等四岸）

雲南（滇邊一岸）

（六）雲南 本省昆明等八十七縣，貴州盤縣等四縣。（？）

（七）長蘆 本省全境，河南五十二縣，口北十三縣，山西二十縣。

本區 河北岸 河南岸 平岸 津岸 永七岸

借銷 口北十三縣 平遼七縣 陽榆十三縣 鞏孟八縣 (盧潞並銷) 汝光十四縣 (盧

淮並銷)

(八) 山東

東岸 (民運民銷區) 榮城文登諸城等十八縣。

網岸 本省歷城等八十三縣，及河南商邱等十縣，江蘇銅山等五縣，安徽宿等三縣。

魯淮並銷區 本省臨沂等六縣。

(青島區產鹽，並輸出至日本朝鮮等處)。

(九) 河東

晉岸 本省安邑解縣等四十四縣。

陝岸 陝西朝邑等三十五縣。

豫岸 河南陝縣等二十四縣 (內鞏孟八縣爲盧潞並銷區)。

蘆蒙土路並銷區 平遼及太原、太谷等二十縣。

(十) 東三省 遼、吉、黑三省，並邊門附近之蒙古各部落。

(十一) 陝甘 陝西 膚施等五十四縣，甘肅 平涼等二十五縣，甘肅 天水等二十縣（兼銷漳縣土鹽），及甘肅 西和等七縣（兼銷西和土鹽）。

以上為現行分區大概，其新疆、西康、青海等處，則向係邊地，內地行鹽制度所不及，故從略。在當時劃分之初，未嘗不按產銷及交通情形，引岸之制，有如銷路卡特爾（Absatzkartell），使生產與消費得以協調，不致因漫無統制而淪於無政府狀態，其意未嘗不佳。惟事過境遷，今日產銷情形及交通地理都已改變，例如：

(1) 粵鹽侵銷淮南、湘岸、衡山等二十二縣。

(2) 鄂西川、淮並銷區域，川商、淮南互爭引權，歷久不決。

(3) 山東、臨沂六縣，因淮鹽銷入，改為東淮並銷。

(4) 蘆鹽之借銷山西中部等。

可見今日有重行斟酌產量消費，交通情形，重加劃分之必要。至若新鹽法之完全取消引岸，全任自由競爭，漫不加以統制，恐亦非事之所能行。蓋專商制可以取消，且應加取消；惟銷路卡特爾性質之引岸，是否可以取消，則又爲另一問題。今日經濟趨勢，事事由自由而趨向制裁，食鹽爲人生必須品，關於戰爭尤爲密切，其不能完全放任也明甚。新鹽法或宜於平時，惟決不適於戰時。故吾人於研究鹽法沿革之餘，對於引岸之意義，不得不加以再三之注意焉。

第六節 鹽稅與人民負擔

鹽稅負擔，在中國今日已臻極重，試以中國鹽價與外國相比，中國精鹽一磅，價洋一角；而德國精鹽二磅，則不過十五分尼（約合華幣一角五分）。再以國內物價相比，則在南京及浙西一帶，鹽一斤價四百文，而米一斗，則不過六七角，鹽價既昂，一般平民負擔加重，於是淡食節鹽，放棄醃製之弊，不一而足。推其原因，

不得不歸咎於鹽稅之繁重。

中國鹽稅種類向極複雜，稅則亦至爲紛歧。

當滿清末年，各區稅則，畸重畸

輕，至不齊一；而名目且多至七百餘種。(註一)

民國以來，略加整理；二年善後大

借款成立，以鹽稅爲擔保，並設立鹽務稽核所，以英人丁恩充會辦兼鹽務顧問，始

有統一鹽稅稅則之議。二年十二月，公布鹽稅條例十三條，規定以司馬秤爲鹽

務課稅衡量；鹽稅條例第三條，規定鹽稅稅率，每百斤二元五角。七年三月二日

修正鹽稅條例第二條，復規定「每鹽百斤，課稅三元，但工業漁業用鹽，不在此限。」

然此種條例，迄未能實行，軍閥割據時代，各省於正稅以外，復紛紛加徵附稅，於是

全國各鹽區稅則，又增至四十餘種；且有甲乙兩省，邊境毗連，而每擔稅則相差至

數元者；卽一省之中，稅則亦未能統一。及二十年三月，爲通盤籌畫全部整頓計，

註一 中國鹽政演義總敘九頁。

將各省鹽稅附加，一律劃歸財政部統一核收整理。二十一年七月，復將各輕稅區域，略為提高，重稅區域，逐漸核減，以歸於一致。綜觀各區現徵鹽稅，總分正稅、附稅二種；正稅之中，又有場稅、岸稅之別；附稅之中，又有中央附加、地方附加之別。茲根據鹽務署二十四年二月編全國鹽區現行稅率表，列簡表如左（魚鹽、醬鹽、滷塊、滷餅稅率除外）。

(一) 淮北

銷地	正稅	中央附加	其他附加	合計	備考
皖北二十縣	三·七〇	附加 鮮填銷稅 〇·〇〇	鈔票費 〇·〇〇	六·一〇	
河南五縣 <small>汝光十縣 河運肩統 車運</small>	三·七〇	附加 〇·〇〇	同	四·四〇	到岸後另徵銷稅
湘鄂四皖四岸	三·〇〇		同	三·〇〇	到岸後另徵其他稅
鄂西三十縣等 <small>襄陽荆門</small>	三·五〇			三·五〇	捐到岸後另徵其他稅
建昌五縣	三·〇〇			三·〇〇	捐到岸後另徵其他稅
近場五縣 <small>(灌雲等)</small>	二·七〇	附加 二·〇〇	同	五·一〇	

銷	海	東寧 東台 南通	常	興化 寶應	如	秦縣 高郵	江都	儀	江寧
地	門	鹽城	陰	鹽應	阜	天長	揚中	微	六合
正	二・〇二	一・七五	三・四〇	一・五〇	一・五〇	二・二五	二・二五	二・三五	三・二五
稅場									
中央	二・五〇	二・七五	二・二五	三・〇〇	三・四〇	三・二五	三・一五	三・一五	三・二五
附稅									
其他	北南 鹽鹽	同	北南 鹽鹽	北南 鹽鹽	同	同	同	同	同
附加	〇〇〇 二二三 五〇〇		〇〇〇 〇〇〇 〇五〇	〇〇〇 二二三 五〇〇					
合	北南 鹽鹽	同	北南 鹽鹽	北南 鹽鹽	北南 鹽鹽	北南 鹽鹽	北南 鹽鹽	北南 鹽鹽	北南 鹽鹽
計	五五 〇一 五〇	同	六六 〇一 五〇	五五 〇一 五〇	五五 〇一 五〇	五五 〇一 五〇	六六 〇一 五〇	六六 〇一 五〇	七七 〇一 五〇
備									
考									

(2) 淮南

註 各岸到岸後，往往另徵岸稅，詳見各表，故附加稅無從平均。

平	山東六岸	近場六岸(淮安等)
三・一六六	三・二〇〇	二・七〇〇
	附加 一・〇〇〇	附加 二・〇〇〇
	同	同
最高 六・六〇〇	四・六〇〇	五・一〇〇
最低 四・六〇〇		

(3) 湘岸

地點	地正	稅岸	中央	附稅	其他	附	加合	計	加場
京市	三·二五		三·三五		整場費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	七·一〇		
東台輕稅區	一·一五		一·〇〇		整場費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	二·六〇		
安徽滁來全三縣	三·七五				磅磅費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	四·〇五	到岸後另徵岸稅	
湘鄂西皖四岸	三·〇〇						三·〇〇	到岸後另徵岸稅	
平均	二·四二九						最高 二·六〇〇		
銷地正	一·五〇		四·九五		磅磅費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	七·四〇	一〇·四〇	
長沙瀏陽湘陰	一·五〇		五·〇三		磅磅費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	七·四〇	一〇·四〇	
益陽常德桃源靖港	一·五〇		五·二六		磅磅費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	七·四〇	一〇·四〇	
湘潭湘鄉澁水	一·五〇		四·九五		磅磅費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	七·四〇	一〇·四〇	
沅江	一·五〇		五·一一		磅磅費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	七·四〇	一〇·四〇	
醴陵	一·五〇		五·一一		磅磅費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	七·四〇	一〇·四〇	
新化	一·五〇		五·一一		磅磅費 磅磅費 磅磅費 磅磅費	〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇 〇〇〇	七·四〇	一〇·四〇	

縣	地正	稅岸	中央	附稅	其他	附加	合計	附加	總稅
岳陽	衡山	平江	一·五〇	五·一一	同	同	七·四〇	一〇·四〇	一〇·四〇
臨湘	華容	攸縣	一·五〇	五·三五	同(?)	同	七·四〇	一〇·四〇	一〇·四〇
津市	安鄉		一·五〇	五·五〇	鑄幣費	〇〇·三〇	七·四〇	一〇·四〇	一〇·四〇
文瀾	沅陵	辰谿	一·五〇	四·三五	鑄幣費	〇〇·三〇	六·四〇	九·四〇	九·四〇
永順	龍山	保靖	一·五〇	四·三五	平測路捐	〇〇·一五	六·一五	九·一五	九·一五
靖	乾城	鳳陽	一·五〇	四·三五	鑄幣費	〇〇·三〇	六·一五	九·一五	九·一五
五村	高村	麻陽	一·五〇	四·六五	同	同	六·五五	九·五五	九·五五
衡	武岡		一·五〇	四·四五	平測路捐	〇〇·二〇	六·五五	九·五五	九·五五
寶慶	武岡		一·五〇	三·五五	鑄幣費	〇〇·三〇	五·四五	八·四五	八·四五
芷江	晃縣	洪江	一·五〇	三·一〇	鑄幣費	〇〇·二〇	五·〇〇	八·〇〇	八·〇〇
同	靖縣	綏寧	一·五〇	二·一〇	同	同	四·〇〇	七·〇〇	七·〇〇
邵陽	耒陽	常寧	一·五〇	四·一〇	同	同	六·〇〇	九·〇〇	九·〇〇
安	新寧	城步	一·五〇	同	同	同	六·〇〇	九·〇〇	九·〇〇
茶	陵		一·五〇	同	同	同	六·〇〇	九·〇〇	九·〇〇
平	均		一·五〇	同	同	同	六·〇〇	九·〇〇	九·〇〇

(4) 鄂岸

中國租稅問題

省	地正	稅場	中央附加	其他附加	合計	備考
浙江平湖等二十四縣	三・二〇		三・五〇	建地 〇・三〇 建地 〇・二〇	七・一〇	玉山另徵浙鹽口捐二元一角
江蘇安徵廣德等七縣	三・六〇		二・二五	建地 〇・二五	六・一〇	
浙江杭州等十二縣	三・一〇		〇・九五	同	四・三〇	
引地鄞縣 慈谿	二・八五		二・〇〇	同	五・一〇	
鹽地溫州 處州	二・一五		一・八〇	同	四・二〇	
溫屬永嘉 武義	二・七〇		一・二五	同	四・二〇	
溫屬永嘉 城廂	二・〇五		一・三〇	同	三・六〇	
溫屬永嘉 義鄉	一・〇〇		二・二〇	建地 〇・二〇 建地 〇・二〇	三・六〇	
溫屬近場 永嘉 瑞安	一・六〇		一・九〇	建地 〇・一〇	三・六〇	
台屬臨天 仙	一・二〇		二・三〇	同	三・六〇	
台屬象 南	一・〇〇			同	一・一〇	
黃海 輕稅	二・〇〇			同	二・一〇	
鮑耶 輕稅	一・五〇			同	一・六〇	
蘆葦 輕稅	〇・七〇			同	〇・八〇	

(8) 松江

餘姚	鳴鶴	清泉	穿	一・〇〇				一・一〇	
長	大蓋	輕稅		〇・七〇				〇・八〇	
定	海	輕	稅	二・五〇				二・六〇	
寧	海	北	半縣	一・六〇				一・七〇	
樂	清	玉	環	〇・八〇				〇・九〇	
寧	海	塘	里	一・二〇				一・三〇	
門	新	寧	輕	〇・九〇				一・〇〇	
寧	海	東	鄉	一・三〇				一・四〇	
沈	家	門	坎						
國	驛	門	均	一・七五七				最高七・一〇	
平								最低〇・八〇	

銷	地	正	稅	場	中	央	附	稅	其	他	附	加	合	計	備	考
吳	縣	常熟	無錫	〇・三〇	三・六〇				建	設	〇・二〇		七・二〇			
江	蘇	上海	南	三・二〇	三・六〇				〇・一〇				七・二〇			
安	徽	郎	溪	三・二〇	三・六〇				同				七・二〇			
常	州	陰	沙	三・二〇	二・五〇				同				六・一〇			
上	海	南	川	三・二〇	二・〇〇				同				五・六〇			
寶	山	結	九													

(10) 長蘆

銷地	正稅	中央附加	其他附加	合計	備考
冀寧河北清苑 等四十三縣 新城	三・七〇		整軍加產緝河銷鎊 理事徵地私工地虧 費附產捐費捐捐 捐捐 〇—〇〇〇—〇 一〇〇五〇五〇三 〇〇〇〇〇〇〇〇 三	八・一三三	
冀岸七十九縣 大名邯鄲	三・七〇		無軍事附捐 餘同前	七・一三三	
天津武清	三・七〇		有軍事附捐 餘同前	八・一三三	
永七岸盧龍 昌黎等七	三・七〇		同	八・一三三	
豫岸開封許昌 五十三縣 康武	三・〇〇		緝軍產鎊 私地虧 費捐捐 〇〇〇〇 〇七五三 三三〇〇〇 三	八・〇三三	到豫後另徵銷稅
河南汝光十五縣	三・〇〇		同	八・〇三三	同
河南鞏孟八縣	三・〇〇		同	八・〇三三	同
口北察哈爾十四縣 熱河十五縣	三・七〇		整緝河產鎊 理私工地虧 費費捐捐 〇〇〇〇 一〇五五三 〇三〇〇〇 三	五・一三三	

第一編 中國租稅制度之現狀

銷	地正	稅場	中央附稅	其他附	加合	計	備
察哈爾 張北十八縣(青鹽)	二・〇〇			救食捐 捐捐捐 〇・〇〇 〇・〇〇 〇・〇〇 〇・〇〇	四・三〇		
銷	地正	稅場	中央附稅	其他附	加合	計	備
中南路(蘆鹽)	二・七五		〇・五〇	晉鈔附捐 〇・五〇 〇・三〇 〇・三〇	六・〇八三	加蘆收河工捐 五畝 角產地捐 五分 私費三分 二畝	
綏遠(蒙白鹽)	一・五〇		〇・五〇	晉鈔附捐 〇・二〇 〇・三〇 〇・三〇	三・五〇		
綏包(蒙白鹽)	一・五〇		〇・五〇	同	三・五〇		
綏曲(蒙白鹽)	二・〇〇		〇・五〇	同	四・〇〇		
綏曲(蒙花鹽)	二・〇〇		〇・五〇	同	四・〇〇		
礦口(陝北土鹽)	一・五〇		〇・五〇	晉鈔附捐 〇・一〇 〇・二〇 〇・三〇	三・三〇		
北路(土花鹽)	一・五〇		〇・五〇	同	三・三〇		
北路(土紅鹽)	一・五〇		〇・五〇	同	三・三〇		
北路(土白鹽)	一・二五		〇・五〇	同	三・〇五		
晉北(口北鹽)	二・〇〇		〇・五〇	晉鈔附捐 〇・一〇 〇・二〇 〇・三〇	四・〇〇	正稅附稅及鈔虧 口北徵收	
平均	一・七五				最高 六・〇八三 最低 三・三〇〇		

(13) 口北

中國租稅問題

熱河 (青鹽)	二·〇〇		附捐	三·〇〇	五·三〇	
綏遠 (青鹽)	二·〇〇		附捐	〇·三〇	二·三〇	
晉北 (青鹽)	二·〇〇	〇·五〇	附捐	〇·三〇	二·八〇	
察哈爾 (白鹽)	一·五〇		附捐	〇·六〇	三·〇〇	
熱河 (白鹽)	一·五〇		附捐	〇·三〇	一·八〇	
綏遠 (白鹽)	一·五〇		同		一·八〇	
晉北 (白鹽)	二·〇〇	〇·五〇	同		二·八〇	
察哈爾 (土鹽)	一·五〇		附捐	〇·三〇	二·四〇	
綏遠 (土鹽)	一·五〇		附捐	〇·三〇	一·八〇	
晉北 (土鹽)	二·〇〇	〇·五〇	附捐	〇·三〇	二·八〇	
平均	一·七七		最高最低		一·五〇 三·〇〇	

(14) 遼寧

遼吉黑三省	三·〇〇	地正稅場	中央附稅	其他附加	六·三〇	計備考
-------	------	------	------	------	------	-----

平	寺	三・〇〇				六・三〇	
---	---	------	--	--	--	------	--

(15) 陝甘

銷地	正稅	稅場正	稅銷	其他	附加	合計	備考
陝西 鳳池等二十五縣 (甘肅青)		二・五〇					在甘另徵場附各
陝西 南鄭等二十一縣 (甘川)		二・五〇					在甘另徵場附各
陝西 富平 等六縣 (渭河灘驛)	〇・四〇						稅在川另徵場附各
陝西 朝邑 等六縣 (朝邑土驛)	〇・四〇						
甘肅 一條山分局	三・〇〇			保鏢 運	〇・三五	四・〇五	
甘肅 雅布額分局	三・〇〇			同	〇・七五	四・〇五	
甘肅 高台分局	一・七〇			同	〇・三〇	二・三〇	
甘肅 漳縣分局	二・二〇			同	〇・四〇	二・九〇	
甘肅 固原分局	二・〇〇			同	一・〇〇 〇・三〇 〇・〇〇	三・三〇	
甘肅 西峯鎮分局	二・〇〇			同		三・三〇	
甘肅 哈家嘴分局	二・〇〇			同	〇・三〇 〇・三〇	二・六〇	
甘肅 白墩子分局	二・二〇			同	〇・四〇 〇・三〇	二・九〇	
甘肅 馬蓮泉分局	二・二〇			同		二・九〇	

甘肅劉家灣分卡	一·七〇		同	二·三〇	
甘肅八盤分卡	二·〇〇		同	〇〇 三〇 三〇	二·六〇
甘肅楊家窪分卡	二·〇〇		同	三〇	三·三〇
甘肅曲子鎮分卡	二·〇〇		同	一〇 三〇 三〇	三·三〇
甘肅河北查驗所	一·〇〇		同	〇〇 四〇 三〇	一·七〇
甘肅甘鹽池分卡	一·七〇		同	二〇	二·三〇
甘肅喇牌分局	一·五〇		同	〇〇 三〇 三〇	二·一〇
甘肅夏河分局	二·〇〇		同	一〇 三〇 三〇	三·三〇
甘肅臨夏分局	一·〇〇		同	〇〇 三〇 三〇	一·六〇
甘肅蘇武山分局	二·二〇		同	二〇	二·九〇
甘肅湯家海分局	二·二〇		同	二〇	二·九〇
甘肅北海分局	二·二〇		同	二〇	二·九〇
又	二·二〇		同	〇〇 四〇 三〇	二·九〇
甘肅涼州分局	三·〇〇		同	〇〇 七〇 三〇	四·〇〇
甘肅小紅溝分局	二·〇〇		同	二〇	二·六〇
甘肅鹽關分局	一·七〇		同	〇〇 三〇 三〇	二·三〇

甘肅通渭分卡	一·〇〇		同	〇〇·三〇〇	一·七〇	
平 (專指甘肅)	一·九九			〇〇·四〇〇	最低 一·四〇 最高 一·六〇五	

(16) 福建

銷地	正稅	中央附稅	其他附加	計備	考
閩北南平建甌閩侯等二十八縣	二·〇〇	四·〇〇	建甌 建寧 〇〇·三〇〇	六·四〇	
福清平潭二縣	二·〇〇	一·五〇	同	三·九〇	
福鼎前田仙游晉江等十縣	二·〇〇	〇·五〇	同	二·九〇	
閩南思明同安金門等縣	二·〇〇	〇·五〇	同	二·九〇	
龍溪龍岩海澄長泰等九縣	二·〇〇	三·〇〇	同	五·四〇	
漳浦雲霄詔安等縣	二·〇〇		同	二·四〇	
長汀上杭連城武平寧化八縣	二·〇〇	〇·五〇	同	二·九〇	該屬於二十三年十二月核准由石碼包商試辦運銷
出口浙江鹽	一·〇〇			二·四〇	到浙後另徵岸稅
出口廣州鹽	〇·二〇				到粵後另徵岸稅
出口潮橋鹽	〇·四〇				各稅
平 (出口鹽在外)	二·〇〇			最高 六·四〇 最低 二·四〇	

(17) 兩廣

省	同	東	同	特別區	梅來分區	海	惠來	湖橋橋下	湖橋橋下	潮橋橋上	潮橋橋上	同	省
河(場)	上	海陸	上	平南、雷州、恩平、安鋪及	分界、銷地	南	特別區	(借配國鹽)	(借配國鹽)	(場鹽)	(場鹽)	(借配國鹽)	河(場)
鹽)	場	陸	場	特別區	分界、銷地	南	特別區	(借配國鹽)	(借配國鹽)	(場鹽)	(場鹽)	(借配國鹽)	河(場)
正	附	陸	附	特別區	分界、銷地	南	特別區	(借配國鹽)	(借配國鹽)	(場鹽)	(場鹽)	(借配國鹽)	河(場)
稅	稅	稅	稅	稅	稅	稅	稅	稅	稅	稅	稅	稅	稅
中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅	中央附稅
其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加	其他附加
計備	計備	計備	計備	計備	計備	計備	計備	計備	計備	計備	計備	計備	計備
考	考	考	考	考	考	考	考	考	考	考	考	考	考
二·二〇	一·六〇	一·八〇	一·〇〇	一·五〇	一·〇〇	一·五〇	二·二〇		二·二〇		二·二〇	二·二〇	二·二〇
鈔	鈔	鈔	鈔	鈔	鈔	鈔	鈔		同		鈔	鈔	鈔
〇·三〇	〇·二〇	〇·三〇	〇·二〇	〇·三〇	〇·二〇	〇·三〇	〇·二〇				〇·三〇	〇·三〇	〇·三〇
二·五〇	一·九〇	二·二五	一·三〇	一·九五	一·三〇	一·八〇	二·二〇		二·六五		二·六五	二·五〇	二·五〇
								現無借配暫從缺		現無借配暫從缺			

又 (元永井)	又 (黑井)	又 (環井)	白井區 (白鹽喬后雲 龍廟雜各井)	磨黑區 (磨黑石膏按 板香鹽益香 各井)	騰龍 內邊	騰龍 近邊	騰龍 極邊	開廣 邊岸	阿教維 西中甸(砂鹽)	羊拉 猛丁(砂鹽)	平 均
三・五〇	三・〇〇	三・五〇	三・五〇	三・五〇	三・五〇	一・〇〇	〇・一〇	三・五〇	三・〇〇	一・五〇	場稅二・九一 鈔稅二・二五
軍餉捐 〇〇二〇 〇〇三〇 〇〇七〇	軍餉捐 〇〇二〇 〇〇三〇 〇〇七〇	軍餉捐 〇〇二〇 〇〇三〇 〇〇七〇	軍餉捐 〇〇二〇 〇〇三〇 〇〇七〇	軍餉捐 〇〇二〇 〇〇三〇 〇〇七〇	同	軍餉捐 二・〇〇 二・〇〇 二・〇〇	軍餉捐 二・〇〇 二・〇〇 二・〇〇	軍餉捐 三・〇〇 三・〇〇 三・〇〇	軍餉捐 三・〇〇 三・〇〇 三・〇〇	軍餉捐 一・五〇 一・五〇 一・五〇	最低 一・五〇 最高 七・四〇
六・〇七	六・一七	六・四〇	六・四〇	六・四〇	六・四〇	三・〇〇	二・一〇	七・四〇	三・〇〇	一・五〇	

(19) 川南

銷地	正	稅場	中央	附稅	其他	附加	合	計備	考
富榮濟楚計岸(花鹽)	一·〇〇〇				則匪費	〇·三〇	一·三〇	到湘鄂後另徵他稅	
富榮淮河計岸(花鹽)	二·五〇				鈔票費	〇·三〇	二·八〇		
富榮滬甯計岸(花鹽)	二·五〇				同		二·八〇		
富榮涪萬計岸(花鹽)	二·五〇				同		二·八〇		
富榮滬甯計岸(巴鹽)	二·五〇				同		二·八〇		
富榮涪萬計岸(巴鹽)	二·五〇				同		二·八〇		
富榮涪邊計岸(巴鹽)	二·五〇				同		二·八〇		
富榮涪邊計岸(巴鹽)	二·五〇				同		二·八〇		

(1)鄂 西 到岸後另徵岸附各稅九元五角，共十元八角。

(2)湘 屬 連同在鄂徵收岸稅二元五角，附稅五元五角；及在湘徵收岸稅六角五分，附稅九角，又附加一元八角，共十二元六角五分。

(3)同 上 連同在鄂徵收岸稅二元五角，附稅五元五角；及在湘徵收岸稅四角，附稅六角，又附加一元八角，共十二元一角。

(4)同 上 連同在鄂徵收岸稅二元五角，附稅五元五角；及在湘徵收岸稅五角，附稅四角，又附加二元，共十二元二角。(以上據二十二年十二月各區鹽稅稅率表添)

中國租稅問題

富榮浩邊岸(巴驢)	二・五〇		同	二・八〇	
富榮仁邊岸(巴驢)	二・五〇		同	二・八〇	
富榮陸運粟岸(花巴驢)	二・二〇		同	二・五〇	
緬甸萬川計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
緬甸永邊岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
緬甸滇邊計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
緬甸水邊計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
緬甸府河計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
緬甸南河計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
緬甸雅河計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
緬甸陸運粟岸(花巴驢)	一・七〇		同	二・〇〇	
樂敏府河計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
樂敏南河計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
樂敏雅河計岸(巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	
樂敏陸運粟岸(花巴驢)	一・七〇		同	二・〇〇	
樂敏水運粟岸(花巴驢)	二・一〇		同	二・四〇	

平均	一·二五八	最高	二·七〇
		最低	〇·二四〇

註 二十四年二月全國鹽區現行稅率表，除上列二十區外，尚有河南、陝西、寧夏、青海四區。本書以河南、陝西、本非鹽政區域，已分別歸入長蘆、河東、山東、甘肅等區。至寧夏、青海，因鹽政尚未成熟，故從略。

由上二十表所列，可見鹽稅稅率，尚異常紛歧，一省之中，多至數十種，最高最低相差，多至六元五角（鄂岸），以言統一，相去尚遠。且此尤不過據政府報告，若川南、川北，鹽稅附加由軍隊直接徵收，或由各處收稅局代徵者，尚不在內。茲將此二十區之平均場稅，平均岸稅，最高負擔，最低負擔，以及其與民國二年鹽稅條例施行前扼要列成一表，作為政府方面資料之總彙焉。（註一）

註一 民國二年稅率，係包含正雜各課在內。參閱劉存良中國人民之鹽稅的負擔（載中國經濟第二卷第二期）。

中國租稅問題

區別	平均	平均	最高	最低	民國二年稅率
平均	平均	最高	最低	平均	稅率
淮南	三·一六六		六·一〇	四·六〇	一·八三〇
淮南	二·四二九		七·一〇	二·六〇	二·五五八
湘岸		一·五〇	一〇·四〇	七·〇〇	
鄂岸		一·七二四	一〇·四〇	三·九〇	
西岸		一·五〇	一〇·四〇	一〇·四〇	
皖岸		一·二〇	一〇·一〇	六·一〇	
兩浙	一·七五七		七·一〇	〇·八〇	
松江	二·六四三		七·二〇	一·一〇	一·二二九
山東	二·四八		六·四〇	二·六〇	一·〇三〇
長蘆	三·〇二八		八·一三三	五·一三三	二·三一六
河東	二·五〇		六·三〇	二·八〇	一·七五七
晉北	一·七五		六·〇八三	三·三〇	
口北	一·七七		五·三〇	一·八〇	
遼寧	三·〇〇		六·三〇	六·三〇	〇·七一六
甘肅	一·九九		四·〇五	一·六〇	

福建	二・〇〇		六・四〇	二・四〇	一・〇三七
兩廣	一・八三		六・八〇	一・三〇	二・一二五
雲南	二・九一	二・二五(銷稅)	七・四〇	一・五〇	三・一五一
川南	一・八六		(齊楚)三・六五 (其他)二・八〇	一〇・八〇 一・五〇〇(註)	〇・六九九
川北	一・二五八		二・七〇	一・二四	
平均	二・二七三	一・六三三			一・六七七

註 四川鹽稅附加，由軍隊直接徵收或各處收稅局代徵者，皆不列入，故川南、川北較輕，並非實在也。

由上表，可見全國平均場稅爲二・二七三元，其非產鹽之區，尙須加平均岸稅一・六三三元。今將湘、鄂、西、皖四岸平均岸稅（一・四七八），加淮南場稅（二・四二九），得三・九〇七元，與雲南銷稅（二・二五元，因爲砂鹽，無場稅）及全國平均場稅（二・二七三）平均，得全國平均正稅爲二・五八三元。由此可見二十四年平均『正稅』，視民國二年『總稅』，已超過一・五四倍，而中央附

加及各省附加尙不在內。(註一)

地方附加稅之起源

地方擅自徵收鹽稅附加，蓋起自民國二年以後，盛於

軍閥割據時代，迄今猶通行於各區，而尤以兩廣、四川、湖南、河北等省區爲甚。初，善後大借款成立，以鹽務爲抵押，鹽稅收支之權，皆操諸外人之手，因條約關係，地方軍閥，自不能任意全部截留稅款；於是地方附加及鹽斤加價，乃層出不窮。其始作俑者，厥爲四川；四川於民國二年卽有鹽稅附加，名曰『船費捐』。及民國十三年，統計該省鹽稅附加名目，已達二十六種之多。(註二)

民八以後，內亂日

註一 其算法如下：

$$2,278 \times 10 = 22,788 \quad (\text{10區平均稅附加})$$

$$8,907 \times 4 = 35,628 \quad (\text{湘鄂四省四區平均正稅附加})$$

$$2.25 \quad (\text{鹽斤附加})$$

$$54,240$$

$$54,240 - 21 = 2,5881$$

註二 參閱華僑局我國鹽稅之概觀，載六卷九號銀行月刊，及實土毅民國鹽政史第二編一九二二—一九四頁，四川各地鹽斤附加稅目表。

甚，各省財政，愈趨困難，地方軍閥，除部分截留鹽款外，到處擅徵附加。川、湘作俑於前，鄂、贛仿行於後，於是各省羣起效尤，或名「加價」，或名「食戶捐」，或名「軍事協餉」，……名目複雜，不一而足。茲根據劉存良中國人民之鹽稅的負擔，至民國十五年止，各省附加稅額如左：

民國十五年止各省鹽附稅額表（以擔及元爲單位）

四	川	七·一五九（非以擔及元計者尙不在內）
湖	南	六·六〇〇
湖	北	四·五〇〇
江	西	五·三〇〇
江	蘇	四·六〇〇
浙	江	一·〇五〇
山	東	三·三五〇（食戶捐工捐等尙不在內）
河	南	二·五〇〇
安	徽	一·〇〇〇

福建	二·五〇〇
直隸	二·〇〇〇
東三省	二·七五〇（四八鹽釐等尚不在內）
廣西	二·二四〇
平均	三·五六六（原文爲二·五〇〇蓋誤算）

可見至民十五爲止，地方附加平均已達三·五〇四元，較同時期正稅多百分之二十八強。民十五正附稅平均數相加，爲六·二九六元（ $2.730 + 3.566 = 6.296$ ）幾爲民十一總稅之四倍。

國民政府成立以來，地方附加，仍有增加趨勢。（註一） 卽據二十四年二月

全國鹽區現行稅率表而論，各區地方附稅名目如下：

淮北 建坵費。

註一 參閱劉存良中國人民之鹽稅的負擔第十一表及第十二表。

淮南 場警經費，整理費，建坵費。

松江 建坵費。

兩浙 建坵費。

福建 建坵費。

湘岸 籌備費，賑捐，平糶路捐；剿匪軍費，教育費，路股，口捐。

鄂岸 籌備費。

西岸 籌備費，公路捐，口捐。

皖岸 籌備費。

山東 建坵費。

長蘆 銷地捐，產地捐，河工捐，緝私費，加徵產捐，軍事附捐，整理費。

河東 督銷費，運費提成。

晉北 晉附捐（爲防止倒灌蘆岸起見）

口北 食戶捐，救國捐（察哈爾等）；附捐（熱河）。

遼寧 附加。

兩廣 剿匪費，購艦械費。

雲南 軍餉捐，人馬腳捐，鹽股捐。

川南 剿匪費（其他不詳）。

川北 護商費，剿匪費（其他不詳）。

甘肅 保運費。

寧夏 附加。

青海 食戶捐。

中央附加之起源。

國民政府成立，舉行北伐，就革命軍勢力所支配之區，收北伐費；及全國統一，北伐費依然未廢，改其名曰中央附加。故有中央附加者，

亦限於中央政府號令所及之地，不過十一區。今據二十四年二月全國鹽區現

行稅率表, 列舉如左:

區別	稅名	稅率	類	起
淮北	中央附加	〇.〇〇	十七年四月北伐時所加軍費	
淮南	中央附加	〇.七五 (或二.二五)	原係蘇省附稅二十年二月後由部收回徵收	
松江	中央附加	二.五〇	原係蘇省地方附稅二十年三月收回部徵	
兩浙	中央附加	二.五〇 (不等)	十七年北伐時所加之軍用加價(一元)及軍費(一.五元)	
福建	中央附加	四.〇〇 (不等)	原係省附稅每增徵三元二十年二月每增加徵附稅一元分與各地駐軍作為護運費	
湖南	中央附加	四.〇二四 (不等)	原係省附稅一元五角二十年一月改稱減為二角四分	
鄂岸	中央附加	五.五〇 (不等)	係地方各捐費合併之數由部統一徵收	
西岸	中央附加	三.〇七五	附加原徵六元二十年三月經部統一核收二十三年一月改稱核減五角	
皖岸	中央附加	三.〇〇〇	原係省附稅四元五角北伐軍費二十三年三月收回部徵改稱後減為三元七角五分	
山東	中央附加	一.五〇	十七年北伐時所加軍費	
晉北	中央附加	〇.五〇	原係魯省四成附捐一.七二元二十一年七月收回二十二年二月後減為一元	
湘補	中央附加	〇.五〇	二十二年年十月均稅案內附加五角	

此外二十年三月, 政府因金貴銀賤, 須抵補償還外債鎊虧, 通令全國各區收稅機

關，一律於四月一日起，每擔增徵鎊虧費三角。自是各區都有鎊虧費之名，惟不一致，大多數爲三角，少數爲一角五分及一角。（兩廣、平南、欖雷州、恩春、安舖及特別區，以及東江、海陸、豐等）。故中央附加之起源，大別可分爲四：一爲北伐軍費，二爲地方附稅而收回部徵者，三爲加價，四爲鎊虧。嚴格而論，北伐軍費早應裁撤，地方附稅本應取消，今改歸部徵，不過『以暴易暴』；至於加價，近年來異常頻繁，自當加以限制，而鎊虧費自銀價飛漲以後，亦失其意義。故詳細考之，所有中央附加，無一非苛政也明矣。

鹽稅改用新衡制。二十二年十二月二十七日，財部訓令各區鹽稅徵收機關改用新衡制，限於二月一日以前，次第施行。（註一）『誠以我國舊制度量衡器，易地則異，備極參差，病商擾民，莫此爲甚，改用新制，以便利日用，納民軌物』。然

註一 財政公報第七十一期，稅字第一六九七號訓令。

此爲官樣文章，質言之，政府之目的，不過爲增加稅收已耳！按新秤一斤，不過舊秤之十三兩六錢，故新秤百斤，不過舊秤八十五斤。易言之，同量之鹽，向之按八十五斤納稅者，今須按百斤納稅，無形中增多十五斤之稅率。故新秤實行以後，鹽稅稅收大增，觀於二十三年度鹽稅收入爲一七五、九五〇、〇〇〇元，而二十二年度不過一五九、八〇五、一〇〇元，一年之中，竟增加一千六百萬元以上，與其歸功於『稽核所之整理』，莫若明指爲改行新秤之結果也。當改制之初，安徽（註一）河南（註二）各省，商民皆呼籲力爭，尤以河南民衆代表朱照熙、楊炳振等電文措辭切迫，理由充實，摘錄以見民瘼：

……及十九年……河南鹽務局奉令設置，改徵銷稅，每引（四百斤）原定十元。其施行之初，

註一 見二十三年三月三十一日大公報。

註二 見二十三年三月十九日大公報。

該局過局長，曾經宣揚中央德意，此係暫時稅率，日後定援淮北之例，減至四元爲度。言猶在耳，不圖比年以來，不惟未能照減，且又遞加爲十四元八角；且長蘆方面在軍事時期，附收之軍事產地等捐，每引六元，現在大局底定，晉北等屬，早經豁免，則豫省仍復如故。然吾民衆正在痛苦呻吟之下，尙擬仰賴賑恤，藉鎮喘息，而財部改用新秤，仍按舊稅之令又下矣！

