

大 學 叢 書

財 政 學 新 論

上 冊

薛 許
賚 炳
時 漢
著 譯

商 務 印 書 館 發 行



序

印儒 F. Shrinna 所著之 *The Science of Public Finance* 一書，爲最近財政學界中一部最有價值之鉅著，全書都三十餘萬言，譯者先後歷十餘月而始譯成，付梓二日，而滬戰爆發，日軍進攻關北，商務印書館首被轟炸，全部焚燬，意我譯稿，萬無倖免，傷痛之餘，決鼓餘勇，從事重譯；嗣已譯成三章，接商務印書館來函，告以譯稿幸免無恙，余聞之，乃大喜，蓋余之精力，可以節省不少也。

關於原書之價值，凡國內研究財政學者，頗能言之，無待譯者費辭。譯者於此，頗有不能已於言者，即財政學名著，泰半出諸歐美學者手筆，其立論大率限於歐美事實，至於吾東亞方面，則多付之闕如，學者憾焉。惟原著獨不然，書中所論，多述及東方各國，如吾國、日本、波斯等，而於印度尤詳，如關於彼邦之歲出入及預決算制度，罔不鉤玄稽要，窮其利弊。印度與吾國同處東亞，同以農立國，兩國風土人情，頗多相近，故原書論及彼邦財政上之得失利弊，實多可爲吾國借鏡。而吾譯此書，亦以其所言多與吾國國情切合，倍生興趣，終日譯之而不覺厭倦者也。

原書末附各種統計表，極有價值，茲已一一譯出，附於書後，以供參考。

譯者之譯此書，承周鯁生先生之指導與鼓勵，得能於短時間內完成，譯者深爲感謝，附誌數語，以示不忘。

譯者於下筆時，固力求與原意符合，但因匆匆付印，未遑細校，不妥之處，自知難免，博雅君子，如能進而教之，俾

於再版時更正，則幸甚矣。

許炳漢序於南京國立編譯館

民國二十二年國慶日

財政學新論

目錄

第一篇 論概

第一章 財政學之範圍及其研究方法	一
一 定義與範圍	一
二 定義與範圍（續）	二
三 財政學與經濟學統計學之關係	四
四 方法——演繹法與歸納法	六
五 本書內容述要	七
第二章 近代財政學說之發達	八

一 近代財政學說之國際性	八
二 亞丹斯密之先驅	九
三 重農學派	一〇
四 亞丹斯密	一一
五 繼承亞丹斯密之英美學者	一二
六 德國學者	一七
七 法國學者	二〇
八 意國學者	二二
九 結論	二三
第二篇 公共經費論	
第三章 公共經費之特質	
一 公共經費論之被忽略	二五
二 公共經費在財政上之重要	二五

三	經濟與節約	二七
四	經費由歷史上情形決定	三〇
五—七	公私支出之比較	三一
八	公共經費之範圍	三三
九	個人主義派	三四
十	社會主義派	三五
十一	公共經費之理想	三六
第四章	經費之原則	三七
一	利益之原則	三七
二	經濟之原則	三九
三	認可之原則	四〇
四	剩餘之原則	四二
第五章	公共經費之分類	四三
一	分類之必要	四三

二 各種分類法	四三
三 利益分類法	四四
四 按照效勞報酬分類法	四五
五 按照政府職務——保護的高業的與開發的——分類法	四五
六 必要經費與隨意經費	四六
七 理想的分類	四六
八 各國主要經費之淨額	五一
第六章 首要經費	五一
一 國防費	五二
二 國防費之增加	五三
三 法律與秩序	五五
四 行政費	五六
五 徵稅費	五七
六 債務費	五八

第七章 次要經費（社會事業）	六〇
一 社會事業費	六〇
二 教育——教育之重要	六一
三 英美印度及英屬自治殖民地之情形	六五
四 其他社會事業	六六
五 宗教	六七
第八章 次要經費（社會事業）	六七
一 救貧	六九
二 國民保險	七〇
三 失業與康健保險	七一
四 養老年金	七二
五 社會事業費之負擔	七三
第九章 次要經費（國營或公營企業等）	七三
一 範圍	七三

二 非主要的政府職務	七三
三 政策方面	七四
四 其他經費	七六
第十章 中央省及地方經費之分配	七六
一 分配係歷史上情形之結果	七六
二 各國分配之百分數	七八
三 各國主要支出之分配	七九
四 分配之一般原則	八〇
五 省與地方經費	八二
六 總論	八二
第十一章 應由資本項下撥付之經費	八三
一 應由資本項下撥付經費之範圍	八三
二 應由資本項下撥付經費之增加	八三
三 四 關於應由資本項下撥付經費之理論	八五

五	有三事可由資本項下撥付經費	八八
六	生產用途之經費	八八
七	特別事故之經費	八八
八	暫時的必需費——(a)偶有的不足(b)消耗的資產	九一
九	結論	九三
第十二章	關於經費的幾種一般問題	九四
一	經常費與臨時費	九五
二	生產的與非生產的經費	九六
三	公共經費與國民收入	九七
第三篇 公共收入論		
第十三章	公共收入之特質及其分類	一〇一
一	一種良好收入制度之特質	一〇一
二	公共收入之分類	一〇三

三 租稅國有企業收入規費特別捐贈金與罰金之定義	一〇五
四 經濟的與租稅的收入	一〇八
五 直接的間接的及預先的收入	一〇八
六 贈與的契約的及強迫的收入	〇九
七 理想的分類	一〇
第十四章 租稅之原則	一五
一 亞丹斯密之原則	一五
二 公平之原則	一八
三 確定之原則	一八
四 方便之原則	一九
五 經濟之原則	一九
六 其他原則	二二
七 論原則之衝突	二二
第十五章 納稅能力之估量	二四

一	國家撥用歲入	一一四
二	納稅能力之概念	一一四
三	勒索之限度	一二五
四	重要原素	一二六
五	結論	一二七
六	納稅能力之估量	一二八
七	一五 估量納稅能力之方法	一二九
第十六章 中央省與地方收入之分配		
一	分配係歷史上情形之結果	一五二
二	不列顛王國	一五二
三	加拿大	一五五
四	澳洲	一五五
五	南非	一五五
六	印度	一五六

七 美國	一五七
八 法國	一五八
九 德國	一六〇
十 分配之一般原則	一六一
第十七章 租稅負擔之分配	一六二
一 直接稅與間接稅	一六二
二 二十世紀之變化	一六五
三 名詞之定義	一六六
四 公平分配說	一六六
五 能力說	一六七
六 最小犧牲	一六八
七 比例稅與正統派經濟學家	一六八
八 累進稅——累進稅之通行	一六九
九 累進稅與所得之性質	一七一

十	累進稅之將來·····	七三
十一	重複課稅·····	七四
十二	避免重複課稅之四法·····	七五
十三	單稅·····	八〇
第十八章	租稅之轉嫁與歸宿·····	八三
一	概說·····	八三
二	名詞之定義·····	八四
三	古代學說·····	八六
四	亞丹斯密·····	八六
五	李嘉圖·····	八七
六	李嘉圖之後繼者·····	八八
七	分散說或吸收說·····	八八
八	一般原則·····	九一
九	統計在研究歸宿問題上之應用·····	九三

十 貨品稅之歸宿·····	一九四
十一 獨占品稅·····	一九五
十二 輸出入品稅·····	一九七
第十九章 課於收入各要素之租稅之歸宿·····	一九九
一 地租稅·····	一九九
二 利息稅·····	二〇四
三 利潤稅·····	二〇五
四 工資稅·····	二〇七
第二十章 土地稅·····	二一三
一 土地稅之一般特質·····	二一三
二 羅馬土地稅·····	二一四
三 大不列顛土地稅·····	二一五
四 各自治殖民地土地稅·····	二一八
五 印度土地稅·····	二二一

六	稅率永定制	二二六
七	稅率暫定制	二二七
八	印度土地稅之將來	二三六
九	美國土地稅	二三八
十	中國土地稅	二四〇
十一	日本土地稅	二四一
十二	結論	二四三
	第二十一章 所得稅（沿革）	二四三
一	所得稅之重要	二四三
二	大不列顛	二四六
三	五類所得稅	二五三
四	估計徵收之方法	二五八
五	英屬各自治殖民地	二六二
六	印度	二六四

七 美國	二六七
八 日本	二六九
九 法國	二七一
第二十二章 所得稅(一般原理)	二七二
一 概說	二七二
二 租稅之範圍	二七二
三 遞變	二七二
四 差別	二七五
五 減額	二七六
六 課源法	二七九
七 估稅之根據	二八三
八 避稅	二八六
九 巴累托定律與避稅	二八八
十 結論	二九一

第二十三章 死稅或遺產稅	三〇〇
一 直接稅之第二大稅源	三〇一
二 一般原理	三〇二
三 資本之課稅	三〇四
四 李格那諾氏的遺產稅計劃	三〇六
五 聯邦國之遺產稅	三〇七
六 大不列顛	三〇九
七 自治殖民地	三一七
八 印度	三二一
九 英屬殖民地	三二七
十 美國	三二九
十一 日本	三三一
十二 法國	三三一
十三 德國及其他諸國	三三二

第二十四章 其他直接稅與盈餘稅	三三四
一 人頭稅	三三四
二 直接消費稅	三三八
三 盈餘稅	三四一
四 土地增價稅	三四三
五 公司稅	三四五
六 盈利稅	三四九
第二十五章 間接稅（一般原理）	三五五
一 間接稅與直接稅	三五五
二 間接稅之重要	三五六
三 贊成間接稅之理由	三五九
四 間接稅之累退性	三六〇
五 間接稅之賦課	三六一
六 結論	三六二

第二十六章 關稅	三六二
一 一般經濟的研究	三六二
二 關稅收入之重要	三六六
三 關稅之種類	三六七
四 其他職務	三六九
五 大不列顛	三七〇
六 自治殖民地與印度	三七五
七 其他各國	三八六
第二十七章 內國貨品稅	三九〇
一 國產稅之重要	三九〇
二 大不列顛	三九二
三 不列顛帝國之其他部分	三九五
四 法國	四〇一
五 歐洲大陸各國	四〇三

六 中國	四〇三
七 日本	四〇四
八 入市稅	四〇六
第二十八章 其他直接稅與規費	四〇八
一 範圍	四〇八
二 印花稅與規費	四〇九
三 賭稅	四一一
四 娛樂稅	四一三
五 營業稅與售額稅	四一五
第二十九章 租稅之負擔	四一七
一 負擔之觀念	四一七
二 租稅之增加	四二〇
三 每人分擔之租稅	四二一
四 直接稅與間接稅之分配	四二三

五	租稅佔國民收入之百分數	四二四
第三十章	非租稅收入	四二九
一	經常收入之補助	四三〇
二	國家係資本家	四三二
三	官產——土地與森林	四三三
四	國營工商業	四三六
五	礦業	四三七
六	國營工業	四三七
七	灌溉業	四三八
八	郵政電報與電話	四三九
九	鐵路	四四二
第三十一章	各國地方稅	四五三
一	地方稅之發達	四五三
二	地方稅源	四五五