查此項新秤，較之向來之司馬秤，每引四百斤，盜鹽一百零八斤，向之按四百斤繳稅者，今則更爲五百零八斤，是舊日每引徵四擔之稅者，今則納五擔之稅有餘矣。以產銷正附各稅計之，每引增加九元二角有奇，除產區正稅不計外，而吾豫民額外負擔，每引竟達三十元左右。全年行銷，以六十萬引核計，無形擔任一千八百萬元之鉅……

『苛政猛於虎』於此可見一斑矣！

現今中國人民對於鹽稅之負擔，劉存良君嘗本其搜集研究所得，製成一簡表，以見民國二十二年中國人民負擔鹽稅之高度。其結論，全國鹽稅負擔，正稅平均每擔二·八二元，附稅平均每擔七·二一七元，總計平均每擔一〇·〇

三七元。最高者爲湖南（一八·五）、湖北（一四·九）、安徽（一四·七一）、江西（一一·五五）、卽所謂湘、鄂、贛、皖四岸是也。而地方徵收機關之『陋規』（如掣驗費、請咨費、布告費、執照印刷費等，尙不在內）。

按鹽之成本，在吾國至爲低廉（平均每擔〇·三〇元），各地鹽價，視運費而異。鹽價在今日，高至十五元左右一擔者，全然原於鹽稅過高。據劉君搜集資料，鹽稅與鹽價之比，在民十七年如左：

湖 南	每擔價	一六·四八一元	納 稅	一三·九一元	稅額占市價	七八·三三%
安 徽		一一·五八〇元		九·〇〇〇元		七五·九四%
江 西		一五·七二〇元		一一·九八〇元		七六·二八%
湖 北	每小引價	九五·九三〇元		五三·七六三元		五六·〇四%

平均在百分之七十以上。嗣因鹽稅繼續增加（平均在十三元左右），鹽之市價亦續增至十五元左右。如是，鹽之售價中，當有百分之八十六爲鹽稅。自改行新市秤以後，舊制百斤改作一百十八斤（弱）計算，易言之，又增稅百分之十

八。於是吾國鹽稅之重，遂開古今中外未有之先例矣！

第七節 鹽稅與財政收入

自清季以來，鹽稅收入日趨增加，洎乎今日，關鹽統三稅，已並為國家財政之三大來源。蓋自民國二年善後大借款成立，鹽務稽核所設立以來，鹽稅收入，日見增進。民國元年度預算，雖列鹽稅茶稅收入，為四千六百三十一萬二千三百五十五元。(註一)但據熊希齡於二年十月二十七日致各省督軍、省長之通電，自民國成立起至彼時止，除中央協助各省銀元一千四百萬外，其各省解交中央之稅款，僅有銀元二百六十萬元。可見中央鹽稅之收入，至為渺小。茲根據二十三年十一月鹽務稽核所統計報告書撮要及歷年度財政報告書，列表如左，以見稅收增加之迹：

註一 參看第一編二二八頁。

平均數	組織完成(第二期時)					平均數	開辦(第一期時)					民	年別	全 國稅收總數 (連東三省在內)	
	十二	十一	十	九	八		七	六	五	四	三				二
	九二,四五四,二八〇	九一,四〇六,七〇〇	九八,一〇六,七〇〇	九四,八八三,一〇〇	九〇,〇五二,四〇〇		八七,八二二,五〇〇	八〇,一三八,二〇〇	八八,三九三,七〇〇	八二,二四五,八〇〇	八一,〇六四,八〇〇				八〇,五〇三,四〇〇
一〇〇・〇〇	九八・八七	一〇六・一一	一〇二・六三	九七・四〇	九四・九九	八六・六八	九五・六一	八八・九六	八七・六八	八七・〇七	七四・〇七	七四・〇一	增 加 率 (以第二期平均數為百分之百)		
八二,三四六,七四〇	八〇,五九七,三〇〇	八七,九三五,八〇〇	八三,九七七,九〇〇	八一,七五九,〇〇〇	七七,四六三,七〇〇	七二,三五七,七四〇	七七,六二八,四〇〇	七四,〇〇四,一〇〇	七三,九〇三,六〇〇	七三,七一三,三〇〇	六二,五三九,三〇〇		除 東 三 省 外 其 他 各 區 稅 收 數		
													歷 年 度 財 政 報 告 書 實 收		

期時(四第)理整及復恢					平均數	期時(四第)涉干局當方地				
廿二	廿一	二十	十九	十八		十七	十六	十五	十四	十三
(一五九、八〇五、一〇〇〇〇) 八四、五一、〇〇〇〇)	(一六六、八九〇、七〇〇〇) 四五、二九二、二〇〇〇)	(一五八、九三三、五〇〇〇) 一五五、一一二、六〇〇〇)	一二九、六九三、〇〇〇	八五、三七〇、五〇〇	七六、〇三七、四六〇	五四、二七六、六〇〇	五九、七五三、三〇〇	八六、三二七、二〇〇	九一、九三一、六〇〇	八七、九〇八、六〇〇
一七二・八五	一五七・一五	一六七・七七	一四〇・二八	九二・三四	八二・二四	五八・七一	六四・六三	九三・三六	九九・四三	九五・〇八
一五九、八〇五、一〇〇〇	一四二、一八四、八〇〇	一三四、一二七、六〇〇	一〇四、五八一、一〇〇	六一、〇七〇、七〇〇	六〇、七二九、三四〇	三七、五六七、二〇〇	四四、五一九、五〇〇	六七、四三一、六〇〇	七八、五四四、〇〇〇	七五、五八四、四〇〇
一七七、三七五、二七三・五七	一五八、〇七三、五六五・五四	一四四、二二二、七一六・二四	一五〇、四八四、〇八六・七二	一二二、一四六、一七〇・六七		二九、五四二、四二一・四六				

平均數	(一三五、〇五四、六八〇) (一四五、〇七九、七四〇)	一四六・〇八	一二〇、三七三、八六〇
廿三	*一七五、九五〇、〇〇〇	一九〇・三二	

說明 (一)二十年至二十二年各年份東三省稅收數，係按十八、十九兩年之平均數(二四、七〇五、九〇〇元)估計而來，故第一欄括弧中之數，即加東三省之數所得者。(二)財政報告書所列收入，係會計年度(即從甲年七月一日至乙年六月三十日)，本不能與上欄並列，惟足以觀實收之數，故註明添入。(三)有*者係據二十、二十一會計年度財政報告書添(其增加率亦據此數計算得來)。

綜觀上表，凡分四時期：第一時期為開辦時期，各區稅收，總平均數，為八千十三萬八千二百元，指數為八六・六八。第二時期為組織完成時期，各區稅收，總平均數，為九千二百四十五萬四千二百八十元，指數一百。較之第一時期增加約一千餘萬元。第三時期為地方當局干涉時期(實即軍閥割據時期)，各區稅收，總平均數為七千六百零三萬七千四百六十萬，指數為八二・二四。較

之前期暴落近二千萬元，即較之開辦時期亦減少四百十萬元。尤以民國十七年一年，減落為最甚。蓋當時軍閥割據，劫奪鹽款，加以交通破壞，運銷困難，稅收自一落千丈。(註一) 第四時期為恢復及整理時期(實為加稅時期)，各區稅收，

註一 China Year Book 所載歷年稅收，與上表頗有出入，著者曾整理之列成一表，茲附於下，以與稽核所統計對照。吾國統計不發達，官方公佈數字，往往自相矛盾，吾人乘客觀態度，自以並列對照為宜。該表以一九二六(民十五)一九二

1913	\$11,471,242.26	=1,158,000 \$
1914	60,409,875.75	
1915	89,277,538.42	
1916	72,440,559.89	
1917	70,627,000.00	
1918	71,568,000.00	
1919	80,607,000.00	
1920	79,064,103.83	=17,909,000 \$
1921	77,987,838.17	
1922	85,789,000.00	
1923	79,545,000.00	
1924	70,544,475.88	
1925	73,634,425.21	=8,561,000 \$
1926	64,287,617.52	
1927	57,900,000.00	=5,438,000 \$

七(民十六)稅時為最少，謂 "The total Salt Revenue 1926...amounted to \$ 64,287,000 which shows a decrease of \$5,347,000 as compared with the revenue realised in 1925 (\$ 73,634,000), and also constitutes a serious decrease on the revenue realised in all former years since 1915. This decrease is due to the difficulty and uncertainty of transportation in areas affected since 1925 by civil wars, owing to the dis-

organisation of railway lines and the commandeering of other means of transportation for military* operation in many provinces, and to military interference with the salt administration in the majority of the provinces." China Year Book 1928, p. 640.

總平均數爲一萬三千五百零五萬四千六百八十元，指數一四六·〇八。較之前一時期，增加幾達一倍之多。於此吾人宜注意者，二十年九月十八日以後，東北鹽稅喪失，每年平均損失稅收二千四百七十萬元（東三省十八、十九兩年之平均數），而全國鹽稅收入，不但不見減少，反仍能增加。其原因並非如鹽務稽核所統計報告書所云，『不能不歸功於稽核所之整理』，實全由於改秤及加稅。國家固能免強維持且增加稅收，然而小民之生計加重矣。

更據二十一、二十二會計年度財政報告書，二十三年鹽稅收入，達一萬七千五百九十五萬元，指數爲一九〇·三一。二十三年度預算，且列鹽稅爲一萬九千三十五萬三千八百五十一元，占經常歲入（七七三、四七〇、〇九一）四分之一。加以鹽稅稅收，多爲內外債擔保，綜計以鹽稅或鹽餘爲擔保之內外公債，有左列各項：

（1）清光緒二十一年瑞記洋款 鹽稅之抵借外債，始於瑞記洋款。當時

因中日之戰，賠款達二萬萬兩，限七年內分八期償還，第一期、第二期各限六個月，每次五千萬兩，定約後十二個月償清。顧政府無力償還，因於二十一年夏借入外款三宗，其一卽爲瑞記洋款，凡英金一百萬鎊，利息六釐，以關稅及江蘇之鹽課釐金作抵。該款業已於民國四年償清。

(2) 續借英德洋款 光緒二十四年，日本賠款第四期又至，清廷無法償還，乃續向匯豐、德華兩銀行，借款一千六百萬鎊，以關稅爲擔保，其不足之數，則以蘇州、淞、滬、九江、浙東等處貨釐，宜昌、鄂岸、皖岸等處鹽釐（內宜昌鹽釐並加價一百萬兩；鄂岸鹽釐五十萬兩；皖岸鹽釐三十萬兩）共五百萬兩作抵。惟自民四以後，鹽稅項下卽未付此項本息，現由海關撥付。

(3) 庚子賠款 光緒二十六年，八國聯軍進佔北京，辛丑和約結果，中國賠款四萬五千萬兩，以海關收入及鹽餘作擔保。嗣因關稅償付有餘，專由關稅項下撥付。

(4) 英法與辦實業借款 光緒三十四年，爲續回比國蘆漢鐵路債款，向匯豐、滙理兩銀行，訂定與辦實業借款五百萬鎊，以浙江新舊鹽船加價（六十萬兩）、江蘇鹽船新案加價（七十萬兩）、湖北川淮鹽新舊加價（六十萬兩）、直隸鹽船新案加價（二十五萬兩）及其他雜款共庫平銀四百二十五萬兩作抵。自民國十一年起，每年由鹽稅項下，撥還三百餘萬元。

(5) 粵漢、川漢鐵路借款 宣統三年，向英、德、法、美銀行團，訂借漢、粵、川鐵路借款六百萬鎊，以湖北川淮鹽局年額四十萬兩，湖北川淮鹽新加二文捐，年額三十萬兩，湖南鹽道庫正釐年額二十五萬兩，及兩湖百貨釐金等共計五百二十萬兩，作爲擔保。該債現完全由鹽稅項下撥付。

(6) 克利斯浦借款 民國元年，因善後大借款不果，向克利斯浦公司（Crisp）借款五百萬鎊，備還從前借款，並整頓政務，及興辦實業之用，以鹽

課羨餘作抵。今該款本息，皆仰給鹽稅。

(7) 善後大借款 民國二年四月二十六日，五國善後借款訂定，債額二千五百萬鎊，以鹽稅、關稅及直隸、山東、河南、江蘇四省所指定之中央稅項爲擔保。其特別條件，則爲鹽務稽核所設洋會辦，將來鹽務進款，存於五國銀行團，非經稽核總會辦簽字後，不得提款。嗣因關稅有餘，十三年起已改由關稅撥付矣。(註一)

(8) 日本政府青島鹽業償價庫券 民國十二年，爲給價收回青島日人鹽業，發行償價庫券日金一千四百萬元，以關鹽兩餘作抵。曾於十二年由鹽稅項下撥付一百三十六萬餘元，十三年又撥付六十六萬餘元。

註一 劉存良中國人民之鹽稅的負擔，更列有日本銀行團借款，係民六日人代墊之款，總額爲二五〇〇〇〇〇〇元，民七、民八、民九共撥還二千數百萬元，民九以後，即未再付。本書以該項墊款屬於西原借款，合同祕密訂立，國人迄未承認，故未列入正文。

(9) 十一年九六公債日本部分 十一年初，梁士詒組閣，發行九千六百萬元鹽務公債，即所謂九六公債，以爲付還以鹽餘擔保之一切短期借款之用。原定辦法，以鹽餘作擔保，在第一年內，由鹽餘中撥出一千二百萬元，以後六年中，每年撥出二千萬元（其中一大部分，係由增加之關稅收入中提出）。關於債額之分配，外國債權者分得三千九百萬元，中國債權者分得四千九百四十萬元，政府保留七百六十萬元自用（此數已由財長張弧支作行政費）。此所謂外國債權者，即指日人，即 Edward Kama 在 China Year Book 1931 所列以鹽稅爲擔保之償還內外短期公債三千九百六十萬八千七百日金是也。惟此項債券，雖經指定由鹽餘項下撥付，並俟關稅實行切實值百抽五之日起，改由所增關稅項下撥付，然迄未履行。故實際屬於無確實抵押品之內債，因含有日本部分，故並列於此也。

此外以鹽餘爲擔保，而舉行之小額外債，更有二十六款之多，（註二）總計以鹽稅及鹽餘爲擔保而發行之外債額，共約十萬萬元。以上各款大多業經償清，或自始即未履行，或改在關稅項下撥付。所餘者惟英、法與辦實業借辦、粵漢、川漢鐵路借款、克利斯浦借款三種而已。茲將該三款截至二十年底之負債額，及償清年月，列表於下：

債別	發行總額	償還額		償清年月
		現	預	
英法與辦實業借款	五,〇〇〇,〇〇〇 鎊	三,五〇〇,〇〇〇 鎊	一,五〇〇,〇〇〇 鎊	二十七年十月五日
粵漢川漢鐵路借款	六,〇〇〇,〇〇〇 鎊	一,二八三,〇〇〇 鎊	四,七一七,〇〇〇 鎊	四十年六月三日
克利斯浦借款	五,〇〇〇,〇〇〇 鎊	九四六,五七七 鎊	四,〇五三,四二三 鎊	四十一年九月
合計	一六,〇〇〇,〇〇〇 鎊	五,七二九,五七七 鎊	一〇,二七〇,四二三 鎊	

由上表所列，二債至二十年底所負債額，尙有一〇,二七〇,四二三鎊，須二十年

註一 參閱劉存良中國人民之鹽稅的負擔（鹽稅與外國人一節），載中國經濟第二卷第二期。

後始能償清，即平均每年須從鹽稅項下撥付五二一、五二一鎊，以償外債。

鹽稅除作外債擔保外，又往往爲內債抵押；自國民政府成立以來，此種趨勢更甚。馴至數十年後之稅收，盡作內債付息還本之用，此鹽稅之所以頻頻加稅改秤，而無法減低也。茲將以鹽稅爲擔保之內國公債列表如左：

(1) 直隸公債 清光緒三十一年，袁世凱爲直隸總督，以北洋陸軍擴充需費，遂發行地方公債四百八十萬兩，指定永平七屬鹽款餘利銀十五萬兩，及其他雜款作爲擔保。民六以前，每年由鹽稅項下撥還七十餘萬，民六以後，即停止撥付。

(2) 湖北公債 宣統元年，湖北爲償還內外各債，發行地方公債二百四十萬兩。民六以前，每年由鹽稅項下撥付十五萬元左右，民六以後，亦停止撥付。

(3) 民國十一年特種鹽餘庫券（即一四庫券） 十一年一月發行，定額

一千四百萬元，撥充舊曆年關軍政各費之用。雖名鹽餘庫券，但無確實擔保。截至二十年十二月底止，已償還一〇、五〇〇、〇〇〇元。

(4) 民國十一年償還內外短債八釐債券（即九六公債）。該債以九千六百萬元為額，其中三千九百萬為外國部分，四千九百四十萬為中國部分。條例第五條，規定『在抵押善後借款所餘之鹽稅項下……照本債券基金數目，第一年一千二百萬元，第二年至第七年每年二千萬元，每月平均撥交鹽餘借款聯合團所指定之銀行，專款儲存，以備到期償還本息之用。俟關稅實行切實值百抽五之日起，改由所增關稅項下撥充；倘所增關稅不敷應撥之數，仍以鹽餘補充之』。按此項規定，並未切實履行。

(5) 十六年鹽餘國庫券 十六年七月發行，定額六千萬元，發行額五百萬元，以江蘇、浙江兩省鹽稅收入作抵。二十一年二月底還清。

(6) 二十年鹽稅短期庫券 二十年八月發行，債額八千萬元，以鹽稅為擔

保。至二十七年一月償清。

(7)二十年賑災公債 二十年九月發行，債額八千萬元，實發行額三千萬元，分十年還本。條例中僅規定『由財政部於國稅項下，指定基金撥充』。實際上亦由鹽稅項下償還。

上列各債，或停止撥付，或已償清；所餘者惟『鹽稅短期庫券』及『二十年賑災公債』，仍按期由鹽稅項下撥付。茲將二債截至二十年底止之負債額列表如下。

債別	發行額已還		未還		額償清年月
	實	行	額	未	
鹽稅短期庫券	八〇,〇〇〇,〇〇〇	元	四,〇〇〇,〇〇〇	七六,〇〇〇,〇〇〇	二十七年一月
二十年賑災公債	三〇,〇〇〇,〇〇〇		—	三〇,〇〇〇,〇〇〇	三十一年二月
合 計	一一〇,〇〇〇,〇〇〇		四,〇〇〇,〇〇〇	一〇六,〇〇〇,〇〇〇	

上列二項債款，約共一萬萬元，距當時十年後方能償清。即每年須從鹽稅中平

均撥償一千萬元。

由上觀之，鹽稅在經常收入中之地位，既如是重要（約占後者四分之一）；而債務之負擔，又非短期所能償清（克利斯浦借款，直至四十一年始能完全償還），則從財政政策觀點立論，誠有不能減輕之困難。惟鹽稅負擔，近十年來幾加重一倍，民國八年至十二年平均稅收爲九二、四五四、二八〇，指數一百；而二十三年鹽稅收入，竟達一七五、九五〇、〇〇〇，指數一九〇·三一。結果江、浙一帶，鹽價高漲至四百文一斤，且高於米價；鹽價既昂，緝私又嚴，於是民間無力購鹽醃菜，一年菜蔬收益，盡聽其毀棄。可見鹽稅減既不能，加稅又絕對不可。然則惟有逐漸設法減低，一方面以直接稅替代間接稅，使鹽稅可以逐漸減輕，他方面再不得以鹽稅作抵發行公債，加重人民將來鹽稅之負擔。至若鹽稅稅率宜切實劃一，附加稅宜認真減免，則又爲當然之事。是則吾人於研究鹽稅之餘，由博返約，綜合各方面觀察所得，所切實希望於理財當局者也。

第八節 新鹽法及其批評

吾國鹽法積弊，盡人皆知，而其癥結所在，厥爲專商及引界。於是立法院諸公，於二十年五月三十日，議決並由國府公布新鹽法，思一舉而廓清積弊。其重要規定如左：

(1) 鹽就場徵稅，任人民自由買賣，無論何人，不得壟斷（第一條）。

(2) 鹽就其使用之目的，分左列三種（第二條）：

一 食鹽（包括醬類醃臘及其他製食品之用鹽在內）。

二 漁鹽。

三 工業用鹽及農業用鹽。

(3) 鹽非經政府之許可，不得採製（第九條）。

(4) 政府應於鹽場適宜地點，建設倉坵，爲儲鹽之用（第十四條）。凡製

鹽人製成之鹽，應悉數存儲政府指定之倉坵，不得私自存儲（第十五條）。

（5）鹽場設置監秤員，專司倉坵儲鹽之出納；凡鹽無鹽質檢查員之檢定證，不得存入；無完稅憑單或免稅憑照，不得秤放（第二十條）。

（6）凡由倉坵售出之鹽，由場長召集全體製鹽人之代表，按鹽之等次，及供求狀況，議定場價公告之；場價有變更之必要時亦同（第二十二條）。

（7）食鹽稅每一百公斤，一律徵國幣五圓，不得重徵或附加（第二十四條）。此新鹽法之規定，一秉自由精神；蓋鹽法之支離破碎，至清季而極，引有專岸，商有專商，舉凡場產運銷徵權，無所不用其統制，則新鹽法「就場徵稅，自由買賣」之原則，亦物極必反之定例也。惟今日經濟之一般趨勢，由自由而趨向制裁，自由競爭之極，必引起若干弊端。況鹽為人生必需品，尤為戰時財政及戰時經濟重要之手段，如整理場產，撫恤竈戶，改變運道，平準鹽價，必要時且可藉鹽封鎖敵區，充實國防，皆為歷史上常有之實例。則鹽不能完全放任，毫無統制，其理至明。

故吾人以爲新鹽法或可實行於平時，決不能實行於戰時也。

抑又有進者，新鹽法公布，距今已四年餘，除政府在淮北零星建築倉坵外，可謂完全未曾實行。此中原因，固有多種，然財政當局懼改革後稅收減少，實爲最實際之原因。鹽稅收入爲國民政府財政之一柱石，其不敢輕於嘗試，作孤注之一擲，至爲明顯。但新鹽法亦決不能長此擱置，等於具文。爲今之計，應一方面本廢除專商開放引岸之精神，繼續做去；他方面出以漸進的手段，凡專商銷不及額，稅收短絀者，即取消其資格，開放爲自由貿易；包商合同期滿，即刻廢止，則不難逐漸進於自由貿易之階段（據鹽政實錄，票商制約占全國百分之八，專商制約占全國百分之十八，合不過百分之二十六，且專商制已在總崩潰之中，鹽商破產負債不能償還者，時有所聞）。如此則一方面財政收入不受損失，他方面新鹽法可以逐漸推行自由貿易之實現，當在不遠矣。

第五章 統稅（捲菸、火柴、水泥、棉紗、麥粉、薰煙、火酒、啤酒、洋酒）

資料及參考書 關於消費稅之理論方面，可參考左列各書：

(1) J. Popitz: "Allgemeine Verbrauchsteuer"; "Aufwandbesteuerung im allgemeinen"一文皆載 "Handbuch der Finanzwissenschaft." Bd. II. SS. 180-210.

(2) Erich Trautvetter: "Sonstige Verbrauchsteuern" 內包括鹽稅、糖稅、燈類稅、煤稅、水力稅、火柴稅、紙牌稅七種，亦載 "Handbuch der Finanzwissenschaft" Bd. II. SS 252-273.

至於中文參考書方面，則有財政部捲菸統稅處編捲菸統稅史，介紹見後（第六章）。

資料方面，則有左列各種法令：

- (1) 十七年一月十八日財政部徵收捲菸統稅條例
- (2) 十八年二月六日財政部修正徵收捲菸統稅條例
- (3) 十八年三月新訂捲菸統稅分等徵收標準及稅額表及新訂雪茄菸統稅分等徵收標準及稅額表 (七級)

(4) 十九年九月捲菸稅改七等爲三等暫行辦法

(5) 二十一年三月二十六日捲菸統稅改行二級徵收制度修正過渡辦法

(6) 二十二年十二月四日財政部稅字第九八九號訓令 (加徵捲菸、水泥、火柴、統稅)。

(7) 二十年一月二十八日棉紗火柴水泥統稅條例

(8) 十八年九月火柴稅法草案及火柴稅法草案理由書 (甘末爾財政設計委員會)

(9) 十八年十二月水泥稅法草案 (同上)

(10) 十七年六月十四日財政部徵收麥粉特稅條例

(11) 十八年二月六日財政部修正徵收麥粉特稅條例

第一節 消費稅泛論

消費稅 (Aufwandssteuern) 之理論，至爲簡單：人人須有消費，而消費之時，卽爲負擔能力之表現，國家欲求大宗收入，則莫若徵消費稅。惟對於生活必需品徵收消費稅，則違反租稅原理。蓋收入愈少，對於必需品支出之比例愈高；今對於生活必需品一律徵稅，則所得愈少者，負擔愈重。其結果必強迫平民對於生活必需品之消費，加以限制，甚或完全放棄（鹽稅！淡食！）影響於衛生健康，至爲不佳。故麥粉稅、肉稅等，限制平民之食用水泥稅，限制平民之居住；棉紗稅，限制人民之服用；火柴稅、煤稅，加平民以日用品之負擔，無不加重衣、食、住之消費，從租稅原理立場，皆當反對者也。

消費稅最適宜之對象，厥爲奢侈品（如住宅奢侈稅 Wohnungsluxussteuer、汽車捐、筵席捐、戲院捐、犬稅等）。此種租稅，往往可以直接從消費者徵收，故爲

直接稅而非間接稅，其稅率不妨甚高。但奢侈品本身非大量消費，且往往可以他物替代，稅率過高之時，且可完全放棄，故租稅收入往往不甚多。

消費稅稅收大宗，多來自徵收『可以缺少之大宗消費品』。

此種消費品，因習慣關係，雖徵重稅，仍有人消費（如菸酒、捲菸、雪茄等），故爲稅收最大之來源。因此今日各國趨勢，莫不以此爲消費稅之中心，而對於生活必需品，不再徵稅。若德國之銷場稅（Umsatzsteuer）及今日已廢止之煤稅，非財政極端困難，不輕於徵收也。

昔日之消費稅，因技術簡單，多爲從量稅（Mengensteuer）。今日之趨勢，則消費稅徵稅之標準，除量以外，尤注重質，往往將稅率按消費品之質地價格，分爲數級，故爲從價稅（Wertssteuer），以適合消費者之負擔能力及所得情形。此種考慮，在以間接稅爲國稅系統之國家，平民負擔已過重者（如中國），尤較以直接稅爲中心收入之國家爲重要。

今日消費稅系統，因所得稅代興，已失去其昔日之地位。惟無論何國，尚不能完全放棄消費稅。歐戰之時，且又一度爲財政重要來源，在交戰各國，占租稅收入三分之一且至二分之一以上。蓋若專行所得稅或財產稅，則租稅負擔必較重，一次付稅必較多，結果必引起匿報及漏稅等情；而消費稅則因數目頗多，以無數消費行爲爲徵稅對象，既分散。在若干次，而稅額亦微，故感覺較輕，而稅收則廣。故在經濟落後之國家，無不以消費稅爲財政之中堅（中國之關、鹽、統，爲財政柱石，卽其顯例）。

第二節 五種統稅之沿革

五種統稅係捲菸、棉紗、火柴、水泥、麥粉之稅，其五種統稅並稱，始於民國二十年。先是十九年十二月三十一日下令裁釐，本擬舉行特種消費稅，以爲抵補；但考慮結果，於二十年四月三日下午令停辦特種消費稅，謂該稅「難保不沿襲積弊，

成爲變相之釐金，有違初願，應卽立時宣告免予舉辦，用示政府體恤商民有加無已之至意』。(註一)自後遂專辦五種統稅，以爲中央裁釐之抵補。在實行之初，除捲菸統稅特設捲菸統稅處(註二)外，所有統稅貨物凡經過海關者，由海關負責代徵，不另設辦事處；繼於二十年一月設統稅署，於各省設統稅局，辦理捲菸、棉紗、火柴、水泥、麥粉統稅一切事項。二十一年七月，財部本其歸併各項稅收機關之政策，將菸酒印花稅處與統稅署合併，另設稅務署，以總其事。自此菸酒、印花、雪茄、捲菸、棉紗、火柴、水泥、麥粉等稅，概歸稅務署辦理。此徵收機關之沿革也。以下更分別論述五種統稅稅率之變遷。

註一 特種消費稅，曾經十七年冬五省裁釐會議議決，由財政部舉辦者三種（菸類、織物、出廠稅，不能並列）由財部委託各省財政廳舉辦者十六種，擬按地設局，歸併一局辦理。後曾由財部公布特種消費稅條例，參閱實土毅民團讓財政史第二編四一九—四四三頁。

註二 參閱十八年三月九日財政部捲菸統稅處組織章程。

(1) 捲菸統稅

緣起。民國四年，北京政府籌備菸酒公賣，曾由外交部對各國聲明，公賣費僅徵之於土菸、土酒，其洋菸、洋酒，另定辦法，再行通告。此為洋菸、洋酒在內地徵收消費稅之先聲。嗣後公賣實行，各省菸酒局有向洋菸徵收費款者，外商藉口違反條約，拒絕繳費；各國公使，復紛紛提出抗議，成爲懸案，歷久不決。直至民國十年，全國菸酒署以捲菸爲奢侈品，應徵重稅，近年銷場日盛，在吾國尙無統一徵稅之規定，因於是年八月間，與英美烟公司簽定聲明書十一條，並由菸酒署擬訂紙菸捐徵收章程，於十年十月一日施行。其規定徵收辦法，計分兩種：(一)出廠捐，專徵在華製造之品，無論等級高下，每箱五萬枝，徵出廠捐銀二元；每五千枝徵銀二角，即以五千枝爲單位；不及五千枝者，亦以五千枝計算。納稅憑證，以印花行之，概由全國菸酒署製發。

(二) 內地二五統捐，凡在華製造品及舶來品均應完納，從價徵收百之二五，

估價標準，則按照海關進口紙菸估價計算，其捐率分四等，列表如左：

分	等	枝	數	納	捐	銀	數
一	等	五	萬	枝		一二三七五	
二	等	五	萬	枝		七二二五	
三	等	五	萬	枝		四二二五	
四	等	五	萬	枝		二二二五	

第一項之出廠捐，不論租界內地，一律照納，旋即改分七等徵收。第二項之二五捐，則僅銷內地之紙菸納之。聲明書有效期間，定為八年（自十年十月一日起至十八年九月底止）。當由全國菸酒署於上海設立紙菸捐務總局，設分局於漢口、天津，設督察處於山東；其他商埠及重要地方，則設查驗所分所及分卡，專司查驗，以杜走漏。全年出廠二五兩捐，約可收銀三百萬元。（註）此創辦紙菸捐之

註一 捲菸統稅史第二章第七頁。

緣起也。

嗣後浙江等省，以捲菸一項，原定統捐捐率甚輕，尚可酌量增加，或徵收捲菸特稅，或徵收吸戶捐，其稅率爲百分之二十至四十不等。各外商菸公司，據聲明書十一條之規定抗議，紛爭不決。十四年復經菸酒署召集英美烟公司代表磋商，續訂聲明書四條，規定運銷各省捲菸，除原納出廠二五兩捐外，另納保護捐一道，捐率倍於內地納捐，即百分之五，由署製定保護捐印花，發交菸公司貼用，捐款如數撥交各該省收用，作爲抵補取消特稅之款。然各省以稅率相差過鉅，或表示反對，或意存觀望，經年未能實行。十六年北京政府以軍需困難，訂定紙菸出廠加捐辦法：凡在華製造捲菸，除納每五萬枝之出廠捐外，應另納出廠加捐一道，方准起運，捐率爲百分之六·五，按海關估價計算。然其時長江一帶，已入國民政府範圍，僅天津、青島兩局，遵令加徵。是年國民政府奠都南京，即於六月公布徵收捲菸稅章程，規定進口及國內製造之捲菸，均應繳納特稅百分之五十；所有向

徵於捐名目，一律取消；於各省設立捲菸稅總局，專司稽徵之責。嗣以商力不能負擔，開辦之初，暫行七折繳現，實收百分之三十五。施行未久，即改統稅。此捲菸徵稅之沿革也。

改辦統稅 捲菸統稅肇端於粵，試行於鄂，其時革命籌餉，名曰印花稅，稅率百分之二十，嗣加至百分之五十。當武漢政府時代，將捲菸舊徵之二五捐吸戶捐特稅一律取消（祇留出廠捐一項），改辦統稅。於十五年十二月公布施行，稅率為百分之一二五，先就湘、鄂、贛三省試辦，是為統稅創辦之始。十六年奠都南京，六月財政部公布徵收捲菸稅暫行簡章，稅率增至百分之五十，稱為特稅，因稅率過高，又減為七折徵現，然於商觀望，稅收未見增進。及宋子文復長財部，擬減輕稅率，以紓商困，且以特稅為昔時省稅名詞，既為國稅，直隸中央，未便沿用，況統稅制甚簡易，一旦繼續施行，則租界商埠，自無扞格之虞。於是設籌備處於上海，於十七年一月十八日，頒布徵收捲菸統稅條例八條，徵收辦法十三條，並與英美

菸公司及各洋商訂定合約九條。其規定要點，爲實行就關就廠徵收，不論租界內外，一體施行。稅率則國產爲百分之二二·五，舶來品爲百分之二十（另納海關稅百分之五及二五附稅），統以海關估價爲標準。其進口紙菸及國內製造紙菸，分爲七等，每等所納統稅如左（註一）

等	次	進	口	紙	菸	國	內	製	造	紙	菸
頭	等										
等（每五萬枝箱下仿此）											
二	等										
三	等										
四	等										
五	等										
六	等										
七	等										

雪茄菸之稅率，則分六等如左：

註一 見十七年一月十八日財政部與英美烟公司訂定合約第一條

等	次	進口	國內製造
頭等 (每千枝下仿此)		一八元	二〇.二五〇元
二	等	七八〇	八.七七五
三	等	四五〇	五.〇六五
四	等	二二五	二.五三一
五	等	一一〇	一.三五〇
六	等	〇九〇	一.〇二三

按此種稅率，不但不保護國產，反輕徵舶來品，衡之各國關稅重徵奢侈品之原則，相去殊遠也。

第一〇次實行加稅 自十七年二月捲菸統稅開辦以來，稅收日增，惟施行區

域，不過蘇、浙、閩、皖、贛五省；而從前南北各省抽收特稅，往往有值百抽五十以至七十者，若一律令其減輕以就統稅，自非將統稅稅率量予提高，無法推行。乃於是年十一月間，召集華洋菸商討論加稅問題，當經決定實行加稅。又以舶來菸品

進口之數，日見增加，若不將稅率稍示差異，殊非維護國貨之道，故此大加稅，舶來品除關稅七五外，與國製品一律再徵統稅百分之三一·五，於十七年十二月一日，開始徵收。加稅後之稅率，列表如左：(註一)

等級	每千枝海關估價	應納統稅
一等	十二兩五錢以上	四〇四·六二五元
二等	八兩五錢以上	二五八·三七五
三等	六兩五錢以上	一八五·二五
四等	四兩五錢以上	一三六·五
五等	三兩以上	九二·六二五
六等	一兩五錢以上	五三·六二五
七等	一兩五錢以下	二九·二五

每五萬枝箱

註一 捲菸統稅史一三七頁。

雪茄	
一等	四十兩以上
二等	二十兩以上
三等	十兩以上
四等	五兩以上
五等	三兩以上
六等	三兩以下
	二九·二五
	一二·六七五
	七·三一三
	三·六五六
	一·九五
	一·四六三
每千枝	

實行加稅以後，稅收狀況，日有起色，惟實行者，仍不過五省；山東雖於十七年六月，先行開辦，然名實不符，且亦未能完全受中央節制。及十八年四月，西征軍底定武漢，湖北首先改辦統稅，湖南繼續施行，由是河北、廣東，先後開辦，廣西、河南繼續推行。然格於軍閥割據之勢，以言財權統一，則猶未也。

十八年二月六日，財部復公布徵收捲菸統稅條例，即規定統稅稅率爲百分之三二·五，追認已成之事實也。

改七等爲三等。十九年九月，財部爲增加稅收起見，重定捲菸稅率，公布捲

菸稅改七等爲二等暫行辦法。其稅率如左：

一 凡五萬枝捲菸登記售價在五百四十元以上者，爲第一級菸，應納統稅二百二十五元。

二 凡五萬枝捲菸登記售價在一百五十元以上至五百四十元者，爲第二級菸，應納統稅五十元。

三 凡五萬枝捲菸登記售價在一百五十元以下者，爲第三級菸，應納統稅三十二元。

當時呈奉行政院指令，准予試辦三個月，定於十九年十月一日起實行。

新三級統稅制。二十年二月一日，財部爲增加稅收起見，實行增稅，此項新

三級稅制，實行至二十一年三月二十日止，其稅率如左：

一 每五萬枝菸價在五四〇元以上

三〇五元（原定二二五元）

二 每五萬枝菸價在一五〇元以上

八一（原定 五六）

三 每五萬枝菸價在一五〇元以下

三九（原定 三三）

由三級改爲二級。二十年十一月一日，取消進口統稅，明定進口捲菸稅全部以金單位徵收，稅率爲從價百分之五十。二十一年三月，財部爲增加稅收起見，於三月二十一日公布捲菸統稅改行二級徵收制度修正過渡辦法，規定『自三月二十一日起，凡在統稅區域各地方出廠之捲菸均應一律黏貼新二級制之印花，以符稅則』。其稅率如下：

甲等（每五萬枝）

九五元

乙等（每五萬枝）

五五元

自此以後，吾國捲菸統稅，遂由三級制而入於二級制時期。

第五次加稅。二十二年十二月四日，財政部以稅字第九八九號訓令，於十二月五日起實行加稅。其理由，爲『國庫支絀，建設大政，剿匪軍事，在在需款，所

有現行捲菸、水泥、火柴等項統稅稅率，允宜分別酌量增訂，以裕庫收。』(註二) 其加稅稅率如左：

第一級（每五萬枝售價在三百元以上）

一六〇元

第二級（每五萬枝售價在三百元以下）

八〇元

第二級菸最高售價如非菸廠所在地，准放寬二十元，即每箱除稅計算，不得超過三百二十元；第一級最高售價，不加限制。他方面並限制設廠地點（滬、津、漢、青）資本（五十萬元以上），禁絕手工捲菸，嚴格查緝，以杜漏稅。

統觀捲菸統稅，由七等而三等，由三級而二級，前後加稅，凡共五次。茲作簡表如左，以見其增加之迹：

註一：財政公報第七十期四〇頁。

等級	關稅價值	批發售價	十七年一月十八日	十七年十二月一日	十九年十月一日	二十年一月一日	二十一年三月廿一日	二十二年一月五日
一等	\$1078.44	以上	二八〇・一二五元	四〇四・六二五				
二等	\$ 729.94	以上	一七八・八七五	二五八・三七五				
三等	\$ 558.16	以上	一二八・二五〇	一八五・二五〇	第一等 \$540以上	二二五	三〇五	
四等	\$ 386.44	以上	九四・五〇〇	一三六・五〇〇				
五等	\$ 257.63	以上	六四・二二五	九二・六二五	第二等 \$150-540	五六	八一	
六等	\$ 128.81	以上	三七・二二五	五三・六二五				
七等	\$ 128.81	以上	二〇・二五〇	一九・二五〇	第三等 \$150以下	三三一	三九	
稅率			22.5%	32.5%				
					第一等 \$300以上			一六〇
					第二等 \$300以下			八〇
					30-47%			120-36%*

* 按於批發售價之標準，原係按照海關估計仲算而定，其計算方法，係以一・一二乘海關估價（原貨為 100 十磅）應繳稅額，再乘 0.07 十磅應繳稅 0.05 1.12%，自海關進口稅改為百分之七・五後，統稅分等標準，亦即隨之更改，其計算方法，應從 100+0.07+0.075=1.145，故十八年七月以後，即以此標準仲算，重行分等。本表七等批發售價，為簡單起見，即依此標準仲算，以前舊標準不再列入。

** 下於以售價每箱一百二十元計算，二十一年三月二十一日辦法，稅銀五十五元餘，故成本為六十五元，即值六十五元者，收稅五十五元，是值百抽九十有餘。二十二年十二月五日改為八十元，即值價六十五元者，收稅八十元，是值百抽一百二十有餘。至於三百元之上者，亦稅八十元，成本為二百二十元，即值二百二十元者，收稅八十元，是值百抽三十六。本表即以此為最高最低代表。

由上表觀之，可見等級愈分愈少，而下級菸稅率愈趨愈重。如第六等（批發售價\$128.81，零售\$157.63）捲菸，原定稅率每五萬枝三七·一二五元，第一次增爲五三·六二五元；改爲三等，則在一百五十元以上者爲五六元；新三級稅則，增爲八一元；又改爲二級，爲五五元；最後增至八〇元。又如第七等稅率，初爲二〇·二五元；繼爲二九·二五元；改爲三等，則爲三二元；實行新三級稅則，增爲三九元；又改爲二級，則爲五五元；終增至八十元。稅級愈分愈少，無異減低上等、中等、之稅率，而增加下菸之負擔，與消費稅分級宜多以適合人民負擔能力之原則，正相違反。乃財政部爲增加稅收計，徒以下菸銷路最廣，竟不惜反其道而行。其結果租稅不能如期轉嫁，而紙菸業之成本日重，不能與洋商競爭。故二十三年三月二十日華商捲菸二十四廠聯名呈請修改稅制有云（註一）

註一 見二十三年三月二十日上海申報。

……稅率良惡之分，不外二端：一、負擔是否平均；二、能否保護本國商業。但此次財政部所定之稅率，則適與此兩原則相反，此不能不為我愛民之政府一陳之也……

大抵上中烟多半由英、美製造，華商則以製造下烟為特多；上中烟多用美葉，下烟則多用國產美種烟葉及土葉。因稅率高低與出品上中下之別，英、美與華商常居對立之地位。稅率分級多，則上中下烟之負擔，隨烟質之高下而分別重輕，故下烟之負擔較輕，華商居有利之地位，國產烟葉亦隨而暢銷；稅率分級少，則上中下烟之負擔，距離不甚相遠，甚或下烟之負擔，超過上中烟之負擔至一二倍，故上中烟之負擔較輕，英、美居有利之地位，國產烟葉亦隨而滯銷。依歷年之經驗，七級稅最有利益於華商，三級稅次之，二級稅則英、美顯受特惠，華商無復抗爭之力。故七級稅時代，華商共有百五六十家；二級稅行，紛紛倒閉，今則僅存四五十家，年來且銷數銳減，並多虧累矣……捲菸稅在七級制時，大約為值百抽三二·五，財政部規定之稅率，果為值百抽幾乎？下烟以售價每箱一百二十元計之，從前稅銀五十五元餘，為成本六十五元，即值六十五元者，收稅五十五元，是值百抽九十有餘也。現改為八十元，即值價六十五元者，收稅八十元，是值百抽一百二十有餘矣。三百元之上烟，現亦作二級

收稅，就售價三百元論，除稅八十元外，成本爲二百二十元，即價值二百二十元者，收稅八十元，是價值百三十六也。……本年改稅結果，下烟則由價值百抽九十者增至價值百抽一百二十有餘，上烟則由價值百抽四十七者減至價值百抽三十六也。……輕重懸距若此……

廠商之言，至足促財政當局深省，減輕上中菸之稅率，而加重下菸之負擔，『是無異將華商之手足重重束縛，而授洋商以飛機大砲，俾以進攻』。同時南洋兄弟烟草公司發表宣言響應，語更中肯。

竊查近日民衆等二十四家菸廠，以現行捲菸稅率，重徵下菸，輕徵上菸，高低待遇不平，呈請政府改善一案，……查……捲烟雖屬奢侈品，其爲實業則一，縱不能行保護稅則，至少亦當平等待遇，使華商與洋商爭一日之長。今民衆等二十四廠所言統稅七級時代，華商烟廠多至百五六十家；二級時代，紛紛倒閉，現僅存四五十家，與及『前者華商銷數多而納稅少，後者華商銷數少納稅反多。』兩節，情真事確，一字一淚。現行新稅率第二級，售價放寬至三百元，上烟稅愈減，此僅存四五十家，其有不殉此稅率而倒閉者幾希。敝公司同爲華商，差幸稍有上烟出品，其中亦稍沾餘惠；但坐視同業沈

淪，問心亦殊不忍。且也上烟稅輕則銷暢，下烟稅重則銷滯，而下烟烟葉，均為國產，倘因此停頓，則農民生計斷絕，又豈忍坐視數省農民餓死而不顧乎……（註一）

但財政當局，則以『財政困難，國難嚴重，剿匪建設，在在需款』為由，概與拒絕。惟在財政政策方面，則加稅已達到其目的，據中央銀行月報第三卷第五號（二十三年五月份）載，『目前百業極形衰落，而全國統稅收入，反見月有增加。上月份已達一萬萬元（按為一千萬元之誤）以上，較去年同期激增二百七十餘萬以上。孔部長開源節流政策，已有顯著之效果。茲特探誌三月份統稅收入於下：

捲	菸	稅	七、二七、六〇三元
棉	紗	稅	一、九二九、九四五元

註一：二十三年三月二十八日上海申報第三張。捲菸稅改制後，土菸業銷場果銳減，見同年三月二十一日上海申報。

麥粉稅	四〇一、三六六元
火柴稅	三四〇、八四七元
水泥稅	二五五、五〇一元
菸稅	一〇七、九三二元
酒稅	四四、二七一元
合計	一〇、二二〇、四六九元

去年同期七、四七三、三七五元，比較增二、七三七、〇九三元云。捲菸、火柴、水泥三項統稅加稅後，財部預計每年可增稅收二千萬元，（註一）可謂如願以償。據中行月刊第十卷第四期（六三——六四頁），二十三年全國統稅收入，計一萬一千七百六十一萬元，較前年之八千七百六十六萬五千元，增加約三千九百九十四萬四千元。各稅收入數目，以捲菸稅收入爲最鉅，占總額六六·

註一 中央銀行月報第三卷第一號第一二三頁。

七%。然百業凋蔽而稅收反能激增，其固孔部長開源節流之功，有裨於國計民生耶？抑竭澤而漁，只圖一時之收入耶？是不待作者之辨白，夫人而可以知之矣。

據二十三年度中國銀行報告，是年上海菸廠，尙能免強維持。『全國七十餘捲菸廠，大半設於上海，茲就滬地華商加入捲菸業同業公會之四十六家言之：二十三年度全體營業，以價值論，約僅二十二年之七成；以銷路數量論，則與去年不相上下。華商全體銷額四十餘萬箱，外商銷路則大減。據估計，去年全國中外各廠合計營業額達二萬萬元，華廠約佔十分之六。華廠所以能與外商競爭者，蓋因國民經濟困難，購買力弱，以前喜吸上等洋貨香烟者，紛紛以較廉之國貨香烟代替之；且華商烟廠更能減低售價，加送贈品，竭力宣傳，薄利多賣，故能稍獲盈餘』。然此爲二十三年度非常之情形，二十四年以來，各地金融產業，更趨惡化，長此以往，因稅率待遇之差別，華商終難與外廠競爭也。故吾人關於捲菸統稅之結論爲：

(一) 多分稅級，以適合人民之負擔能力；

(二) 加重上中於稅率，減輕下於稅率，以減輕國產成本，而推銷土於業。

(2) 棉紗、火柴及水泥統稅

沿革。中國對於火柴、水泥，除關稅外，在內地尚無專稅。十八年甘末爾財政設計委員會，為徵收大量消費品以增加稅收起見，建議當局行火柴稅及水泥稅。是年九月，該會提出火柴稅法案及火柴稅法案理由書；同年十二月，更提出水泥稅法案。及二十年一月一日裁釐，舉辦五種統稅，以為抵補；財政部遂於一月二十八日公布棉紗火柴水泥統稅條例，實行徵稅。其規定稅率如左（第三條）：

一 棉紗統稅稅率

甲 本色棉紗在二十三支以內者，每百觔徵收國幣二元七角五分。

乙 本色棉紗超過二十三支者，每百觔徵收國幣三元七角五分。

丙 其他各類棉紗，照海關估價徵收統稅百分之五。

二 火柴統稅稅率

甲 長度不及四十三公釐，或每盒支數不過七十五支者，每大箱徵收國幣五元。

乙 長度在四十三公釐以上，五十二公釐以下，或每盒支數不過一百支者，每大箱徵收國幣七元五角。

丙 長度超過五十二公釐，或每盒支數在一百支以上者，每大箱徵收國幣一十元；

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

三 水泥統稅稅率

水泥每桶重量三百八十磅者，徵收國幣六角；盛包裝或小桶之重量超過或不及三百八十磅，其差額在十分之一以上者，得按照其重量比例徵收之。

自該條例頒布以後，棉紗、火柴、水泥二種統稅，稅收並不甚旺，以二十二年而論，棉

紗統稅收入達一八、六三六、二九四元，占全體統稅百分之二一、三；火柴統稅達三、五四五、三五〇元，占全體統稅百分之四；水泥統稅達七四〇、一九二元，僅占全體統稅百分之〇·八。三種合計，猶不敵捲菸統稅遠甚。於是財政部爲增加稅收計，於二十二年十二月五日，實行加稅。

加稅之目的，固在增加稅收；然據財部負責人談，亦有其他用意，茲姑採錄，以與加稅後之影響對照。（一）水泥 年來國內建築進步，一般商人因之增加價目，每桶達六七元之多，而國內廠商向納統稅每桶六角，此次增加六角，合成每桶一元二角，較之外商繳入口稅，及另加統稅外，國內廠商受益仍較外商爲多，決不影響本國工商業發展。（二）火柴 亦爲消耗品，（一）每年輸入達一萬萬之多，亦應加以限制；且此次雖中外貨品一律增加，而國人所設之廠，仍能免繳關稅，故對於國營火柴前途，或可收相當保護之效（？）云。（註二） 至加稅稅率，據二十二

註一 時事月報二十三年一月號劉振東編財政部實行增加三種統稅。

年十二月四日財政部稅字第九八號訓令，列之於左：

一 火柴

硫化磷火柴

甲級 每小盒裝七十
五至八十枝

一〇·八

乙級 每小盒裝一百枝
至一百零五枝

一三·五

甲級 七十五枝
至八十枝

一三·五

安全火柴

乙級 一百枝至一
百零五枝

一七·四

丙級 一百十五枝至
一百二十枝

二一·〇

二 水泥 每桶重量一百七十公斤，徵稅一元二角。

加稅後之影響，可略如下述：吾國火柴工業，為較有希望之新興工業，其自行製造，始於清光緒十五年四川重慶之森昌泰。嗣後兩湖、廣東、京津、上海各處，相繼設立。民國以來，火柴一業，尤為發達，尤以民國九年為全盛時期，是年新增之廠，

達二十三家之多。嗣以歐戰告終，洋貨傾銷，十六年以還，瑞典火柴股份有限公司，與日本燐寸會社會併，壟斷國際火柴業，力謀吞併吾國火柴業。其吞併之法，不外利誘傾銷，或實行收買（以東三省受影響爲最甚）。其在長江方面，則投鉅資於上海日商燧生火柴廠，賤價傾銷，以謀壓倒吾國火柴業。二十年雖增高火柴進口稅率，一時火柴業有復興之象（二十一年火柴廠增十一家）；然外商一變其輸入政策，而實行在內地設廠，一方面既可免除關稅運費，他方面又可利用吾國低廉之人工，加以外商技術精良，貨本雄厚，殊非吾國火柴所能敵。而政府不但不思維護，候乃反於此時增加火柴統稅，以助長洋商傾銷，火柴商之呼籲，置之不顧，是誠不識是何居心矣！

再者火柴統稅，事實上亦未能全國一致。據二十四年四月二十日河北華商火柴廠電國府，「……近來山東發行假花，山西拒絕命吏，外廠弁髦法令，其下偷上縱者更層出不窮。守法商廠生路盡絕，而主管機關，依違瞻顧，莫名究竟。」

謹請命鈞府院部處速爲斬截之處置，否則明白廢止火柴統稅，並返還已納未銷稅款，讀此亦可見火柴統稅之未能推行華北矣（見二十四年四月二十一日大公報）。

據中國經濟年鑑調查，全國火柴廠盛時達二百零二家，現存僅百三十家，其中山東二十三廠、江蘇十四廠、廣東二十六廠、四川十一廠、遼寧十廠、吉林七廠，其他三四廠不等。近國內火柴業，鑑於外力之嚴重，自動聯合，以謀減少同業之競爭，而以全國火柴同業聯合會爲最有力云。然既困於統稅，又厄於資金，殊難與洋商競爭也。

復次論水泥業

中國之有水泥工業，始於清光緒二年。嗣後法、日商人，多來華設廠，中國方面，亦自辦中國水泥公司（龍潭）西村土敏土廠（廣州）等八廠，共爲十二所。據專家推測，吾國水泥消費量每年約五百萬桶，現時國人自營之水泥工廠，年產額爲二百八十萬桶，其不足之二百二十萬桶中，一百五十萬桶

購自大連小野田水門汀會社大連分行及日本之淺野水泥會社，餘則由香港、安南、德國、俄國等地輸入。近日本淺野及小野田兩會社，在華竭力傾銷，每桶市價較國產水泥，削減一兩以上。據中國經濟年鑑，各廠出品之市價如下：

啓新洋灰公司(馬牌)

桶 四·四五兩
袋 四·〇五

華記湖北水泥公司(塔牌)桶 六·五〇

華商水泥公司(象牌)

桶 四·五五
袋 四·〇〇
鐵桶 三·八〇

中國水泥公司(泰山牌)袋 三·七五

淺野水泥會社(船牌)桶 三·六〇

(扇子牌)桶 三·五五

小野田水門汀會社(龍牌)桶 三·五五

查水泥進口稅，每桶約需銀一兩，統稅（未加稅以前）每桶約四錢三分，自日本運華水腳，每桶約銀五錢，由廠運貨下力每桶約銀二錢，佣金雜費約銀四錢，紙袋及包裝費共約銀四錢，以上共計銀二兩九錢三分，而成本尙未計及。今在華售價只賣三兩五錢五分，可見其對吾國水泥業競爭之劇烈。今財政當局不思救濟，以制止傾銷，乃反增加統稅一倍，以加重本國水泥成本，『保護』云何哉！

至於棉紗統稅，原定稅率，本色棉紗在二十三支以內者（粗紗）每百觔徵收國幣二元七角五分；其超過二十三支者（細紗），每百觔徵收國幣三元七角五分，——此種規定，已不利於華商。據財政部稅務署製二十一年度國內製棉紗各支產銷數量商籍統計表，凡二十三支以下者爲粗紗，二十三支以上者爲細紗。粗細紗本色之產量銷量商籍如左：

由上表，可見粗紗產量，華商占百分之七四·二，足見粗紗事業之興衰，即華商紗業之興衰。細紗產量，日商占百分之六二·六，足見細紗事業之興衰，大部分即

		中國租稅問題	
粗紗	產量	華商	3,985,539.643 74.2%
		日商	1,234,944.561 22.9%
	英商	153,317.930 2.9%	
	合計	5,373,802.134 100%	
粗紗	銷量	華商	3,784,661.135
		日商	1,225,561.100
	英商	163,595.077	
	合計	5,173,817.312	
細紗	產量	華商	996,739.648 37.0%
		日商	671,160.339 62.6%
	英商	4,280.814 0.4%	
	合計	1,072,180.801 100%	
細紗	銷量	華商	363,440.394
		日商	699,576.199
	英商	3,362.815	
	合計	1,066,379.408	

爲日商紗業之興衰也。(註一)

今秉此前提以考察棉紗統稅稅率。該稅率僅分二級，就稅級而言，未免太簡，不能因質之粗細而分爲多級，以適合人民之負擔能力。再就稅率而言，粗紗、細紗，雖有一元之殊，然支數愈高，價格愈貴，支數愈低，價格愈賤，今在同一級中，須納同樣之稅，故支數愈高之紗，即愈占便宜。例如第一級，每包一律抽稅八元五角八分，則其實在稅率，在

十支

爲從價百分之五·二

十二支

爲從價百分之五·一

十六支

爲從價百分之四·八

十七支

爲從價百分之四·七

註一 參閱梁濟論從稅制度觀察我國紗業之危機（載東方雜誌第三十一卷第二十四號）

二十支

爲從價百分之四·六

又如第二級，每包一律抽稅十一元六角二分五釐，則其實在稅率，在

三十二支

爲從價百分之四·九

四十二支

爲從價百分之四·一

六十支

爲從價百分之二·七

由此觀之，支數愈高，卽紗愈細，而稅率反愈低，違反消費稅之原則。再從華商、日商之關係考察之：日商紗廠所出之紗，多爲四十支以上之細紗；華商紗廠所出之紗，多爲二十支以下之粗紗。(註一)於是日商實在稅率，平均僅納從價百分之三左右；而華商則納百分之五以上。故此種稅率，優待日商而妨礙本國紗業，自不待言。

註一 參閱財政部稅務署製二十一年度國內製棉紗各支產銷數量商籍統計表。

自棉紗統稅實行以來，本國紗業，日漸衰落。其原因雖有多端，然稅制實爲其中心分子。吾國紗業，在民國二十一年，已呈初期恐慌。至二十二年而恐慌益深，衰落更甚，倒閉停業，時有所聞。是年四月，華商紗廠聯合會會議決『自四月二十二日起至五月二十一日止，各廠實行減工，每星期六、星期日日夜工，一律停止工作，或減百分之二十三』，然滯銷困難情形，仍未稍減。乃於五月十日，復由各廠大會通過『本業艱苦情形，日趨嚴重，斷非減工百分之二十三所能救濟，減工一月期滿後，自本月二十一日起，各廠停工或減工，悉聽各廠斟酌本身情形，自由辦理』。查最近二年紗廠停工數目，有如下表：(註一)

年 別	停 工 總 數	平 均 停 工 鐘 點	半 年 間 總 鐘 數
二十一年上半年	二,二八五,三六〇	—	—

註一 紡織時報，一一一號，三三八〇頁。

二十一年下半年	六五七、七九〇	二、〇三九	二、一六六
二十二年上半年	一、六九六、〇二二	六三〇	二、三三三
二十二年下半年	一、一九〇、三四四	一、七二五	三、一六六
二十三年上半年	一、二二四、二六七	一、五八三	三、八八九

在此紗廠紛紛停工倒閉聲中，乃財部於二十三年十月，反有增加棉紗統稅之議，且努力籌備，勢在必行。於是全國華商紗廠聯合會，以十月二十八日，議決反對增加棉紗統稅。繼以各方反對，中央遂將此案交財部重予考慮。蓋棉紗工業，正在極度恐慌之中，政府既無法救濟，安可再加重棉業負擔，以助長外貨傾銷？但棉紗工業，已一蹶不振，果也申新第七紗廠，於二十四年三月，因負債過鉅，被滙豐銀行非法拍賣。按申新於過去一年中，已陷困境，總經理榮宗敬曾一度辭職，但政府與社會，始終未能切實援助。及事件發作，某報記者，走訪榮氏，榮謂：

救濟紗業，徒託空言；徵收稅款，且復加厲。爲本人計，不如將各廠一齊停閉，金錢精神，反少損失。

又申新負責人談，頗有足以見財政當局摧殘實業之真相者（註一）

此次七廠被拍，實有萬分苦衷。自政府高唱救濟紗業界以來，迄今祇有空談。以前如財政當

局，對申新各紗廠之統稅，儘可記帳；但結果非特未能記帳，而稅務當局，竟派職員，每日坐提。中國紗

業原在衰落中，且華商金融界，苟稍可通融，則申新七廠，亦不致押與外人。故於迫不得已之下，向匯

豐押款。而匯豐款項，到期又不能延緩。今匯豐既勒令贖還，而申新則無從籌措，亦唯聽人宰割而

已。在申新本廠，無論出賣停工，所少祇一營業機關。但政府總合申新各廠，每天所徵統稅，約在二

萬元之譜。今以第七廠計，每天將少收一千餘金，月需四萬餘元……

財政當局『竭澤而漁』之下策，於此數語中描摹盡緻。而吾國領袖工業之被

財政當局摧殘，於此亦可見一斑。

註一 參閱郭斌佳申新事件與我國紗業（載算方雜誌三十二卷七號）。

今後欲言救濟棉紗業，最簡截了當，厥爲廢除棉紗統稅，提高進口紗布稅。若不得已而求其次，則亦有二端，可供採用：

(一)或採用從價稅辦法，棉紗統稅一律值百抽五，不致有歛輕歛重之弊。

(二)或參照海關稅率，改紗稅爲五級。梁潛翰君嘗建議如左：

(甲)不過十七支 每擔徵五·三金單位之三分之一，約等於三元一角八分。

(乙)過十七支不過二十三支 每擔徵五·八金單位之三分之一，約等於三元四角八分。

(丙)過二十三支不過三十五支 每擔徵七·九金單位之三分之一，約等於四元七角四分。

(丁)過三十五支不過四十五支 每擔徵八·九金單位之三分之一，約等於五元三角四分。

(戊)過四十五支及其他棉紗 從價值百抽七·五。

蓋使統稅與關稅保持一致，統稅稅率較海關減少三分之一，『不特對華商紗廠，已收保護之效；即外人紗廠，亦無反對之理由』。如此修改稅率，猶不失爲中策。若遷延不決，坐觀成敗，則紗業行將破產，『皮之不存，毛將焉附？』財政當局當

知所以適從矣。

(3) 麥粉統稅

麥粉之徵收特稅，始於十七年六月十四日，是日財部公布徵收麥粉特稅條例，規定『凡國內所產機製及由國外運入之麥粉含有營業性質者，均照本條例之規定徵收麥粉特稅』（第一條）。蓋以代麥類釐金之特稅也。至於非機製

粉別	稅率
本國機製麥粉行銷內地者	每包納特稅大洋壹角
本國機製麥粉運銷國外者	於出口時每包退還特稅大洋五分即實徵五分
舶來機製麥粉	每包納特稅大洋壹角

麥粉，概不徵收特稅。其稅率如上表（第四條）。至於徵收機關，則就麥粉出產豐富之省區，設立麥粉特稅局，徵收麥粉特稅。其分區如左：

甲 蘇浙區（皖省附之）

乙 直魯區（晉省附之）

丙 鄂豫區（贛省附之）

丁 吉黑區

麥粉特稅局隸屬財部賦稅司，並得就機製麥粉出產之地，酌設分局及查緝所，處理徵稅及稽徵事務（第六七條）。

十八年五月二十四日，財部又公布修正徵收麥粉特稅條例，在機製麥粉以外，又加入麩皮一項，其麥粉稅率不改，麩皮稅率規定如下：

本國機製麩皮，經由海關出口，無論運往國外國內，均須徵收特稅，每包在五十一斤以上者，大洋五分；五十斤以下者，大洋二分五釐，上以重量，概用司馬秤計算（第四條丙項）。

以上稅率規定，對於本國機製麥粉及舶來麥粉，同一待遇，在洋麥進口未徵稅以前（即完全免稅），此種規定，不啻抑制本國新興之麥粉工業，使不能與舶來品競爭。及二十年裁釐以後，麥粉特稅，亦列入五種統稅，以抵補裁釐損失。然此

稅一方面既妨礙本國粉業之發展，他方面復加重平民之負擔，從國民經濟立場言之，自當廢除，無庸疑義者。

吾國之有自辦機製麵粉廠，始於清光緒二十四年，歐戰之時，各國運銷減少，上海各廠所出麵粉，遠銷海外，年達二三百萬擔。故營業發達，獲利豐厚，實爲上海麵粉業之黃金時期。及大戰既終，洋粉復來，銷路既爲侵奪，原料又值歉收，一時勃興之麵粉業，漸呈不振之象。重以統稅負擔，金融緊急，已愈趨愈下，入於衰落之境。據二十三年實業部編中國經濟年鑑，全國粉廠，總數不下一百五十餘家，除業經倒閉或停止者約二十家外，現存者尙有一百三十餘家。其中上海華商十七家，日商一家（三井），哈爾濱十四家，天津六家。『其所以如此不振者：（一）由於麥粉特稅之束縛；（二）由於資本薄弱。前者足以阻礙國貨之銷路，滋長外粉之操縱；後者足以繼絕小麥之進收，限制麵粉之生產』。（註一）故欲救濟

註一 中國經濟年鑑第十一章工業（五）一七頁。

本國麵粉工業，一方面在重徵洋粉進口稅，而其尤爲重要者在廢除麥粉統稅。

(4) 薰菸、火酒、啤酒、洋酒統稅。

在五種統稅以外，尚有薰菸、火酒、啤酒、洋酒四稅，亦屬於統稅範圍。先言薰菸統稅。十九年十月三十日，財政部公布薰菸統稅局組織規程，於山東設薰菸統稅專局，直隸財部（第一條）。稅率暫定爲每百斤洋三元六角，由收買菸商一次繳納，領帖印照，通行各地，不再重徵。（第二條）二十年三月，將豫、魯、皖三省薰菸合併設局辦理，定名爲豫魯皖薰菸稅局，設總局於青島，設分局於蚌埠、許昌兩地，更定稅率爲每百斤徵收四元五角。據二十三年統稅統計，薰菸每月平均收入三八九、六四五元，占統稅全體收入百分之三·九八。二十四年五月，薰菸有加稅之議，惟稅率尙未發表。

次言火酒、啤酒、洋酒統稅。洋酒稅於二十一年八月，改定由徵收海關進口稅時一次徵收，比較以前稅收確定。二十二年稅收，達一六、四五〇元。啤酒

稅則於二十年五月仿照統稅制，就廠徵收，初爲從價（百分之二十），後改從量。
（註二）二十二年稅收，達二八四、〇二九元。火酒稅係最近舉辦，其詳尙不得而知，暫付闕如。

第二節 統稅與財政收入

統稅自舉辦以來，稅收逐年增加，近二年來，驟駸然有與鹽稅並駕齊驅之勢。論者每以關鹽統三稅，爲國民政府財政收入之三大柱石，良非虛語。茲先根據歷次會計年度財政報告書，以見其增加之迹：

十七年度	捲菸煤油稅	二七、六九一、三三七·六〇
	麥粉特稅	二、〇三七、九二一·七一
十八年度	捲菸統稅	三六、五六六、五〇六·四一
	麥粉特稅	三、九二四、二六〇·六七

註一 參閱啤酒稅暫行章程，載 實士毅民國續財政史 第二編三一九—三三三頁。

十九年度(統稅)

五三、三三〇、七〇五·四六

二十年度(統稅)

八八、六八一、七九八·三八

二十一年度五種統稅

七九、五九六、九九九·四〇

二十二年度五種統稅及黨菸稅

一〇四、九七七、九六四·七四

二十三年度(預算)

一一六、九五九、六七九

二十四年度(預算)

一一三、二九八、一七七

更據二十一、二十二兩會計年度財政報告書統計五種統稅收入總數，二十二年分(注意，非會計年度)爲八五、〇〇〇、〇〇〇元；二十三年分爲一一〇、〇〇〇、〇〇〇元。由此觀之，統稅收入，初不過三千萬元，六年之中，激增至一萬一千萬元，與關稅、鹽稅鼎足而三，並爲中央財政重要稅收。則財政政策之目的，誠可謂完全達到矣。

茲再分析各種統稅稅收之多寡及其百分率。先言捲菸統稅。歷年捲菸

稅收增加如左：

十七年(十一個月)

一二,〇〇〇,〇〇〇元

十八年

三三,〇〇〇,〇〇〇

十九年

三五,〇〇〇,〇〇〇

二十年

五〇,〇〇〇,〇〇〇

二十一年

五五,二一〇,〇三四

二十二年

五八,四八三,八三〇

二十三年

七一,〇〇七,九二一

二十二年份捲菸稅收占全體統稅百分之六六·七，二十三年份占全體統稅百分之六〇·三八。居統稅中之第一位。

次言棉紗統稅，其增加如左：

二十年

一五,四五〇,〇八五·九六二元

二十二年

一八,六三六,二九四元

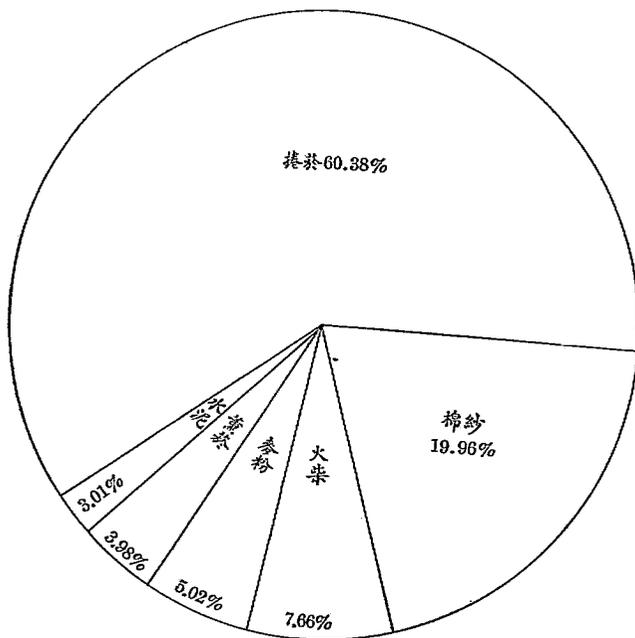
二十三年

二三、四七六、七三四元

二十二年棉紗稅收，占全體統稅百分之二一·三；二十三年占全體統稅百分之一九·九六，居第二位。

其他火柴。統稅在二十年不過二、九五〇、六五〇元；二十二年不過三、五四五、三五〇元，占全體統稅百分之四；二十三年已達九、〇一〇、一一〇元，占全體統稅百分之七·六六。水泥。統稅在二十年不過七六四、〇一八元；二十二年不過七四〇、一九二元，占全體統稅百分之〇·八；二十三年已增至三、五四四、三五八元，占全體統稅百分之三·〇一。至於麥粉。統稅在特稅時代，不過二三百萬元，二十二年已增至四、六八〇、〇五二元，占全體統稅百分之五·三；二十三年增至五、九〇〇、五四六，占全體統稅百分之五·〇二。此外薰菸。稅收在二十三年亦占全體統稅百分之三·九八，駕水泥稅而上之。此統稅分析之大略也，作圖表示如左：

三十二年各種稅收入百分比



再二十三年度各月各種統稅收入與上年同月比較如下，以見加稅後稅收之增加情形（薰菸占三・九八%，每月平均二八九、六四五元，從略）。

	捲	菸棉	紗麥	粉火	柴水	泥總	計	去年同期
一月	六,四四〇,六六元	一,一六八,〇〇元	四元,〇七	一〇二,二二五	三三,〇五五	九,〇五〇,〇五五	八,三六六,四四五	
二月	六,三六六,六〇	一,四二二,六六五	三,三三三,三三三	一〇〇,〇〇七	三三,〇九三	九,〇五〇,〇六元	七,四九五,七六元	
三月	七,二七〇,六〇	一,三三三,九九六	四〇,〇〇七	三〇,〇六六	三,三三三,〇〇〇	二〇,〇六六,五五五	七,四四五,三三三	
四月	四,四四四,六六	二,三三三,三三三	四,四四四,四四四	一,三三三,三三三	二,二二二,二二二	九,〇五〇,〇六七	六,八二二,〇〇〇	
五月	四,七七七,七七	二,二二二,二二二	三,三三三,三三三	一,二二二,二二二	二,二二二,二二二	九,〇五〇,〇六六	七,二二二,三三三	
六月	六,三三三,六六	二,二二二,二二二	三,三三三,三三三	一,三三三,三三三	二,二二二,二二二	九,〇五〇,〇六六	八,〇〇〇,〇〇〇	
七月	三,六六六,六六	一,三三三,三三三	四,四四四,四四四	二,二二二,二二二	三,三三三,三三三	六,四四四,六六六	五,四四四,三三三	
八月	五,三三三,三三	一,三三三,三三三	五,五五五,五五五	三,三三三,三三三	三,三三三,三三三	九,〇五〇,〇六六	六,六六六,六六六	
九月	五,五五五,五五	一,三三三,三三三	四,四四四,四四四	三,三三三,三三三	三,三三三,三三三	九,〇五〇,〇六六	七,〇〇〇,〇〇〇	
十月	六,六六六,六六	二,二二二,二二二	五,五五五,五五五	四,四四四,四四四	四,四四四,四四四	二,二二二,二二二	六,三三三,三三三	
十一月	六,六六六,六六	二,二二二,二二二	四,四四四,四四四	五,五五五,五五五	三,三三三,三三三	二,二二二,二二二	九,三三三,三三三	
十二月	六,六六六,六六	二,二二二,二二二	五,五五五,五五五	六,六六六,六六六	三,三三三,三三三	二,二二二,二二二	九,七七七,七七七	

總計	去年同月	去年同月	去年同月	去年同月	去年同月	去年同月	去年同月
計	計	計	計	計	計	計	計
7,000,422	5,971,337	1,826,254	4,660,903	3,552,083	700,153	1,776,043	7,000,422
百分比	百分比	百分比	百分比	百分比	百分比	百分比	百分比
26.6	19.9	23.3	5.3	8.0	0.8	100	26.6
每月平均	每月平均	每月平均	每月平均	每月平均	每月平均	每月平均	每月平均
597,133.7	1,926,254	182,625.4	466,090.3	355,208.3	70,015.3	177,604.3	597,133.7
去年同月總計	去年同月總計	去年同月總計	去年同月總計	去年同月總計	去年同月總計	去年同月總計	去年同月總計
7,000,422	5,971,337	1,826,254	4,660,903	3,552,083	700,153	1,776,043	7,000,422
百分比	百分比	百分比	百分比	百分比	百分比	百分比	百分比
26.6	19.9	23.3	5.3	8.0	0.8	100	26.6