三 地方財政之行政機關.....四六一

第三十二章 地方稅（續）——方法.....四六三

一 財產稅或不動產稅.....四六四

二 所得稅附稅.....四六九

三 工商職業稅.....四七二

四 間接地方稅——入市稅.....四七三

五 公用事業稅.....四七四

六 宅地價值稅.....四七五

七 國庫補助金.....四七六

第四篇 公債論

第三十三章 公債之一般特質.....四八一

一 公債之重要.....四八一

二 公債之起源.....四八四

三	公債之特質	四八六
四	公債之利弊	四八七
五	公債之種類	四九一
六	公債之發行	四九四
第三十四章	公債之負擔	四九五
一	估計負擔之方法	四九五
二	一般研究	五〇一
第三十五章	公債史——大不列顛	五〇四
一	範圍	五〇四
二	英國公債	五〇五
三	減債基金	五一一
四	哈密爾敦的財政格言	五一四
五	戰時財政	五一七
第三十六章	其他各國公債之沿革	五二五

一 印度	五二五
二 美國	五三九
三 法國	五四七
四 意國	五五九
五 日本	五六三
第三十七章 公債之償還	五六五
一 償還	五六五
二 借換	五六七
三 賴債	五七二
四 資本指	五七三
第五篇 財務行政論	
第三十八章 預算之編製	五八四
一 預算之範圍	五八四

二	財政總長與預算	五八七
三	概算書之編製	五八八
四	會計年度	五九〇
五	預算之內容	五九三
六	追加預算與追加概算	五九四
七	特別預算	五九六
第三十九章	預算之議決	五九六
一	戰後憲法的變更	五九六
二	各國議決預算之程序	五九九
三	全部預算之年年議決	六〇八
四	兩院之權限	六〇九
五	挪移	六一二
六	否決與批准	六一三
第四十章	預算之實行	六一六

一 範圍·····	六一六
二 歲入之徵收·····	六一九
三 金庫·····	六二〇
四 支出之方法·····	六二一
五 帳簿·····	六二一
六 監督·····	六二一
七 審計·····	六二四
第四十一章 戰時之債務·····	六二五
附錄·····	六六〇

財政學新論

第一篇 概論

第一章 財政學之範圍及其研究方法

一 政府當局所有之許多難問題，中以財政問題爲最重要，良以財政問題爲繼續發生之問題，非如他種問題即可一次解決故也。目今政府之良否，終以其辦理國家財政之成績以爲斷。推原其故，實多因於歐洲大戰。大戰在多方面刺激吾人之思想，而關於財政尤甚；經此次大戰，凡前人以爲僅供空論不關重要之事項，今則認爲迫不及緩之急務；經此次大戰，許多永續的政策問題別開新見解。自此而財政學之內容爲之增廣，學者更着重於公共經費、租稅、公債諸問題。本書擬依次略論財政之原理或財政學，夫所謂財政學者，乃卽論究政府當局如何收支之學問也。所謂政府當局者，概指中央或聯邦政府，省或邦政府而言。此外若市、縣政府或參事會，亦在其內。財政學德人稱爲『Finanzwissenschaft』，至法人則以『Science des finances』，意人則以『Scienza delle finanze』

名之。至用此名詞專指公共經費與公共收入之經理者，始於十六世紀法國，而傳及於他國。法人至今仍以複數 *les finances* 表示公共財政，至其單數 *la haute finance*，則有金錢出入事項之意。財政學之研究大別爲四：一曰公共經費，有政斯有費，政非費不辦；二曰公共收入，蓋政府必謀收入以充支出；三曰公債，蓋若不敷出，政府必舉債以謀收支之適合；四曰財務行政，大戰以後，斯學大佔重要，而其範圍有二：一曰預算之編製，二曰審計，審計爲審核國庫收入之實額及其支出是否按照定則。財務行政又包括立法方面之財政的工作。歲出之議決，經費之監督，——監督財政權——隨各種政制而不同，所採監督財政之方法，與一國財政之效率，至有關係。行政機關爲民衆之主宰，立法機關宜切實監督主宰，以免財政上無效率與浪費。

二 前節已述及大戰及於財政之影響。大戰實予吾人以大教訓。大戰時，財政監督不免懈弛，而世界各國財政機關之行政，遂缺乏管束與力量，而尤以支出之監督爲更形如此。然而弊病必得設法補救，而且必得急圖補救。所謂定式與慣例，必得打破之，困難必得用全力以應付之。因此財政上之理論與實際，遂有新發展與調整，而戰前財政上之論說亦形不適用。故今後吾人之所研究，不復囿於法國理財家科爾培氏 (Collet) (一六一九—一八三) 所謂『謀收入最多，國民怨言最少之方法』。復次，西塞羅 (Cicero) 所謂『干戈時不顧法律』 (Silent leges inter arma) 之名言，亦不復如曩時之適用於財政。且也國家活動之範圍，日漸擴大，愛國精神之意識，日漸增高，故眼光必得放遠。英國國會於一九二一年議及支出節約之問題，且組織該德委員會 (Goldes Committee)。

而印度立法院亦有同樣之提議，於一九二二年組織因契開培委員會（Incheape Committee）。因債務之償還，故納稅能力（taxable capacity）之問題更形重要。關於此方面之研究，以斯泰姆普爵士（Sir Joseph Stamp）之著作爲甚卓絕。戰後各國立法機關咸以行政官應以租稅制度爲系統的整個制度，應考查租稅之分配，及其分配所根據之原則。吾人試觀於金瓦拉（Mr. Ghivala）於一九二三年三月五日在印度立法院之所言，即可曉然。金氏曰：「財長每年出席議院商定收入預算者，吾甚知之。財長恆與他三人同坐，右爲庫克（Mr. Cook），左爲阿雅（Mr. Ayyar）前爲西姆（Mr. Sim）。財長問曰，「需費幾何？」彼等曰，「本年度單租稅一項，須八萬萬盧比。」「果須此數乎？然則上年度已費幾何？」曰「六萬四千萬盧比。」「請交余關稅條例，所得稅條例，鴉片鹽稅條例，及藍鉛筆。」財長手執鉛筆而言曰，「此定百分之十一。吾意改爲百分之十五。由此可增二千萬。庫克先生，君以爲然否？」曰，「然，距此不遠也。」次西姆言曰，「近數年所得稅收入不旺，吾人可略徵附稅以補之。」於是財長議徵附稅。次議及鴉片鹽稅條例亦如此酌爲增加，迨國庫能增收一千六百萬而後已。吾意吾國預算之編製，以後不宜如此。今世界各國已着手調查租稅與其國民納稅能力之關係。彼等固已算出關係而且研究關於國中需用之一切情況。吾意財部雖自以爲周知一切，始終未得到就國民納稅能力以定租稅之材料，可資根據。就我而觀，此實編製預算之經則。」（註）

（註）議院議事錄（Legislative Assembly Debates）第三卷第四九號第二七六一頁參閱一九二三年七月二十三日本國務會

議因馬拉塞達達爾 (Mr. Mankie Deatloy) 之提議而通過一議決案如下：「茲為特別注意於國民之負擔租稅能力，依照經濟的公平的及科學的根據，徹底改革稅制起見，亟應研究整個的租稅制度。」英議會聯合會同行政會議曾呈請英首相指派皇家委員重究國地兩稅之全部問題，特別關於各稅徵收費、國地兩稅之劃分，及其對於生產事業收入之補益。據泰晤士報駐金斯頓 (Kingston) 訪員稱耶美卡 (Jamaica) 政府亦正在作同樣之研究。倫敦特派財政調查員業於一九二三年九月抵此，目的在考究此等財政問題云。

三 關於財政學與經濟學統計學之關係，素為學者所論及，而尤為德國學者所常論及。吾人未可過言財政學為經濟學之一部，不過研究財政學者，初必具有經濟學各門智識，而尤以貨幣信用及銀行之理論為更不可不知。昔亞丹斯密在原富卷五曾論及(1)『君主或國家之費用』(the expense of the Sovereign or Commonwealth)。(2)『社會公共收入之源泉』(the sources of the general or public revenue of the society)及(3)『公債』(public debts)。財政學與經濟學之關係觀此即明顯。若照巴斯泰布爾 (Pavable) 之所謂『研究經濟學為研究財政學必要之預備』(註一)與亞當士 (Adams) 之所謂『健全的財政政策必以完全的經濟學智識為基礎』(註二)者，似以財政學為經濟學之一部份，亦有妥欠之處。復次，財政學與統計學有密切之關係。財政學大抵以詳盡準確之統計為根據。昔人嘗謂英人首覺大戰得力統計之秘訣，斯言也。實可移之以形容財政學之有賴於統計。本書以下各章之論斷與原則，多以附錄中之統計表為根據。然本書亦不可將統計表，『國家概算書』及類此之財政刊物上之詳細，一一網羅，蓋恐數字太多使讀者望而生厭，轉使其不能得到應知之事實。

也。善夫印度第一流財長威爾孫氏 (James Wilson) 之言曰：(註三)『財政學不僅計數；夫財政學者乃論一種大政策之學問也。苟無健全之財政，斯無健全之政府；苟無健全之政府，斯無健全之財政。』是以財政學應爲一種大政策。故財政學之範圍較統計學（昔時稱統計學爲政治算術）(註四)爲廣。但財政學非賴統計學不爲功，例如編造預算或估計國中各階級人民租稅之分配，皆有賴於統計。輒近財務行政端賴詳細準確之統計。如印度『預算概算書』末附之各種『帳目』此其明例。

(註一)見財政學 (Public Finance) 三版第十頁。

(註二)見財政學 (The Science of Finance) 第五頁。

(註三) 詹姆斯威爾孫 (一八〇五—一八六〇) 係瓦爾忒巴傑浩 (Walter Bagehot) 之岳父，曾任經濟雜誌 (一八四三—一八

五九) 主筆，在科利孫 (Abner Cobden) 長度支時，曾任財政部 秘書。至一八五六年三月辭職，一八五九年任商務局 副局長，後

被任爲印度 總督署財長，財長之任命，以氏爲第一次。據巴傑浩 所言，氏富有理財之理想。

(註四) 麥恩威廉 第爵士 (Sir William Petty) (一八〇五—一八六〇) 著政治算術叢談 (Discourse on Political Arithmetic) 及其政治算術論 (Essays on Political Arithmetic) 及達文南 (Payant) 著之政治算術 (Political Arithme-

tic) 達文南之言曰：『政治算術云者，意即謂以數字推算與政府有關之事物之方法也……溯此方法淵源甚古，但應用之於貿易收入者，則

自威廉 觀其入始……配 爲首創此名，而立各種法則與方法』(見達文南 著政治算術 卷一第一二八、一二九頁)。

四 研究財政學應用何種方法之問題，素爲學者所問起。對於此問題之回答，實甚簡單。研究經濟學各門學問，當兼用歸納演繹二法，二法互相爲用而不可偏廢。如什摩勒 (Schmoller) 之言，『二法之於科學上的思考，無異左右足之於步行，二者不可或缺。』歸納法爲考究重要財政事實必需之方法，用此法而演繹法之前提，可以確定，結果可以證實。至演繹法亦爲有用之方法，如關於公共經費之最後效果及租稅之歸宿，則須用此法，是其明例。前提既選定矣，結果既推得矣，而此等結果又與日常事實相參證。故若吾人推定尋求財政學上真理之方法，盡於歸納演繹二法者，則吾人自可謂財政學之研究必須兼採此二法。昔馬沙爾 (Marshall) 綜述其論旨甚佳，其言曰，『然則分析與演繹在經濟學上之功用，不在創出連續綿延之推理，但在於創出許多短的聯想，及每種事理之因果。然此非同少可。經濟學家若推理太快，欣然爲之，不假思維，則對於事理因果之聯接，必致不合。經濟學家須細心使用分析演繹二法，蓋必藉此二法而後始能選定適合之事實，妥爲分組，使此等事實，於理悟，於應用，皆爲有用也。因每種演繹必以歸納爲根據，故每種歸納自必包括分析與演繹。易詞以言之，過去之解釋與未來之推定，二者之作用相同，而其方向則相反。蓋一則由果以推因，一則由因以推果。如什摩勒氏所言，欲了解個別事理，吾人須用歸納；而歸納之論斷，實卽演繹法上所用推測式之顛倒也。』是以歸納與演繹皆以吾人推理之同一傾向，同一信念，及同一需要爲根據云。』