* 二十二年總數內包含啤酒稅二八四,〇二九元 洋酒稅一六,四五〇元

第六章 菸酒稅

資料及參考書 我國菸酒稅歷史較短，故書籍資料，不若鹽稅之豐富。舉其要者而言，有左列各書：

(1) 菸酒稅史，分上下二冊，民國十八年十二月初版，整理菸酒稅務委員會編，財政部菸酒稅處

發行。內容分沿革、區域、稅制、公賣費、菸酒稅、牌照稅、捲菸稅、洋酒類稅、收支概況、整理概況十章，附錄四種，爲研究菸酒稅重要之資料。

(2) 捲菸統稅史，財政部捲菸統稅處編，民國十八年十二月初版。分概論、捲菸稅之緣起及其沿革、改辦統稅、施行規畫、實行加稅、擴充統稅區域、稅收狀況、雜錄及結論九章。

(3) 廣東菸酒稅沿革，國立中山大學法學院經濟調查處叢書，余啓中編，二十二年十月初版。上編稅制，第一章爲土煙酒類稅之沿革，第二章爲煙酒牌照稅之沿革，第三章爲酒餅稅之沿革，第四章爲洋酒類稅之沿革，第五章爲捲菸統稅之沿革。下編稅務行政，凡分六章。

至於菸酒稅一般的研究，可參考左列各書：

(1) Erich Siegert: Getränkesteuern. (Handbuch der Finanzwissenschaft. 2. Bd. SS. 211-285)

(2) Willy Pilger: Die Tabakbesteuerung. (a. a. O. SS. 236-251)

第一節 泛論

菸酒稅之爲租稅，在歐、美各國多分別徵收。菸自近百年來，幾已成爲世界各國通用之享樂品，其享樂之種類不一，在習用之雪茄、捲菸以外，更有嚼菸與鼻菸種種。菸葉多產自美洲，捲菸之製造，則多來自荷屬南洋（Sumatra, Java）巴西、古巴（Havana）、美國，以及歐洲之保加利亞、土耳其、希臘等國。菸葉與其製造品，因其消費頗廣，故自來卽已視爲適宜之租稅，其徵收之方法，不外左列各種：

- (1) 關稅 不產菸葉之國家，專徵關稅，或從重量，或從價值。
- (2) 租稅 租稅往往與關稅並行，二者之稅率高低，須互成比例；徵稅方法，又可分爲：

(a) 原料稅及面積稅 普魯士一八一九之重量稅，及一八二八年之面積稅。

(b) 製造品稅 一九一九年九月十二日後德國之菸稅。

(3) 專利

(a) 完全專利 多行於製菸工業不甚發達之國家，例如意大利、法國、奧國種菸及製菸，皆在國家監督之下。

(b) 局部專利 例如瑞典，菸葉之輸入及製造，皆由國家經營。

(c) 特許專利 (即包租專利 Paahimonopoli) 國家將專利之權，包租於私企業，而得一種收入，例如西班牙。

酒稅自數百年來，即已為各國通行之消費稅，尤以啤酒、葡萄酒、白蘭蒂酒，為一般徵稅之對象。其徵收方法，亦有左列各種：

(1) 關稅

(2) 內國消費稅

(a) 原料稅及面積稅

(b) 生產工具稅 (如燒鍋、釘房)

二者皆便於大企業，運用合理化及科學方法，從一定之原料及一定之工具中，增加生產量。

(c) 半製造品稅

(d) 製造品稅

出廠稅 (Versandsteuer)
商稅 (Handelssteuer)

意大利、英國

(3) 專利

(a) 完全專利

例如一九一八德之白蘭蒂酒專利法

收買 Bezugsmonopol
製造 Herstellungsmonopol
輸入 Einfuhrmonopol
提煉 Reiniigungsmonopol
專賣 Handelsmonopol

(b) 局部專利

例如法國白蘭蒂酒 (專賣及輸入專利)。

今日一般趨勢，都以製造品稅替代原料稅，生產工具稅及半製造品稅；因後者多基於估計，非實際之生產量，且利於大企業，使小企業競爭立於不利地位；而輸出之時，按製造品退稅，隱然含有獎勵輸出之意，易引起生產過剩危險。尤以地畝稅不計收穫豐歉，不兼顧質與量；且在生產之始，即加以監督，層層統制，擾亂營業過甚。至於製造品稅則徵收時間最近於消費，無過度擾亂營業之病。

菸酒稅之理論，至爲簡單。菸酒非生活必需品，而爲可以缺少之享樂品及刺激品，其過度之飲用，害及康健，家庭經濟，及善良風俗。且此種消費，來自自由收入，爲負擔能力之表現。再者徵稅之後，因習慣關係，消費並不減少，故稅收亦廣。職此之故，菸酒稅遂成爲各國消費稅中最通行之稅。

第二節 中國菸酒稅之沿革

我國酒稅歷史較長，而菸稅則始於清初。秦漢以前，酒禁甚嚴，漢初文帝、景

帝，猶頻下詔禁酤。(註一)武帝天漢元年，初榷酒酤。自後專賣徵稅，變革靡常。

清順治康熙年間，頗重民食，以造酒糜費米糧，屢嚴北五省燒鍋躑麩之禁。後禁令漸弛，乾隆年間，始徵燒鍋部課，缸房部課，爲生產工具稅。其詳如下：

燒鍋部課，缸房部課，起於乾隆年間，由商人起部領照，下之州縣，歲徵其課，上之藩司，彙於戶部。

課額關外小燒，歲徵庫平四百兩，等而上之，以二百兩爲一級；大燒有徵至千兩者。關內小燒，歲徵三十六兩，等而上之，爲四十二兩。缸房發酵以缸，出酒之多寡，以缸計之。燒鍋以池發酵，計課之法，則舍缸舍池而更以筒計也。(註二)

此外關稅舊例，酒十罈約計二百斤，稅銀二分，後雖稍有增益，亦不甚多。

註一 文帝後元年詔戒爲酒醪以糜穀；景帝中元三年夏旱，禁酤酒是。

註二 菸酒稅史第一章第一、二頁。

菸草傳入中國較晚，明代始有淡巴菰之名。註二清初菸稅不立主名，視同百貨。常關稅率，菸類酒類，雖曾分別規定，而關與關殊，大率輕不減百分之二，重不及百分之五。此外菸行酒行，年納牙稅，爲營業稅性質。乾隆年間，吉林將軍創辦菸稅，酒稅，黃菸百斤徵銀二錢，燒酒百斤徵銀四分。至內地州縣，能徵收雜稅，頗不一律。自釐金通行，菸酒兩項，列於百貨之內，視關卡局所之所定稅率，分別照徵，往往各視其省之菸酒價格，自爲製定。蓋同光以前，菸酒之宜徵以特殊消費稅，尙未被注意也。

及甲午、庚子之役，賠款日重，戶部設計籌款，於百貨釐金中提出菸、酒、糖、茶四項，單獨加成。自光緒二十二年起，四次加率，計爲二十二年二成，二十六年二成，

註一 明季鴉片亦已傳入，明神宗蓋即以吸食阿芙蓉，至累歲不朝者，張篤慶明季詠史詩云：「倦勤當日說神宗，高臥深

殿祕九重。玉璽經時登漢闕，鸞章隔座下幾封。千官補缺虛龍克，四海軍情廢大農。縱使美難終必漢，乾坤無恙且從容。」

二十七年三成，三十年五成，皆照原有釐率，累進遞加。至於各省釐率，省與省殊，縣與縣異，實無系統可言。惟菸酒之有專稅，蓋自此始。

民國肇建，整稅理財，參考各國菸酒稅法，乃有菸酒公賣之議。惟各國專賣制度，不外三種：一曰完全專利，即所謂官製官收官銷，例如意法奧之於菸，德之於白蘭蒂酒，瑞士之於火酒皆是。一曰局部專利，或爲官製商銷（瑞典之於菸）或爲專賣及輸入專利（法之於白蘭蒂酒）。一曰特許專利，即包租專利，例如西班牙之於菸是。當時欲行專賣，以前列二法，按之國情，均未適合。欲行完全專利，則公家尙未習製菸釀酒之方，而商人已坐失舊業，效未見而害已著。欲行局部專利，則不爲官製商銷，即爲商製官收商銷。前者既不能行，後者成本過鉅，籌措亦艱。若行官商並製官收商銷，則官商製本，既難強同，售出之價，又須一律，且國營企業，在當時尙屬創舉，勢難順利進行。於是採特許專利而變通之，以官督商銷而定所謂公賣之制，一切經費，均出之商，官家只須招商承辦，而收公賣費。

率耳。

民國四年四月，財政部遂呈准特設全國菸酒公賣局，並擬定全國菸酒公賣暫行章程及各省菸酒公賣局暫行章程，其要點如左：

(1) 各省設菸酒公賣局，酌量菸酒產銷情形，劃分區域，設置分局，名曰某省第幾菸酒公賣分局。（全國菸酒公賣暫行章程第四條）。

(2) 公賣分局，於所管區域內，分別地點，組織菸酒公賣分棧，招商承辦（同上第五條）。

(3) 各省菸酒公賣分棧，各於本區域內，有組織公賣支棧之權。（菸酒公賣棧暫行章程第三條）。

(4) 各省菸酒公賣局，如於區域內之菸酒公棧，已經甲商稟准承辦，不得再許乙商另行組織；但
因有添設分棧之必要情形者，不在此例（同上第六條）。

(5) 公棧招商承辦，由局酌取押款，給予執照，經理公賣事務。（全國菸酒公賣暫行簡章第五條）。

(6) 凡商民買賣菸酒，均應由公賣分棧代爲經理（同上第六條）。

(7) 公賣分局，每月於所轄區域內，先期規定菸酒公賣價格，陳報各該省局核定後，通告各分棧，遵照施行（同上第九條）。

(8) 加收十分之一以上，至十分之五，定爲公賣價格，隨時公布（同上第五條）。

菸酒公賣既已實行，而菸酒徵稅仍舊，一稅兩徵，自無逃於『重徵』之弊。菸酒稅史僅以『絕續之交，所資以調劑國用』爲理由，殊嫌欠缺。自菸酒公賣實行，各省以奉加稅另令，費稅並進，率重民力不勝，於是有單獨徵費者（註一）有部省協定費稅混合，由公賣費中提成劃還省庫，作爲稅款者（註二）有菸酒異其徵率

註一 單獨徵費之省，爲直隸、山東、河南、山西、江蘇、浙江、安徽、江西、陝西、四川、雲南、廣西、奉天、吉林、黑龍江、察哈爾、綏遠等省。率莫重於釐百分之二十五，莫輕於奉百分之十二，未幾而減爲百分之六。若直隸、皖、秦、蜀等省，則爲百分之二十。自後各省加率靡常，最高有加之百分之三十者（陝西）。

註二 如湖南省公賣費率原爲百分之十五，九年併局歸廳，費稅混合爲百分之三十，晰而分之，釐稅各佔百分之十五。京兆費稅每百斤併徵二元五角，亦其一例。又如粵於酒稅習慣商包，自公賣法行，按比額加三分之一，未幾而去稅之名，統爲公賣費。

者。^(註一)故自公賣法行，制度更爲紛歧。是年各省公賣局先後成立，惟新省僻遠，尙未舉辦，黔省開辦月餘，旋即停止。當時預算民國五年公賣費，可收一千萬元。

菸酒公賣雖行，而稅費紛歧加甚，於是財部於五年四月，設改良菸酒委員會；七月，又設統一徵收籌備處，並派員分赴各省調查菸酒產銷公賣稅釐一切狀況。當時籌議菸酒收稅統一之法，擬將所有稅釐各捐，歸併徵收，除海關進出口稅，照舊完納外，菸葉定爲值百抽二十五，菸絲及酒，定爲值百抽五十。此種公賣費額，應由向來稅釐最重省分，定期實行。^(註二)自後機關名稱，變更靡常。初置全國菸酒事務署，六年七月，裁撤事務署，仍設全國菸酒公賣局；八年一月，復設全國菸

註一 如國酒徵百分之五至百分之二十，菸徵百分之十六至百分之二十，以品質之優劣而定。釐菸徵百分之十六，酒徵百分之二十。

註二 賈士毅民國財政史第二編三百八十八頁。

酒事務署；九年二月，通令各省改公賣局爲事務局。然當時軍閥割據，政令不行，空談整理，而稅費紊亂如故。

第三節 中國菸酒稅之現情及其改良方案

國民政府成立，舊菸酒事務署職權，由財政部所設之菸酒稅、捲菸稅兩處，分別接管。二十一年七月，財政部本其歸併各項稅收機關之政策，將菸酒印花稅處與統稅署合併，另設稅務署，以總其事。自後菸酒兩稅，暨印花、捲菸、麥粉、棉紗、火柴、水泥等稅（按即各種統稅，及菸酒印花稅），概歸稅務署辦理矣。

至於整理稅制方面，則先於十六年公布菸酒公賣暫行條例，復於十八年八月公布修正菸酒公賣暫行條例，並擬訂菸酒公賣稽查規則及罰金規則，一併公布實行。（註一）又財政當局，鑒於菸酒稅務，歷十四年而成績不著，綜其原因，屬於

註一 並見菸酒稅史第三章（二）公賣費。

上者，由各省之費率不一；屬於下者，由商包之專重比較，不事整理，票照既等具文，虛實難於稽核。故於十七年八月，令各省廢止商包制度；同年十二月，頒布全國菸酒登記章程，令各省籌辦登記事宜。此外復於十八年一月，設立整理菸酒稅務委員會，五月該會開會，各委員及蘇、浙、皖、閩、直、魯、豫、晉、湘、鄂、川、隴各省局均有提案，東三省亦派代表列席，提出四十四案，表決由部通飭各省遵辦者四案。法令既備，整理漸具端倪。茲依據十八年八月菸酒公賣暫行條例，略述現制如左：

(1) 公賣暫行辦法，以實行官督商銷為宗旨（第一條）。

(2) 各省設菸酒事務局，辦理各省菸酒公賣事務；並得酌量地方產銷情形，劃定區域，設立分局或稽徵所（第三條）。

(3) 凡商民製銷菸酒，均應向該管分局或稽徵所按照菸酒商登記章程之規定，申請登記（第四條）。

(4) 分局或稽徵所，每月於所轄區域內，先期查明菸酒賣價，呈報各該省局備案；省局彙齊各分

局報告，呈報財政部查核（第六條）。

(5) 菸酒銷售，應由各該省局，規定價格，暫以百分之二十為菸酒公賣費率，如有特殊情形，得聲敘理由，呈請另行核定。此項公賣費率，每年修正一次，先期由各省局開列菸酒各項名稱量數賣價，

並擬定徵收費率，呈請財政部核定頒行（第七條）。

以上為條例規定，公賣費率為百分之二十，茲再進一步觀察地方實際情形：

(1) 江蘇 國民政府成立，規定公賣費率，一律按時值抽收百分之二十，令蘇局自十六年九月一日起照新章徵收。旋菸酒各商，率以營業蕭條，稅項繁重，釐金未裁以前，實難再增負擔，紛請緩免。遲至十七年七月一日，始實行加徵至百分之二十，各棧所定費額，一律計成照加。又以包商制度，積弊甚多，根本整理，舍辦理登記莫由，惟核實登記，非短時期所能蕆事，於是定一過渡辦法。凡現有各分支棧，十七年度屆滿，一律取消，每縣設立稽徵所，自十八年度起，實行裁棧設所，所長採投標制，以昭公開。於是公賣比額，由原定全年六十餘萬元（歷年收數，至多不過五十萬有奇，迄未足額），增至一百十六萬餘元。此取消包商，改行自由競投之利益也。

(2) 浙江 浙省菸酒公賣費率，向以百分之十五爲度。十八年六月，財政部整理菸酒稅務委員會開會，浙局提議設立浙西燒酒事務專局，凡杭嘉湖三屬蘇燒土燒捐費，統歸該局徵收，捐費各率仍舊，比額照原定二十九萬五千元，加二成，共計三十五萬四千元。原有一、二、三區分局，專管土黃酒捐費，以專責成。是年七月一日，專局正式成立，由浙局將二、三兩區向徵之蘇燒、土燒捐費，一律劃歸專局辦立，事權既一，稅收激增。

(3) 安徽 皖省公賣費率，原定從價百分之二十五。十七年十二月，皖局召集各縣分局長到省會議，積極整頓稅務辦法。當經議決實行公賣價格，凡各分局徵收公賣費，應遵照部令，按時值，徵收百分之二十。當訂定菸葉百斤作銀二十元，按率徵費四元。十八年七月間，鳳陽商會以菸葉滯銷（美國菸葉運華，每擔只收稅四元，門台子菸葉費稅，合計須八元左右），請將公賣費減爲每百斤徵收二元二角，產稅八角，以資維持，當經核准，暫予照減。可見百分之二十公賣費率規定，並未完全通行。

(4) 江西 贛省公賣費率，原定從價百分之二十五。軍閥割據時期，駐軍干涉稅政，把持分局，

加以委商包辦，稅入銳減。十七年秋，財部鑒於該省稅務混亂狀況，委任專員，接收整頓，力祛包商舊習，但積弊已深，成效難著。且費款項下，原收之一成賑捐，一成五食物捐，本係附捐，十六年後，一併改為正稅，呈奉部令照准。可見財部以財政收入政策爲上，劃一稅制固其餘事也。

(5) 福建 閩省原定費率，爲百分之二十。惟各縣菸酒產銷狀況，各有不同，費率極爲複雜。民國八年，據調查員報告，或值百抽二十，或值百抽一五，或值百抽七五不等。十八年三月，據閩局報告現行費率，或從價，或從量，亦未一致。

(6) 湖北 鄂省公賣費率，原定從價百分之十二。十六年三月，以菸酒市價，繼漲增高，各區徵費，未能照市估算，公家損耗甚鉅，由鄂局擬訂費稅暫行條例，將原征公賣費百分之十二，菸酒籌餉稅捐百分之五，合併徵收百分之十七，統按市價估本定率，呈准自四月一日起實行。

(7) 湖南 湘省原定公賣費率，爲百分之二十。民國六年二月，攤稅入費，一道徵收，共收百分之三十。十七年夏，仿照湖北辦法，按實在市價，估計成本，不論本產外產，一律值百抽十七，於七月間呈准中央核定施行。十八年五月，該局呈報菸酒類調查表，所填稅率，仍爲百分之十七。

(8) 廣東 粵省菸酒公賣，向與各省不同。民國元年，烟絲捐、酒捐改為菸酒稅後，民二復加徵五成。四年籌備菸酒公賣，以菸酒甫經加稅，商民反對，僅就原有菸酒稅加徵收。(註一)包商承辦。

六年一月，復將稅費兩項合併徵收，改稱公賣費。菸類公賣費仍包商承辦，酒類公賣則與原有酒

稅及沽酒牌照稅合併徵收，每埕加徵公賣費一毫(合爲五毫)。嗣後戰亂頻仍，財政之權，每爲軍

隊所劫奪，稅制異常紊亂。十四年國民政府在粵成立，十五年新開辦菸酒類稅，及北伐籌餉，加倍徵

收，惟對於外銷菸類，則減輕稅率。十七年十月，粵省菸酒稅局會同財政廳，將以前各項稅章合併修

正，頒布菸類稅費徵收規程及酒類稅費徵收規程，稅則始漸趨劃一。嗣於十八年及十九年間，菸酒

事務局繼續召開第一二次稅務會議，對於菸酒稅則，復略有修改。土烟絲每排(淨葉二十斤，連加

製物料，共重三十二斤)大洋二元四角，運銷外洋一元六角。外銷烟葉稅每百斤至多十二元，至少

註一 當時粵省菸稅甫經加五徵收，包商認額由五十萬遞加至八十五萬元，而酒稅除經加五徵收外，又於民四一月復

加徵一毫，今又辦公賣，商民羣起反對。折衝再三，始於四年十二月一日，先將菸類按照原定辦法，加稅三分之一爲公賣費，包

商承辦，每年認繳二十七萬元。至於酒類，直至五年五月底加稅四分之一，包商承辦。

六元；內銷烟葉稅百斤至多一元五角，至少六角。土酒以埤爲單位，容酒在十五斤以內者爲小埤，在三十斤以內者爲大埤，小埤課稅大洋四角五分，大埤課稅大洋九角。至於外省酒類，則露酒、汾酒、史國公、五加皮、虎骨木瓜酒、外省藥酒，皆每百斤徵收七元五角，紹酒每百斤三元六角。其外省土酒稅（如桂林三花酒），則以埤爲課稅標準：大埤一元二角，小埤六角。如以值百徵稅平均計算，則廣東菸酒類稅，最高有至值百抽三三·三八（外銷菸葉稅率）者，最低不過值百抽四·三一九（內銷菸葉稅率）者。（註一）

（9）廣西 桂省公賣費率，原定從價百分之十二。五年桂省獨立，將公賣費率減爲百分之十，並一律改收毫銀，免納補水，以示體恤。年來西南政局自成一體，中央權力未能過問，菸酒稅真相，外間亦莫得而知也。

（10）山東 魯省公賣費率，原定從價百分之十，嗣增爲百分之十二·五，所收稅費，均以制錢爲本位，民國九年四月，始改徵銀元。十八年二月，據魯省局報告現行菸酒費率，燒酒每觔收洋二分八

註一 參閱廣東菸酒稅沿革第一章第八節附錄（三）菸酒類稅從價值百徵率計算表。

釐、黃酒每觔收洋八釐八毫；菸葉、菸絲每觔收洋一分二釐，燻菸葉每爐收費九元，旋以就爐徵稅流弊滋多，改爲就廠徵稅，每百斤徵收公賣費洋二元五角，稅洋一元二角，共計三元六角，一次統收。

(11) 山西 晉省公賣費率，原定從價百分之十五。惟按之實際，費率未盡從價，亦並未盡按百分之十五徵收。自十四年一月起，所有公賣費菸酒稅，一律核加二成，故今日費率，大體爲值百抽十八上下。

(12) 河北 河北一省，舊分京兆、直隸兩省區。京兆菸酒公賣費率，自百分之十至百分之五十五不等。民國六年，始行費稅并徵，計酒百觔，徵二元五角。直隸菸酒公賣費率，原定從價百分之二十。十年一月，因北方各省旱災，照率增抽附加賑捐一成，以一年爲期。十六年一月起，又加收軍事附加百分之六十。及至十七年夏，國民軍既克北平，即將京直兩局合併爲一，改組河北省菸酒事務局，所有一切稅則及徵收方法，於三個月內，暫照舊章分別辦理。凡從前附加之討赤捐、討赤費、軍事特捐、善後特捐，一律取消。嗣後相沿迄今，無多更改。

(13) 河南 豫省公賣費率，原定從價十分之二，開辦之初，徵收制錢，折合銀元解繳。惟按之實

際，各區所徵費款，多依包商承辦；其徵收之法，亦有未盡按價徵費者。十六年六月，河南省政府成立，將各縣棧處歸併改爲公賣費稅稽徵所；十七年九月，由局訂定公賣費徵收暫行簡章；十八年七月，更修正菸酒公賣費施行細則，皆呈准照辦。又該省各項菸酒費稅，向皆附收五成（十四年起附加一成賑捐，十四年起附加四成舊鈔基金），至是亦將附加取消，併入正稅，公賣費一項，已增至值百抽三十矣。

(14) 陝西 秦省公賣費率，初僅徵十分之二；十年十月起，本產菸酒，增加公賣費爲百分之三十，至十一月再增爲百分之四十。十一年六月，因商民迭次要求核減，減爲百分之三十五，再減爲百分之三十，以二十分爲經常費款，以十分爲臨時增加。

(15) 甘肅 甘省公賣費，原定菸類百分之十六，酒類百分之二十，惟菸有陳菸、新菸之分，陳菸費率，則又特定爲百分之十五，以示區別。甘省菸類，多運銷東南，由陝省經過，凡出運過陝之菸，則由陝局代徵公賣費百分之四，惟仍列入甘局冊報。十五年十二月，曾通令加徵費稅，將菸酒公賣價格，分別加增五成或三分之二不等。當呈奉菸酒署核准施行。

(16) 四川 川省公賣費率，原定從價百分之二十。五年以後，政局變幻靡常，省外各局所，悉受駐軍監制，局長、所長，亦往往由駐軍委任。八年呈准前靖國軍總司令部，將各縣徵收局從徵之菸酒稅，歸併公賣分局，一道徵收，統名公賣費，值百抽二五，即將稅捐名目，永遠取銷。然亦不過名目改變，駐軍干涉財政，濫收稅費，依然如故。

(17) 雲南 滇省公賣費率，原定從價百分之十五。五年十月九日，省當局以滇地瘠民貧，菸酒兩項原有稅釐附捐，已極繁重，加徵公賣費過高，商力難勝，電部核准費率減為百分之十。十六年六月，據該局呈報菸類、酒類調查表，所填費率，仍照五年成案辦理。

(18) 遼寧 遼省菸酒公賣開辦之初，適值歐戰發生，邊防緊急，又以南滿路線三里以內，皆屬外人勢力範圍，措施困難，十倍他省。當由段氏電准財部變通辦理，存公賣之名，行加稅之實，於四年十一月一日起，規定公賣費率，除本省各燒鍋所產白酒每斤定價一角徵費一分二釐外，其餘各種菸酒均按值百抽十二，不設分局分棧，委託財政廳所管徵收局代辦，實行開徵。五年七月一日起減半徵收（值百抽六）。十六年又先後將菸酒兩項費率各減二釐，實徵百分之四，即白酒每斤定價五角，

徵費二分；菸葉每斤定價三角四分，徵費一分四釐。十七年四月，因奉票跌落，又將白酒一項，規復從量舊制，每斤改徵『均價大洋』六釐；註一其菸酒及雜酒，亦按『均價大洋』估價，值百抽六。截至十八年九月，迄無更改。

(19) 吉林 吉省公賣費率，原定百分之十。五年一月，仿照奉天辦法，規定公賣費率，除白酒每斤定價一角徵收一分二釐外，其餘酒類、菸類，值百抽十二。五年七月，因奉天公賣費率減半徵收，各燒鍋亦起要挾，准將各燒鍋所欠五年七月至六年一月七個月公賣費款，准予減半繳納，二月以後，一律仍照百分之十二徵收。

(20) 黑龍江 黑省公賣費率，原定從價百分之二十五。旋受奉、吉影響，各燒商羣起反抗，菸酒公賣，無形停頓。五年一月，始擬訂簡章六條，將白酒一項，另行提出，參酌奉、吉辦法，每斤定價一角，徵

註一 遼省向無現大洋，所有公賣費款，始以小洋十二角核收大洋一元，名曰二大大洋。旋以奉票慘跌，至十七年四月，二大大洋一元，僅合現大洋一角八分，始由省局呈准省公署，改照按月均價大洋折收。此項均價大洋，由省署按月核定公布。例如四月份均價大洋，即以二大大洋二十元作一元核收，實際則是月均價大洋一元，即折收奉天小洋二百四十角。

費一分四釐；至外省輸入之菸葉，及本省出產之菸葉，並各種雜酒，均按市價值百抽十四。五年七月，因奉天公賣費減半徵收，黑省各燒鍋援例請求，將公賣費率核減二釐，改爲值百抽十二。白酒則每斤徵費一分二釐。十六年開辦特稅，由省當局規定將各燒鍋應繳公賣費，連同原有酒稅，及新辦特稅，歸各燒商分別包定總額，每年分兩期繳納現款，以十分之六劃作稅費，十分之四劃作特稅。此又爲菸酒稅中之特殊情形也。

(21) 熱河 本區公賣費率，原定百分之十；惟熱區產酒，係建池造釀，舊有酒捐，均屬按池包繳，按季付款，故定變通辦法，本產之酒，按池徵費（整池一副，按全年出酒十萬斤計，徵公賣費大洋一千元，每尺合洋九角七分餘；半池一副，按全年出酒六萬一千五百斤計，徵公賣費洋六百十五元）。其餘輸入暨小燒並零售之酒，及各種菸類，則仍照定章徵收十分之一。七年五月，改定輸入各酒每百斤徵費二元，合十分之二。八年七月，始辦菸葉產地費，每百斤徵公賣費二元，招商包辦。

(22) 綏遠及察哈爾 綏、察菸酒公賣，於四年冬籌備，合設歸察菸酒公賣局於歸化，綜管兩區菸酒事務。費率爲從價百分之十八，嗣增爲百分之二十。十一年八月，綏屬改組綏遠菸酒事務局，費

率仍舊；察屬改組察哈爾菸酒事務局，察西各屬，值百抽十八，菸費以銀爲本位，酒費以錢爲本位；察東各屬，值百抽二十，統以洋爲本位。十四年七月，照察東辦法，一律值百抽二十。

由上文分析研究觀之，可見各省於酒公賣，異常紛歧，公賣費率，異常不一致。財政部所定劃一費率百分之二十，迄未能通行。於酒稅史第十章，謂『十六年六月間，曾由部公布條例，規定費率，一律按市價抽百分之二十……蘇省於十七年七月起，首先改按新率徵收，稅則劃一，收入日增，其鄂、贛等省原定稅率，與新章不甚懸距（按鄂爲百分之十七，贛爲百分之二十五，相去新章頗遠），悉暫仍舊貫，以免紛更』。鄂、贛尚且如此，其他邊遠省分，更不必論矣！可見財政部整頓菸酒公賣，除收入增加外，可謂完全失敗；於酒公賣之有待於徹底改革，固不待言也。（註一）

註一 二十二年夏，財政部擬定江浙皖閩鄂豫七省菸酒新稅率，定七月一日起實行。土菸稅每百斤，一律改徵四元一角五分。惟土酒稅仍不能一致，稅率如下頁。

菸酒公賣以外，各省尙有菸酒稅捐，自菸酒公賣推行以來，已近二十年，菸酒稅捐，悉仍舊貫，積習相沿，莫能變革。於酒稅史論菸酒稅與公賣費，其相異之點

(一)蘇 高粱燒酒類，每百斤徵收三元二角，紹酒燒酒類二元，土燒仿紹酒類一元四角，土黃酒類八角。

(二)浙 紹酒類每百斤徵收一元四角，土黃酒類一元，生酒類三角，燒酒類三角。

(三)皖 燒酒雜酒類每百斤徵收三元，紹酒類二元三角，土燒小麥米麥酒類二元。

(四)贛 鄉紹酒類每百斤徵收二元八角，土燒酒類一元六角，土甜酒類五角，土紹酒類二元二角半。

(五)閩 燒酒類每百斤徵收七元，紹酒類四元，土燒酒類三元，土黃酒類一元八角。

(六)鄂 汾紹陳余酒類每百斤徵收二元一角三分，土紹南酒類一元二角半，米酒類六角，雜色類三元八角。

(七)豫 燒汾露料酒類每百斤徵收六元八角，土黃酒類三元，酸醞類二元，南酒類九元八角。

有五；

(1) 公賣起於中央，菸酒稅則成於各省。

(2) 公賣費名稱僅一，菸酒稅則種類甚繁。

(3) 公賣費有通行之章程，菸酒稅則無一定之規則。

(4) 公賣費有從價之規定，菸酒稅則從價從量，參差不齊。

(5) 公賣費自始即由菸酒局徵收，菸酒稅則或由釐局或歸縣署代徵。

實則公賣與稅捐，未必能如此分割清楚，費稅併徵之省份，即其顯例。且既有菸酒公賣，復保留菸酒稅捐，是一稅兩徵，既不合於租稅原理，又重病於商民。故吾人熟權輕重，考量利害，以國民經濟為立場，以減輕商人負擔及適合消費者之負擔能力為依歸，謹提議改良菸酒稅各點，分清步驟，先後進行：

(一) 廢除菸酒稅捐，實行菸酒公賣。

(二) 統一菸酒公賣費率，全國切實遵行。

(三)菸酒應各按品質，分爲數級，稅率依品質而有高低，以適合消費者之負擔能力。

(四)菸酒進口稅則，應較菸酒公賣費率爲高，以保護本國菸酒業。

第四節 菸酒稅之稅收

欲研究菸酒稅之稅收，須分二方面着手：一爲全國菸酒費稅總收入之增減，於此可比較各省菸酒費稅收入之盈絀。一爲中央政府菸酒費稅之收入，藉以觀菸酒稅在租稅收入中之地位。茲分別立表說明之：

說明 本表根據菸酒稅史第九章收支概況『歷年全國菸酒費稅收入表』十五種及廣東菸

酒稅沿革（二八八頁）『民國以來菸酒稅費實收數額表』編成，其符中之數目，卽爲根據後書填入者。由此表觀之，各省菸酒稅費收入，以廣東爲最多，遼寧、浙江次之，河北、吉林、山西、江蘇、河南、山東等省又次之。

年 八	年 七	年 六	年 五	年 四	
878,033	749,923	699,421	639,812	163,184	蘇 江
2,085,172	2,050,789	2,187,947	955,764	298,705	江 浙
468,664	460,905	394,987	231,748	75,324	徽 安
387,051	371,189	404,257	399,985	143,905	西 江
904,048	594,150	773,915	330,035	13,942	建 福
1,311,542*	557,407	683,900	519,336	133,849	北 湖
466,320	140,980	273,418	175,331	67,139	南 湖
706,293	662,520	560,153	779,142	78,621	東 山
1,166,431	827,402	682,486	421,877	32,227	西 山
2,396,757	1,749,571	1,370,882	824,692	150,851	北 河
1,034,956	572,912	433,187	309,265	68,151	南 河
368,133	265,027	497,849	434,729	43,323	西 陝
521,451	342,621	235,142	199,683	7,462	肅 甘
				359,183	川 四
			86,576	49,500	東 廣
(3,146,000)	(2,318,000)	(2,003,000)	(1,595,000)	(1,274,000)	西 南
479,745	415,130	247,267	114,958	11,245	雲 貴
				9,465	寧 州
			賣公消取	750	遼 吉
480,241	465,665	460,241	573,527		林 龍
1,476,178	870,920	1,027,199	594,909	31,895	黑 熱
783,343	671,193	508,323	254,327	12,260	河 遼
385,978*	385,978	490,343	178,315	23,511	遼 察
276,685	232,545	165,847	87,832		察 哈
				公酒菸察 立成局賣歸	
16,555,021	12,388,627	12,104,764	8,112,843	1,774,497	計 合

年之多最入收費稅省該各示表

填數算預照*

年三十	年二十	年一十	年十	年九	
598,605	863,204	857,436	853,589	898,383	蘇江
1,799,467	2,040,403	2,063,321	2,133,431	1,989,624	浙安
484,755	285,404	327,575	382,690	474,109	江徽
264,410	266,940	256,868	283,349	336,678	西建
568,261	568,261		773,987	576,147	福建
795,137	854,512	642,249	522,830	578,728	北南
181,553	107,734	160,434	156,178	586,232*	湖山
1,033,206	1,023,185	995,832	944,580	943,676	東山
990,642	1,033,970	973,149	838,428	844,321	西山
1,581,541	1,951,226	1,639,055	1,533,594	592,313	北河
650,544	462,869	386,405	316,899	428,547	南河
346,294	327,395	352,891	284,957	457,084	西陝
429,188	471,152	377,993	543,467	471,172	蘇川
					四東
544,060	263,000	1,887,000	3,167,000	(3,324,000)	廣廣
198,839	159,816	96,741	52,501	477,053	西南
					南州
2,502,190	1,901,921	2,402,845*	549,366	535,315	寧貴
1,929,435	1,902,183	1,746,980	1,418,206	1,375,571	寧林
366,414	471,539	590,110	611,835	632,989	江龍
561,259	437,525	425,643	411,489	379,756	河熱
202,274	171,733	234,129	191,338	230,075	遠綏
165,215	164,984				爾哈察
15,641,829	15,465,956	14,529,656	12,802,692	12,807,773	計合

計合項三照牌稅費*

	年八十	年七十	年六十	年五十	年四十	
		1,113,791	836,403	973,007	796,270	蘇江
		2,612,628	2,422,387	1,872,036	2,095,389	浙安
		583,738	265,297	484,555	969,510	徽江
		295,405	565,000	179,878	259,954	西建
		621,044	476,305			北湖
		80,331	550,933			南東
		190,082	206,357	101,343	192,603	山
		427,372	1,083,987			西
		1,001,167	910,944	976,746	1,156,236	北
		1,446,059	1,720,994	360,531	481,650	南
		1,601,579	1,080,000			西
						陝
		434,650	600,000			甘
		526,173	764,517			川
		6,220,954	5,613,198	3,204,821		東
(5,011,000)		(5,843,000)	(5,657,000)	3,221,000	1,784,000	廣
		1,052,327	764,912	574,777	190,243	西
		325,211	110,717	672,715		南
						州
		3,230,490*	3,230,490	3,849,551	2,756,307	寧
		2,094,435*	2,094,435*	2,094,435	1,680,043	林
		394,490	842,485	842,491	713,100	江
						龍
						河
		261,311	373,622	371,636	375,290	熱
		419,175	273,996	225,722	223,562	遼
						爾
						哈
						察
						計
		26,574,897	24,791,979	16,784,244	11,874,187	合

列編年六十或年五十照*

次爲中央政府實際菸酒稅之收入，茲根據歷年預算及財政報告書，列表如左（據主計處歲計年鑑及財政報告書）：

	預	算	實	收
十七年度	一一,八五五,三六二·〇〇	三,五四九,三八〇·四一		
十八年度	二五,六〇〇,六〇一·〇〇	六,八三〇,九九五·四八		
十九年度	二二,八二五,七二一·〇〇	八,六一七,一二七·四八		
二十年	三三,三三二,七〇三·〇〇	七,六二五,七八五·五一		
二十一年	三三,二二六,三三五·〇〇	九,五〇六,九八八·六九		
二十二年度		一三,〇七三,五八四·七九		
二十三年度	一三,一〇四,八七三·〇〇			

由上表觀之，可見菸酒稅稅收年有增加，自十七年度之三百五十五萬元，增至二十二年度之一千三百七十三萬元以上，其增加之速，至足表現中國財政稅收之

彈性。然吾國菸酒稅收增加之可能性，尙不止此。觀於十七年全國菸酒費稅收入，爲二千六百五十七萬四千八百九十七元，而同年全國菸酒費稅經費，根據各省冊報，不過二百九十九萬七千七百九十一元。菸酒稅既爲國家收入，則從純收入減去經費，十七年稅收當爲二千三百五十七萬七千一百零六元。然十七年度（會計年度）實際菸酒稅收，不過三百五十五萬元，與此數相差遠甚。是固由於財權之未能統一，致菸酒稅收，未能盡歸中央；然由此亦可見菸酒稅之發展，前途正未可限量。異日欲言整頓稅制，增加稅收，菸酒稅必爲最宜首先着手之租稅也。

C. 轉移稅系統

第七章 印花稅

資料及參考書 關於轉移稅理論方面，可參考左列各書：

(1) Ludwig Mirre: "Die Verkehrssteuern." (Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.