五 本節順便綜述以下各章所論之範圍。在略述近代財政學說後，次卽研討公共經費各項問題，旁及支出

適當之格言。自來學者對於公共經費未曾爲充分之分析。識者憾之。因良好財政不僅在於收入好。卽用出亦要好。因之財政政策要以不過度爲第一要義。經費之分配應先統盤打算。而後決定各項支出。庶緩急輕重。不致顛倒。此第二篇之所由作也。次卽論公共收入。如良好稅制之特質。納稅能力之估量。租稅之分配。租稅之負擔。及其歸宿諸問題。關於國稅省稅及純粹地方稅。均依一般公認之原則而論其優劣。所謂此一般公認之原則者。卽租稅之負擔或其減輕。應比例於國民納稅能力而普及於極大多數之國民間是也。如印度等國。因舉辦基本事業如初等教育而必須增加收入。關於此問題。則乃論及省有之新稅及遺產稅等中央稅。至中央省。縣租稅之劃分。亦曾論及。此第三篇之所由作也。公債之負擔。爲將來財政學上之中心問題。本書卽於第四篇述及。英國國債費大於戰前預算一倍。幾佔一九二三年年度歲出總額之半。此難問題惟藉解決內外債問題之系統的細心的政策而始可解決。不列顛與財政健全之他國。均已着手解決。休戰時不列顛流動公債達十五萬萬鎊。至一九二三年六月減至八萬萬鎊。自一九二〇年以來。業已還清四萬四千九百萬鎊。結果英國外債。除美國外。均已償清。凡國債之償還。應由歲入項下撥付。如有剩餘。當以大部分還債。小部分減輕租稅。政府應切記借債非富國捷徑。國家除爲經營生產事業而借債外。萬勿輕行借債政策。彼贊成不惜鉅大犧牲逐漸還債之說者。其議論無論從經濟上或社會上觀察。皆爲不可駁倒之議論也。末篇論及印度加拿大各自治國及不列顛立法機關之預算。審計及財政工作。紊亂一國之財政。莫如預算之不均衡。若預算不均衡。借款本息不確定。則國信遂不能維持矣。

未附圖表及與書中材料有關之統計表。

第二章 近代財政學說之發達

一 近代財政學說，由其最廣義而言，可謂濫觴於十八世紀後半期。學說發生之初，即含有國際性質，揆厥原因，約有三種。一因於學者有遊歷之風尚。譬如亞丹斯密自一七六三年辭去格拉斯哥大學倫理哲學講座後，即隨巴克拉赤公爵 (Duke of Buccleuch) 漫遊巴黎，杜勞斯 (Toulouse) 波多 (Bordeaux) 蒙特培利 (Montpellier) 日內瓦各地。居巴黎一年，居杜勞斯約一年有半。休謨者，斯密之尊友也，任阿那達爾伯爵 (Lord Anandale) 師傅一年後，於一七四六年以任聖克雷將軍 (St. Clair) 祕書伴遊維那 (Vienna) 杜林 (Turin) 宮殿。一七六三年伴赫特福伯爵 (Lord Hertford) 遊歷巴黎，接交路易十六 路易十八 太子 詹姆斯斯吐爾特 (Sir James Stewart) 自愛丁堡大學卒業後，漫遊荷法 西意 四國，歷時數年。二因於書籍之輾轉。譯原 富 自 一七七六年出版以至一八〇二年 (有加尼譯本) 譯成法語至少凡五次；一七七六與一八六一年間，譯威德語 凡六次。三因此國仿彼國而行新稅，則此國必須澈底考究彼國租稅實施之情形。譬如吾人判斷動產不動產稅可否為印度之省稅，吾人先須詳究美國 瑞士實施此稅之成效。總之，經濟學家在財政方面，當必廣搜本國以

外之事實。

二 近代財政學說實始於一七七六年原富之出版。二十五餘年前，已略現後來變化之曙光。孟德斯鳩(Montesquieu)(一六八九——一七五五)者，十八世紀一極大思想家也。於一七四八年出版法意(Spirit of Law, L'Esprit des Loix)一書，其第十三卷討論租稅問題。斯密及其並世之蘇格蘭學者研究孟氏之說，推崇備至。吾人知原富中所說，多與孟氏吻合。孟氏闡明依照各人日常消費，而不依照財富而課累進稅直接稅之利益。孟氏之方法論，固已適投斯密之所好也。一七五二年，休謨(一七一——一七一六)在其名著政治叢論(Political Discourse)上發表租稅論國信論二篇。休氏對於財政學說上之貢獻，極為重要而有價值。因休氏生當經濟學方附屬於政治哲學尚未成爲科學之時，故其學說爲承前啓後之一大關鍵。休謨否認重農學派主張一切租稅最後歸土地負擔之說，氏以消費品稅尤以奢侈品稅爲最良稅，因人民感覺痛苦最輕。一七六七年，詹姆士斯吐阿特出版政治經濟學原理(Principles of Political Economy)一書，書中另立專篇，詳究國信(註一)租稅(註二)之理論。因其文筆之不生動，所持重商學說之不健全，遂使此書無人注意，而尤以原富出版後爲更甚。斯密之著原富也，既未嘗徵引斯氏之說，更無一字提及斯氏。斯密致巴爾泰內(Pulteney)書中(一七七二年)之言曰：『對於斯吐阿特之著作，余固與汝所見相同也。』『余之所以未嘗提及者，余固以其書中之謬說，已詳見余之明晰論辨中也。』德國學者多極推崇斯吐阿特之著作，洛瑟(Roscher)氏至稱斯氏爲『一大經濟學』。允哉

是言，吾人撫今思昔，未嘗不爲斯氏扼腕。斯氏在其原理末篇，論及租稅，殊多妙論。至其他著貨幣原理（*The Principles of Money Applied to the Present State of the Coin of Bengal*）（一七七二）一書，大都論及貨幣，與本書研究無關，是以不論云。

（註一）見第四篇，第四節。

（註二）見第五篇。

三 重農學家（註一）（經濟學家）之學說，爲今日財政學家所不取，其說誠如斯密所謂（註二）『其錯誤確不值吾人詳究。斯說也，既未有害，而且將決無害於世界各地云。』以其學說殊有影響於斯密及其並世學者，故其租稅歸宿說與其公共收入之分析，確關重要，不可不一述之。重農學家以爲惟農業爲生產事業，投下資本可得剩餘，是爲純生產（*produit net*），藉此可以維持其他一切之事業。一切租稅，皆取給於純生產。重農學家雖亦承認徵課他稅，但確信不如課於土地純生產或淨產品單一稅（*impôt unique*）之爲有利。該派中之最著爲揆內（*Quesnay*）（一六九四—一七七四）谷內（*Gomnay*）（一七二一—一七五九）密拉波（*Mirabeau*）（一七二五—一七八九）杜蓬得內摩（*Du Pont de Nemours*）（一七三九—一八一七）及政治家塔哥（*Turgot*）（一七二七—一七八一）。揆內德學兼優，學者曾之。氏著有經濟表（*Tableau Economique*）（一七五八）一書，斯密在原富中論此書爲三大發明之一，與文字貨幣之發明，並列爲三，而皆極有助於政治社會之

安定者也。其所述格言及其第二經濟問題 (Second Probleme Economique) 中多涉及財政問題。塔哥 (註三) 所擬之財政計劃，確具見地。氏執掌度支凡二十月，撤消害工病商之租稅凡二十三種，又廢去徭役制，民間稱便。其後國庫充裕，以視就任時之國用支絀者，不可謂非氏之功也。(註四)

(註一) 『重農學家』之名，原爲杜蓬得內摩所首創，蓋以標榜自己及其友人者也。一七九九年氏初用『重農學家』Physiocrates 一詞。溯此出諸撰內文集 (一七六七年傑甘胆 Du Pont 發刊) 之書，名重農學說 (Physiocratie ou Constitution Naturelle du

Gouvernement le Plus Avantageux au Genre Humain) 云。

(註二) 見原富卷四第九章第一六一節。

(註三) 見塔哥論集 (Geneva de M. Turcat)

(註四) 見喜格斯 (Higgs) 著重農論者 (The Physiocrats) 及塞力格曼 (Soliman) 著租稅蠲減與歸宿 (The Shifting and Incidence of Taxation) (一八九九) 第九五一—一二三頁。

四 亞丹斯密 (一七二三—一七九〇) 集前人著作之大成而創其財政學說。原富一書真如卡萊爾 (Carlyle) 所謂『千古奇書』。斯密所論 (見原富卷五) 理論與事實兼顧，見解闊大，理論一貫，文筆忠實。氏費十二載而始成此鉅著，書中顯出優於財政之『骨學』 (osteology)。斯密之著原富也，始於杜勞斯之地，遊法結交撰內塔哥及其他當世名人。斯密學問多得力於法國之遊。原富卷五比較英法兩國稅制之利弊，關於法國財政之學問，確

得力於遊法。氏先論國家歲出入與租稅原理，次評現行與夫議行之各稅，而尤關於英國稅制。氏定出格言，即以格言判斷各稅之優劣，且博引國內外之事實以闡明其論旨。讀氏之公債論，使吾人不能不追念拿破崙一世賢明財長摩林（*Le bon Mollien*）之所言。摩氏曾謂『使余益知國家財政可推之於私人財政之理論之不移者，斯密氏之書也。言之可使前人（即以前官吏）汗顏無地云。』

巴傑浩在其最佳名人言行錄一文上，曾謂經濟學鼻祖亞丹斯密爲一極無條理之一人，因氏大讀書而爲書所蔽，精神貫注於抽象之中故也。巴氏舉一例，謂某次斯密簽名，竟摹倣在先一人之簽字而不簽其自己之名字云。使此言而果確也，則何以斯密在財政學上之所論處處富有實際之聰慧哉？誠如是也，則吾人當所望原富之作品於善賈多財之李嘉圖（*David Ricardo*）然而李嘉圖對於租稅歸宿之結論，偏用玄妙之推理，而斯密則處處引用平常之實例而毫無抽象。原富書出，士林爭相傳誦，終作者之世，英版凡經五版，即一七七六、一七七八、一七八四、一七八六、及一七八九。（註）則其書之重要——即在斯密在生之時——原富出版後閱十四年而死——於此可見一斑矣。

（註）二版亦分二冊，刊於一七七八年。三版分三冊，刊於一七八四年，內容大有增添，而尤以第四篇爲多。如『退稅』（*drawbacks*）與『獎勵金』（*bounties*）四版分三冊，刊於一七八六年，內容無增減。五版（著者生時最後的一版）分三冊，刊於一七八九年，內容亦無增減。