II, SS. 274-309.)

(2) Koczynski: "Vom Ursprung der Stempelpapierabgabe." (Finanzarchiv 22, 441)

論印花稅之起源頗詳。

(3) Meyer: "Wesen des Urkundenstempels." (Finanzarchiv 25, 1) 兼涉及契稅。

(4) Friedberg: "Zur Theorie der Stempelsteuer" in Hildbrands Jahrbüchern 31.

71)

(5) Deutsche Verkehrssteuer-Rundschau 係一定期刊物，專討論各種轉移稅及遺產稅。

資料方面，有下列各種：

(1) 十六年十一月二十一日財政部印花稅暫行條例。

- (2) 十六年十一月十四日化粧品印花特稅暫行章程（以上現行條例）。
- (3) 元年十月二十一日公布及三年十二月七日修正公布之印花稅法。
- (4) 四年一月十八日公布人事憑證貼用印花條例。
- (5) 九年一月公布租界內華人實行貼用印花辦法。
- (6) 十四年九月全國印花稅會議印花稅法修正案（未公布施行）。

第一節 轉移稅泛論

所謂轉移稅（Verkehrssteuern），係一種種類名詞，凡租稅之以法律上之財產轉移（Rechtsverkehr）為徵收對象者，皆稱轉移稅。或譯稱行為稅，（註）實為未妥，關於此點，Ludwig Müre 嘗詳論之。

所謂「轉移」（Verkehr），並非指人或物由一地點至他地點之行動。如以法律上之轉移認

爲一般轉移之一種，實有未妥……法律上轉移之要點，並非外表貨物由甲手至乙手之有形的移動，而爲法律上無空間性私權之變更……例如甲有一錶在其袋中，不特實有其錶已也，亦且對於錶有所有權，即使該錶被盜，法律上之所有權依然不變……（註二）

故一般譯行爲稅者，但見其外表之行爲，而未能翻譯其真義，即『法律上之轉移』是也。或直譯爲流通稅或交通稅，亦有望文生義之嫌。

轉移稅徵收之對象，即爲財產所有權之轉移（包括發生、變更、轉移、消滅四者）。關與理論方面，則大多數財政學家皆表示反對，認爲在今日財政狀態之

註一 賈士毅：『行爲稅係以財產轉移所生之特殊利益爲稅源。』（民國續財政史第二編五四九頁）金國珍：『行爲稅者，因經濟的行爲而享利得之時所課之稅也。』（中國財政論四百七十頁）何廉、李銳：『印花稅爲行爲稅中（taxes on acts）最重要之種……』

註二 Ludwig Mirro: Die Verkehrssteuern.

下，爲『不可避免之弊端』(a necessary evil)；將來若租稅制度改進，宜以較良之稅替代之。但在實際方面，則轉移稅爲財政當局最喜徵收之稅，最足以達到財政政策之目的。第一徵收簡單，第二徵收費較少，第三稅收較多。且轉移稅徵收結果，非若消費稅之足以增高生活程度。例如置一土地，值五萬元，須付契稅三百元，則在置買土地人逕認爲地價五萬三千元，不斷斷計其負擔也。職此之故，各國今日皆不能放棄轉移稅。

轉移稅之種類，包括頗廣。除普通包括土地轉移稅 (Grundbesitzwechselsteuer)、土地增值稅 (Wertzuwachssteuer)、資本轉移稅 (Kapitalverkehrssteuer) 〔其中又包括公司稅 (Gesellschaftsteuer)、有價證券發行稅 (Wertpapiersteuer)、交易稅 (Börsenumsatzsteuer)〕外，更包括交換券稅 (Wechselsteuer)、收據稅 (Quittungsteuer)、保險稅 (Versicherungssteuer)、賽馬稅 (Rennwettsteuer)、彩票稅 (Lottospielsteuer)、Ludwig Mirre 更將紙牌稅 (或紙牌印花稅)、日曆

稅，股份有限公司之大多數票稅 (Majoritätssteuer) 等，亦列在內。

由上文觀之，可見轉移稅之範圍異常廣泛。吾國轉移稅之系統，尙未完成。

除土地增值稅已在第一章田賦中討論，交易稅已附在第二章營業稅第五節交易所稅敘述外，所餘僅印花稅（國稅）及契稅（地方稅）而已。茲分別討論如左：

第二節 中國印花稅之沿革

吾國之有印花稅，始於民國元年十月二十一日印花稅法；惟開辦之議，則溯源清季。先是光緒二十二年，御史陳璧，以賠款（中日戰爭賠款）過鉅，財政奇絀，奏請開辦印花稅。二十五年，出使大臣伍廷芳，奏請實施，當經旨飭各國使臣，蒐集所駐國印花稅章程，以資參考，但官民皆不知印花稅爲何物，大臣多持異議，卒未果行。光緒三十三年，禁止鴉片之議起，度支部擬舉辦印花稅以彌補洋藥

釐金之損失，遂奏准印花稅則十五條，並擬於翌年八月，先在直隸試辦。嗣因天津商會反對，改於宣統元年正月，各省一律施行。但各督覆奏，皆謂人民負擔已重，請從緩舉行。故終清之世，未能推行。

民國元年，根據前清印花稅則，於十月二十一日頒布印花稅法十三條，二年各省先後實行。三年十二月七日，又加以修正公布。四年一月十八日，又公布人事憑證貼用印花條例，規定出洋護照、國內游歷護照、免稅單照，以及各種證書、願書、婚書，皆須貼用印花。又以印花稅施行之初，曾照會各國公使飭居留中國之外人，一律遵貼印花，迄未就範，且租界內華人，亦以定章檢查，租界無從執行，相率觀望，遂於九年一月公布租界內華人實行貼用印花辦法。十四年九月，財政部復召集全國印花稅會議，討論將稅法重加修正，提交國務會議決議，由部呈請公布，適因內亂關係，未能公布施行。其修正案內容，係熔歷來關於印花稅法令於一爐，不以稅率分類，而以課稅性質爲分類之標準。此印花稅之沿革大略也。

十三年預算	—	實數	三、〇六七六〇
十四年預算	五八六四、四〇〇		

第三節 中國印花稅之現情及其改良方案

國民政府建都南京，爲統一印花稅起見，乃由財政部徵集舊印花稅法，暨各省單行章則，重行修訂，於十六年十一月二十一日，頒布印花稅暫行條例九條。該條例大致本元年及三年之印花稅法，並將人事憑證貼用印花稅暫行條例，亦包括在內。其要如左：

(一) 凡本條例所列各種契約、簿據及人事憑證並第四類特種物品，均須遵本條例貼用印花爲適法之憑證（第一條）。

(二) 應遵照本條例貼用印花之各件，分爲四類稅額如左（第二條）：

第一類 十五種

發貨票

寄存貨物文契之憑據

租賃各種物件之憑據

抵押貨物字據

承種地畝字據

當額在四元以上之當票

延聘或僱傭人員之契約

鋪戶所出各項貨物憑單

租賃及承頂各種鋪底之憑據

預定買賣貨物之單據

租賃土地房屋之字據及房票

各項包單

各項銀錢收據

以上七種，各貼印花一分。

以上六種，銀數在一元以上未滿十元者，貼印花一分；十元以上者，貼印花二分。

支取銀錢貨物之憑摺 每個每年貼印花一角。
各種貿易所用之帳簿 每冊每年貼印花一角。

第二類 十四種

提貨單

各項承攬字據

保險單

各項保單

存款憑單

公司股票

交易所單據

匯票

銀行錢莊所用支票及性質與此相類似之票據

第一編 中國租稅制度之現狀

遺產及析產字據

借款字據

鋪戶或公司議訂合資營業之合同

不動產典賣契據

承領或承租官產執照

以上十四種，銀數在1—10元者，貼印花一分

10—100元者，二分

100—500元者，四分

500—1000元者，一角

1000—5000元者，二角

5000—10000元者，五角

第二類 四十五種

出洋游歷護照	50000元以上者,	一元五角	三〇〇元
出洋游學護照	10000—50000元者,	一元	一〇〇元
出洋僑工護照			〇・三〇
國內游歷護照			一〇〇元
行李護照			一〇〇元
運送現金護照			一〇〇元
免稅護照			一五〇元
子口單			一五〇元

三聯單

一·五〇

普通官吏試驗合格證書

一·〇〇

高等官吏試驗合格證書

二·〇〇

專門學校以上各學校畢業證書

〇·五〇

專門學校以上各學校修業證書轉學證書

〇·一〇

中學校畢業證書

〇·三〇

中學校及與中學同等之學校修業證書轉學證書

〇·〇四

留學證書

一·〇〇

檢定小學教員證書

〇·一〇

受試驗教員科目成績證明書

〇·一〇

考准醫士證書

一·〇〇

通譯人證書

〇·五〇

請求入國籍志願書保證書

〇・二〇

請求入國籍稟書

一・〇〇

取得國籍之許可執照

二・〇〇

新聞發電執照

一・〇〇

人民投遞官署呈文申請書

〇・一〇

婚書

〇・四〇

人民請補請分執業田單

〇・〇三

五畝以下

〇・〇六

十畝以下

〇・三〇

五十畝以下

〇・五〇

百畝以下

〇・五〇

儲蓄會單據

〇・〇一

第一編 中國租稅制度之現狀

甘結切結

〇·一〇

保結及各項擔保字據

〇·二〇（載有銀數者，按第二類各項保單

稅額，貼用印花。）

電力汽力火力等機器事業或輪船汽車腳踏車等公司營業執照

甲級（資本一萬元以上）

三·〇〇

乙級（資本五千至一萬元）

二·〇〇

丙級（資本不滿五千元）

一·〇〇

輪船汽油船汽車腳踏車等執照

價值滿一千元者

三·〇〇

不滿一千元者

二·〇〇

腳踏車執照

〇·一〇

各項營業執照

資本五萬元以上

二・〇〇

資本一萬至五萬元

一・〇〇

資本五千至一萬元

〇・五〇

資本一千至五千元

〇・二〇

資本五百至一千元

〇・一〇

資本一百至五百元

〇・〇四

資本不滿一百元

〇・〇二

旅館客棧執照

資本五千元以上

二・〇〇

資本一千至五千元

一・〇〇

資本不滿一千元

〇・五〇

募工承攬人特許執照

四・〇〇

人力車執照

○一〇〇（自用者○三〇）

車輪執照馬車執照

一〇〇

運貨大車騾車肩輿執照

○二〇

運送客貨之航船快船執照

○一〇

各種探礦執照 五十畝以下

二〇〇

五十一—百畝

五〇〇

每加一百畝，加貼

五〇〇

菸酒營業牌照 特種

一〇〇

甲種

○五〇

乙種

○二〇

丙種

○一〇

捲菸洋酒運照

○四〇

各種行帖 上則

二·〇〇

中則

一·〇〇

下則

〇·五〇

戲券游藝券 每位在五角以上

〇·〇二

每位不滿五角者

〇·〇一

局票

〇·一〇

第四種 四種

洋酒印花稅

百分之三十（已劃歸於酒事務局徵收）

奧加可印花稅（每一百斤）

二·〇〇

汽水印花稅

舶來

每半磅瓶

〇·〇二

（土製者照此減半）

爆竹印花稅

百分之二十（緩辦）

以上凡四類七十八種，所徵收之範圍，已至爲廣大（按立法院近已制定印花稅法）。此外更有十六年十一月十四日之化妝品印花特稅暫行章程，凡本國外國製成之化妝品，應由製造工廠或販賣商人貼用特種印花（第一條）。化妝品印花稅率如左（價值不過五分者免貼）（第三條）：

（甲）價值在三角以下者

〇〇一

（乙）價值在五角以下者

〇〇二

（丙）價值在一元以下者

〇〇五

（丁）價值在一元以上不過三元者

百分之十

（戊）價值在三元以上不過五元者

百分之十五

（己）價值在五元以上者

百分之二十

化妝品印花特稅之用意，無非以化妝品均係奢侈性質，非生活必需品而爲消耗品，故加重稅率，以示寓禁於徵之意耳。惟舶來品與國貨同等徵收，殊有失保護國貨之本旨耳。

吾人對於印花稅之建議。印花一稅，稅收多而徵收便，自比較屬於良稅，惟其範圍過於推廣，則繁擾商民之程度亦愈甚。綜觀吾國印花稅法，民元不過二十六種，最高印花稅不過一元五角；四年之人事憑證貼用印花條例，增加十種，最高印花稅不過二元；民六以後，稅目逐漸增加，至十六年遂增至七十八種，最高印花稅且達四元五元以上！且第三類中，學校之修業證書、轉學證書、畢業證書，檢定小學教員證書，皆須貼用印花一角、三角、五角不等，殊有害國家提倡教育之至意；而各種營業執照，多須貼鉅額印花，一元、二元、三元乃至五元不等，亦足以妨礙工商、交通業之發達。凡此種種稅率，皆須減輕者也。

第三節 印花稅之稅收

北京政府時代印花稅之稅收，已詳沿革一節，茲所欲論者，係印花稅在今日財政收入中之地位。自廢除招商包銷，改由委員辦理以來，施行實貼，積極整頓，

印花稅收，日有增加。至十七年度，上海租界亦逐漸推行印花稅，稅收驟增。二十三年以後，更革除強迫攤派印花之惡習，將印花稅票改歸郵局代售，成績頗佳。計二十三年十一月份，郵局在各省市代售印花稅票，總數達五十五萬零九百餘元，十二月份達五十八萬八千六百餘元，二十四年一月，竟達七十八萬餘元，內如蘇、閩、魯、冀五省及京、滬、平、青四特別市，而一月份售出印花數，已超過二十二年度各月。惟各省印花稅未能完全報解中央，全國稅收若干，亦無從知悉。茲根據各年度預算及報告書，比較歷年稅收如左：

十 八 年 度	十 七 年 度	算	
		預	實
一〇、一九、〇六九 <small>(註一)</small>	一二、七五一、〇〇〇元	三、〇三四、三四二、九六	五、四二六、八四四、四〇

註一 歲計年總作 九、六四七、八〇〇元。

十	九	年	度	一、七三三、二二〇(註一)	六、一一一、一四・八〇
二	十	年	度	一五、六二三、六三四	四、七九八、九五〇・八四
二	十	一	年 度 概	一五、八九六、九二二	五、一一八、五八〇・五〇
二	十	二	年 度		八、三七八、九一一・八二
二	十	三	年 度	一一、八八四、二八六	
二	十	四	年 度	一一、〇〇〇、〇〇〇	

由上表，可見印花稅收，預算歷年皆在一千萬以上，不免過高；實收則由十七年度之三百餘萬，增至二十二年度之八百二十七萬八千九百一十一元，增加甚速。異日全國財政統一，稅收集中，則印花稅收入，必占財政收入中之重要地位也。

何廉、李銳合著財政學二八一頁，謂「最近財政會議（二十三年五月）議決，將此稅劃歸各省政府，以作廢除苛稅雜捐之補助，現已見諸實行。自茲以後，印花稅改爲省稅矣。」按全國財政會議，不過議決「將中央印花稅收入，提撥四成，以補助地方廢除苛捐雜稅後之不足」（見二十一、二

註一 歲計年總作一〇、九七二、〇二〇元。

十二兩會計年度財政報告書，並非將印花稅劃歸地方，故二十四年度總預算，仍列印花稅爲國稅。何廉、李銳二君之說實誤。

第八章 契稅

第一節 契稅之沿革

考田房稅契，起源頗古。清順治四年覆准，凡買田地房屋，必用契尾，每兩輸銀三分。康熙四十三年覆准，田房稅銀，用司頒契尾，立簿頒發，令州縣登填，將徵收實數，按季造冊報部查覈。雍正四年覆准，凡典當田土，均用布政使司契尾，該地方印契過戶，一應贏餘稅銀，儘收儘解。此契尾推行之沿革也。(註一)

雍正十二年諭，民間活契典業者，乃一時借貸銀錢，原不在買賣納稅之例，嗣

註一 大清會典事例卷二百四十五。

後聽其自便，不必投契用印，收取稅銀。(註二)可見買契有稅，典契無稅。雍正十三年嘗一度廢止契尾，(註二)惟實行不久，乾隆元年，又恢復契尾，「由布政司編給各屬，黏連民契之後，鈐印給發，每奏銷時，將用過契尾數目，申報藩司考覈」。乾隆十二年，更詳細規定契尾格式，「民間置買田房產業，令布政司多頒契尾，編列字號，於騎縫處鈐蓋印信，仍發給各州縣，俟民間投稅之時，填註業戶姓名契價契銀數目，一存州縣備案，一同季冊申送布政使司查覈。如有不請黏契尾者，經人

註一 大清會典事例卷一百四十七。

註二 雍正十三年諭：民間買賣田房，例應買主輸稅交官，官用印信鈐蓋契紙，所以杜奸民捏造文券之弊，原非爲增課也。後經田文鏡創爲契紙契根之法，預用布政司印信，發給州縣，行之既久，官吏貪緣爲奸，需索之費數十倍於從前，徒飽吏役之壟，甚爲閭閻之累，不可不嚴行禁止。嗣後民間買賣田房仍照舊例，自行立契，按則納稅，地方不得額外多取絲毫。將契紙契根之法，永行禁止。(東華錄雍正十三年)。

註三 同上卷二百四十五。

首報，照漏稅之例治罪」。(註三) 乾隆十四年，又減契尾二份爲一份，「前半幅照常細書業戶等姓名，買賣田房數目，價銀稅銀若干；後半幅於空白處豫鈐司印，將契價契銀數目，大字填寫鈐印之處，令業戶看明，當面騎字截開，前幅給業戶收執，後幅同季冊彙送藩司查覈。其從前州縣布政使司備查契尾，應行停止」。五十四年，更規定例禁，「民間置買田房，於立契之後，限一年內呈明納稅，儻有逾限不報者，照例究追，令直省各督撫刊刻告示，飭發所屬州縣，偏貼城鄉，使愚民咸知例禁，有所遵循」。此契尾格式及徵稅之沿革也。

契稅推行之始，卽有附加稅。雍正七年題准。(註二)

廣東省文武關鄉試所需各項經費，除照例動撥正項外，尙有不敷之數，向在各州縣業戶買產每兩例徵契稅銀三分之外，又徵一分充用，每年約徵銀二千五百餘兩。自雍正七年起，准爲科場經費。

註一 同上。

造入奏銷冊內，同正額一例報銷。

按大清會典事例，契稅年有定額。如康熙十六年，增江南、浙江、湖廣等省各

府契稅：蘇、松、常、鎮四府，大縣六百兩，小縣二百兩；安徽十府州，分別州縣大小，自五百兩至百兩不等；杭、嘉、湖、寧、紹、金、嚴七府，大縣三百兩，中縣二百兩，小縣百兩；湖北大縣百五十兩，中縣百兩，小縣五十兩，僻小州縣十兩；此外亦有不定額儘收儘解者（淮安徐州府屬及寶應、霍山等九州縣）。康熙十七年，又增山東等省田房稅契；二十年，增浙江省台、衢、溫、處四府契稅；二十一年，增江西省萍、龍、永、瀘、上、定六縣契稅。嘉慶十一年，定直隸省房地稅契銀三萬一千五百二十三兩三錢二分八釐。

降及清季，契稅漸趨紊亂。買契一項，有按九分徵收，或於正稅外另徵雜項者；典契一項，有按買契減半徵收，或照買契一律徵收者。宣統二年，度支部遂奏定酌加契稅試辦章程二十條，買契照湖北新章，收百分之九；典契照湖南新章，收

百分之六，此外絲毫不准多收；從前附收款目，以及加收火耗經費等項，均在此九分、六分內，分別撥還。但所定率稅過重，各省實行者，仍居少數。契稅之整頓，尙有待於民國也。

民國二年一月，頒布契稅條例，所訂稅率，仍沿前清賣九典六之舊例，此外另收契紙費，每張五角；先典後賣之賣契，仍得以原納典契稅額，劃抵賣契稅，但以承典人與買主，屬於一人爲限。其逾限不納稅者，除納定率之稅額外，並應處以納稅額十倍之罰金。匿報契價者，除另換契紙，改正契約，補繳短納稅額外，並處以短納稅額之二倍至十六倍之罰金（第七八條）（註一）。至於官署、地方、自治團體，及其他公益法人，爲不動產之買主或承典人，免納契稅。嗣又恐稅率過重，電令各省體察情形，於賣契百分之六以上，百分之二一以上，典契百分之四以下，百分之

註一 參閱二十三年全國財政會議河北省政府提案：「爲契稅條例規定罰額過重擬請修正減輕以恤民艱而維稅源案」。

一以上，自定稅率，報部核准施行。於是有賣六典三者（山東、山西、河南、福建、廣西、雲南、陝西、甘肅、奉天、洮南等七縣，有賣四典二者（直隸^{註一}、江西^{註二}、湖南、浙江、貴州、察哈爾），有賣六典四者（安徽、廣東），他如蘇省爲賣五典二，閩省於賣六典三外，另照稅價繳二十分之一爲附加稅，川省則典契稅率爲百分之三，賣契則依照各縣向例，參差不齊。至於湖北、奉天（洮南等七縣除外）、吉林、黑龍江、新疆五省及歸綏、熱河兩處，仍爲賣九典六。於是契稅稅率，更輕重不齊矣。

民國四年三月，財部復以契稅稅率，參差不一，擬定減輕稅率辦法大綱：

（一）契稅稅率，准按賣四典二徵收。（二）前清白契，均免補稅；民國白契，在三年六月以前，驗明註冊者，亦一律免稅。（三）應稅各契，准於驗契後，限二個月繳稅。

註一 賣契三分，另加學費一分；典契一分五釐，另加學費五釐。

註二 四年五月以前白契，應自同年六月一日起，六月以後成立之新契，應自成立之日起，分作四限，遞加契稅，以三個月爲限。其在初限納稅者，按賣四典二徵收；二限，賣典各加一分；三限，各加二分；四限，各加三分；以展在五年年底爲止。自六月一日起，如仍不投稅，即應照例處以十倍之罰金。

仍照現行稅率，將已繳驗契等費，在應納稅款內扣除；如逾限繳稅，即不准扣驗契等費。以上各條，當經通電各省照辦，然各省仍多因循，契稅仍不能齊一，以至於今。民國六年夏，財部以民三契稅條例變更甚多，當加以修訂，於是有修正草案，規定賣契稅率為契價百分之六，典契稅率為契價百分之三；但各省如因地方情勢必需加重增收時，似可變通作為附加名目，另收附加稅以資抵補，惟此項附加，至多不得過正稅三分之一（第三條）。此外民國十一年五月，司法部呈准頒行不動產登記條例，於是各省紛紛舉辦不動產登記費。但契稅與不動產登記，同為保障私權而設，今人民有不動產者，一方面既須向行政機關繳納契稅，他方面復須向司法機關繳不動產登記費，是一稅而兩徵，違反租稅原則。此一般主張廢止契稅及登記費，改辦登錄稅所由起也。（註二）

茲將北京政府時代契稅預算數列表如左，以備參考。

宣統四年 一五、一七四、〇七七元

民國二年 一二、二二三、一八四

民國三年 一六、二二三、四三五

民國五年 一五、三一五、〇三四

民國八年 一五、一七六、七二四

民國十四年 一四、七八七、六五一

至於實收數，則往往不及千萬，列之如左（註一）

年	契	稅	契	紙	價
民國六年	八二〇四、三三五元			七八〇、三三六元	
民國七年	八、九五二、四五〇			八八九、〇七二	
民國八年	九、八六五、六九七			九二六、八八三	
民國九年	一〇、三四六、七二四			一、一四三、七六九	

註一 同上九一—九三頁。

第二節 契稅之現情

國民政府成立以來，即本國民黨向來之主張，將田賦契稅劃歸地方收入。十七年召集全國經濟會議及財政會議，亦議決『劃分國家收入地方收入暫行標準案』，將契稅劃歸地方收入。同年十一月二十一日，各地收入標準重行修訂，契稅仍作為地方收入之一。於是契稅與田賦，遂並為地方財政之重要稅源矣。自十一年不動產登記條例公布後，司法官廳即著手不動產之登記，登記之戶，須納不動產登記費，一稅兩徵，殊不合租稅原理；且冊籍未清，不肖之徒偽造契據，假借司法官廳證明，因以成訟之事，亦時有發生。國民政府成立以來，擬從事土地根本之整理，於是司法官廳登記不動產一事，遂歸停辦。根據十九年六月三十日土地法，舉行土地登記，為地政機關之事，經契據專員之審查，『聲請為第一次土地所有權登記，按照申報價值繳納登記費千分之二；聲請為土地權利取

得設定移轉變更或消滅之登記，應依左列規定繳納登記費千分之一：

一 於有賣價時，依其賣價；無賣價時，依估定價值；

二 所有權以外之權利，依該權利價值（第一百三十三條）。

由是登記歸土地局，契稅亦有合併徵收之可能性矣。

近年來各省契稅收入，缺少真確之統計。二十一年夏，主計處雖分令各省

報告二十年度之收數，然邊遠各省，仍多報冊未齊。據賈士毅民國續財政史第

二編（九九頁），二十年度各省區契稅預算，合計為二千三百八十萬六千七百

九十五元，其報冊不齊者，則依據舊預算填入，故未得視為確數也。今據主計處

二十二年歲計年鑑，將二十一年度各省市契稅預算列左，以供參考：

山東	1,410,000
河南	2,000,000
安徽	400,000
河北	720,000
湖北	2,045,652
江西	172,000
南京市	264,432
上海市	754,200
北平市	329,600
青島市	25,600
威海衛	58,000
濟南	77,008
察哈爾	192,195
山西省	1,653,976
湖南省	382,000
江蘇	162,000
寧夏	24,120
江蘇	1,014,000
熱河	77,175
浙江	840,000
福建	802,800
貴州	581,315
甘肅	81,140
青海	14,797
總計	14,082,010

由二十一年度各省市普通預算及概算歲入觀之，地方收入，以田賦居第一位（七九、一三三、三四九）營業稅次之（三九、七三五、七五九），契稅又次之，此其大略也。

吾人關於契稅之建議，依現行之稅制觀之，人民欲取得土地房產所有權，須納三種租稅：一爲契稅，二爲土地登記費，三爲印花稅（第二類中有不動產典賣契據，一百元以上未滿五百元者，貼印花四分，依次累進，至五萬元以上，貼印花一元五角）。一稅三徵，殊違租稅原理。在歐西各國，關於土地所有權之轉移，亦不過徵稅二種，一爲土地所有權轉移稅（*Grundbesitzwechselsteuer*）二爲土地增值稅，後者在吾國土地法中，亦有類似規定。如德國一九二五年八月十日土地所有權取得稅法，僅徵百分之三，法國一九二五年七月十三日登錄稅法，則徵收百分之十二至十四·四，然無重徵情形也。吾國既有印花稅及土地登記費，契稅即應取消，與土地登記費合併，仿法國成規，改辦不動產登錄稅。後者

之範圍，應該較契稅稍廣，蓋契稅僅徵於賣契及典契，未能及於地上權、承租權、地役權、租借權也。如此方可免除三次重覆徵收，而收劃一整齊之效。

第二編 中國租稅制度之改革

第九章 所得稅問題

資料及參考書 關於所得稅之一般研究，可參考左列各書：

- (1) R. A. Seligman: *Income Tax. a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad.* N. Y., 1914. 本書對於各國所得稅歷史，敘述頗詳，所述理論，亦能簡明扼要；未並對於美國所得稅，提出“a practical programme”，作為附錄。
- (2) F. Meisel: *Britische und deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und ihre Technik*, 1925. 本書比較英德二國所得稅制度，討論甚詳；在其小範圍內，搜羅頗廣，系統亦完整。
- (3) Wm. Sanders (*Inspector of Taxes*): *The Practice and Law of Income Tax*

and Super Tax: London, 1923.

Reddish and Teverson (Accountants): Principles and Practice of Income Tax; Super Tax and Corporation Profits Tax. London 1924.

此二書關於英國所得稅制度及立法，敘述頗詳，尤以後舉之書，兼論及一九一八年及以後之財政立法，並附錄法律全文，可資參考。

(4) H. Teschemacher: Die Einkommensteuer und die Revolution in Preussen, 1912. 本書詳述普魯士所得稅之演進。

G. Strutz: Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. 8. 20, 1921 mit Nachtrag 1922. 本書述戰後德國聯邦所得稅法，並加以註解及意見。

一九二五年八月十日之聯邦所得稅法，及一九三〇年之緊急命令，見“Die gesamten Reichsteuergesetze mit ergänzenden Anhang”，Textausgabe von F. W. Koch. München 1930.

(15) Ch. I. Bullock: The Federal Income Tax of 1913.

T. S. Adams: Fundamental Problems of Federal Income Taxation.

F. S. Adams: The Wisconsin Income Tax.

以上三篇論美國聯邦及各邦之所得稅並載 Selected Readings in Public Finance ed. Ch.

I. Bullock. (Boston, 1924)

(9) E. Allix e. M. Teccrolé: L'impôt sur le revenu. Impôts cédulaires et impôt général. Traité théorique et pratique. Paris 1926. 此書敘述法國之所得稅理論及實際情形甚詳。

(7) 關於英美德法以外重要各國之所得稅立法及制度參閱 J. Popitz: Einkommensteuer im Hdwb. der Staatswissenschaften.

關於生活限度之規定及累進方法之技術問題可參考下列各書:

(1) R. A. Seligman: Progressive Taxation, in Theory and Practice. New York,

1508. 本書關於理論方面，及各國實際立法方面，敘述甚為詳盡。

(2) E. Günther: Existenzminimum und Steuernaximum, 1925. 本書對於生活最低限制，應如何計算，有何標準；生活最低限度定後，應如何累進，皆有詳盡之答案。

(3) A. Voigt: Mathematische Theorie des Tarifwesens. Jena, 1912. 本書以數學為出發點，論述各種所得稅及其他租稅之稅則或稅率。

(4) 朱悞：生活最低限度與累進稅問題，載武漢大學社會科學季刊第 卷第 號。

(5) 朱悞著：中國今日徵收所得稅問題，載東方雜誌第三十二卷第十一號。

關於資料方面因中國對於所得稅尚未正式實行，故中文資料無多，列舉如左：

(1) 民國三年一月十一日所得稅條例。

(2) 民國四年八月所得稅第一期施行細則。

(3) 民國十年一月六日財政部第一號部令附分別先後徵收稅目清單。

(4) 民國十六年八月財政部所得稅暫行條例意見書，條例二十八條，施行細則十七條。

(5) 民國十六年八月十八日中央黨部所得捐條例及所得捐徵收細則。(以上並見賈士毅民

國正續財政史，金國珍中國財政論，前二種並載中華民國六法全書。)

第一節 所得稅概論

所得稅在今日各國租稅系統中，已占主要地位。蓋所得稅之爲租稅，優點頗多，略分述之如左：

(一) 合乎租稅普遍原則 自負擔能力學說通行以來，租稅爲人民對於公共團體之一種犧牲，故積極方面，人人皆須納稅；消極方面，無人得以避免。所得稅在近代各種租稅中，最爲普及，舉凡經濟主體，凡有負擔能力者，皆須納稅。

(二) 合乎租稅公平原則 租稅既爲公民對於國家之一種義務，而負擔又務求其公平，故當按個人負擔能力之大小，以定其納稅之多寡。其無負擔能力

者，當定一生活最低限度 (existence minimum)，許其免稅。其有負擔能力者，則又宜各按其負擔能力之大小，而累進 (progressive) 徵收。能適應此種公平要求者，厥爲所得稅。

(11) 爲財政上收入最多之租稅 所得稅之目的物，卽爲收入 (income, Einkommen)。在今日之經濟組織中，國家之公經濟來源，全從各個人之收入而來。故國家之財政收入，並非原始的，往往經由第二手。而一切租稅，除真正財產稅 (real property tax) 外，最後亦無不徵收個人收入。所得稅不但以所得爲租稅之最後來源，且卽以之爲租稅之目的物及納稅標準。惟其能普遍徵收所得，故爲財政上收入最多之租稅。雖有時稅率不免較重，然惟其直接從個人之收入徵收，故可按個人之經濟負擔能力，而公平分配負擔。

(四) 爲均貧富之重要手段 今日之經濟組織，貧富不均，無庸諱言。故有租稅政策，社會政策，以改良之。其中最重要之方法，厥爲運用所得稅。所得稅

於社會普通分配制度而外，又可爲第二次之分配，富者多取，貧者免稅，而漸進於貧富均等之社會。

此外更須加以注意者，所得稅之出發點，爲主體而非客體；其徵收之對象，爲人（person）而非爲物。蓋在個人主義之經濟組織中，個人不但自由支配其勞力，且自由支配各種財貨，故租稅之對象，自以經濟主體之「人」爲宜。因如此，方可知個人之全部經濟收入，而得知其經濟負擔能力。故德所得稅立法，首先即規定「所得稅按本法之規定，由自然人之收入中徵收之。」英國之所得稅，雖較德國所得稅偏重於物的方面，然今日亦以「人」爲最後之目標。蓋惟其以「人」爲主，個人所得始成單位，所得稅始能注重個人經濟情形——生活最低限度，累進徵收，及家庭情形等——而合乎租稅公平原則。故各國租稅制度演進，由物的稅（Realssteuer）——一稱客體稅（Objektsteuer）——而進於人的稅（Personalsteuer）——一稱主體稅（Subjektsteuer）——時，莫不以所得稅爲

最主要之租稅。

第二節 生活最低限度及累進徵收方法

自所得稅推行，以經濟負擔能力，為納稅標準，於是方面規定生活最低限度，他方面採取累進徵收方法。惟實際方面，運用時頗多爭執，而爭執中心，厥為下列二問題：

(一) 生活最低限度，應以何者為標準而規定？

(二) 累進稅率，應依何種級數而推進？

此二問題，常成各政黨間爭議之源；即在學理方面，亦迄無解決方案，而提出所謂『客觀標準』者。又因近世以來，國用日增，人民負擔日重，故租稅之如何公平分配，更成嚴重的問題。中國今日尚未實行所得稅，故目前尚不發生生活最低限度及累進稅問題；惟將來欲求改良租稅系統，則必採用所得稅；而生活最低限

度之設定，累進稅率之引用，尤爲行所得稅後急待解決之問題。故本節特標而出之，一方面作學理上之探討，他方面亦處處着眼於實際問題，而爲中國異日實行所得稅時之參考焉。

(一) 生活最低限度

『生活最低限度』英文作 “The minimum of subsistence”，德文作 “Existenzminimum”，法文作 “Necessaire Physique”。其意義爲『所得稅原則』，既以個人之負擔能力爲徵稅標準，則凡所得僅能敷生活上之必要用度——即生理上之生活最低限度 (das physiologische Existenzminimum) 時，自當免稅。』茲分下列各部，論列如左：

(1) 生活最低限度學理上的研究

(a) 生活最低限度學說之起源

生活最低限度學說之創始，一般溯源於邊沁氏 (Jeremy Bentham)。邊沁氏

爲功利主義學派之祖，贊成租稅之交易學說 (give and take theory)，主張比例徵收制。邊氏以爲徵稅於生活必要之費用，不特不合於學理，亦難行之於實際。其說如下：

個人因貧乏不能納稅，強之納稅，必引起不良之結果。蓋不特徵收不易，且個人因此所遭之窮困亦將不堪設想。職此之故，人頭稅爲不良之租稅，蓋人人皆有首，初不能因此證明人人皆有納稅能力也。

氏所以反對徵稅於生活必要費用者，因徵收結果，必引起生理上之困乏，疾疫，甚至於死亡。所有此種苛稅，氏稱之爲『剝蝕稅』 (misceated tax)，因其剝奪貧者，而優待富者也。(註一)

實則在邊氏前數十年，法人福盤呂氏 (Forbonnais)，早已主張是說。氏謂：

註一 Bentham: Principles of the Civil Code, chap. XV.