五 斯密學說及於財政學之影響，各國不同。十九世紀前半期，英人之好研究，似不及後來。法國大革命與一

八一五年之英法和議，大有影響於英國。拿破崙敗後，英國貿易不振，百業凋敝，於是國人起而研究經濟學，講求富國術，惟財政問題，除公債上著作外，似不及大陸方面能引起一般人注意。嘗試論之，最足阻止財政學說之發達者，莫如良好稅制，良好預算制度，以及社會一般之繁榮。換言之，即必經濟生活欠缺而後財政學說始能發達云。勞貝哈密爾敦 (Robert Hamilton) (一七四三—一八二九) 在其論不列顛愛爾蘭國債之由來，增加，償還，現狀，及其管理 (Enquiry Concerning the Rise and Progress, the Redemption and Present State, and the Management of the National Debt of Great Britain and Ireland) (一八一三) 一書，說明減債基金法之荒謬，議論精闢 (蘇格蘭人慣有之精闢)。哈氏為首先證明——雖非首先指出——彼得 (Pitt) 減債基金法之誤謬者。哈氏力言：『政府歲出入之剩餘實為唯一的真正的減債基金。』氏且說明現制所以有害無益之理，行此制勢必使利率高，管理費用多。後四年李嘉圖 (一七七二—一八二三) 出版經濟學原理與租稅 (Principles of Political Economy and Taxation) (一八一七) 一書，李氏對於理論經濟學，極有修養。氏係猶太人——其父篤信宗教——營業股票經紀業，年四十二，離倫敦股票交易所，以善賈居然獲得鉅資。假令李氏無詹姆斯密爾 (James Mill) (一七七三—一八三六) 之激刺，(其學說足以促成之) 則李氏必不能著成其鉅著租稅論 (Treatise of Taxation) 充其所為亦不過幾篇有價值之短論而已。十九世紀前半期，財政短論著作家後先輩出，尤以英國方面，至鴻篇鉅著之作家，則實鳳毛麟角。李嘉圖能以一二簡單

格言與定義，推出租稅理論與歸宿。昔馬卡羅和（J. R. McCulloch）（一七八九—一八六四）論其作品，嘗謂『以其說明幾種重要原則之簡練，重要原則之密切關連，少舉例說明，用數學方法推理，皆足以使不慣於此種研究者不能一讀了然。惟素讀李氏之書者，則知李氏所用名詞非常一致，推論邏輯，論斷確鑿，學問深邃，見解卓絕。』旨哉馬氏之言，尤為公論。近來有某學者曾論及李氏研究持有不偏不倚之態度。（註一）空格來吞伯爵（Lord Congleton）（人多知其為亨利巴內爾 Sir Henry Parnell 一七七六—一八四二）在其短論財政改革論（Financial Reform）（刊行於一八三〇年）上，謂國家支出過多，宜大節減，尤以非生產的支出為更然。空氏殆為維多利亞財政學派（The Victorian School of Finance）（或稱格蘭斯頓財政學派）之一極端論者。一八四五年，馬卡羅和的租稅論（Treatise of Taxation）出版。（註二）以馬氏文字之不生動（實因馬氏文筆之素無生氣），故其作品無甚影響，不然，恐其影響不祇於此也。馬氏雖不及李嘉圖之能善用原則，精於推算，然卻能使理論與實際，打成一氣，推其所以，蓋亦有由。爰馬氏於一八一八—一九年曾任蘇格蘭人編輯，後任倫敦大學政治經濟學教授，自一八二八年任倫敦國家文具局局長。美儒塞力格曼嘗品評其時之作品，而謂理論與實際之隔離，『重實際之學者未嘗研究理論，而經濟學家則大都僅沾沾於財政上空想以自足。惟馬卡羅和獨不然，理論與實際均能顧到，洵為特出之一重要學者，惜乎其未得世人之贊賞與宗仰也。』自馬氏之書出版後，越二年而密爾（John Stuart Mill）（一八〇六—一八七三）出版其經濟學原理，密爾者乃詹姆斯密爾之

長子也。密爾在其原理卷五上，說明租稅之主張甚爲用力。密爾探討租稅問題之最難部分，說理透澈。吾人回顧一八五〇年以前英國財政學說之發達，乃竟發現許多蘇格蘭學者，是故前於斯密者，則有休謨、斯吐阿特、繼承斯密者，則有哈密爾敦、馬卡羅和及密爾父子。讀此等學者之書，不啻履坦途，其鼓舞吾人，無異新鮮空氣之於身體也。至其何以有如此，此則殊難解釋。此或者由於宗教改革後蘇格蘭大學深養成形而上學之教育，抑或由於蘇格蘭民賦有崇尚實際之素性，有以使之然歟？此等學者對於問題最困難部分之解釋，及理論之根據事實，俱有特長處。

(註一) 李嘉圖的經濟論文集 (Ricardo's Economic Essays) 哥納教授 (Prof. Ganner) 曾謂『經濟思想之趨向與經濟研究之新形重要，使吾人對於某學者作品之研究，較諸以往更有價值，此學者之態度不偏不倚，雖有缺點，然在其作品中一面論到原理，則闡明事實，一面由其搜得之材料，建立連貫思想之系統。』

(註二) 論租稅與基金制度之原理及其實際影響 (A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System)

十九世紀後半期，英文財政學說名著，多出美儒手筆，惟有一二重要例外。如關於財政史方面，則有道韋爾 (Dowell) 之英國租稅史 (History of Taxation and Taxes in England) 一書，書分四冊，及其他英國地方稅史一類作品。巴斯泰布爾教授之財政學 (一八九二) 爲馬卡羅和以後英國財政學界中之第一名著，內

容淹博，持論公平，惟所用詞義，稍有不當，此則顯受德儒之影響也。自巴氏之書出，而英文財政學遂劃一新界限。尼哥爾孫教授 (Prof. Nicholson) 在其原理卷五上，已論及財政學之大要，但無甚創見。美國學者如亞當士教授 (Prof. Adams) 與塞力格曼教授 (Prof. E. R. A. Seligman) 在最近財政學界中，首屈一指。亞當士之財政學 (Science of Finance—An Investigation of Public Expenditure and Public Revenues) (一八九八) 雖其財務行政論稍有不妥，然不失為一部不朽鉅著。此書為美國模範財政學。至於塞力格曼之著作 (有幾種係二十世紀初出版) 可稱盡美盡善，其未來之著作，當必有特殊價值。氏著有租稅轉嫁與歸宿 (The Shifting and Incidence of Taxation) 累進稅之理論與實際 (Progressive Taxation in Theory and in Practice) 租稅論叢 (Essays in Taxation) 及所得稅論 (The Income Tax) 皆名著也。今世研究租稅問題者，其研究之專一成功，與深遂，洵無出於塞氏之右者。其他美國著作之值得一說者，則有普蘭 (Plan) 之財政學概要 (Introduction to Public Finance) 及道息 (Tausig) 經濟學原理 (Principles of Economics) 中之租稅論。大戰後，學者大注意於租稅及納稅能力二問題，英國方面斯塔姆普之著作如租稅財富與納稅能力之基本原理 (The Fundamental Principles of Taxation, Wealth and Taxable Capacity) 且不及氏之英國收入與財產 (British Income and Property—The Application of Official Statistics to Economic Problems) 則大注重於向不注意之問題。自休戰後，英文政府刊物出版頗多，如英國

皇家所得稅委員會報告書 (Report of the Royal Commission on the English Income Tax) 戰時財
富增加研究特派委員會報告書 (Report of the Select Committee on the Increase of War Wealth)
萬國財政會議財政報告書 (Report on Public Finance of the International Financial Conference)
澳洲皇家委員會報告書 (Report of the Royal Commission in Australia, 1921) 及布羅因教授等編國際聯
盟複稅研究報告書 (Report on Double Taxation by Professors Bruns, Einaudi, Seligman and Sir
Joshua Stamp, for the League of Nations) (註) 皆最著者也。此項報告書類係精細淹博之作，多因歐戰
之經驗，推出新原則，據此原則，必能導入歲出之浪費於節約之坦途也。

(註) 塞力格曼在其租稅論叢上樓述美國公家報告書之書目，就中最近出版者，則有克利夫蘭市租稅研究特別委員會報告書
(Report of the Special Taxation Commission of the City of Cleveland) (一九一五)；紐約市租稅研究委員會報告書 (Report
of the Committee of Taxation of the City of New York) (一九一五)；波士頓租稅研究特別委員會報告書 (Report of
the Special Commission on Taxation, Boston) (一九一六)等。

六、十九、二十兩世紀間德文財政學類係鉅製，此或因德國財政制度亦如法國較英國複雜而且遠不如
英國良好之故。十九世紀後半葉，德國財政學界顯出下列三特色：(一)側重財政之沿革；(二)以租稅為改良
社會之手段；(三)淹博。洛瑟氏之著作堪為(一)之代表；瓦格納科恩 (Cohn) 及埃黑堡 (Eberste) 之

著作堪爲(二)之代表，瓦格納等以財政制度爲改良財富分配之手段；至(三)之代表則爲勞(Rau)內培尼阿斯(Nobenius)之著作。內培尼阿斯(一七八四—一八五七)屬斯密學派，氏於一八二〇年(再版一八二九)出版公共信用論(Der öffentliche Kredit)一書。洛瑟氏至稱此書恐爲『德國經濟學界最好的專門論文，確爲各國公債論之最要者』。洛氏之言，似嫌過獎。勞(一七九二—一八七〇)亦係斯密學派，其所著政治經濟學(Lehrbuch der Politischen Oekonomie) (一八二六—一八三七)一書，一部份專論財政問題。勞氏著作，大有影響於德國，勞氏自一八二二年任海德爾堡大學(Heidelberg University)政治經濟學教授多年。霍夫曼(Hoffmann) (一七六五—一八七四)者，乃普國統計局長也(一八一〇—一八四四)，於一八四〇年發表其名著租稅論(Theory on Taxation Die Lehre von den Steuern)一書。封霍克(von Hock) (一八〇八—一八六九)先後任特利斯泰(Frieste)與維那(Vienna)海關監督，於一八六二年著有租稅與公債(öffentliche Abgaben und Schulden)，瓦格納稱此書「文字簡潔，殆爲一部完善財政學，而其財政的術語，尤爲特色」。(註一)至巴斯泰布爾亦稱揚此書『特好，因係富有經驗稅吏之作品，故其財務行政論必佳』。(註二)洛瑟稱『真善於辨析租稅轉嫁與歸宿之異點。』(註三)封斯泰恩(von Stein) (一八五〇—一八九〇)自一八五五年至一八八八年間任維那大學政治學教授，於一八六〇年出版財政學(Lehrbuch der Finanzwissenschaft)一書，書中多論財政組織。此書論列歐洲各國財政制度，因其徵引統計

及歷史材料過於豐富，常使讀者不能領解大體云。洛瑟（Roscher）（一八一七—一八九四）任來比錫大學教授者凡四十六年，於一八八六年出版其財政學（*System der Finanzwissenschaft*），此係政治經濟學（*System der Politische (Economie)*）之一部。其先氏已論究經濟學史，作品甚多。（註四）洛瑟作品遠較科恩作品詳細，但科恩作品卻較洛瑟有趣。（註五）間嘗就洛瑟科恩瓦格納三子而論，洛瑟長於沿革，而短於理論；瓦格納長於理論而短於沿革，（瓦氏常發表驚奇新論）；至科恩則適介乎洛瓦二氏之間。科氏之書易讀而有系統。讀瓦氏之財政學（註六）吾人蓋知瓦氏固視政府為財富之分配人，而以租稅為補救財富不均之方法也。如塞力格曼所言，『吾人雖不表同意於瓦格納論旨之要點，但吾人不能不佩瓦氏之說銳學博，其財政學雖不完備，然因其見解之特出，內容之豐富，故仍不失為財政學界之泰斗云。』（註七）洛瑟瓦格納科恩之外，尚有許多重要學者，如烏姆芬巴克（*Umpfenbach*）（註八）（其作品有法國學者之守舊）納伊曼（*Neumann*）（註九）及佛克（*Voecke*）（註一〇），其最著者也。又關於其他學者名香茲教授（*Prof. Schanz*）之著作（註一一）吾人於討論一般財產稅時，必須論及。氏之十九世紀初葉以後瑞士稅制之發展（*Taxation in Switzerland in its Development Since the Beginning of the Nineteenth Century*）一書，夙已聞名，而且為一部特別重要的著作云。