租稅目的，在保護財產；但若併生存亦不能保，則財產實等於零。故每一家庭之必要生活費，實爲一切收入享有免稅特權之部分。只有過此最低限度以上之剩餘，方可徵稅以爲維持政府之用。(註一)

當法國大革命前後，盧梭及其他作家，亦主張免徵生活最低限度。至於英國，則斯特阿氏 (James Steuart) 爲首先主張此原則者。氏謂：

按照平等與正義，一切徵稅，應平均比例徵收，各按其多餘之數目而定。除在每人生活必要費用以上之收入外，不得徵稅。

所謂『生理上的必要』(physical necessaries) 爲氏得意之名詞，常反覆見於其著作之中。(註二)

註一 見 Forbonnais: *Principes Economiques* 1758. § 5. 載 Guillaumin 譯註 N. Melanges d'Economie Politique 1847, p. 204.

註二 見 Steuart: *Political Economy*, 1767. Book V. chapt. xii. 譯註 N. Works. Vol. IV, pp. 278, 314, 317, ……。

一七六八年吳瓦得 (Dean Woodward) 主張同樣學說，其詞義更爲明顯：

在我人徵收貧窮者之收入之前，應減去其自己及其家人絕對必需之生活費。無論何人，凡屬其自己生活上所必需者，不負何種義務，以交於他人。無論何人對此，皆有完全的權利，而貧窮者之要求免稅理由，亦建築於其上。(註一)

在英國初次實行所得稅之有名論辨中，阿京蘭 (Lord Auckland) 主張免徵生活最低限度，定爲六十鎊。(註二)

德國初期財政學家，如著名之 Sonnenfels，亦有同樣學說。氏雖屬於比例徵稅學說一派，但亦主張免徵生活最低限度，稱之爲「人類社會之神聖部分」

註一 見 Richard Woodward: An Argument in Support of the Right of the Poor in the Kingdom of Ireland to a National Provision Dublin, 1768, p. 50.

註二 見 The Substance of a Speech made by Lord Auckland in the House of Peers on the Bill for Granting certain Duties upon Income, 1769, p. 25.

(Der geheiligte Anteil der Menschheit)。氏更進一步主張，謂生活最低限度，當按照生活程度，爲可以變易之數；蓋一般而論，並無絕對固定之生活最低限度也。此種租稅制度，根據於『身分相應之生活程度』(Standes maessiger Unterhalt) 氏稱之爲『純收入之徵稅』(Besteuerung des reinen Einkommens)。(註一)

由此觀之，可見生活最低限度應免徵稅之學說，由來已久，固非起源於邊沁氏也。

(b) 生活最低限度學說之派別

自後生活最低限度之觀念，分爲三派：

德國『純收入學說』(Freieinkommensstheorie) 一派，主張個人與其家庭之必要生活費，皆當免稅。此派代表者，爲 Behr, Jakob, Lotz 及 Fulda 等。

註一 見 Sonnenfels: Grundsätze der Polizei, Handlung und Finanz 1785, iii, § 94 可參照第 1787, p. p. 192-194; 及 § 102, iii, p. p. 214-216.

試舉 *Endla* 之說爲例：氏主張用比例徵稅法，徵收於純收入。所謂純收入，氏定義爲『在維持生活必要的，自己的及家庭費用以外之剩餘，及保持其原來資本費用以外之剩餘』（註一）

第二派觀念，以 *Biersack* 爲代表。氏雖亦屬於純收入學派，但其對於生活必要費用之觀念，則稍有不同。氏限制所謂必要費用，以個人所絕對需要者爲限，其家庭或其附屬人之費用不在此內。（註二）

第三派觀念，更滲入生活程度觀念，以爲生活最低限度，多少含有除生活必要以外之享樂成分；易言之，即更含有文化的（*Kulturell*）成分，而爲依照身分階級可變之數。依此派觀念，生活最低限度非絕對的，乃爲相對的。此說較以前一派，自爲進步，但因此更難確定其標準。此派代表，如以上所述之 *Sonnenfels*，

註一 *Endla: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1827, § 140, p. 161.*

註二 見 *Biersack: Ueber Besteuerung, 1856, p. 40.*

卽爲顯例。

近代租稅原則已由利益學說 (benefit theory) 或保險學說 (insurance theory; Assekuranz Theorie) 進至能力學說 (faculty theory)。易言之，卽由交易的或保險金式的租稅學說，進至以個人負擔能力爲標準之租稅學說。故生活最低限度之學理，亦從能力學說出發。人民納稅以負擔力爲準，故若人民所入僅敷必要生活費，此外再無力負擔時，自當免稅。惟生活最低限度應如何規定？以個人必要生存爲限？或並及家庭？以絕對必要生活費爲限？或並及享樂的文化的分子？則仍爲未解決之問題。

(c) 主張生活最低限度免稅的一般理由

茲再將現代所主張生活最低限度免稅之一般理由，簡單列舉如下：(註一)

註一 參見 Handwörterbuch der Staatswissenschaften, III. Band, 4. Auflage, "Existenzminimum und seine Steuerfreiheit," pp. 191-198, Jena 1926.

(1) 租稅義務，在實際方面，有相當之限制。按國家之生存條件，固較屬於國家之個人生存條件爲重要，故國家在財政危急之秋，可要求無限制之財產捐助，甚或可要求個人犧牲生命。但國家對於個人，亦負有義務，國家不得誅求無辜，使個人生存發生危險。否則國家無異否認自己。故國家徵稅之權，只在個人收入得以維持生活，康健與工作能力外，尙有餘力時，方始能成立。蓋生活既能維持，復有餘力以享受不必要之享樂時，始有納稅能力可言。故生活最低限度之標準，並非爲與身分相應之生活需要，而爲無條件必要之生活需要。

(2) 在現代文明國家中，生活最低限度若不免稅，在財政上並非有利。蓋救濟貧困之費用，亦必相應增加。

(3) 生活最低限度得以免稅，只能行於直接稅方面。至在間接稅，生活最低限度免稅之原則，往往自動支配，因若無購買力時，即無間接稅發生故也。惟在生活必要品方面，因加稅結果，消費往往受其影響，雖有害於健康，然不得不減

縮。於是生計困而子女多之家庭，其間接稅負擔，視富有之階級，遂更感壓迫。故生活最低限度之應免稅，亦因此得一重要理由：生活最低限度免稅後，可以相互作用，使此種不平等之負擔，得此補償而趨於平。

(4) 此外在徵收手續及經驗上，生活最低限度之宜免稅，更有重要理由：蓋徵稅於微小之收入，則編製與徵收時，往往糜費時間勞力與金錢，結果徵收費反超過稅收，所得不償所失。因納稅者衆多，手續過於週折，而稅額甚微；且強制徵收結果，必引起困難，或致引起人民之憤怒。

(d) 反對生活最低限度免稅之一般理由

在反對方面，亦有各種理由，否定生活最低限度。代表之學者，如羅特克 (Rotheck) 解乃斯脫 (Gnaist) 納塞 (Nasse) 孔氏 (Cohn) 及赫爾特 (Held) 皆在原則上反對上述意見，其理由如下：

(1) 孔氏謂：由近代國家觀念出發，以爲個人可以維持必要生活後，國家方

可徵稅者，實不免錯誤。國家亦自有其必要，亦屬於個人必要生活之一部，故國家之支出，亦爲必要生活費之一。此種極端玄理的國家觀，在實際上但不能通行。

(2) 孔氏更以爲生活最低限度免稅，實際上不能實行：

……因爲生活最低限度，不是一種物理上的，而是一種道德上的數量，其發展時已有歷史上的背景；而別一方面，各邦支出在聯邦政府總支出中，佔如何地位，又只能由慣例的因子決定，按時問，民族，國家，憲法而有不同……

但此種歷史上的背景，因時代，因民族，因國家憲法而變更之環境，立法家固可隨機應變，製定因時制宜之稅法。立法家製定其他法律——如刑法時，亦往往如此。

(3) 第三理由，專對生活最低限度之擴大而發，即家庭中人口愈多，愈得減少租稅是。反對者謂：即使要求人口增加，國家並無理由，在租稅政策上明白肯

定表示。但如承認生活最低限度，便不得專限於個人，對於家庭中人口，自亦須加以考慮。至於增加人口，在此全然爲枝節問題；免稅之於家庭人口增多，未必卽爲最後決定之主因。

(4)最後之理由，係從下列觀點出發。大多數平民之勢力，在近代國家內已逐漸增長。若再使此大多數平民，享有免稅權，勢必致濫用權力，提高生活最低限度。此與政治倫理一切原則，全然違反。此種理由，較有勢力。但吾人須注意者，間接稅無人得以避免；且當兵義務，又往往適爲免稅者所負擔。再者學者之間，已有種種方案，使生活最低限度，可以視國用如何而規定，不致使富有階級，獨蒙其不利。(註一)

以上爲生活最低限度學說上之淵源，派別，主張者之一般理由，及反對者之

註一 參閱 Ernst Günther: Existenzminimum und Steuernaximum. 及拙著生活最低限度與累進稅問題。

一般理由。今日生活最低免稅，已成一般公認之原則，無可疑義。茲再在實際政治上，作一比較的研究。述之如左：

(2) 生活最低限度實際上之研究

(a) 歷史上的演進

生活最低限度得以免稅，在租稅立法中，多少加以承認。在上古時，已不少其例。中古時亦往往有之，例如在意大利之給內瓦(Genua)與威尼斯(Venice)；(註二)即在可蘭經中，亦有相似之規定。至於近代，其原則遂更為確立。

生活最低限度免稅，最宜行於以個人負擔力為準之租稅，而尤以所得稅最為適宜。所得稅逐漸推行，生活最低限度亦隨之推廣。

一七九八年，英國彼得(Pitt)氏所得稅法，已規定生活最低限度：出收入

註一 見 *Uveking: Gewässer Finanzwesen vom 12-14. Jahrh., Freiburg 1898, p. 122.*

在六十磅以下者，皆得免稅。

一八四〇年四月六日，瑞士有名之巴塞勒（Baseler）所得稅法，規定獨身婦女，寡婦與孤兒，其收入不過五百法郎者，得以免稅。其他僱員，手工業人，按日得資工人，與普通工廠工人，以其工資為準，亦得享此免稅規定。（註一）

德國所得稅法，在一八四八年革命時代，亦有關於生活最低限度之規定。

例如一八四八年六月四日巴威略稅法，規定未結婚之人，每年收入不過二百五十弗洛林（Florin）者；子女三人以下之家庭，收入不過四百弗洛林者；子女三人以上（皆未能獨立）之家庭，收入在五百弗洛林以下者，皆得免稅。在當時收入及貨幣購買力觀之，此種生活最低限度，實已甚高。結果有若干鄉間村市，竟因此完全免稅，於是不得不求限制。（註二） 一八四八年七月二十八日巴敦所

註一 見 G. Schanz: Steuern der Schweiz, II, p. 38.

註二 見 G. Schanz: Das bayerische Ertragsteuersystem und seine Entwicklung, Farch. 17, (1900), p. 585.

得稅法較爲審慎，規定獨身之人，收入不過二百弗洛林；有家庭之人，收入不過三百弗洛林者，皆得免稅。

(b) 德國

德國聯邦政府，在戰後徵收所得稅。一九二〇年三月二十九日聯邦所得稅法，用他種方法規定：凡納稅者，皆可從其收入中減去一千五百馬克，此一千五百馬克，卽爲一般之生活最低限度。此外某人收入須負擔家計者，可增多五百馬克。家庭中每增一人（年齡不過十六歲者）其收入在一萬馬克以下者，得再增七百馬克。

德國所得稅法，經過馬克跌價時代，變更靡常。一九二五年四月二十三日之所得稅法案，規定納稅者之收入，及屬於其家庭者共同計算之收入，每年不過九百馬克者，得以免稅。收入至九百馬克或超過此數目以上者，則六百馬克作爲生活最低限度，得以免稅。但收入增至一萬二千馬克者，則無此免稅辦法。

德國今日所得稅法，原則上仍根據一九二五年八月十日之新所得稅法，此法經一九二六年二月二十六日之統一工費稅法律及同年三月三十一日租稅減輕法律之更改，復經白呂寧（Brining）時代種種緊急命令之修改。該法規定每年收入在一千三百馬克以下者，得以免稅。有妻及子女一人者，得各再增一百馬克。第二子女增一百八十馬克，第三子女增三百六十馬克，第四子女增五百四十馬克，以後每增一子女，增加七百二十馬克。但子女過十八歲以上，自己已有工費收入者，不在此限。（註一）

（c）英國

在英國，比爾（Peel）於一八四二年重行所得稅，其規定之生活最低限度頗高，爲一百五十鎊。此後之變更，列如下表：

註一 見 Einkommensteuergesetz vom 10. August 1926, § 50.

一八四二——一八五三 一五〇鎊

一八五四——一八七六 一〇〇鎊

一八七七——一八九四 一五〇鎊

一八九五——一九一四 一六〇鎊

當歐戰之時（一九一五——一六）生活最低限度下降至一三〇鎊。從一九二〇至二一年後，爲一三五鎊；但收入若純係工作所得，則爲一五〇鎊。已結婚者，增至二二五鎊；純係工作收入者，至二五〇鎊。其收入豐富者，不減去生活最低限度。

(d) 法國

法國今日生活最低限度，爲七千法郎。過此數目以上，則以六千法郎爲生活最低限度。已結婚者，增至一萬法郎；每多一子女，增三千法郎。在一萬法郎以下，七千法郎以上之收入，享有減稅辦法，茲從略。

(e) 美國

據一九二四年六月二日所得稅法，未婚者，一千美金免稅；結婚夫婦合計，二千五百美金免稅。在十八歲以下，或因精神上或身體上不健全，不能自立，屬於上述納稅人撫養者，每人增至四百美金。

試比較上述各國生活最低限度免稅情形，則德國所規定之生活最低限度，較為最低。美國與英國所規定，則可謂已出於嚴格生活最低限度以上，近於所謂『文化的最低限度』(Kulturminimum) 矣。

茲再列表如左，以比較英美德法對於單獨納稅人之生活最低限度：

美	一〇〇〇美金——四二〇〇馬克
英	一般所得 一三五鎊 —— 二七〇〇馬克
	純粹工資 一五〇鎊 —— 三〇〇〇馬克
法	七〇〇〇法郎 —— 一五四〇馬克

德

一三〇〇馬克——一三〇〇馬克

由上，可見生活最低限度規定之困難。加以金錢之購買力，因時因地而異；間接稅之負擔，在各國有重有輕，影響於生活程度，而國家財用，亦有緩有急。有此種種關係，故生活最低限度之規定，實為一極困難之問題。在地大人衆經濟情形複雜之中國，解決此問題尤為不易。

(二) 累進方法上之研究

關於累進方法，著者嘗有生活最低限度與累進稅問題（載武漢大學社會科學季刊）一文，茲不擬詳細討論。惟自有累進稅則以來，累進方法之進步，擬簡單述說如左：

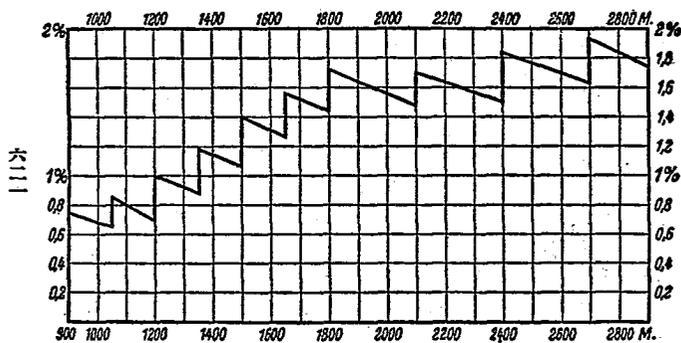
(1) 『之』字形曲線 所得稅演進初期，即階級所得稅時，累進方法尚未發達，不以稅率累進，而依絕對數累進。例如一切所得，在九百元與一千零五十元之間者，納稅六元；一切所得，在九千五百元與一萬零五百元之間者，納稅三百

1000—1100 元	1%
1100—1200 元	1.1%
1200—1300 元	1.2%
1300—1400 元	1.3%
1400—1500 元	1.4%
10000—11000 元	5%
11000—12000 元	5.1%
12000—13000 元	5.2%

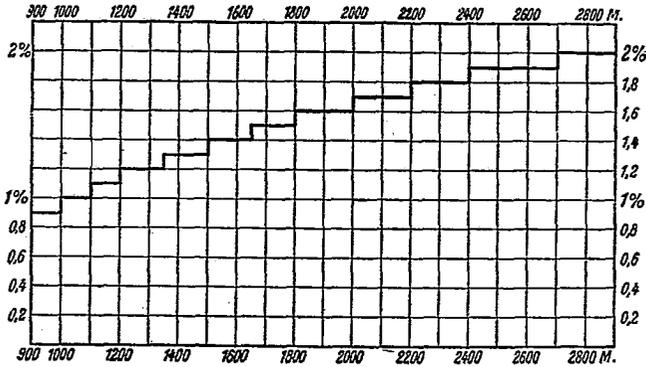
以次類推

元。依此累進而所得之曲線，爲『之』字形曲線。其結果在一級之內，所得少者納稅反重，所得多者納稅反輕，其爲不公平，蓋不待言。

(2) 梯階形曲線 (Stufen tarif) 累進方法進步，不以絕對數累進，而依稅率（百分率）累進，即爲梯階形曲線。試立稅則，繪圖如左：



之 字 形 曲 線



梯 階 形 曲 線

此種稅級，已較為進步，一級之內，稅率負擔相等，『之』字之曲線，已經消失。但此種累進方法，仍未盡善，往往因一元之差，而租稅負擔則增加甚重。例如八千元付百分之三，為二百四十元；八千零一元付百分之四，為三百二十元，所得所差不過一元，而租稅則加重甚鉅。稅級愈大，此種缺點愈顯。

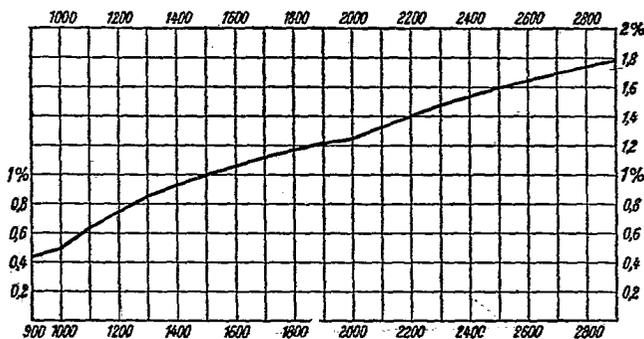
(c) 分級徵收之曲線 (Durchgestaffelter Tarif)

於是有分級徵收之方法，以補救上法之缺陷。分級徵收之理論，至為簡單：所得大小所以不同者，並非所得本身根本不同；其所以不同，只在大所得超過

小所得之部分。蓋所得之基本部分（例如起初之一千元）其需要之切迫性相同，人人皆須有生活必需之支出，至於第二第三部分，則需要之切迫性遞減，而負擔能力遞增。故累進稅率，亦宜分級施行，舉例如左：

500 元以下	免稅
所得增加，500—1000 部分	1%
所得增加，1000—2000 部分	2%
所得增加，2000—4000 部分	3%
所得增加，4000—8000 部分	4%

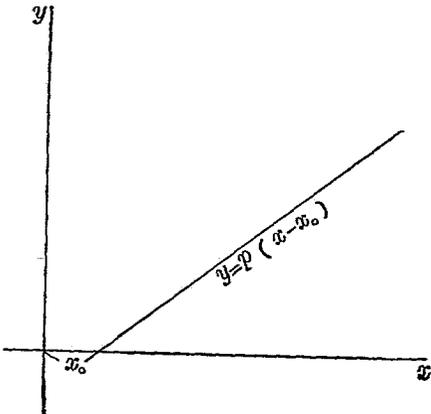
此種稅率，累進較為緩和，梯形曲線，已化爲若干弧形曲線，互相聯繫。惟仍不能免去中



分級徵收之曲線

間之屈折，大所得之稅率累進程度，有時仍小於較小之所得。是無他，所得仍分爲若干級故也。（此種累進方法，今日德國聯邦所得稅行之，爲目前最進步之累進稅則）。

(4) 對數曲線 (Der logarithmische Tarif) 此種對數曲線，係余在一九三二年所提出，嘗與德國財政學家，如 Herkner 及 Karl Bräuer 往返討論，頗蒙贊許。其累進方法，至爲簡單。吾人所要求者，爲一繼續不斷一貫前進上升之線，則直線形之稅則 (Lineararif) (即 $y = p(x - x_0)$, $p =$ 稅率, $x =$ 所得, $x_0 =$ 生活最低限度) 似爲最宜。惟直線上升，而至無窮大，即稅率



累進，亦可至無窮大。惟累進原理，在均貧富，並非併所得本身而沒收之。故直線形稅則，事實上不能實行。故當另求一種曲線，一方面徐徐不斷上進，他方面愈高而累進之程度愈減，即不致發生沒收情形。能達到此種目的者，厥為拋物線，即對數曲線。其公式如左：

$x =$ 所得， $x_0 =$ 生活最低限度

$$\text{稅率}(Q) = 10\% \frac{x}{x_0}$$

$$x = x_0, \quad Q = 0$$

$$x = 10x_0, \quad Q = 1$$

$$x = 100x_0, \quad Q = 2$$

此種累進，自不免太緩，故當以常數乘之。以德國一九二五年八月十日之所得稅則為例，生活最低限度為一千二百馬克，而一萬三千馬克之所得稅為一二六二·五馬克，約當百分之十。易言之，即所得增加十倍，稅率累進至百分之十。

於是得常數爲十，公式如左：

$$Q = 10 \times \log \frac{x}{x_0} = 10 \times \log \frac{x}{1300}$$

$$x = 1300, \quad Q = 0 \qquad x = 10400, \quad Q = 9.0309$$

$$x = 2600, \quad Q = 3.0108 \qquad x = 11700, \quad Q = 9.5424$$

$$x = 3900, \quad Q = 4.7712 \qquad x = 13000, \quad Q = 10$$

$$x = 5200, \quad Q = 6.0206 \qquad x = 26000, \quad Q = 13.0108$$

$$x = 6500, \quad Q = 6.9897 \qquad x = 39000, \quad Q = 14.7712$$

$$x = 7800, \quad Q = 7.7815 \qquad x = 52000, \quad Q = 16.0206$$

$$x = 9100, \quad Q = 8.4510$$

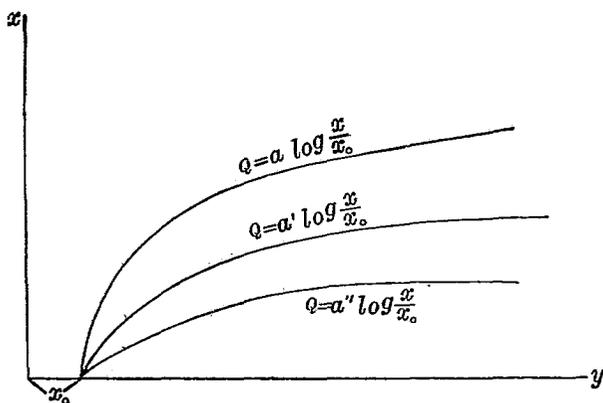
依次類推

$$x = 130000, \quad Q = 20$$

此種拋物形曲線，雖亦可爲無窮大，然須所得至無窮大之時，方可發生，在實際上，決不致實現者也。此常數可大可小，即累進可急可緩，是在租稅政策之如何運

用矣。試繪圖說明如左：

此種曲線對於累進分配，至爲公平，不但無「之」字形、梯階形曲線之忽起忽落，即分級徵收曲線之屈折，亦已完全消滅。此不特在外觀形式之整齊，亦且在內部理論之嚴密也。（以所得大於生活最低限度若干倍，而定累進。）惟實行之初，當費一筆計算費，此其缺點耳。吾國一切落後，異日行所得稅時，曷不迎頭趕上，先實行對數累進法，爲所得稅史上放一異彩乎？



對數曲線

第三節 所得稅與中國

(一) 各國實行所得稅之條件及由收益稅系統過渡至所得稅之辦法

由上各章所論，可知中國今日之國家稅，以消費稅爲主稅，除一二財產轉移稅（印花稅，交易所稅）外，皆屬於消費稅系統（*Umsatzsteuer*）。而各省之地方稅，則猶以收益稅爲主，（田賦，營業稅，房捐等）尙屬於農業稅系統（*Agarsteuer*）。但各國租稅系統之發展，無論理論或實際方面，莫不以主體稅系統（*Personalsteuer*）代客體稅（*Realsteuer*）而尤以所得稅爲一般公認之良稅。蓋近代國家觀念，以有機體觀爲主，由此觀點出發，租稅爲一種經濟負擔，爲納稅義務人之一種犧牲。而公共團體對於個人所予之利益，又不能以具體之數額表示，因此納稅義務決不能按個人所受公共團體之利益程

度，而分爲數級。（如等值學說或保險學說所主張者。）故納稅之標準，亦只能以納稅人之經濟負擔能力爲主；易言之，即租稅負擔與納稅人之經濟負擔能力相等，或各人之租稅負擔犧牲感覺相等時，方爲公平。但個人之經濟負擔能力，最好以個人之收入表示之，故所得稅實爲最合宜之租稅。即在實際方面，亦有種種原因，（例如經濟生活之急速發展，所得之懸距，企業領袖個人對於企業成功勢力之增加；新企業形式之成立；舊日估計所得方法之缺點；新社會政策思潮之發達等）使各國先後放棄收益稅系統（Einkommenssystem 即農業稅系統），而皆採取所得稅。所得稅在理論上及實際上之優點，既不成問題，故吾人所當研究者，即爲中國是否亦宜即刻採取所得稅，而由農業稅系統進於主體稅系統。

請先分析中國目前之農業稅系統。中國自古以來，即有一農業稅或收益稅系統，其中心即爲田賦。但如 *Karl Bräuer* 所論，收益稅系統在租稅演進之

歷史中不過爲一過渡階段，爲向一般所得稅及財產稅演進中之過渡現象。^(註)在此演進過程中，惟有純粹之收益稅（客體稅）及徵收全體所得之所得稅（主體稅）爲二極端，形成演進之起點與終點。中國今日在純粹之收益稅外，更有進步之收益稅（營業稅）已漸近於主體稅。故須更進一步研究，中國今日是否已具有歐洲各國實行所得稅之條件。此問題可分兩方面研究：（一）是目前環境已經成熟，即刻實行所得稅？（二）是否宜先將現有之收益稅，或至少將其大部分改爲局部的所得稅（partielle Einkommensteuern）——即戰前南德諸邦所行之『收益的所得稅』（Ertrags-Einkommensteuer）——而漸進於所得稅系統？

欲回答第一問題，須先考查各國行所得稅之原因與動機。試一考所得稅

註] Handbuch der Finanzwissenschaft Bd. II, p. 6. Brühner: "Ertragssteuern."

之歷史，則知所得稅之發生，實有種種條件：第一須先有資本主義的經濟組織，爲其前提；第二須有強有力的嚴密的官廳組織；第三須不違反租稅普遍之原則。故自上古以至十八世紀之末，無所謂所得稅，而祇有人丁稅與階級稅。最初之財產稅，以特定之財產（例如土地、房產、貴金屬等易於徵收之財產）爲對象，實爲最古之主體稅；由此始產生所得稅觀念，卽除顯而易見之財產外，亦須徵收其負擔能力，卽流動財產及其勞力之收益，方爲合理。

故所得稅發展之第一線，實由流動資本而來。欲徵收此流動資本之收益，在中古時認爲不能實行，惟有投資固定以後，方可徵收。自公債發達，股份公司成立，資本收益稅始有對象，於是各國紛紛徵收資本收益稅，而逐漸演進爲局部所得稅。（例如戰前南德諸邦及十九世紀法國之收益的所得稅。）

所得稅發展之第二線，則經由勞力收益。古代各國在財產稅以外，多有入丁稅（Kopfstener），以徵收勞力收益。其成丁固定之稅率，直至十八世紀之末，

皆可視為徵收平均之勞力收益。法國大革命時代之人丁稅（人丁稅率等於平均工作三日之收入）一八一一年普魯士之人丁稅及美國諸邦之 Poll Tax，皆其顯例。

人丁稅逐漸進步，更將稅率分為數級，以徵收不同之負擔能力，於是發生分級之人丁稅（Klassifizierte Kopfsteuer）或階級稅（Klassensteuer）。所謂階級，即指負擔能力之一階段。此種階級稅，以平均之富裕程度，分為各級稅率，實直接為所得稅之先驅。只須將假定之所得，代以實際調查之所得；固定之人丁稅率，代以實際調查勞力所得應徵之稅率，即已變為所得稅。而所得之可以確定調查，自為其前提。惟所得之最易確定者，莫如官吏之薪俸，故勞力所得稅之徵收，亦往往從官吏開始。及所得稅之徵收，亦推廣至他種勞力所得，於是成立一局部所得稅，而為一般所得稅之前身。（例如德國 Mecklenburg 之一九〇三年及一九一五年之 Kontributionsedikt，在奧國亦然。）

由此觀之，所得稅之發展，有三線索可尋：第一爲資本收益稅，初爲財產稅及其他客體稅之補充，而漸進於所得稅。第二爲勞力收益稅，卽工賞稅。第三則直接經由階級稅，而演進爲所得稅。

試以此所得稅歷史上之演進，觀察目前中國之情形，是否宜於卽行所得稅。所得稅之第一前提，卽須有成熟之資本主義經濟組織，中國尙未具備。近數十年來，中國固已有若干工商業之大都市（上海、漢口、廣州、天津等）占有世界經濟的地位，此外更有三百餘萬之機器工業工人，而人口集中都市之現象，——雖與歐洲工業國原因不同，——亦逐漸發生。然全國人口百分之八十，仍爲農民，且偏僻省分，經濟情形尙甚爲落後。以中國幅圓之廣，地方經濟情形之殊，卽欲行所得稅，亦自當將全國按經濟發達階段分爲數區，相機漸行試辦。若在某區中經濟情形已經成熟，已有資本主義之經濟發展，收入懸距，人人皆有所得，則不妨先試行所得稅。（例如江蘇之蘇常，太南京鎮江，浙江之杭嘉湖，河北之平津

唐山一帶，山東之青島，以及廣州及漢口市，可先實行徵收。）

更進一步言之，歐美各國行所得稅其他之前提，在中國亦尙未具備。近三十年來，雖頻頻發行公債，並建立股份公司，但資本收益稅，尙付闕如。即按平均收入之人丁稅，亦不存在。

中國舊日之人丁稅，蓋由於「役」之觀念，所爲「田有租，丁有役」是也。唐初定租庸調法，所謂「庸」，卽用人之力，歲二十日，閏加五日；不役者日爲絹三尺。有事而加役二十五日者免調，加役三十日者租調皆免，通正役不過五十日。其可以役代租調，或以絹代役，已開後世以金錢代役之先河。及兩稅法行，租庸調悉省；宋始分民田之賦與丁口之賦，百姓歲輸身丁錢米，以爲丁賦。明初定賦役之制，丁有役，田有租，民始生至十六日未成丁，十六以上曰成丁，成丁而役，六十而免。由此觀之，中國人丁稅之觀念，實由於人民有力役之義務而起，非如法國大革命時之人丁稅以徵收平均勞力收入爲原則也。

及明嘉靖時，行綱銀一串鈴法，爲一條鞭之先聲。綱銀者，舉民間應役歲費，丁四糧六總徵之，易

知而不繁，若網之有綱也。於是丁與地始發生密切之關係。至萬曆九年，乃實行一條鞭之制，其法：總括一州縣之賦役，量地計丁，同輸於官。一歲之役，官爲僉募，力差則計其工食之費，量爲增減；銀差則計其交納之費，加以贈耗。總之無論役爲力差或銀差，皆以金錢折合，與賦同輸於官。或以爲丁隨地起，始於康熙末年，實則一條鞭法，已開歸併地丁之端矣。

及康熙五十五年，廣東實行攤丁入地，奏准施行；同時四川除威州等十一州縣外，亦以糧載丁。（註一）至雍正元年（一七二三）九月戶部及九卿議復，准直隸巡撫李維鈞請，將丁銀攤入田糧內，於雍正二年爲始，造冊徵收。於是「無地窮民，免輸納丁銀之苦；有地窮民，無加納丁銀之累。」（註二）雍正二年九月，又命山西丁銀攤入田賦徵收。（註三）嗣後此例推行各省，而雍正二年直隸攤丁入地，實爲重要關鍵。於是地丁二稅，合而爲一；無地之丁，不再輸丁銀。人

註一 王慶雲石渠餘錄卷三丁隨地起，亦見大清會典事例卷一百五十七。

註二 東華錄雍正元年九月。

註三 全上雍正二年九月。

丁稅之名存而實亡矣。

由此觀之，中國除土地稅與營業稅而外，別無直接稅。資本之收益，既無直接負擔，而勞力之收益——除今日中央黨部所徵收之公務人員『所得捐』外——亦不納稅，更無論按負擔能力而累進徵稅矣。

由此吾人可得一結論：中國今日尙不宜即行所得稅。民國十年試行所得稅之失敗，即可爲明證。甘末爾設計委員會之稅收政策意見書，所見與此略同。

(二) 吾國過去試行所得稅之失敗

滿清末年，因財政困難已有實行所得稅之提議。(註一) 民國三年一月十一日，始頒布所得稅

條例，凡二十七條。但遲至民國十年一月一日，始開始實行。該條例第三條，規定稅率如左：

第一種

一 法人之所得

二 除國債外公債及社債之利息

1½% 2%

第二種 不屬於第一種之各種所得

五百元以下者

免稅

超過五百元至二千元者

自五百一元起以上之額

$\frac{1}{2}\%$

超過二千元至三千元者

自二千一元起以上之額

1%

超過三千元至五千元者

自三千一元起以上之額

$1\frac{1}{2}\%$

超過五千元至一萬元者

自五千一元起以上之額

2%

超過二萬元至二萬元者

自一萬一元起以上之額

$2\frac{1}{2}\%$

超過一萬元至三萬元者

自二萬一元起以上之額

超過三萬元至五萬元者

自三萬一元起以上之額

超過五萬元至十萬元者

自五萬一元起以上之額

超過十萬元至二十萬元者

自十萬一元起以上之額

超過二十萬元未滿六十萬者

自二十萬一元起以上之額

自五十萬元起,每增加至十萬元,遞增

此種稅率,係分級徵收制。(Einkommensteuern)

3%

3½%

4%

4½%

5%

½%

例如五十萬元之所得,應用各級稅率所納之稅

爲二萬二千八百九十七元五角，約當百分之四·六。

該條例第五條又規定免納所得稅事項，下列六種所得，皆得免稅：（一）軍官在從軍中所得之俸給；（二）美術或著作之所得；（三）教員之薪給；（四）旅費學費及法定贍養費；（五）不以營利爲目的之法人所得；（六）不屬於營利事業之一時所得。

但中國之人民所得情形，尙未適宜於即行累進所得稅，統計既不發達，收益稅亦不完備，對於資本所得及勞力所得，一時尙無法徵收。於是民國十年一月六日，財政部以第一號部令通令各省財政廳，並附分別先後徵收稅目清單，令各省遵照實行。其先實行課稅者如左：

（一）凡官吏之俸給公費年金，及其他受公家給予金之所得，先於民國十年一月起，按其全年所得額，依率算稅後，仍分別於其支領時扣收之。

（二）凡依律註冊之公司銀行工廠，概照其在民國九年營業之損益計算書，依條例第三條第一種法人所得稅率，及第二十三條之納稅期限，於十年開徵。

（三）由官特許之商號行棧，其在民國九年營業之所得，應由主管署核定後，照前條辦理。

(四)銀號、錢莊、金店、銀樓，無論資本多少，其在民國九年營業之所得，應由主管署核定後，照前條辦理。

(五)普通商店，資本約在兩萬元以上者，其在民國九年營業之所得，概令自行呈報約數，即依法人稅率及期限，於十年開徵，暫免查賬。

其公債社債之利息，從事各業者薪給，存款放款之利息，由不課所得稅之法人分配之利益，皆暫緩課稅。至於田地池沼之所得，及個人之一般所得，皆從緩課稅。於是資本所得及自由職業之所得，——所得稅之中心部分，——仍無法徵收。此種所得稅條例，既違反所得稅之根本原則——普遍原則——故所得稅自不能完成其使命；而按經濟負擔能力之累進徵收原則，更談不到矣。——按民國九年所得稅籌備處估計之稅收，全年可達五百萬元，乃十年實收數目，據統計不過一萬零三百一十一元六角七分（都爲京官薪俸所扣者），自此以後，所得稅徒有其名而無其實矣。