（註一）見財政學第五二頁。

(註二)見財政學三版第三〇頁。

(註三)見德國國民經濟史 (Gesch. der nat. W. in Deutschland) 第一〇三〇頁。

(註四)如英國經濟學史 (Geschichte der englischen Volkswirtschaftslehre) (一八五一—一五二) 風行於德國之亞丹斯

密學說 (Adam Smith'schen Systems in Deutschland) (一八六七) 德國國民經濟史 (Geschichte der National Ökonomie

in Deutschland) (一八七四)

(註五) 格斯塔夫科恩著財政學 (System der Finanzwissenschaft)。

(註六) 阿多爾夫瓦格納著財政學 (Finanzwissenschaft)。

(註七)見塞力格曼著租稅論叢第三六三頁(七版)。

(註八) 財政學手冊 (Handbook of the Science of Finance)。

(註九) 訥伊曼著租稅論 (Die Steuern)。

(註一〇) 稅捐論 (Contributions, Impôts and Taxes) (Die Abgaben, Artagen und die steuern, Vom Standpunkte der Geschichte und der Stütlichkeit) (一八八七) 財政學大要 (Elements of the Science of Finance)。

(註一一) 香茲著『瑞士之租稅』 (Die Steuern der Schweiz)。

七 自亞丹斯密之時以來，法國財政學說即顯與德國各異。法國學說較德國為守舊，而且偏向個人主義。塞

(J. Baptiste Say) (一七六七一—一八三二) 其弟魯意 (Louis) (一七七四—一八四〇) 其子荷拉斯 (Horace) 其孫雷翁塞 (Léon Say) (一八二六—一八九六) 皆大有影響於法國。塞爲經濟學鼻祖之一，其名著政治經濟學 (Traité d'économie Politique) 已譯成各國文字。其實用經濟學全書 (Cours Complète d'économie Politique Pratique) 於一八二九年出版。塞之孫雷翁塞於一八八四年出版國家社會主義 (Le Socialisme d'État) 一書，題曰『國家社會主義者，乃德國之哲學理論也……於德國適合於他國則未免偽造』。一八八六年租稅之民治解決 (Les Solutions démocratique de l'impôt) 一書，刊行於世。此書痛駁主張以租稅爲均富方法之不當。雷翁塞編有財政學辭典 (Dictionnaire des Finances) (一八九四) 新經濟學辭典 (Nouveau Dictionnaire d'économie) (一八九二) 及其財政學、財政學死後出版、書中論述法國財政部之機構。法國財政學家之歸納研究，多有價值。如法特利 (Vuitry) (註一) (一八〇三—一八八三)、加尼厄 (Garnier) (註二) (一八一三—一八八一)、得巴利厄 (De Parieu) (註三) (一八一五—一八九三) 及斯托姆 (Stourm) (註四) 是其明例。至側重演繹法之學者，如庫諾 (一八〇一—一八七七) 者，不但不多觀，而且久隔而一觀，實爲憾事。良以演繹法對於租稅歸宿之研究，特別有用故也。雷羅波利厄 (Leroy-Beaulieu) 之財政學 (Traité de la science des finances) (出版於一八七七年) 及哲最 (Jeze) 之財政學 (Science des finances) 非常清晰，而且無法語曖昧不清之病，洵模範之作也。

(註一)大革命前法國財政制度之研究 (Études sur le régime financier de la France avant la Révolution) 自財政紊亂及披濫濫度以至路易十四之末路易十五之始 (Le Desordre des finances et les excès de la spéculation à la fin du

Règne de Louis XIV, et du commencement du règne de Louis XV.)

(註二)財政學 (Le Traité des finances) (四版, 一八八三年, 初版, 一八五八年, 二版, 一八六二年) 三版之書名改爲財政學大要

(Les Éléments des finances) 加尼厄切勿與其同名而譯原富爲法文之加尼厄混同。

(註三)一般租稅史 (Histoire des impôts généraux) (一八五六) 及租稅論 (Le Traité des impôts) (一八六二—

六四)

(註四)預算論 (Le Budget)

八十九世紀末葉二十世紀初二十年間意大利財政學家之著作, 實佔極高之位置。愛諾提 (Finanti) 之

財政學 (Corso di Scienza della Finanza) 與格累齊阿尼 (Graziani) 之淹博著作 (財政學 *Instituzioni di Scienza delle Finanze*) 皆晚近之名著也。他如利卡薩雷諾 (Ricca-Salerno) 之財政學 (*Scienza*

delle finanze) (註一) 亦以論究原理而著名。利氏之公債論 (Theory of Public Debt) 與意大利財政學

說史 (History of Fiscal Doctrine in Italy) (註二) 馬左拉 (Mazzola) 之財政學之科學資料 (Scientific

Data of Public Finance) 雜提得馬科 (Viti de Marco) 之財政經濟學之理論 (Theoretical Character

of Financial Economy) (註四) 左利 (Zorli) 之財政制度 (Fiscal Systems) (註四) 與其租稅學 (Science of Taxation) (註五) 孔尼格利阿尼 (Conigliani) 之租稅效果概論 (General Theory of the Effects of Taxation) (註六) 利格那諾 (Rignano) 之繼承稅之改革 (una Riforma Socialista del diritto successorio) 及論地方稅之改革 (La Riforma delle leggi sui tributi locali) 與夫巴累托之所得稅論，著作界蓬蓬勃勃，皆足以顯示意大利財政學界名著之宏富，使意大利佔一極高之地位，而尤以租稅論之著作爲更有價值云。

(註一) 佛羅特斯 (Florence) 一八八八年。

(註二) 羅馬，一八九〇年。

(註三) 羅馬，一八八八年。

(註四) 波羅那 (Bologna)，一八八五年。

(註五) 波羅那，一八九〇年。

(註六) 米蘭 (Milan)，一八九〇年。

讀財政學，應具有一種識別力，昔納斯金 (Nassau) 嘗謂書有一時書永久書兩種，吾意近代財政學爲尤然。坊間財政學書，尤其短篇論文，初視之，似有價值，而係轉眼即朽者，數不在少。吾人往往以外國文字艱深不能詳究

外國名著，此觀諸荷國著作而可徵信。雖荷國幾種著作如披爾遜（Pierson）著作，已有英文譯本，懂英文者類能讀之，然關於其他之著作，究不能澈解也。披爾遜歷任經濟學教授，荷蘭銀行行長，荷蘭財政總長，首相等要職，富有英美大陸各國理論與實際之健全智識，其作品材料甚富。（註二）假使其書無譯本，豈不失之交臂乎？吾人既已論及推理根據事實之重要，及約翰遜博士（Dr. Johnson）所謂『勿太持主觀』（laying his mind alongside of yours, Sir）之重要矣。但吾人在研究戰後財政時，又必服膺馬沙爾之所言，馬氏嘗謂『吾人最易過言現代之經濟弊病，而忽於前代同樣而且更甚之弊病，蓋如此吾人固可一時激勵我人堅決不容現有弊病之存在。故雖爲正義而嚴弄真理，然其與爲自利而簸弄真理者，非特錯厥等，抑且愚不可及。是故描述現代之缺點而誇大前代之幸福者，皆足使放棄進步之方法，反遽採其他前途大有希望之方法。殊不知進步之方法雖緩而堅實，而前途大有希望之方法，則有類於庸醫之藥劑，雖有速治之效，然而痼疾即種於是矣。』是故嘗爲吹毛求疵者，皆極無益之舉也。

第一篇 公共經費論

第三章 公共經費之特質

一 十九世紀學者較少注意於公共經費，而尤以英美法三國學者爲更甚。關於此重要部分之一般要點，向未經學者充分分析與討論。對於中央與地方政府之經費，既乏完善之分類，而一切經費所應根據之原則，又未嘗定出不易之定律。時至現代，情勢大變，理財家與財政學家，其注重財政各問題，當無過於公共經費。本章討論公共經費之特質。第五章論公共經費之分類暨其要目。至第四章則就公共經費應遵守之格言而分析之。

經費之重要

二 十九世紀時代，因政府職務之範圍狹少，故公共經費論不極重要。彼正統的維多利亞派財政殆係主張當時公共經費論之代表。（註一）此非英及印度等國如此，即歐洲大陸各國，亦殆如此。降至二十世紀，政府職務之範圍大爲擴充，如在社會事業方面，則舉辦教育與公共衛生，工商業方面，則經營鐵路、灌漑及其他計劃；於是政府之歲出大增。英國財政深受養老年金費之影響。公共經費膨脹之原因，除出民主政治進步及自一八九六年以後

物價遞高二原因外，尚有他種原因，而各國戰前戰時軍費之膨脹，實爲其主要者。自一九一四年三月三十一日至一九二〇年三月三十一日止，六年度間，英政府支出超過於大戰爆發（一九一四）前二百二十五年之支出總額。（註一）一九一四—一五年，英政府支出平均每日約一百五十萬鎊；一九一五—一六年，三百七十五萬鎊；一九一六—一七年，六百五十八萬七千鎊；一九一七—一八年，六百九十八萬六千鎊；自一九一四年八月六日以至一九一八年十月二十五日，英國會議決緊急預算達八十七萬四千二百萬鎊，戰費達一百萬萬鎊，而若合計各殖民地之支出，當不祇此數。法國歲出較戰前一年大十倍，英國大六倍，美國大五倍，日本二倍以上，至印度則不及二倍云。自一九一八—一九年度至一九二二—二三年度，五年度間，印度預算不敷總額達十一萬三千萬盧比。年付債費幾達七千萬盧比，其時印度財政乃不得不蹈一八五七—五八年至一八六一—六二年五年度間財政支絀之覆轍。然此五年間（一八五七—五八至一八六一—六二）之不敷總額，僅四萬二千萬盧比而已。綜之，二十世紀歲出之鉅大，已達前人視爲必兆財政紊亂信用破產之程度矣。

（註一）威廉哈科特（Sir William Harcourt）問諸格蘭斯頓曰：竊思國家支出應隨財富擴張而增加，然則吾子何爲不使國用之寬舒乎？格蘭斯頓答曰：國用寬舒，恐致浪費。（威廉哈科特傳）（The Life of Sir William Harcourt）

（註二）昆菲斯克（Harvey E. Risk）著論一六八八年革命後之英國財政（English Public Finance from the Revolution of 1688）

經濟與節約

三 輒近世界各國，多組織委員會研究節約公共經費之方法，如英國國用節約研究委員會（Committee on National Expenditure in Great Britain），所謂該德委員會之報告書（註一）及印度國用節約研究委員會（Indian Retrenchment Committee）（因契開培任委員長）報告書（註二），其最著者也。該德委員會之詞意如下：『茲因特別注意現在與未來之收入狀況，謹向財政大臣條呈節省非永久經費之一切可能方法。夫經費支出之政策，事關國家大計，理應付內閣討論，本委員會未便越俎；但本委員會論及經費，以為政府倘能採用、放棄、或修改特種政策，則費用之經濟，未始不能達到。』至因契開培委員會之詞意，悉仿該德委員會，大意如下：『茲因特別注意目前之財政情勢，謹向印度政府條呈節減中央支出之一切可能方法。夫中央支出之政策，事關國家大計，理應由政府討論，本委員會未便越俎；但本委員會論及經費，以為政府倘能採用、放棄、或修改特種政策，則費用之經濟，不難達到。』此等委員會雖心研究國家支出，吾人試一研究其報告書，自可發現公共經費之幾種重要特質。

（註一）國用節約研究委員會第一臨時報告書（First Interim Report of Committee on National Expenditure）（一九二一）

五一—一九二二）國用節約研究委員會第二臨時報告書（Second Interim Report of Committee on National Expenditure）（一九二二）

一九二二）

(註二) 印度國用節約研究委員會報告書 (Report of the Indian Retrenchment Committee) (一九二二—二三)

然則經濟 (Economy) 節約 (Retrenchment) 一詞之意義云何？吾人不可不明辨之。經濟並非徒事儉約，而在公款用得其當，以得極大的利益，換言之，即款無糜費，利益極大之謂。是故經濟與吝嗇有別，當用而不用，是爲吝嗇。世人常稱吝嗇爲極大之負擔 (Magnum Yoculum est Parsimonia)。至於節約則較經濟更進一步，有樽節或取消冗費之意。對於固有支出，必經調查，調查某項支出是否可以再減？假使無可再減，則進而研究此項支出應否必要？行政官應百端樽節，以節國用。該德委員會報告書之崇尚經濟，可由其關於統計與囚犯工作二事之所述而知之。『吾人業已研究用機器以編製統計之情形矣。吾人深悉吾國編製統計向不用機器，今則方事試驗，成效未判。但吾人深以本處（即關稅國產稅統計處）繁重統計工作之應用機器，應仍繼續，因如此亦可如應用於他處，而可獲得物質上之經濟也。』(註一)『吾人現悉囚犯工作之不甚有利。據云：現時獄中機器之缺少，實爲一大阻礙，且雇用監視囚犯作工之監工用費，依照監工目前之薪俸，往往超過於囚犯作成之出品，是以政府所入不敷所出。且政府機關歷來購買囚犯之出品，然就目前情形而論，可購價廉之戰時剩餘品。吾人深知目下經濟的利用囚犯工作之更趨困難，但政府各部之購買囚犯作成之出品，應更細心考慮。』(註二)至因契開培委員會報告書亦臚列事實如軍隊無謂移動之避免，(註三)鐵路會計統計之改良，(註四)普通電報生房租津貼之方法，(註五)允許一個公司獨攬政府印刷業之不利，(註六)藉以說明經濟之可以實現。該委員會又舉出二事而可實現經濟。

即在會計年度終了時濫行支出之停止，以免未用款項之濫用（註七）及便儲藏用品之封閉（註八）此外如保存資產之場所之開支，房屋之建築，及房屋拆舊之損失，皆可免除。又關於節約問題，該德委員會與因契開培委員會報告書曾主張人員之裁減。該德委員會鑑於各地郵務人員隨季節的與特種的工作而隨時調動，故提議裁減郵務人員。（註九）因契開培委員會亦主張鐵路人員之裁減，因冗員之留用，不免降低工作效率。（註一〇）一九二三年七月三十一日下院曾主張政府宣傳機關之減政。有數國家於某種情形下且非減政不可。有某學者曾在一九二三年七月三十日時報上發表一文，謂「余確略知行政人員及新立政府宣傳機關之成績。新立政府宣傳機關於輿論，於報界之獨立，及國會之信用，皆富有重大的隱藏的危險，蓋自此而違法的運動、賄買、結託、卑劣的宣傳，及公意之誤向與『麻醉』必層出不窮。吾人固知在俾斯麥時代德國政治生活因政府之與報界深深接近而道德日墮。是故此等宣傳機關，若任其繼續存在，則吾國政治道德亦必如德國之日墮。」財政部人員曾指出國家無設置此種特別人員之必要，並謂政府機關所欲發表之消息，固不如由各部總長親信秘書直接負責發表消息之爲愈。（註一一）

（註一）第三報告書（一五八九號）第三一頁。

（註二）第二報告書（一五八二號）第八一頁。

（註三）報告書第一七頁。

(註四) 同上第七〇頁。

(註五) 同上第九九頁。

(註六) 同上第二五六頁。

(註七) 同上第二四八頁。

(註八) 同上第二五二頁。一九二二年三月三十日資產之價額幾爲五萬九千萬盧比，內二萬五千萬係鐵路資產，二萬一千萬爲軍用資產云。

(註九) 第三報告書 (一五八九號) 第四二頁。

(註一〇) 報告書 第七〇頁。

(註一一) 國會議事錄 (一九二三年七月三十一日)。

四 夫政府各年實際經常費之多寡，概視歷年之情形或以前立法而定，此不待言。是故各項支出之數額，國與國不同，省與省不同，地方與地方不同。政府對於公共經費，必嘗統盤打算，視其緩急輕重，妥爲分配。昔格蘭斯頓有言：『良好財政在支出而不在于收入。』格氏之言，蓋着重於此原則也。處格蘭斯頓時代，社會事業與官營事業費，在公共經費所估之重要，固不如輓近，然格氏尙知注重，矧今之時？行政官常有濫用或浪費之弊，其支出款項往往多於必要之數，其所作事務，往往可以不作或可改用更經濟之方法。此非由於不忠實，實由於官吏有濫用公款之傾。

向。若政府政策及其行政無可非難，則其支出亦係無可非難。大概浪費之事，常由於官吏不小心，不盡力，政府應厲行懲罰以防濫用。各國慣例，下級機關經費概歸上級機關查核，各部署提議，須先經其該管機關審查，於必要時且須經財政部審查。經費未經議院議決以前，常先經議院財政委員會討議。許多國家且更經議院審計委員會查核。視議決款項有無不正當支用。惟按照慣例，財政委員會與審計委員會，不得詢及政策事項。英國各部如陸軍部之經費，必先經各部財務處詳細審查，若各部經費因其重要必得財部批准，而後可得列入預算者，則各部必先呈請財部批准，而後提交議院。會計審計總監 (Comptroller and Auditor-General) 審查款項是否依照原定用途開支，及其有無超過預算，然後編造報告書送交議院審計委員會，審計委員會嚴密注意於任何不規則之費用。一切經費均由固定資金 (Consolidated Fund) 或國庫賬上維持政府信用之款項撥充。租稅之賦課，非以補充任何特別費之不足，但須顧到全部財政情形也。由固定資金撥付之款項，經議院逐年或一次批准，非永久經費 (Supply service) 如關於海陸空軍、文官、關稅、國產稅、內地稅、郵局等之經費，皆年經議院議決。至由固定資本撥付者如公債費、付地方稅賬之費、皇室費、某某獨立官員之俸給及年金等，理論上雖亦可受議院之修改，但實際上則經議院一次議決云。

公家支出與私人支出之比較

五 公家支出與私人不同，此則已明。世人常謂私人量入以爲出，公家量出以爲入，斯語誠確。顧私人支出常

須一種最低限度，若低於此限度，則不能經營，故增加支出爲勞動者增加生產增加收入所必要。（註）至政府收入常不能隨意增加，如吾人之所想像。例如在確定公共經費標準時，政府收入與全國總收入之關係，必須顧到。

（註）馬沙爾著經濟學原理第一篇，第一三七頁，參閱本書著者所著之勞動階級預算研究之報告。

公家支出之其他特質，是爲有強制國民分擔之性質。自奧斯丁（Austin）之法律範圍決定（Province of Jurisprudence Determined）（一八三二）出版以還，百年來學者均以政府欲經營任何政務有向國民要求財產或勞役之權。雖從行政立場觀察，強制而行，必非治國之道，然從嚴格的法律立場觀察，此則確乎真確。政府或國家爲保護全國財產與生命起見，果能強取國民之財產，則民富實國富，政府平時實無聚財之必要。故政府慎勿課稅太重，宜謀所以租稅公平與均勻。由此言之，政府課稅，宜有一定限度，然人民納稅以充公共經費之強制性質，則固自若；此種強制，卽爲公私支出之異點，蓋私人支出，可各隨其意志而決定其數額、用途，而不受人之強迫也。

六 公家支出與私人支出之不同，是爲國家須謀收支相抵，且其支出不必如私人之孳孳謀利。自一八四五年以來，印度預算除一八六二及一九二二兩年度外，雖飢饉洩臻，而國家歲出入差可相抵。除此二年度外，都計不敷總額達六萬六千萬盧比，剩餘總額達十一萬萬一千萬盧比，以有餘抵不足，尙餘四萬五千萬盧比，約當一九二二—二三年度支出總額之五分一。關於此點，本書第四章論及剩餘格言時，將再詳述之，茲不贅。

又公私支出間之其他顯著的區別，是爲政府支出往往先爲特殊利益，而後及於全體利益，結果支出可以不必增而增者。至私人支出恆以個人利益爲目標。至於國家則因於情感或特別利益而有所不能。如國家特別注重國防及高等教育與大學教育，是其明例。該德委員會在研究華府會議結果後，提議海軍『裁減』，曾謂『一個國民實在不敢提議海軍費之減少。然吾人經此研究，確以此大勸告爲不合理。依吾人之判斷，承認海陸軍家之意見，確致國家財政於危險地位。彼等之自然趨向，自必達經費十足，絲毫不缺，而後始滿意，而其維持國威之根本，亦其一因也。』是故在民治政治幼稚或社會感情強烈（如吾印度，因種族階級與信條之不同）之處，此種傾向尤強。

七 此外私人支出與政府支出，尙有一異點，即私人支出通常以營利爲目的，故常選最有利之業務以博最大之純利。至於國家則不能以利益爲支出之標準，即市縣政府亦然。例如國家支出國防費，法律與秩序費；社會事業費，如教育費，濟貧費，及公共衛生費；經營準商業性質之事業，如鐵路、道路、水利（運河、堤堰，及類似之灌溉工作）郵政、電報、電話等費；補助商事航空費，補助農業上及工業上之專門研究。於是國家經營此等職務之範圍應爲如何之重要問題，隨之而起矣。

八 學者對於公共經費範圍之思想，大別可分爲兩派。一派以爲政府應僅營國防、法律與秩序、公債及行政之首要職務。至其他一派則概贊成國家職務之增加。實在言之，此派蓋信世人常引『今日吾人皆係社會主義者』之言也。亞丹斯密在其原富上曾說：『每個國民，若不違反公正之法律，皆可完全自由擇業以謀利，自由應用其勤

勞與資本與他人競爭。君主對於行使某種職務而使其必常陷於不可勝數之誤妄，而且決非人智所能優爲之者。君主於此自可完全解除之，此即監督國民之勤勞而指導其從事最有利於社會之職業之職務是也。依照天然自由之制度，君主僅有三種職務，三種極重要的而實常人極容易了解的職務：第一，保護社會不受其他獨立社會之侵凌；第二，極力保護此部分國民不受他部分國民之侵害與壓迫，或建立一種公正無私之行政；第三，創設與維持某種公共事業及某種公共建設物。其創設與維持也，決不能僅謀任何人或少數人之利益，蓋因支出所獲之利益，雖常不歸於社會全體，然決不可歸於任何私人或少數之私人也。』（註一）昔東印度公司嘗兼營商業統治之職務，斯密認爲公私職務絕難兼營，曾痛論其非。距今約百五十年前，斯密曾爲文論之曰：『在印行政官每欲兼營商業統治之二種職務，彼等一旦回國，腰纏萬貫，而不顧及印人之休戚者，此誠爲極稀奇之政府也。』（註二）