及國民政府建都南京，曾於十六年八月，由財政部擬具所得稅暫行條例意見書一紙，條例二十八條，施行細則十七條。其意見書大旨，謂所得稅主義漸成現代賦稅制度之中堅，英美既提倡於先，法意復推行於後。今值東南底定，百度維新，尤宜採各邦之成規，修正條例，切實施行。未謂近世列邦稅法，咸取社會政策，不但求國計之裕，亦且期民生之豐，則吾國所得稅法之施行，實有不容稍緩者。小之平均財用，大之節制資本，（按二者實爲一體，初無大小之分，官樣文章加以鋪張耳）實於先總理民生主義之精意，正相契合云云。然夷考其條例之實，則全本民國三年一月十一日所得稅條例，不特格式稅率相同，亦且全蹈覆轍。故此條例及意見書發表後，迄未見諸實行。

財政部之條例雖未實行，然國民黨中央黨部則於十六年八月十八日，頒布所得稅條例六條，所得稅徵收細則十六條，其大要如左：

（一）本黨爲準備黨員撫卹金起見，得向國民政府，及國民政府以下各機關人員，徵收所得捐，其徵收責任，由中央及中央以下各黨部任之。（所得稅條例第一條）

(二) 國民政府及國民政府直轄各機關，由中央黨部祕書處會計科直轄徵收之；省政府及省政府直轄各機關，由省黨部會計科徵收，彙解中央黨部；縣政府及縣政府直轄各機關，由縣黨部會計科徵收，轉省黨部解中央黨部。(第二至第四條)

(三) 其按月徵收額如下：

所得在	不徵收
由 五元——一〇〇	1%
一〇一——二〇〇	2%
二〇一——三〇〇	3%
三〇一——四〇〇	4%
四〇一——五〇〇	5%
五〇一——六〇〇	6%
六〇一——七〇〇	7%

按該稅率既未分級徵收；又未見完全。蓋十八年八月二十一日修正文官俸給條例，雖規定特任（部長及委員會委員長）俸額八百元，然實際上超過是數者，實繁有徒。且兼職兼薪之風盛行，同一人之薪俸，既未能按其負擔能力，合併徵收，於是薪俸多者往往納稅反輕，而薪俸寡者則納稅反重，豈合乎租稅公平原則？故該條例稅率本身，已多可議之處。且以國稅之收入，而供一黨之支出，實開租稅史上之新紀元。蓋官吏與學校教授，未必皆為黨員，以非黨員而須負擔黨的費用，自違反常理。即在其他以黨治國之國家，亦未有其例。據著者所知，北方各學校，早已廢除所得捐，然則即在一國之內，亦未能普遍推行，其非正式之國稅也明矣。

（二）吾國實行所得稅之過渡辦法

如上所論，中國既不宜即行所得稅，則吾人當更進一步討論，『是否宜先將現有之收益稅，或至少將其大部分改爲局部的所得稅，而漸進於所得稅之系統？』吾人研究文明各國租稅系統演進之歷史，知所得稅之發展，有二途徑可

素。其二趨向於『人的稅』由人丁稅出發，始則依社會階級分級徵收；（階級稅）繼則按所得高低，分爲等級；（階級的所得稅）終則顧慮個人之經濟負擔能力，徵收全部所得，而進爲今日最圓滿成熟之所得稅。（惟從上所論，此第一途徑於中國已不適用。）其二則始經由客體稅之收益稅，或改造原有之財產客體稅，或加徵資本及勞力收益稅，合併各種收益稅，統一徵收，注重主體之經濟情形，異途同歸，而進於徵收全體所得之一般所得稅。歐戰以前南德各邦之『局部所得稅』（Teil-Einkommensteuer）及十九世紀法國之收益稅，皆爲顯例。

——中國今日既有收益稅系統，包括土地稅、房捐及營業稅，則欲漸進的實行所得稅，當先仿照他國先例，行『局部的所得稅』。一方面至少對於營業稅，當按經濟負擔能力原則，加以改造；他方面對於資本及勞力收益，亦當徵以資本及勞力收益稅，使自由職業者及資本家，亦有所負擔。如是收益稅系統完成，人人皆有直接稅負擔，即不難一改物的稅爲人的稅，而由收益稅系統進於所得稅系統。

矣。

吾人試進一步研究歐洲重要各國收益稅系統之歷史的演進，以供吾國參考。一言以蔽之，租稅之演進，莫不經過久長之歷史；由人丁稅而財產稅，而進爲收益稅，所得稅。而其演變之程序，莫不受經濟環境演進之影響。十八世紀之時，歐洲大陸尙爲初期資本主義時代，租稅之學說，不尙負擔能力，而重租稅客體。故 J. H. G. v. Justi (1705-1771) 之言曰：「一切租稅，皆須有『可靠與確實的基礎。』」『全部租稅與捐，如專任人民一己之道德心，對於欺詐隱匿，別無嚴密之監督足以制止之，則勢必至於弊端百出。』此種租稅學說，全然贊成客體稅而反對主體稅。故十九世紀之初，大陸各國受其影響，皆行收益稅；惟英國則受亞丹斯密『自報』(self assessment)學說之影響，獨行所得稅也。惟收益稅系統之源流，實早已淵源於十八世紀中葉，拿破崙戰爭時代及戰後數年，各國財政困難，不得不另闢稅源，於是收益稅系統，始完成而盛行於法奧及南德各

邦。自後在舊有之收益稅（土地稅，房產稅，營業稅）而外，又加以資本及勞力收益稅，於是流動財產（證券，公債，股票，存款等）之收益，及自由職業之收入，莫不負擔直接稅，而收益稅之系統始大備。

自財政支出遞增，公債日趨發達，及股份公司盛行，金融資本主義發展以來，流動財產之爲所得源泉，日益顯著，日趨重要。於是在十九世紀下半期，漸發生資本收益稅（Kapitalrentensteuern, Kapitalertragsteuern），以徵收資本家及購買公債者之收益。其徵收方法，一方面固仍照收益稅系統各稅，依據客體標準；但在他方面，已漸近於所得稅，而顧及納稅人之經濟負擔能力。

資本收益稅雖已具有主體稅性質，不宜再列入收益稅系統，然尙多少保留客體標準。及勞力收益稅（Arbeitertragsteuern）發生，不但徵收薪俸及工資，亦且徵收自由職業之收入，此種租稅已完全離開收益稅之範圍。依其本質而論，勞力收益稅乃一純粹之主體稅，一局部之所得稅，與後世之一般所得稅，雖外表

形式不同，徵稅方法略異，但其性質則完全相同。

故資本收益稅與勞力收益稅，實已爲純粹客體稅與純粹主體稅之中間物，而爲由收益稅系統至所得稅系統之過渡。即在今日所謂所得稅中，亦往往多少含有收益稅系統在內，大多將舊日之收益稅，按照徵收主體原則，加以改造，而產生一種混合形式。如法國一九一七年之所得稅改革，仍保持原來之收益稅系統，不過加以改造而已。法國今日之租稅，仍爲收益稅系統，一部分仍爲客體稅性質，一部分已爲主體稅（局部所得稅）性質，其『所得稅』內容如下：

(一) 一般所得稅 (impôt général sur le revenu) 全然爲主體稅，果進。

(二) 八種特別所得稅 (impôts cédulaires) 皆由收益稅改造。

a. 土地所得
b. 房產所得 } 即舊日之 contribution foncière

c. 動產及資本所得 (impôt sur le revenu des valeurs mobilières)

d. 抵押放款、債權及存款所得（即證券以外之資本所得）(impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements)

e. 工商業所得 (impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux)

f. 經營農業所得 (impôt sur les bénéfices des exploitations agricoles)

g. 公私薪俸工資養老金等所得 (impôts sur les traitements publics et privés……)

h. 非商業性質之自由職業所得 (impôt sur le revenu des professions non commerciales)

法國所得稅之特徵，即在各種特別所得稅間，並無聯帶關係，稅源不同，形式亦異，各自有獨立之稅率，徵稅方法及納稅標準。至於一般所得稅，則雖在特別所得稅之外，又徵收總收入一次，但所謂總收入，却並非各種特別所得之總和，二者之數目，往往頗有出入。總之其係由收益稅改造為所得稅，可無疑義矣。

法國以外，更有若干國家，亦採此種方法，而漸進推行所得稅。奧國在一八四九年，已仿英國先例，行局部所得稅。其後一般所得稅推行，仍保留收益稅系

統，以爲恆產收入之預先徵收。但收益稅中，仍保留勞力收益稅，與所得稅重覆，自少意義，故自一九二〇年後，卽已取消。戰前南德諸邦，如 Württemberg 及 Baden，嘗有資本收益稅及勞力收益稅，顯係局部所得稅性質。意大利則在保留土地稅及房產稅外，仿英國先例，將其他一切收益，稱爲動產所得，行所得稅。凡此諸國之所得稅，亦皆由收益稅系統演進而來者。

上舉各種所得稅，與普魯士及薩克森之一般所得稅不同，Bräuer 爲區別起見，稱之爲『收益的所得稅』(Ertrags-Einkommensteuer) 詳言之，卽租稅之形式，尙多少保存收益稅系統之遺蹟，但其各部分，則已完全或局部採取所得稅原則。(註一)

由上觀察租稅系統演進所得，可見『收益的所得稅』實最適宜於由收益

註一 Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, Karl Bräuer: "Ertragssteuer", S. 7-8.

稅而欲過渡至所得稅之國家。中國今日已有土地稅，房捐，營業稅；但尙無主體稅（卽人的稅）。一般公民（除農民商人外），除納消費稅外，幾無直接稅負擔。故中國之租稅政策，當視公債之增加，股份公司之發展，先行資本收益稅，使資本公司銀行家投機家稍有負擔；然後再行勞力收益稅，以徵收自由職業之所得。收益稅系統既備，人人皆有直接負擔，然後不難仿法奧先例，一變客體徵稅爲主體徵稅，而過渡至於所得稅系統矣。

總之今日之中國租稅問題，不患一般平民對國家無直接負擔，而患特殊貴產階級有負擔能力者對國家毫無負擔。

（1）一方面農民，小商人，消費者，負擔太重，（田賦！攤款！營業稅！皆爲直接負擔；鹽稅，麥粉，棉紗，火柴，火泥稅，皆爲日常生活品之間接負擔。）已呈民不聊生之象。

(2) 他方面資本家，銀行家，投機家，大都市之地主，及自由職業者，對國家反毫無直接負擔。

故今日之問題，不在行所得稅加重一般平民之負擔，而在行資本收益稅，勞力收益稅，使資本家，銀行家，投機家，及自由職業者，對於國家財政亦稍有負擔。如此，合土地稅，房捐，營業稅（地方稅）；資本收益稅，勞力收益稅（國家稅），造成一完全之收益稅系統，使人人對於國家皆有直接負擔後，即不難一變客體稅為主體稅，而過渡至於所得稅系統矣。

二十四年六月，財政部為開關稅源起見，擬定所得稅條例，交立法院付議。關於此問題，作者已另有中國今日徵收所得稅問題（載東方雜誌三十二卷十一號）一文，加以討論，茲不再贅。

惟今日經濟情形，不但不較十年前進步，且恐反為沒落，所得稅實行之條件，在吾國仍未具備。且據財政部方面消息，此次舉辦所得稅，仍先由「個別所得課稅」再行推廣；而所擬定之徵收方法，仍仿照歷屆成規，參用申報與課源兩法。（註一）實則一切規定，全蹈舊時代覆轍，此後是

註一 二十四年六月二十五日南京中國日報。

否能以成功，全視其是否能遵守所得稅普遍原則一點。然據目前環境而論，恐仍不免爲北京政府時代所得稅之續也。

第十章 財產稅及遺產稅問題

第一節 財產稅與中國

財產稅在租稅系統中之地位。財產稅 (Vermögensteuer, property tax) 有廣狹二義，廣義之財產稅，以財產或財產之一部爲租稅之對象及納稅之標準者，中古時代卽已有之。此種租稅，或稱 "Schoss" 或稱 "Salatzung"。大都以土地房產 (亦間有動產) 之估定價格，爲納稅標準。蓋當時收益所得之觀念，尙惟發達，故僅以外表有形而難以規避之物，其價值易於估定者，爲租稅對象。

其徵收之技術，尙未發達也。

今日之財產稅，多屬於狹義方面，以繼續不斷徵收財產之所有權爲其目標，故爲人的稅，而非物的稅。因此財產稅與遺產稅不同，後者雖亦以徵收財產爲目標，但非永續的，而爲間斷的（即財產發生繼承情形之時）。他方面財產稅與轉移稅亦有不同，後者專以財產從甲手轉至乙手之法律上轉移，爲其徵收之目標。

財產稅在租稅系統中之地位，即由其性質決定。財產稅之使命，在補充一般所得稅，徵收恆產所得之源泉，使恆產所得視勞力所得，多所負擔。蓋今日租稅原則，以負擔能力爲依歸，而恆產所得之負擔能力，視勞力所得爲大，其原因即在前者有恆產，後者無恆產一點。故本諸租稅公平原則，應對於恆產預先加以徵收，此財產稅之所以發生也。可見財產稅僅爲補充性質，而非主稅性質；一因稅收較少，不足以足國用，二因凡由勞力得來之所得，即無法徵收故也。故中國

是否可行財產稅，先決問題，即是否可行所得稅。須俟一般所得稅行之有成效後，方可談到財產稅也。

甘末爾設計委員會，對於中國稅收政策，嘗於十八年冬提出意見書，對於財產稅雖無建議，對於所得稅頗有意見，摘錄如左：

本委員會於民國十八年九月四日提出之所得稅說帖內建議，中國現在不可採行一般所得稅；其後就特殊或部分所得稅爲進一步之研究，亦不能證明此種有限制之所得稅適於採用。本委員會之見解，一部分基於所得之性質，一部分基於中國私人賬目之現狀，而主要部分則以行政性質爲根據。一俟他國視爲適於所得稅之條件亦已見於中國，則中國當然可以採行所得稅；不過初時仍須爲局部的及試驗的而已。（註一）

吾人基於上章之研究，亦認爲中國不宜即行一般所得稅。然則財產稅問題，一時更談不到。且即使一般所得稅推行以後，國民經濟，依然凋蔽，所謂民族資本，

註一 甘末爾稅收政策意見書。

仍無起色，則仍不宜徵收財產稅。蓋資本主義國家之租稅制度，原不可無條件的行於經濟落後之中國也。

第二節 遺產稅與中國

遺產稅泛論。遺產稅，德稱 *Erbschaftsteuer*，美稱 *inheritance tax*，英則總稱 *death duties*，又分爲兩種，一爲狹義之遺產稅 (*estate duty*) 徵收於死亡之後，遺產尙未分配之前；一爲繼承稅 (*legacy and succession duty*) 則徵收於已分配之後。茲先下一簡單之定義，再及其技術問題。

遺產稅者，乃係死亡關係而發生之財產轉移稅也，故死亡爲徵稅之動機，無此不發生納稅義務。(註一) 就其影響而論，同於財產稅，因其納稅標準卽爲遺產，而其稅源亦爲繼承人之財產。遺產稅之對象，卽爲繼承人所得之遺產，詳言之，

註一 因死亡關係而發生之財產轉移，初不限於繼承，贈與亦在其內。故先進各國於遺產稅外，兼徵贈予稅。(Zehner, Erbschaftener, gift tax)

即繼承人因得遺產所增加之負擔能力是也。遺產之估價，以死亡時財產之市價或行市（證券）爲標準，今日一般立法，往往許減去債務並繼承連帶之費用，如喪葬費等。

遺產稅有廣狹二義，因而累進之程度，亦因之而異：（一）狹義之遺產稅（Nachlass-steuer，即英之 estate duty）徵收於死亡之後，未分配之前，易言之，凡有死亡發生，國家即先就其遺產徵稅之謂。此種狹義之遺產稅，專以財產之大小，爲累進之標準。（二）廣義之遺產稅，更包括繼承稅（Erbfallsteuer 即英國之 legacy and succession duty）而言，以徵收繼承人爲其目標，更分普遍的繼承稅（包括一切家族親族在內，妻子亦不能例外）與有限制的繼承稅。（專徵旁系親族或非親族。）因而累進之程度，亦有二重標準，一視親等之遠近，二視遺產之大小。試舉一九二五年八月二十二日德之遺產稅法爲例：（註一）

註一 一九二五年八月二十二日遺產稅法第十條。

按英美法奧各國，兼有遺產稅與繼承稅。德自一九一九年至一九二二年亦兼有二者 (Nachlass- und Erbschaftsteuer)，自一九二二年後，廢止狹義之遺產稅，親等分爲五級，最高累進稅率且至百分之八十；一九二三年後，始減低稅率，今最高稅率爲百分之六十。

遺產大小 單位馬克	I	II	III	IV	V
	各親等之稅率(%)				
10,000	2	4	6	8	14
20,000	2.5	5	7.5	10	16
30,000	3	6	9	12	18
40,000	3.5	7	10.5	14	20
50,000	4	8	12	16	22
100,000	4.5	9	13.5	18	24
150,000	5	10	15	20	26
200,000	5.5	11	16.5	22	28
300,000	6	12	18	24	30
400,000	6.5	13	19.5	26	32
500,000	7	14	21	28	34
600,000	7.5	15	22.5	30	36
700,000	8	16	24	32	38
800,000	8.5	17	25.5	34	40
900,000	9	18	27	36	42
1,000,000	9.5	19	28.5	38	44
2,000,000	10	20	30	40	46
4,000,000	11	21	32	42	48
6,000,000	12	22	34	44	51
8,000,000	13	23	36	46	54
10,000,000	14	24	38	48	57
以上	15	25	40	50	60

反對遺產稅者，以爲遺產並非新財產，如加以徵收，必妨害國民經濟資本之形成，尤以在一家之中，如死亡相繼，屢次徵收結果，必致產業蕩然。至於繼承人若係妻及子女，更當反對，因繼承人表面上雖得遺產，但實際上則不但不增加其財力，且減少其一向公用之收入，故雖有遺產，仍不免窮困。惟今日租稅政策，以社會政策爲依歸，有累進以均貧富，有免稅規定以濟稅法之窮，故反對者之理由，多不能成立。

遺產稅實行之初，之困難及其阻力。遺產稅實行之初，不免有若干阻力，因而引起困難情形。如英之遺產稅 (estate duty) 以一八九四年財政法 (The Finance Act) 開始，提倡之者爲內藏大臣 (Chancellor of the Exchequer) Sir William Harcourt。氏雖屬於地主家庭，但不滿意地主階級享有立法上之特權，故主張行遺產稅，以均負擔。^(註一)但提出之後，各方面多加反對，尤以女王維

註一 "Life of Sir William Harcourt," A. G. Gardiner, Vol. II, p. 281 (London Constable), 1923.

多利亞一八九四年六月五日致內藏大臣之信中，最足以代表保守派之意見：

女王對於預算中關於遺產稅之規定，至爲關切，並認爲如果實行，必足以害及全體地主。今日有若干地產，地主已在虧累之下勉強維持，若一旦預算通過變成法律，彼輩必更加緊縮。如是必將影響及於貧民，而小農必遭失業之厄。於是田產荒蕪，全國慈善事業必致無人贊助。且地主知須納遺產稅，必不肯改良其財產，因如此必更加重其繼承人之負擔——其繼承人或爲寡婦，其地位必更不及實行遺產稅以前……

但 Sir William Harcourt 得衆院贊同，終得通過。蓋英國當時地主階級得勢，享有特權，故徵收遺產稅不爲己甚也。若在農村破產，民不聊生之國家，則女王信中所言之理由，頗足以發人深省者。（註一）

中國與遺產稅。中國向無遺產稅。民國四年，北京政府總統府財政討論

註一 參閱 *The Science of Public Finance*, by G. Findlay Shirras, 1924, pp. 297-300.

會議始訂有遺產稅條例，以爲『我國各省承繼爭產之案，無時不有，若徵遺產稅，爲數必匪細微，名目雖屬創見，試行不致擾民，要亦良稅之一種，開源之一端。』當提出草案十二條，然以時事多故，迄未實行。及國民政府時代，十七年之全國經濟會議及財政會議，皆議決行遺產稅。十八年一月，復修正遺產稅暫行條例，規定左列各點：

(一) 妻及親生子女嗣子養子或親朋承受遺產時，應依照本條例繳納遺產稅，以爲承受財產確定權利之證。(第一條)

(二) 承襲人之等次，照左表劃分之：

第一等 妻及親生子女

第二等 兄弟之子爲嗣者

第三等 從兄弟之子爲嗣者

第四等 同宗兄弟之子爲嗣者

第五等 撫養異姓之子爲嗣者

第六等 親戚或朋友之承繼遺產者（第七條）

（三）遺產應按左列稅率納稅：（百分率）（第八條）

遺產	產					
	第一等	第二等	第三等	第四等	第五等	第六等
五,〇〇〇元以下	免稅	免稅	免稅	免稅	免稅	免稅
五,〇〇〇—一〇,〇〇〇	一	一·五	二	二·五	三	五
一〇,〇〇〇—二〇,〇〇〇	一·五	二	二·五	三	五	七
二〇,〇〇〇—五〇,〇〇〇	二	三	四	五	七	九
五〇,〇〇〇—一〇〇,〇〇〇	三	四	五	七	九	十一
一〇〇,〇〇〇—三〇〇,〇〇〇	五	六	七	九	十一	十三
三〇〇,〇〇〇—五〇〇,〇〇〇	七	八	九	十一	十三	十五
五〇〇,〇〇〇—一,〇〇〇,〇〇〇	九	十	十一	十三	十五	十七
一,〇〇〇,〇〇〇—五,〇〇〇,〇〇〇	十一	十二	十三	十五	十七	二十
五,〇〇〇,〇〇〇—一〇,〇〇〇,〇〇〇	十三	十四	十五	十七	二十	二十二
一〇,〇〇〇,〇〇〇—以上	十五	十六	十八	二十	二十二	二十四

該條例自修正後，又擬訂遺產稅之施行細則，然尙未正式實行，近雖有實行遺產稅之議，然亦多托空談。蓋遺產稅問題，並非條例問題而已，須更進一步考察經濟及社會一般條件，是否適宜於行遺產稅也。

甘末爾對於遺產稅之意見。甘末爾設計委員會，於十八年發表稅收政策意見書，曾討論遺產稅問題云：

本委員會並根據相似之理由，（指關於所得稅之理由）認中國現在不宜採行遺產稅。此種賦稅乃以西方各國之家族財產與其繼承爲根據，惟中國情形則不如是。父母死亡後之孤子，無論對於此項財產之依賴程度或其對於此項財產之管理及使用，其身份並不因父母死亡有所變更。在歐西各國通常引爲徵收遺產稅之理由者，即繼承者一旦驟增產業，對於補助國家之能力當然增加，自可課以遺產稅。但中國本無此種情形，即或有之，亦不過極少數而已。

吾人對於遺產稅之意見。吾人以爲甘末爾氏之意見，確有一部分理由，然須加以注意者，即中國近已頒布新民法，適應轉變中之家族關係，而重新加以規

定。且近二十年來，大家族制度日趨沒落，個人主義之家庭日漸趨於普遍，則將來實行遺產稅，並非極不可能之事。惟目前經濟凋敝，民不聊生，加以農村破產，田地拋荒，則即刻實行遺產稅，又加重人民負擔，殊非得計。一俟經濟稍入正軌，民生稍稍復蘇，則不妨毅然實行，以減輕平民間接稅之負擔也。

第十一章 將來之稅制

第一節 過去稅制之缺點（農業稅及消費稅系統爲中心）

以上各章，既已分別討論中國現有各種租稅，今當更進一步，作綜合之觀察，一論中國之租稅制度。所謂「租稅制度」(Steuer system)者，係指各種不同之租稅，合理的相互聯合，組成一種系統之謂。如何可以使各種不同之租稅，最

有效聯成一系，使財政上得以成功，經濟上與心理上之影響最佳，可以互相補充而公平分配負擔，乃租稅制度之中心問題。^(註一)此種目的，固不能完全達到，往往因戰爭及軍備關係，國用日增，租稅日重，公平原則，未遑顧及，國民經濟受影響如何，未遑考慮；但自十九世紀以來，各國財政趨勢，莫不求租稅之簡單化，以造成一有計畫的租稅系統。

吾國今日之租稅系統，已如緒論中所述，以消費稅系統及收益稅系統爲其中心，前者爲中央政府之主要租稅，後者爲地方政府之主要租稅。其間一稅兩徵（印花稅，契稅，所得捐及即將舉辦之所得稅）附加稅高於正稅數倍乃至數十倍，（田賦，鹽稅）性質相同之租稅，同時並列（營業稅與當稅屠宰稅），並非有計畫之租稅系統，而爲基於習慣，本於遺制，雜亂無章之『租稅雜組』，彰彰明

註一] Eberhart: "Grundriss der Finanzwissenschaft," 3-4, Aufl. Leipzig 1923, SS. 84-97.

甚。惟其無計畫可言，專以榨取人民脂膏爲能事，故缺點甚多，要而舉之，有下列各端：

(1) 盡爲『物的稅』(Realsteuer)，而無『人的稅』(Personalsteuer)。

所謂物的稅卽客體稅(Objektsteuer)，以租稅客體之外表標誌爲納稅準則，不問經濟主體之個別情形。所謂人的稅，卽主體稅(Subjektsteuer)，以個人之負擔能力爲納稅標準，往往用自報辦法，並顧慮其個別情形，而加以增減。(稅源之種類，成本，家庭人口多寡等。)故田賦、房捐、營業稅，以及以實物爲對象者爲物的稅；而所得稅、資本收益稅、勞力收益稅，則爲人的稅。中國僅有物的稅而無人的稅，一切田賦、房捐、營業稅、關、鹽、統，皆以物爲徵收對象，而不問人之負擔能力，故民不聊生，而租稅負擔不得其平。

(2) 大多數租稅爲間接稅(indirekte Steuern)，僅有少數爲直接稅。間接稅與直接稅之分，有兩種不同標準：普通以徵收方法爲標準，則直接由租稅義

務人徵收者，爲直接稅；因技術關係，不能向租稅歸宿人（*Steuer des Finanzar*）直接徵收，而向應納稅貨物之生產者或商人徵收，利用轉嫁而使消費者負擔者，爲間接稅。如依此種標準，則收益稅（田賦、房捐、營業稅）所得稅、轉移稅（印花稅、契稅）爲直接稅，而消費稅（直接徵收之消費稅、住宅奢侈稅、犬稅、汽車捐等例外）爲間接稅。第二種分法，則以是否直接徵收負擔能力爲標準，直接徵收負擔能力者，爲直接稅（所得稅、財產稅、收益稅）不直接徵收負擔能力，而僅徵收負擔能力之表現者爲間接稅（一切消費稅）。二者之範圍大體相同，但亦有例外。（住宅奢侈稅、犬稅、汽車捐、佣人稅、印花稅等，照第一類分法，屬於直接稅，照第二類分法，屬於間接稅）。但無論用何種標準，皆可作下列結論：中國中央政府之租稅，以消費稅爲中堅，幾全部爲間接稅；地方政府之租稅，以收益稅爲中堅，而加以轉移稅，則大部爲直接稅，少數爲間接稅。以全國租稅而論，則大

部分爲間接稅，以中央政府之稅收而論，則百分之九十四盡屬於間接稅。（註一）間接稅多而直接稅少，不問負擔能力，專問消費若干，而生活必須品，又無法加以限制，於是平民負擔重，富戶負擔輕；貧弱者轉輾溝壑中，而富有者反對於國家毫無直接負擔，以其餘貲，存入外國銀行，轉以剝削國人。此吾國稅制之最不公平者也。

總之吾國租稅制度，在地方財政尙屬於收益稅系統，卽吾師 Herliker 所謂農業稅系統（Agrarsteuersystem），而中央財政則完全建築在消費稅系統之上。今如何可以由農業稅系統改進於所得稅系統，如何由物的稅以進於人的稅，爲吾國將來租稅制度之中心問題，請於下節中一申論之。

註一 此數以二十二年財政報告書爲根據，稅項收入統計爲六八九、四八八、三三七·一五元，而關鹽統稅酒稅相加爲六四七、八三五、三八二·四二元，占百分之九十四。

第二節 將來之國稅及地方稅

國稅與地方稅之劃分，並無固定標準。蓋集權與分權之觀念，隨時改變，而中央政府與地方政府任務之劃分，亦因時因地而異。故租稅之劃分，亦初無一定界線。惟在一定時間及地點之下，則須有一合理之劃分，足以適合中央與地方任務之分配，而使二者得以各盡其使命。惟在討論中國租稅系統之前，須先一比較重要各國之稅制，聯邦國家請以德爲例，單一國家請以英法爲例。

英國之租稅制度，略如下表：

A. 國稅

I. 所得及所有稅

所得稅 (income tax) 超額所得稅 (super tax)

土地稅 (land tax)

礦稅 (mineral rights duty)

(戰時及戰後所行之 corporation duties 及 land value duties 今已取消)

II. 轉移稅

遺產稅 (estate duty, legacy and succession duties) 贈予稅 (gift tax)

公司資本額稅 (companies capital duty)

收據稅 (duties on receipts)

支票稅 (duties on drafts)

匯票稅 (duties on bills of exchange)

保險稅 (duties on insurance)

特種職業之特許 (licence) (如律師等)

III. 消費稅

關稅 (customs)

總稱印花稅 (stamp duties)

內國消費稅 (excise 卽葡萄酒, 白蘭蒂酒, 糖, 菸稅等)

享樂稅 (amusement tax)

酒類營業牌照稅 (licences)

B. 地方稅 救濟貧民捐 (Poor rate) 及奢侈稅等 (如汽車稅, 男傭人稅, 槍捐, 犬稅等) 及國稅之撥額。

法國之租稅制度, 略如下表:

A. 國稅

I. 所得稅

一般所得稅

- a. 土地所得
- b. 房產所得
- c. 動產及資本所得

八種特別所得稅

- d. 證券以外之資本所得（抵押放款、債權及存款所得）
- e. 工商業所得
- f. 經營農業所得
- g. 公私薪俸工資及養老金所得
- h. 非商業性質之自由職業所得

II. 轉移稅

遺產稅及贈予稅

『死手』之稅 (Abgabe von der toten Hand) (註 1)

契約文件等之印花稅

法律上轉移稅（如土地之轉移、商店之招盤等。）

註 1 法人之不動產，往往經過若干年代無轉移及遺產發生，故須徵一特稅，以為抵補。在法國係每年徵收一次，視不動產之收益而定稅率高低。

證券稅與交易稅

III. 消費稅

銷場稅

奢侈稅（車馬，享樂，檯球等）

酒類稅，糖稅，鹽稅，醋稅，咖啡及殖民地商品稅，煤油稅，礦油稅等，菸，火柴及火藥專利

轉運稅及載重汽車稅

B. 地方稅 省及地方政府，則徵收國家已放棄之收益稅附加稅，如土地稅，門稅，窗稅，營業稅，佣

人稅，動產稅等。 市政府之收入，則多半來自酒類稅，食物捐，燃料捐，及犬稅等。

德國爲聯邦國家，（惟今日已趨向集權之單一國家）至一九三三年止，其租稅系統如左：

A. 聯邦稅

I. 所得及所有稅 (Einkommen- und Besitzsteuern)

所得稅與法人稅 (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

財產稅 (Vermögenssteuer)

財產增值稅 (Vermögenszuwachssteuer)

資本收益稅 (Kapitalertragssteuer)

II. 轉移稅 (Vermögensverkehrssteuern)

遺產稅 (Erbsteuer)

土地取得稅 (Grundwerbsteuer)

資本轉移稅 (Kapitalverkehrssteuer)

公司稅 Gesellschaftsteuer

證券稅 Wertpapiersteuer

交易稅 Börsenumsatzsteuer

兌換券稅 (Wechselsteuer)

保險稅 (Versicherungsteuer)

賽馬與彩票稅 (Rennwet- und Lotteriesteuer)

III. 消費稅 (Aufwandssteuern)

營業稅 (Umsatzsteuer)

啤酒稅 (Biersteuer)

沫酒稅 (Schaumweinsteuer)

白蘭地酒專賣 (Brantweinmonopol)

鹽稅 (Eisigsäuresteuer)

鹽、糖、甜料等稅 (Salz-, Zucker-, und Süsstoffsteuer)

菸、火柴、燈、紙牌稅 (Tabak-, Zündwaren-, Leuchtmittel-, Spielkartensteuer)

運輸與載重汽車稅 (Beförderungs- und Kraftfahrzeugsteuer)

B. 各邦稅

- I. 聯邦稅之撥額(如所得稅,法人稅,銷場稅之一部,土地取得稅,賽馬稅與載重汽車稅之全部)。
 - II. 土地稅(Grundsteuer 及房產稅 Haussteuer)
 - III. 營業稅(Gewerbesteuer) 行商稅及攤稅(Wandergerwerbe- und Wanderlagersteuer)
 - IV. 土地增值稅(Zuwachsteuer von Grundstücken)
 - V. 幾種印花稅(Gewisse Stempelsteuern)
- C. 市稅
- I. 聯邦稅之撥額
 - II. 對於邦稅(土地,房產,營業稅)之附加稅。
 - III. 享樂稅(Vergnügungssteuer)
 - IV. 若干種飲料稅(Gewisse Getränkesteuern)
 - V. 酒店牌照稅(Schankgewerbesteuer) 犬稅(Hundsteuer) 住宅奢侈稅(Wohnungsluxussteuer) 土地出賣時之增值稅,車馬奢侈稅(Steuern von Luxuswagen und -pferden) 等。

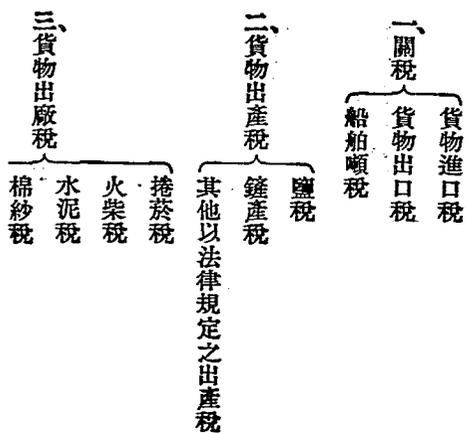
由英德法三國租稅系統觀之，可見國稅與地方稅之劃分，初無一定標準。法國中央政府，在徵收一般所得稅外，更徵收八種特別所得稅（impôts cédulaires），實際上爲收益的所得稅；但在德國，則收益稅歸各邦徵收；在英國，則至少收益稅之殘留者，歸自治團體徵收。但綜合各國租稅政策之趨勢，則頗有一致之點：即中央政府之租稅系統，建築在所得稅所有稅、轉移稅及消費稅之上；而地方政府及市政府之租稅系統，則以收益稅爲主，兼及於奢侈稅及飲料稅。

中國將來之稅制，亦應多少依此一般趨勢，而劃分國稅與地方稅。關於劃分國地收支之法令草案，國民政府成立以來，共有左列各種：

- (1) 十六年七月十九日國家收入地方收入暫行標準案。
- (2) 十七年十一月二十一日劃分國家收入地方收入標準案。
- (3) 二十四年六月十四日立法院通過之財政收支系統法。