（註一）見原富卷四，第九章。

（註二）見原富卷四，第七章。

九 最能闡明此派之說者，是爲巴內爾（Parnell）或孔格雷吞（Conclaton）。巴氏在其短篇論文財政改革論（On Financial Reform）（一八三〇）曾說：『世人每以一種經費之效用爲其應當支出之理由，此誠一大錯誤。依經濟方便之法而確保公共目的物上非絕對必要的經費，其經費無論如何有用，皆爲冗費而當撤消之……除保持社會秩序與防禦外敵侵凌之必要經費外之每種經費，皆爲浪費，有此浪費，則社會一般，即有不公

正的壓迫的負擔。』(註一)主張此極端『自由放任』(Leave-people-alone)說者，每誤以私人用費較政府爲有利。雖格蘭斯頓——維多利亞財政學派健將——嘗謂儲錢於民間之有利，然究不盡然。二十世紀財政，顯示國家支出確爲有利，私人支出每多浪費，而尤以大戰後爲更如此。赫肯黎(Huxley)在其名著行政虛無說(Demerit on Administration Nihilism)上痛駁巴內爾與斯賓塞之主張。赫氏以極尖刻之邏輯諷之曰：『若任吾之鄰居，亂棄污物，致臭氣逼人，吸之恐生發疹傷寒白喉之危險，鄰人剝奪吾生活之自由，當無異於其執手槍以嚇吾之生命也；若任鄰人子女不預防注射，此無異任其放有毒性之馬錢素於吾之四周也；若任鄰人子女不受普通教育，不習謀生技藝，於是有人入牢獄者，有人貧民工廠者，國家爲維持牢獄工廠乃增加捐稅，吾於是不得不負擔，此其人固極端束縛吾之自由也。』(註二)

(註一)見巴內爾(Mr Henry Farnell)財政改革論第一一八頁。

(註二)見批評與演說(Critique and Address)第一〇三頁。

十 德國學者甚且推廣公共經費之範圍，納新社會事業於此內，並主張國家之要求，高出於私人。今日國家干涉已成普遍之呼聲。政府應事事經營。然一般之主張則以國家應費錢於國防，法律與秩序，社會事業如教育與公共衛生，及凡可以增加國富者。該德委員會之建議即有此種見解。其言曰：『至於公共衛生事業，如肺結核病，產科醫院，及兒童健康等，其功用之大，自不待問。然自一九一八——一九一九年以來，此種經費極形增加，吾人固非意欲減

少此項事業費，然依目前財政之情況，吾人確實覺得國家下年支出總不應溢出本年度數目。吾人固望負責機關隨物價跌、開支省而能更推廣其有益工作也。」（註）

（註）第一報告書（一五八一號）第一三六頁。

十一 社會事業係於全國直接有益之事業，故社會事業費爲一種穩當投資，蓋藉此可以減少不適合之分子。換言之，公共經費之支出，應增至經費增加一文及於社會之利益，與租稅增加一文及於社會之不利相等之點爲止。此爲公共經費之理想。是故善爲政者化一分錢之利，當比加一分稅之不利爲大。吾人固知公共經費之支出，可使生產之性質與額量發生大變化。換言之，即公共經費應以增加生產。一國之生產，可因國防費、司法費、而增加，因安內攘外大有利於生產之增加故也。例如國民的工作能力與儲蓄能力可因此而增加。是故教育費與公共衛生費，間接足以增進人民之儲蓄能力，及其儲蓄願望。政府支出應極力謀將來負擔之減輕。社會非同個人，其生存期間無限，故理財家與立法家應細心用錢以爲將來，而尤以由資本項下撥付之經費爲尤應如此。（註）若夫曰『我之爲後，當如後之爲我』者，是危險之道也。是以吾人必當三復羅馬名儒塔西塔斯（Tacitus）在農民（Agriicola）書中所述『毋忘爾先人，毋忘爾後人。』（Think of your ancestors and of your posterity）之名言。

（註）見達爾查（Dalton）著財政學（Public Finance）第三章第五節，及第十六章第一節。

第四章 經費之原則

關於公共經費應遵之原則有四：一曰利益之原則（The Canon of Benefit）二曰經濟之原則（The Canon of Economy）三曰認可之原則（The Canon of Sanction）四曰剩餘之原則（The Canon of Surplus）

I. 先論利益之原則。本書在論公共經費之分類時，將再述利益之原則。（註一）其理想在於最大的社會利益。（註二）假定其他之條件不變，公共經費之支出，應獲到各種重要的社會利益如：生產之增加，內亂外患之安輯，及國民收入不平均之減少等是。總之公款必用於最有利於公益之途，換言之，即獲得最大之效用。論及此，使吾人不能不憶及培卡利阿（Beccaria）在其著名短篇論文犯罪與懲罰（Crimes and Punishments）（一七六四）序文上之所謂『最大多數之最大幸福』（the greatest happiness of the greatest number）之名言；斯語也，實已深深印入於每個財政學家之腦海中矣。是以最大的社會利益為理財家之鵠的。

顧此原則尚須再行分析。此並非謂因首要公共經費較次要公共經費為要，遂謂首要公共經費當先於次要公共經費。國防費固屬首要，然在達到某種限度後，必須停止，俾可有多款舉辦如教育等社會事業。政府應就經費

統盤打算，斟酌各項用途之緩急輕重，妥爲增損之。（註一）昔者尼科爾孫（Nicholson）有言曰：『若各項限界經費之公共效用相等，則依利益原則支出之理想，可以達到矣。夫此理想誠不易達到，但亦不可不思有以達到之。苟思有以達到之，則重要的實際結果，未始不可獲得也。理財者苟不懷抱此種目標，則恐經費向某方向潰流而必待夫狀況改變而始爲正當，馴至最重要之改革，亦屬不可能也。』（註二）

（註一）參閱第三章。

（註二）見尼科爾孫著政治經濟學原理第三篇第三七九頁。

關於利益之原則，有一公認法則，即公共經費之支出，除（a）款額不大，（b）經法庭強制要求，（c）依照公認政策或習慣三者之外，不應專謀社會某人或某地之利益。此種法則，已爲大多數國家所採用。溯吾印度因視賀王公親見典禮建築球戲場於得利（Dilli）之一事，而立此原則。球戲場建築費，衆無異議。惟審計長曾反對政府負擔球戲場維持費之提議。渠謂此種球戲場僅有利於少數玩球戲者，故球戲場維持費應歸彼等負擔，而不當歸政府負擔。上述之第三例外，包括歐戰參戰軍凱旋後，給與黑格元帥（Field-Marshal Haig）與海軍大將俾阿提（Admiral Beatty）恩給金等類事情。又支出經費，社會認爲一種政策，如給予學校專門學校及醫院之經費，殆亦屬於第三例外。但如印度允許寺廟或回教寺院之建築費，則爲違反此種原則，良因此種事項，並非係公認之政策或習慣故也。

五、經濟之原則。常因財務行政之廢弛而不遵守此原則。夫公共經費之必須小心支用，亦猶一般儉約者之注意於其用費也。是故經濟之代價，有如自由之代價，乃從不斷之小心得來。若無健全財政監督與健全輿論之堅決行使，則經濟格言之遵守，竊恐徒託空言矣。

夫所謂用費經濟在於保護納稅人之利益云者，非徒在於節用，而且在於增進收入，尤其土木工程，支付與監督官員宜注意所用之經費是否必要，價格是否公平，長官審查價格時，須用極大之智慧與小心。依同理在材料與工廠方面，須多注意於材料方面之重大問題，而少注意於薪水及津貼之小規則。英國軍需部工務局及勞工部均在英國審計委員會之報告書中，述及一九二三年八月因軍需部出賣一工廠與工務局而後移交勞工部之一事，而特刊一白書，爰當時無一而能發現其中之有遺漏，迄二年後而始知此種機關無一而將值一萬七千鎊之建築材料登入總賬簿之上。

昔時一行由英抵孟買之某官吏，奉命赴梅密俄（Maymyo）梅密俄者，乃緬甸之調養地也。及抵其地不三日而又奉命赴孟買。氏均伴其妻而行，長途跋涉數千哩。第六查特團（6th Jat Regiment）於一九一九年初駐於占西（Jhansi）至九月全部移駐菲羅斯普爾（Ferozpur）至一九二〇年一月又回駐占西，是年底移駐得利（Delhi）駐此不久而亦他調，此種徵調頻繁之浪費，豈非由於調遣命令之朝令暮改，官員之無謂更調，豈非由於事先考慮之不周？英國審計委員會在上述之報告書中，更舉公共經費不經濟之其他類似事項。委員會

批評工務局之各分處缺乏合作，例如邦的布列得（Pontypridd）分處之取消已十一年，而房租仍舊支付，即其一例。批評殖民部不令澳洲共和政府取消禁野營，致糜費達十三萬二千鎊之譜，而其大部分則取之於其他政府也。依照一九一六年政府之商定給予英意合作公司（British Italian Corporation）二十八萬三千四百十八鎊之補助金，而委員會則謂「本委員會據人報告，謂此項補助金之撥給，於政府究無若何之利益。」委員會且深舉官吏之處用公款常不如其支用私款之經濟之事例。一九一八年航空處租用二打字機，因當時打字機之缺乏，故租金高至每月二鎊十先令，委員會經調查得知此項租金若在暫時一二月不為無理，但不能長期如此。一九一八年十二月航空部得知文具局仍復繼續出租打字機，乃發下命令各分處自後不得租用此種機器。蓋繼續租用，甲處租一年，乙處租二年，積各處之租金，其損失常可購買一具新機器，結果糜費公款達百二十鎊之譜。舉凡此種公共經費之支出，在在須要十分經濟也。是以政府當局須用謹慎頭腦——政治的與行政的——或關切國事的輿論所能有之樽節而後可，而尤以在政府編製幾種預算時為尤宜如此。財政部尤宜格外注意於公款之支出，俾國庫支出無一分一毫之糜費。

II. 認可之原則。認可之原則云者，即公共經費不經合法機關批准不得支用之謂也。關於此法則之事例，可閱審計長報告書中所述一九二一——二二年印度某省政府支款之一節。省政府鑑於巡迴房之急須設立，「既未呈請上級機關認可，又未公告投標及工務法規所定之一般手續，」遽於一九二〇年開工。一九二〇年六月省政府

以幾達十九萬七千盧比之預算書暨計劃書，呈請中央政府核准。因省政府祇能於三萬盧比限度內得自行批准。今此提議超過此限度，故省政府不得不呈請中央批准。中央政府認此項經費不妥，省政府無權批准此項計劃，何得擅自批准。因此，乃爲『各地遊歷官吏等之用』故，改名曰地方平屋（District Bungalow）。雖此等平屋每間平均九千盧比，然省政府仍繼續進行。印度政府初則不予批准，終則『鑑於款已費去之事實，乃決定不予再事追求，於是始予認可地方政府之動作。蓋中央政府深知在此情狀下，不予認可，亦無濟也。』立法議會審計委員會授審計長以依法駁斥之大權，並指出『凡財政機關未經切實監督，或行政機關未得財政部之批准者，審計長對之俱可依法駁斥，不予支款。委員會爲防止第二種事項發生起見，規定全部計劃在未得財政部之審查及允許以前，任何官吏之舉辦或指導各項事業者，應由個人負全責。』結果，平屋之建築費，十倍於曩時所建極講究之地方平屋，二十倍於尋常地方平屋。英國審計委員會報告書中尚臚列因不遵守此格言而致浪費之其他同類事項。批評工務處爲某項建築投標，原定九百三十鎊，因添建築費達一二、〇〇〇鎊；批評航空處頗詳，其一，不經財政機關允可，擅贈某殖民地一萬鎊；其二，不經財政機關允可，擅自取消舊約，換訂新約，而遭損失。