今按財政收支系統法附表三稅課分類表，中央稅、省稅、直隸於行政院之市稅及縣稅，或隸屬於省之市稅如左：

(甲) 中央稅



麥粉稅

其他以法律規定之出廠稅

菸稅

酒稅

其他以法律規定之無益物品或奢侈物品取縮稅

五、印花稅

六、特種營業行為稅

證券交易稅及物品交易稅

銀行兌換券發行稅

其他以法律規定之特種營業行為稅

七、特種營業收益稅

交易所稅

銀行收益稅

其他以法律規定之特種營業收益稅

八、所得稅

九、遺產稅

十、由直隸於行政院之市分得之營業稅

十一、由市縣分得之土地稅

(乙)省稅

一、營業稅。

二、由縣市分得之土地稅。

三、由縣市分得之房產稅，土地法施行後，併入土地改良物稅。

四、由中央分給之所得稅。

五、由中央分給之遺產稅。

(丙)直隸於行政院之市稅

一、土地稅。

二、房產稅，土地法施行後，併入土地改良物稅。

三、營業稅。

四、營業牌照稅。

五、使用牌照稅。

六、行爲取締稅（？）

七、由中央分給之所得稅。

八、由中央分給之遺產稅。

(丁) 縣稅或隸屬於省之市稅

一、土地稅。

二、房產稅，土地法施行後，併入土地改良物稅。

三、營業牌照稅。

四、使用牌照稅。

五、行爲取締稅（？）

六、由中央分給之所得稅。

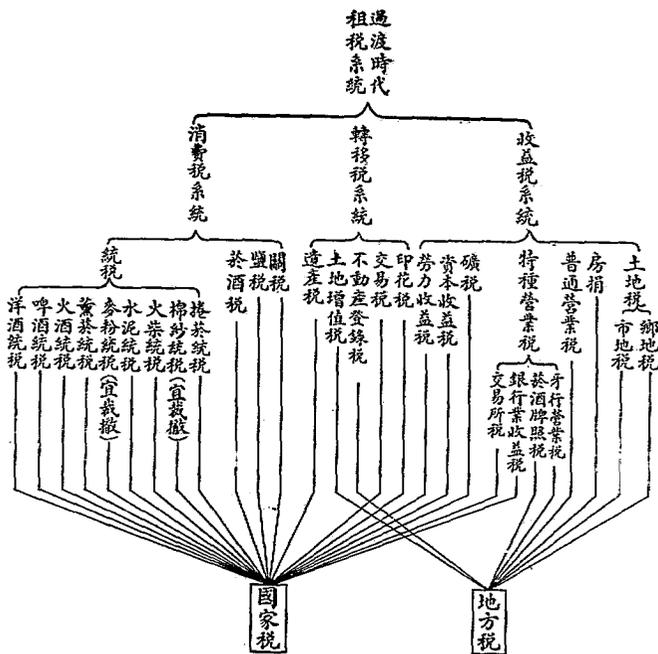
七、由中央分給之遺產稅。

八、由省分給之營業稅。

以上各級分類，大體係根據過去法規及現制，惟分類方法，頗多可議者：（一）中央稅中，以貨物出產稅、貨物出廠稅與關稅、印花稅、所得稅、遺產稅等並列，不合邏輯方法。蓋出產稅、出廠稅，爲徵收方法上之名稱，而關稅、印花稅、所得稅、遺產稅等，乃租稅徵收對象之名稱，不在同一平面之上，不能並列。（二）貨物取締稅與貨物出廠稅，界線不明，且二者亦不能並列。貨物出廠稅中，如捲菸稅，豈非亦含有取締之意？貨物取締稅中，如菸酒稅，亦何嘗不含有出廠徵收方法？又如薰菸稅、啤酒稅、洋酒稅、火酒稅，今亦列入統稅，若照此種分法，究竟列入取締稅，抑宜列入出廠稅？若按其徵收方法，自多爲出廠稅；但按具徵稅用意，則又含有取締之意。故財政收支系統法，分類系統上尙欠完整。

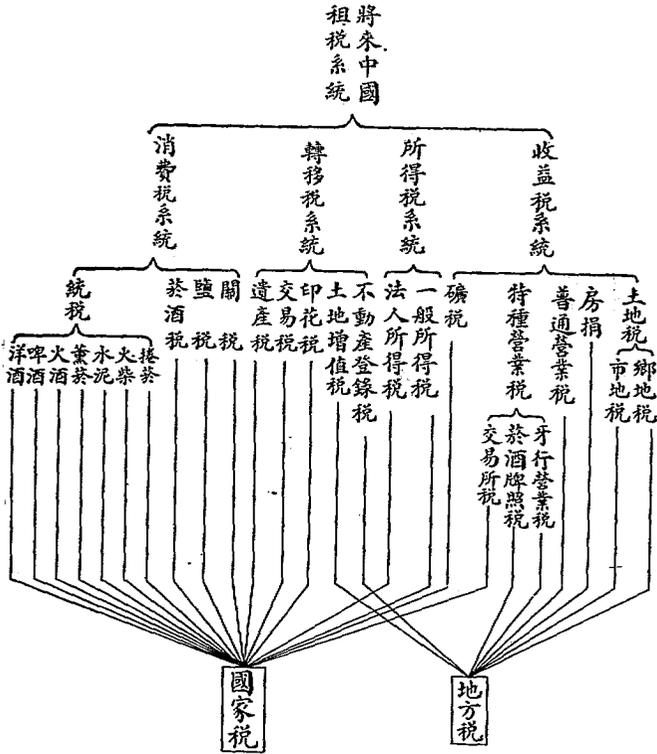
吾人以爲吾國稅制之缺點，(一)在無『人的稅』，不以負擔能力爲徵收標準；(二)在間接稅過多，平民負擔過重；(三)在系統不明，重徵及複出之租稅比比皆是；(四)在附加稅過重，往往高於正稅數倍乃至數十倍。故欲求改善租稅制度，亦當從此處着眼。惟稅制之改進，宜漸而不宜急，故當分兩步驟進行：

(1) 過渡時代 應舉辦收益的所得稅 (Einkommensteuer)，使人先有直接負擔。收益稅中，土地稅、房捐 (土地法施行後，應併入土地改良物稅) 普通營業稅，及特種營業稅中之牙行營業稅、菸酒牌照稅，皆爲地方稅。(當稅及屠宰稅，應併入普通營業稅)。特種營業稅中之銀行業收益稅、交易所稅，以及礦稅、資本收益稅、勞力收益稅，皆爲國稅。轉移稅中，契稅應改辦不動產登錄稅，印花稅中與登錄稅性質重復者即宜取消；土地增值稅即宜舉辦。消費稅中，出口稅、轉口稅應即取消，常關稅宜完全裁撤。過渡時代之租稅系統，當如左圖：



當稅屠宰稅併入普通營業稅
業稅
契稅改辦不動產登錄稅
出口稅轉口稅常關稅完
全裁撤

(2) 推行所得稅時代 將來中國之租稅系統，應由物的稅趨向人的稅，由間接稅爲重心趨向於以直接稅爲重心，易言之，即推行所得稅系統，而注重納稅人之負擔能力。故當由收益的所得稅一變爲一般所得稅及法人所得稅，是爲國稅；而地方政府，仍徵收土地稅、房捐、（土地法施行後，應併入土地改良稅）營業稅等之收益稅。又遺產稅爲惟一不能轉嫁之良稅，國家多徵不傷廉，得遺產人多納不害及生存，即宜推行。至於消費稅系統，宜減少稅目，生活必需品之消費稅，或宜減輕（鹽稅），或宜廢止（棉紗稅及麥粉稅）。此外附加稅必須廢止，重徵必須禁絕，複出之稅必須合併，則皆爲當然之事。故將來之中國租稅系統，當如下圖：



在論國稅與地方稅劃分之時，不可不顧慮中央與地方支出方面之分配；易言之，即國稅之收入，當用在何種目的，地方稅之收入，當用在何種範圍。蓋中央與地方任務之分配，既明，然後始能討論租稅之劃分是否公平也。按財政收支系統法，中國中央與地方支出方面之劃分如左：

(甲) 中央支出

- 一、政權行使支出（訓政時期，指中國國民黨）
- 二、國務支出（國民政府之各項支出，除所屬機關別有科目列舉者外，均屬之）
- 三、行政支出（行政院及所屬各機關）
- 四、立法支出（立法院）
- 五、司法支出（司法院及所屬各機關）
- 六、考試支出（考試院及所屬機關）
- 七、監察支出（監察院及所屬機關）

- 八、教育及文化支出（關於教育學術文化信仰等之中央事業，及補助之支出）。
- 九、經濟及建設支出（關於經濟交通實業勞工建設等中央事業，及補助之支出）。
- 十、衛生及治療支出（關於衛生防疫醫藥等之中央事業，及補助之支出）。
- 十一、保育及救濟支出
- 十二、營業投資及維持之支出
- 十三、國防支出（關於陸海空軍之支出及國防特別經費）
- 十四、外交支出
- 十五、僑務支出
- 十六、移殖支出（關於屯墾移民之中央事業，及補助之支出）
- 十七、財務支出
- 十八、債務支出
- 十九、公務人員退休及撫卹支出

二十、損失支出

二十一、信託管理支出

二十二、普通補助支出

二十三、其他支出

可見中央之支出，範圍極大，從黨務行政立法司法監察考試以至教育文化經濟建設事業，皆屬中央支出，而實際上，則軍務債務兩項支出，實佔全體支出百分之九十以上。至於省支出（分十七項）市支出（十六項）縣支出（十六項），雖亦有保安支出及教育文化經濟建設等支出，然多偏於地方性質。由此可見中央支出，其性質之重要，範圍之廣大，過於地方支出遠甚。故中央之收入，亦當較爲豐厚而有彈性。吾人以上所建議之國稅地方稅劃分系統，即依此觀點而分配者也。

租稅經濟，既爲財政之中心，租稅問題，實中國財政問題中最重要之問題。

但無健全及完整之租稅系統，即不能有健全之財政，故本章所論，至爲重要。故將來中國財政政策之重要使命，即在造成一合理的租稅系統，然後財政方可言整頓，而經濟建設之目的，方可達到而實現也。

第十二章 結論

本書既已詳細分析中國租稅制度之現狀，各種租稅在國民經濟上之影響，及其應加整頓改革之點，茲當由博返約，由分而合，由解析而歸納，一再摠敘以前各章結論，以清眉目，並爲本書殿焉。

關於租稅方面之結論，吾人可總分爲三組：（一）關於租稅之原則方面；（二）關於租稅之徵收方面；（三）關於租稅之實際問題方面。請分組列舉如左：

（一）關於租稅之原則方面：

(1) 租稅非經合法機關製定法規，非由合法機關依法徵收，不能強取人民分毫。

(2) 中國現在稅制，消費稅太重，直接稅太少，應減輕消費稅（鹽稅，統稅）以舒平民負擔；開辦直接稅（銀行業收益稅，資本收益稅，勞力收益稅，）使對於國家向無直接負擔之資產階級，稍有負擔。

(3) 中國今日之租稅問題，不患一般平民對國家無直接負擔，而患特殊資產階級有負擔能力者對國家毫無負擔。故今日之問題，不在行所得稅加重一般平民之負擔，而在行資本收益稅，銀行業收益稅，勞力收益稅，使資本家，銀行家，投機家，及自由職業者，對國家財政亦稍有負擔。

(4) 故先當造成一完全之收益稅系統（土地稅，房捐，營業稅，銀行業收益稅，資本收益稅，勞力收益稅，）使人人對於國家皆有直接負擔後，即不難一變客體稅為主體稅，一變物的稅為人的稅，而過渡至於所得稅系統也。

(5) 租稅應顧慮其在國民經濟上之影響，如一種租稅，實行之後，對於本國工商業影響不佳，以致瀕於危殆者，即當廢止該稅，或至少當減輕之。

(6) 租稅稅率，萬不可優待外國工商業，而重徵本國工商業。

(二) 關於租稅之徵收方面：

(1) 廢除包商制度，由國家直接行使租稅主權。

(2) 廢除專商制度，任何人不得壟斷利權。

(3) 不得預徵。

(4) 除法規明白規定外，不得徵收附加稅。

(5) 揚除中飽。

(6) 集中徵收機關，增加行政效率。

(三) 關於租稅之實際問題方面（以上各章已詳論之，茲再提要鉤玄而已）：

(1) 田賦 切實減除附加稅，整頓稅收，澄清積弊，注重農民生活最低限度！

並舉行清丈，爲治本之計。

(2) 土地增值稅 應即認真實行，尤宜從大都市辦起，以遏止投機。

(3) 洋米進口稅 應運用活動分級稅則，切實保護農業。

(4) 營業稅 最好以純收益額爲標準，如不得已而以營業資本額爲標準，

則企業資本與固定投資之資本當同時並重，不可偏廢。公有營業免稅

範圍，不宜太泛。外商營業，亦應徵稅。

(5) 牙稅 應由國家製定牙行特種營業稅法，澄清積弊，減輕稅率，以期逐漸統一。此外游行牙紀，亟應廢除，以免商民之累。

(6) 當稅 爲維持內地金融流通起見，最好廢止當稅。不得已而求其次，亦當併入營業稅中，按營業純收益額徵稅。（萬不可按架本徵以重稅）。

(7) 屠宰稅 應即廢止，改徵普通營業稅。

(8) 銀行業收益稅 應即實行，其稅率不妨高於普通營業稅。

(9) 交易所稅及交易稅 前者係營業稅性質，所徵收者為經紀人，原則上不妨較重；後者係轉移稅性質，所徵收者係財產轉移之程序，負擔之者為買賣行為當事人，原則上不妨較輕。惟標金交易稅率，即應提高。

(10) 礦稅 無論礦區稅、礦產稅，皆宜切實統一，由中央徵收；煤礦稅即應減輕稅率，歸併辦理。

(11) 關稅

(a) 切實裁撤內地常關，張多關、殺虎關、塞北關皆應廢除，改在實際邊境，嚴格設關徵進口稅。

(b) 轉口稅當切實廢除。

(c) 進口稅當實行保護關稅，制止匯價傾銷，實行匯價傾銷稅。此外宜採取從量稅規定，實行

雙重稅則或多重稅則。

(d) 出口稅，除為保留本國工業必要之原料外，即應取消。

(12) 鹽稅

(a) 用漸進方法，開放行鹽區域，廢除包商制及專商票商制。

(b) 重行斟酌鹽之產銷情形，及交通狀況，劃分行鹽區域，而加以統制，以免完全自由競爭之弊。

(c) 切實減輕鹽稅稅率，取消中央附加禁止地方附加減輕人民對於鹽稅之負擔！

(d) 再不得以鹽稅作抵，發行公債，加重人民將來鹽稅之負擔！

(13) 捲菸統稅 多分稅級，以適合人民之負擔能力。加重上中菸稅率，減

輕下菸稅率，以減輕國產成本，而推銷土菸葉。

(14) 棉紗統稅 最好即行廢除；或參照海關稅率，改五級徵收，而較關稅減

輕三分之二。

(15) 火柴統稅 當重徵洋廠，輕徵華廠，以保護垂敗之火柴業。

(16) 水泥統稅 減輕稅率，以減低本國水泥成本。

(17) 麥粉統稅 即應取消，以減輕日用必須品負擔。

(18) 菸酒稅

(a) 廢除菸酒稅捐，實行菸酒公賣。

(b) 統一菸酒公賣費率，全國切實遵行。

(c) 稅率依品質而分高低，以適合消費者之負擔能力。

(d) 菸酒進口稅則，應較菸酒公賣費率為高，以保護國產。

(19) 印花稅 範圍不可過於推廣，以減輕煩擾商民之程度。關於教育文

化事業之人事憑證，及各種營業執照，應減輕稅率。

(20) 契稅 應即取消，與土地登記費合併，改辦不動產登錄稅，以免重徵之弊。

(21) 所得稅 不宜即刻實行，應先辦收益的所得稅，再過渡至所得稅系統。

(22) 財產稅 俟所得稅實行有成效後，方可徵收。

(23) 遺產稅 目前可稍緩實行，俟經濟稍入常軌後，方可開辦。

以上為吾人關於中國租稅問題之結論也。吾人懷於今日國民經濟之崩

潰，農工商業之破產，以及一般民不聊生之景象，雖不盡由於今日之租稅，而租稅實足以促進之；故切中時病，對症下藥，提出上列三十六點，以建議於國人。吾知順其道而行，必可致國民經濟於復興之道；反其道而行，必將陷國民經濟於破滅之途。雖「飲鴆止渴」，或可苟延殘喘；然經濟財政總崩潰之大難，必有來臨之一日，且爲期當在不遠也。而操其樞紐者，厥爲財政當局，由今日之困難而整頓復興，或竟每况斯下而趨於崩潰，成敗關鍵，皆在財政當局。然而受其切身之影響者，實爲四萬萬之人民，吾人必不容許財政當局，倒行逆施；故提出整頓復興之方案，指示以向上之途徑。至於監督之而促進之，是在全體國人共圖之矣。

二十四年六月二十八日脫稿於南京。

附錄

著者年來所發表關於中國租稅問題論文表

(A) 田賦

田賦附加稅之沿革 中央大學社會科學叢刊第一卷第一期

田賦附加稅之繁重與農村經濟之沒落 東方雜誌三十卷二十二號

四川省田賦附加稅及農民其他負擔之真相 全上三十一卷十四號

(B) 關稅

戰後各國關稅政策之趨勢 全上二十八卷

農業保護關稅問題 全上三十一卷九號

一九二八年國民政府修改不平等條約之成績與批評 全上二十六卷

銀價變動之趨勢與中國之對策 全上三十一卷十號

徵銀出口稅後補救入超之對策 全上三十一卷二十三號

匯價傾銷稅釋疑 全上三十二卷六號

(C) 所得稅

生活最低限度與累進稅問題 武漢大學社會科學季刊

中國今日徵收所得稅問題 東方雜誌第三十二卷十一號

(D) 鹽稅

中國鹽法中之專商制問題 中央大學社會科學季刊第二卷第一期

(E) 其他(附)

井田制度有無之經濟史上的觀察 東方雜誌三十一卷一號

所謂統制經濟與國聯技術合作問題 全上三十一卷五號

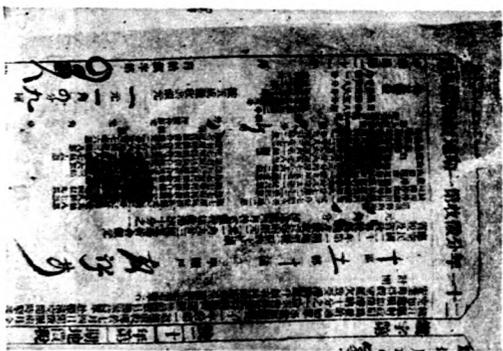
農村經濟沒落原因之分析及救濟農民生計之對策 全上三十二卷一號

世界通貨戰爭之現階段及中國應取之對策 全上三十二卷十二號

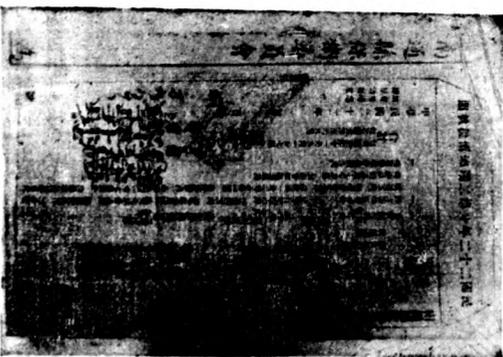
實物資料舉例

(1) 田賦

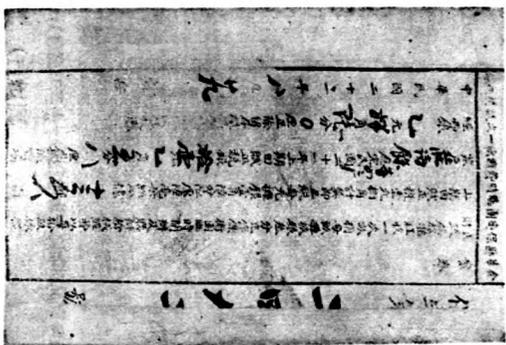
(1) 鎮江二十一年歲收第一期地價稅通知單



(2) 南通二十二年第二期地價稅執照



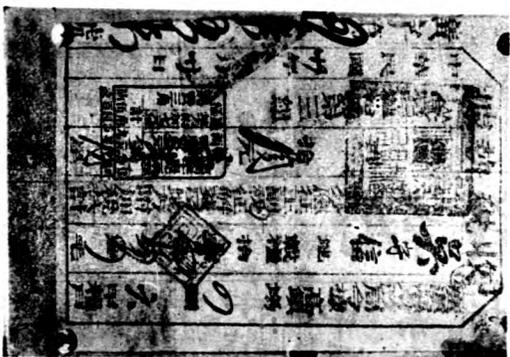
(3) 金華保衛團臨時黨團派一次款捐收據



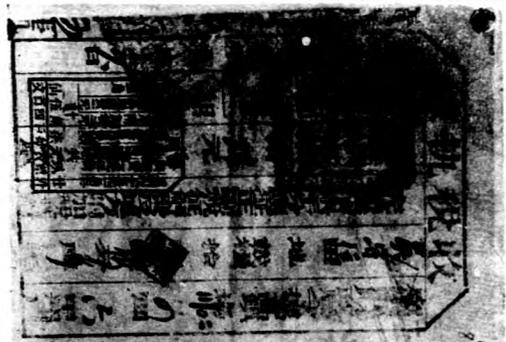
(4) 建縣籌備局二十一年第十一次臨時軍費執據
(每斗價至三六·五元, 加附加手續費等至七十三元)



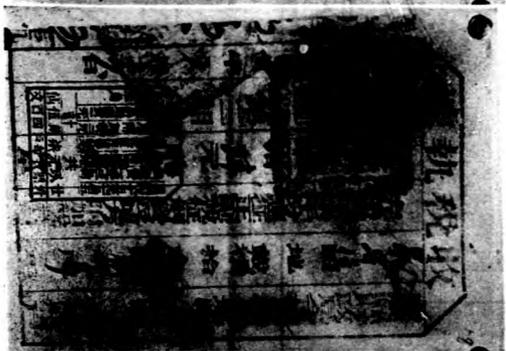
(6) 四川廣漢縣一年六徵之收稅執據



(a) 二十一年一月二十日第一次
(每兩應徵 23.55 元)



(b) 二十一年四月十五日第二次
(每兩應徵 28.25 元)



(c) 二十一年六月十六日第三次
(每兩應徵 20.75 元)

實物資料舉例

每兩正稅收洋一元五角
 加稅三角經徵費洋五角
 代收三新市費四
 莊學費每畝二文去
 歲未及徵收今年合
 併代徵四文

執照

中正場正堂陳 為征收事今據 莞漬莊
 業戶吳為鵬完納光緒拾玖年壓征拾捌年分
 折價銀壹陸壹
 光緒貳拾年正月 日給

執照

中正場知事鄭 為徵收事今據
 蕩田五壓四年分蕩積積銀 錢珍珍
 費銀二金
 中華民國五年 月 日給
 如數清存製真照蔡蔡業收執照
 糧派錢壹千九百乙
 十串紙五十共派錢
 乙千九百六十

執照

中正場知事 為徵收事今據 莊

業戶吳元之 完民國十年壓徵九年分

蘆課銀

壹陸

中華民國十年 月 日給

(II) 營業稅

(1) 南京市二十三年營業稅調查證

(按營業總收入徵千分之二)



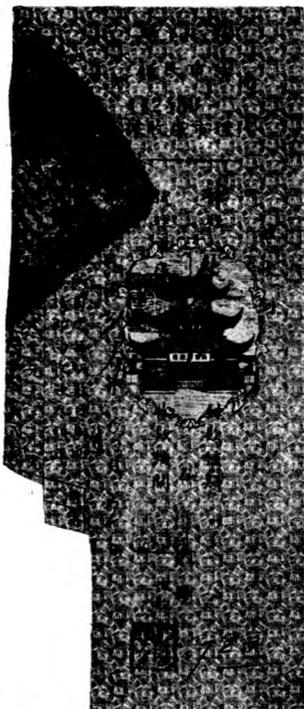
實物資料舉例



廣東軍三軍三師軍官講習所

附加普察全屬精察納

(IV) 車 捐



南京市二十三年冬季車捐(9.20 元)

(III) 房 捐



南京市二十四年五月份住房捐

住房捐 4.50

附捐 1.12

共 計 \$5.62

(V) 鹽稅

(1) 前清引式(長蘆)

戶部爲鹽法事山東清吏司案呈照得長蘆鹽法題准各項事例已經通行遵奉訖所有引目除場窳丁人守禦官吏軍民權豪勢要官運鹽貨偷取押和場戶運鹽攜帶軍器諸人買食私鹽載鹽不用官船七款另文申飭外其題定鹽斤繳引二款並行鹽地方合行開列鑄造銅版印刷給付客商收執照鹽前去發賣施行須至引者

一 長蘆運司凡客商賣鹽每引行鹽三百斤直隸鹽加包索耗鹽十斤河南鹽加包索耗鹽十五斤給半引引目每引完納引價隨卽給引支鹽運賣

一 凡客商與販鹽貨不許鹽引相離違者同私鹽追斷如賣鹽畢十日內不邀退引者答四十將舊引影射鹽貨同私鹽論罪僞造鹽引者處斬

一 行鹽地方

直隸順天府 永平府 保定府 河間府 天津府 正定府 順德府 廣平府 大名府 遵化州 冀州 趙州 深州 定州 宣化府屬延慶一州 易州並所屬涿水縣
河南開封府 懷慶府 彰德府 陳州府 衛輝府屬汲縣 淇縣 延津 滑縣 濬縣 封邱 獲嘉 輝縣 新鄉 南陽府屬舞陽一縣 許州並所屬臨潁 鄆城 長葛

右引付客商 收執照鹽准此

年 月 日

(2) 前清淮北三聯大票給商票式

兩淮都轉鹽運使司 爲給票照驗事照得淮北引鹽凡湖運及食鹽各岸經兩江督鹽憲先後奏請改行票鹽聽各商販納稅領票就場買鹽認岸發賣欽奉諭旨准行欽此欽遵檄行在案所有販運各商民既經完過稅課合給印票照驗該商販領票運鹽出場務持此票投應過各卡驗明放行沿途毋許鹽票相離到岸即將印票呈送各州縣衙門繳銷如已過卡加戳因所指州縣鹽運滯准其就所在地方呈明轉運他岸融售儻越過各卡不行投驗及越出票鹽四十二州縣界外銷售者均以販私論各卡暨各州縣差役人等如有勒索刁難情弊許該商販執照稟究各照遵行須至票者

計開

票商 係 人於 場 垣運鹽 引計 包 斤運至

發賣到岸即將照票呈繳當地衙門銷報應納稅銀及鹽價經費均已完訖

年 月 日給票商

准此

(3) 前清淮南楚岸三聯大票給商票式(循環轉運)

淮字第 號運商 運楚岸 引

兵部尚書兩江總督管理兩淮鹽政 爲給照護運事照得淮南行銷楚西口岸引鹽前經會前部堂暨李前部堂先後核定章程招商認辦循環轉運楚岸每年定運二十四萬引又於直隸賑捐案內加額二萬引計鄂西兩岸每岸額運十三萬引又湘岸辰河專運礮鹽一萬二千引不入正額均分春秋兩綱開辦奏明先鹽後厘以紓商力鹽抵口岸售銷後由督銷局扣存釐金分給各臺局引鹽開江不用部引由本部堂衙門刊發三聯印照中照給商護運照根存淮南總局備查左照由總局先寄岸局以備比對其中照兩邊騎縫填寫商名引數蓋用淮南總局鈐記再呈送運司蓋印發局轉給茲據商販 請運楚岸淮鹽 引每引八包每包連滴耗包索八十六斤共計 包 斤運赴湖投局揆售中途不准顆粒售賣亦不准夾帶重斤查出究辦鹽照相離即以私論爲此照給該商販領執開江經過江蘇安徽楚省各釐卡驗明護照查明包數相符立即蓋戳免釐放行不准留難阻滯查卡勇役人等亦不得勒索分文如違嚴懲須至護照者

右護照給

年 月 日

督鹽部堂

(5) 淮北運鹽照票 (相當於昔日之票)

功 甲 鹽 運 照 票		第 號
<p>計開</p> <p>收稅價人員</p> <p>放鹽地點</p> <p>稽查員</p> <p>監視員</p>		<p>湖北運到公署 淮北糧技分所 為給發運鹽照票事 茲據商人 請運 功鹽</p> <p>據每擔稅價銀 元 角 分 共繳稅價銀 元 角 分</p> <p>前往 行銷應准放鹽並給照護運倘有越境行銷及鹽照不符情事一經發覺即以私論再此照自發出之日起以 日為限逾期作廢須至照票者</p>
<p>中華民國 年 月 日 給</p>		

(6) 准商繳稅憑單

<p>中華民國十七年</p> <p>月</p> <p>日</p>	<p>兩淮鹽運使為給發繳稅憑單事據岸食商 已在場買定請予填給繳稅憑單等情合行給單即仰 該商持赴收稅銀行照章繳稅由行填給稅單至本公 署領取發鹽准單以憑掣運</p> <p>元 角 分</p>
----------------------------------	---

此單繳稅後由中行收回運交運署核銷

(7) 兩浙收稅單

<p>兩浙鹽務稽核分所</p> <p>發給收稅單事</p> <p>販稅開</p> <p>抽稅地</p> <p>銷稅率</p> <p>共計洋</p> <p>七數收花須至聯單者</p> <p>中華民國 年 月 日</p> <p>簽字</p>	<p>收 稅 單</p>
--	--------------

實物資料舉例

(中央附加)
(8)兩浙兩收軍用加價收據

每壹壹拾附收軍
用加價洋五角內
商人手續費氣分
五釐悉憑發還

收 據

兩浙鹽務稽核分所為發給附收軍用加價收據事案奉
財政部令兩浙鹽斤應即加價以充軍用等因茲據
商人 等完稅 引共計鹽 據發給 字
第 號至第 號准單 紙每壹壹拾應附收軍用加
價洋 共計收加價洋 元 角 分除填存根
備查外合行給發收據存執須至收據者
上列稅款已由中國銀行收入附加稅賬內
中華民國 年 月 日

(中央附加)
(9)兩浙兩收善後軍費加價收據

收 據

兩浙鹽務稽核分所為發給附收善後軍費加價收據事案奉
財政部令兩浙鹽斤應即加價以充軍費等因茲據
等完稅 引共計鹽 據發給 字第 號至
第 號准單 紙每壹壹拾應附收善後軍費加價洋
收加價洋 元 角 分除填存根備查外合行給發收據存執須至收
據者
上列稅款已由中國銀行收入附加稅賬內
中華民國 年 月 日

(地方附加) (地方附加)
 (11)兩浙整理公債鹽斤加價收據 (10)兩浙附收辦理浙江軍務善後鹽斤加價收據

收 據

兩浙鹽運使公署為發給整理公債鹽斤加價收據事案奉
 浙江總司令部訓令浙省財政竭蹶飭由財政廳議復擬募集新公債償還舊債每鹽
 壹担附加銀元六角充作公債基金飭即定期開徵等因奉經召集鹽商開會討論一
 致允協亟應遵照實行開徵茲據 地 縣商人等完稅 引
 共計鹽 担發給浙字第 號至第 號運照 紙每鹽一
 担應附加價洋 角共收加價洋 除填存根備查外合行發給存執須
 至收據者 中華民國 年 月 日

收 據

兩浙鹽運使公署為發給附收辦理浙江軍務善後鹽斤加價收據事案查西湖博覽
 會鹽斤加價一案茲奉准
 省長公署第一四九號公函博覽會因時局關係業經中止惟軍事善後雖告結束辦
 理一切善後事宜需款孔多應仍繼續加收囑即查照辦理等因是項加價現仍繼續
 徵收茲據 地 縣商人 等完稅 引共計鹽
 担發給浙字第 號至第 號運照 紙每鹽壹担應附加
 價洋 角共計收加價 元 角除填存根備查外合行發給收據存執
 須至收據者 中華民國 年 月 日

實物資料舉例

(地方附加)

(12) 兩浙兩收浙省續發公債鹽斤加價收據

收 據	
兩浙鹽運使公署為發給附收浙省續發公債鹽斤加價收據事查浙省續發公債	係償還舊欠經
省政府議決於鹽斤項下每擔附收洋二角以充還本發息基金於十七年四月起由	鹽商隨同正稅繳納茲據
引共計鹽	據發給
鹽一擔應附加價洋二角共計收加價洋	字第
行給發收據存執須至收據者	號至第
	元
	角除填存根備查外合
中華民國	年 月 日

地

縣商人

等完稅

號遵照

紙每

(VI) 捲 菸 統 稅

(一) 捲 菸 印 花 稅 票 樣 張

(2) 青 蓮 色

(1) 寶 藍 色



(4) 翠綠色

(3) 薑黃色



(6) 黑灰色

(5) 藍色



(7) 洋紅色



(說明) 此項捲菸印花計分七等每張印花分爲十枚除編列
聯號外兼以甲乙丙丁字樣分別印於每枚之上上列樣本係甲
字號餘號均同

(二) 最近改製雪茄菸印花樣張

色 綠 墨



色 紅 紫



色 灰 墨



色 紅 綠



色 綠



色 綠



色 綠 紫



色 蓮 青



色 黃 綠



色 綠 湖



色 綠 淺



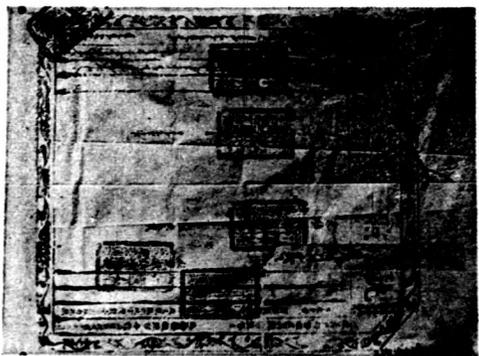
色 綠 寶



(說明) 此項印花每一號碼為一張每張十枚分子五項即第十條每條長十二英寸用以覆封木盒可免重用之弊

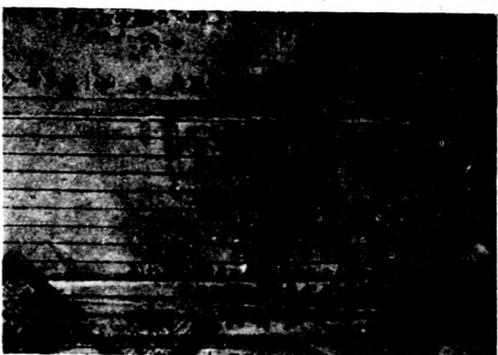
(VII) 契 稅

(1) 前清光緒十八年欽差戶部管理左翼管稅
契稅執照 (左為滿文)



一百八十兩，納稅五兩四錢 (僅合百分之三)
契稅執照

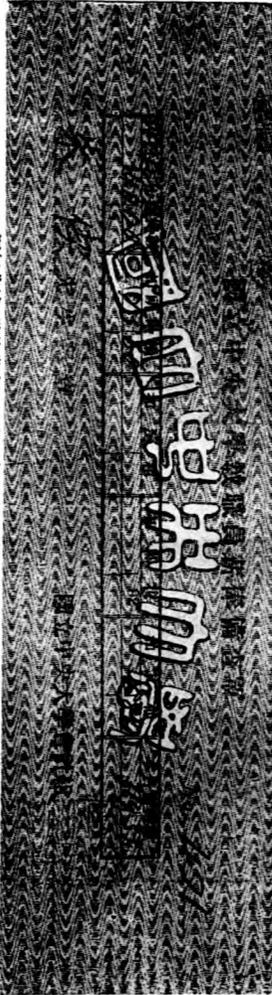
(2) 民國九年左右翼稅務公署契稅



一千四百元，納稅八十四元，蓋照壹六典四傳。

(3) 國民政府北平特別市財政局十八年驗契

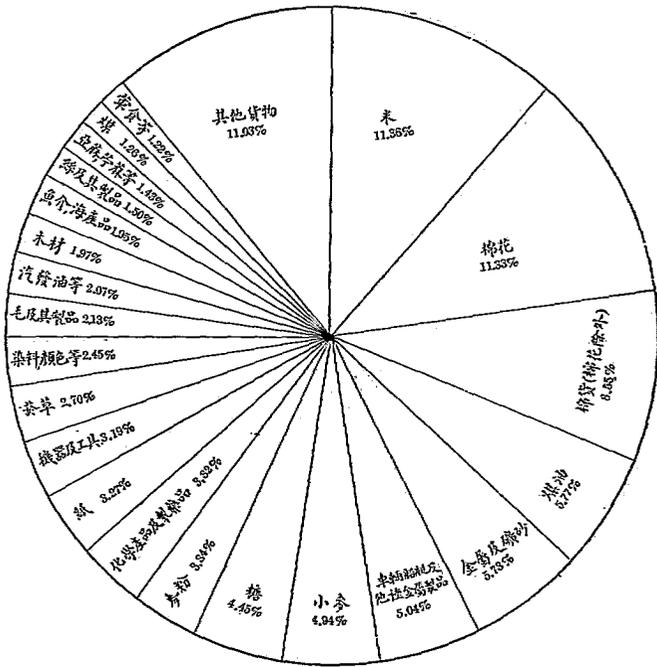
(VIII) 所得捐



別無報捐，僅於調查單中聲明扣所得捐若干。(另扣應繳捐百分之二)

驗契紙價 一元五角
 註冊費 一角
 教育費 二角

民國二十一年主要進口洋貨淨數比較圖



25
12

中華民國二十五年四月初版
中華民國二十五年十二月再版

(3562222)

中國租稅問題 中國財政問題第三編 - 一册

每册實價國幣肆元

外埠酌加運費匯費

著者 朱 俠

發行人 王 雲 五

印刷所 上海河南路 商務印書館

發行所 上海及各埠 商務印書館

版權所有
翻印必究

(本書校對者李家超)

減

六〇七〇

55
2 (700)
131



自廿八年九月五
日起售每册五元

新
華
書
局