認可之原則尚包括以下二定則：（一）各機關對於某項經費將來有無權批准者，該各機關不得擅行批准之；（二）債款當依照原定借債用途支用，且須規定減債基金及清償債務之其他方法。若某機關暫時試辦某事業而其試辦之結果乃致計劃中途變更其經費超過某機關得能批准以上者，卽爲不遵守第一種定則，第二種定

則原所以防止金錢用於藉經常收入之各種事物。

IV. 剩餘之原則。剩餘之原則，蓋爲避免公共經費之不足也。計算剩餘或不足時，理財家慎勿登入應由收入項下支撥之經費於資本賬上，或應由資本項下支撥之經費於收入賬上，否則將無真實的剩餘或真實的不足。經此次大戰，世人始知此格言之非常重要，上自中央政府，下至省市縣政府，均須遵守。財政上不多不寡的剩餘，實爲必要，必如此而財政始可安全無蹶蹶之慮，此觀於本書第一面上所刊印度從一八四五年以後剩餘不足之圖表，即可瞭然矣。是故多寡適中之剩餘，有似於商鋪之零用小錢，未嘗使政府走入於浪費也。有數學者常以小小之不足，可以使財政上趨於經濟，財政上之小小差額，彌補亦較易。顧理財以避免歲計不足爲第一要着，政府經緯萬端，事需款，正如私人謀生非錢不行。私人財政必謀出入之平衡，國家財政亦然，謀預算之均衡者，乃理財之常則也。各年度之收支必謀其適合，而無假手於借債之一途。一九二〇年不魯塞爾萬國財政會議闡述其理極爲明晰：「國家以預算不足爲政策者，必走入於險途，而遭滅亡之禍，欲避此禍，雖蒙極大犧牲，亦所不惜。」（註）格蘭斯頓有言曰：「夫各國財政紊亂而卒召革命國危之禍者，此非由於國用無度，實由於不注意於收支之均衡也。理財者苟能謀收入以充支出，其國民擔負其所當負擔而極自如，如吾英國，苟國民感覺其負擔太重，則國民敦促理財者節省國用上顧其下，下戴其上，此真健全財政之真正表現，真正保護，與真正基礎也。」是以穩健之財政，不基於虔誠之希望，但基於收支之適合。

(註) 參閱財政委員會提案經全會一致通過之議決案第一案。

第五章 公共經費之分類

一 公共經費之分類，呈出幾種重要問題。若欲研究公共經費之理論，則其分類自屬必要，此則顯然。本章與次章將首述公共經費之分類，次論各種主要經費。如吾人之所已示，良好公共經費之標準，不在於經費之總額，而在於各項經費之比額。政府必投下鉅額以開發其財源，否則國民生活之改善與提高，不免有所遲延。次即論及中央（或聯邦）與省（或州）市縣經費彼此關係如何之問題。此外吾人尚須論及區分生產的、與非生產的、尋常的、與特別的、經常的、與臨時的經費之利益。最後吾人研究公共經費何者應由收入項下撥付，何者應由資本項下撥付。

二 十九世紀學者，常依經費使用後所發生之利益，或依國家為民效勞所得之收入而區分公共經費。其他學者則依政府之職務——保護的、商業的、與開發的——而分類。德儒如科恩（Cohn）（註1）、美儒如普蘭（Phelan）（註2），即係依照各種經費使用後所發生之利益而分類者。普蘭氏分公共經費為四大類：（一）有普通利益及於全體國民者，如國防費，此為最重要之一種；（二）僅有特別利益及於某種國民，但因此等階級之無資

力，而應視為一種普通利益者，如救貧費；（三）有特別利益及於某種國民，而同時又有普通利益及於其他國民者，如司法行政費；（四）僅有特別利益及於個人者，如國營事業費。一切經費，其支出也，無不可謂為有普通利益及於全體國民者，欲歸納各種經費於此四類中，自屬困難，此則顯然。

（註一）科恩，七九—九二頁。

（註二）普蘭著，財政學第一篇。

三 國家支出經費，其欲去特別利益者，益難。即就第一類經費而論，亦所不免。如國防費或司法費，國民中有此部分所享之利益，大於彼部分所享之利益者，實在言之，第三類經費似可包括於其他之三類。昔者尼科爾孫有言曰：（註）『單就利益而論，一切公共經費，其支出也，必皆可視為有普通利益，或滿足公共需要。雖則此種經費——

一切公共經費——有時給特別利益於某某個人，某某階級，或某某地方。譬如國防費因其專為國民全體謀利益，故列入第一類；但夷考歷史上事實，戰爭往往為保護特種地方特種階級甚或為特種人民而起者。濟貧費顯為救濟貧民，但就國家政策而言，濟貧費之支出，為防止犯罪及滿足公正心慈善心，而實有普通利益。官費教育顯然僅有特別利益及於某種人民與其子女；然此普通利益如此之大，故普蘭教授列入於第一類。至第四類，普氏謂僅有特別利益於各個人，然吾則謂公共經費進步之目的，端在此類經費之取消。故此類經費，絕非為極重要的，而實為極不重要的。公共經費之無普通利益或非適應公共目的者，在軌近國家中，不應存在；斯理也，昔亞丹斯密主張

甚力，其言曰：「任何特種商業之保護實爲商業一般保護之一部分。」（註一）吾人實可謂自亞丹斯密之時以還，所有最大的財政改革是爲以普通利益之原則代替特種地方或特種人民利益之原則。」

（註一）見尼科爾孫著政治經濟學原理卷三。

（註二）見原富卷五，第一章，第三節。

四 至於上述第二分類，即依照國家爲民效勞而收回之收入而分類。採用此法者，乃尼科爾孫也。此法較科恩與普蘭之方法爲優。尼氏大別公共經費爲四類：（一）經費之支出而無直接收入者，如救貧費是；有時甚或有間接的與直接的損失者，如戰費是；（二）經費之支出雖無直接報酬，但於收入有間接的利益的者，如教育費是。吾人常以受過教育的國民爲較好的納稅者，且較犯罪者與貧窮者少使國家費錢；（三）經費之支出而有一部分直接報酬者，如教育則有學費之收入，補助鐵路而鐵路則有收入以償一部分營業費；（四）經費之支出可以收回成本，甚或有利潤可獲者，如郵政、電氣業，及一般國營業是。此法之重要缺點，在於不能辨別各類公共經費間之主要異點。且如前之分類，各類亦不能劃分清楚。關於某某幾種經費可否列入（一）（二）兩類，尚有莫大疑問。

五 亞當士教授依照政府之職務而大別公共經費爲下列幾類幾目：（一）保護的職務——（a）軍事的，（b）警察與法庭，（c）社會的疾病（監獄、收容所、貧乏、衛生等等）；（二）商業的職務；及（三）開發的職

務開發的職務包括（a）教育，（b）公共娛樂，（c）私企業之經營，（d）社會調查如社會統計之搜集，（e）國家財源之開發如土木工程、船塢、燈塔等。此法之主要缺點，是爲列入某幾種經費於此幾要類之困難。譬如公共娛樂費可否列入開發的一類，實是疑問。搜集統計費可以爲商業的，亦可以爲開發的。外國貿易統計之搜集，屬於前者。社會統計之搜集，通常屬於後者。換言之，商業的經費其支出若謀未來之福利，則有時亦可以爲開發的經費。復次，保護的職務與開發的職務，其區別何在？保護費蓋卽所以促進進步或開發。故此種分類法顯有缺點。是以與國家日常支出更相符合之分類，確屬必要。

六 復次，密爾分公共經費爲必要的與隨意的。洛瑟分公共經費爲必要的、有用的、及冗餘的或裝飾的。所謂隨意云者，密爾意謂政府是否行使此種職務，無關必要，故此係政府意見不同之問題。顧在國家活動範圍日漸擴大之時代，學者殊罕承認必要與隨意二詞之足以區別公共經費之性質，而尤以教育費與公共衛生費爲隨意經費爲更不可。

理想的分類

七 依照理想的分類，公共經費可大別爲二類：首要經費與次要經費。首要經費包括政府（名符其實的政府）不得首先舉辦之事業之經費，如國防、法律與秩序、及債務之償付。次要經費包括社會的經費、國營事業費、及其他雜費。

政府之首要經費有四：（一）國防——海、陸、空；（二）法律與秩序，如（a）法律與裁判，如法庭費、監獄費及定罪費；（b）警察；（三）行政，包括各部長之俸給及津貼，祕書處開支，文官俸之大部分（註）以及議會開支與駐外代表之俸給與開支，又徵稅費亦色括在內；（四）債務費，凡生產的或不生產的債務，均屬之。（註）

（註）例如印度某種警官與教官（學校之教授與視學官）常係政府人員，但其經費則常劃入社會事業費項下，以此等人員並非服務於行政機關故也。

至於次要經費其係社會的經費者，則有教育費、公共衛生費、濟貧費、失業保險費、救荒費及其他類似之社會事業費。其係國營事業費者，則有準商業或工業性質之事業如鐵路、灌溉、運河、堰閘、道路及其他公共事業、郵政、電報、電話、農工業研究及地質等測量之津貼金，發展空中商運業之恩給金。至養老年金費、退稅或返還金等，則屬於雜費一類云。

此種分類，大概可得最好結果。此法蓋依政府首要次要之職務而區分者。一切分類，對於所要分類之科學，須具有智識，遇有疑問，則憑歷史與常識以決定之。研究財政學者，當先具有政治學之智識，尤關於國家及其職務之智識。

印度由收入項下支出之經費（中央與各省）之分類

經費項目	五十年前	三十年前	二十年前	十年前	戰前之一年	一九二一—二二
	一八七—一七三	一八九—一九三	一九〇—一〇三	一九二—一二三	一九二三—一四	

IV 公債費		III 行政			II 法律與秩序			I 國防	首要的
總計	政治的	徵稅費	一般行政	總計	警察	法律與裁判			
一四·六	〇·六	一〇·二	三·八	一〇·六	四·七	五·九	三三·四		
一〇·七	〇·九	七·八	二·〇	八·六	四·四	四·二	二六·五		
一二·四	一·一	九·一	二·二	九·四	四·五	四·九	二八·九		
一二·一	一·三	七·五	三·三	一〇·七	五·八	四·九	二六·五		
一一·七	一·四	七·九	二·四	一〇·八	五·八	五·〇	二五·六		
一〇·九	一·〇	五·三	四·六	八·六	五·三	三·三	三二·六		

生產的	三·六	六·六	九·二	九·九	一〇·四	七·九
非生產的	一二·二	四·八	三·三	二·六	一·八	七·一
總計	一五·八	一一·四	一二·五	一二·五	一二·二	一五·〇
首要經費總計	七四·四	五七·二	六三·二	六一·八	六〇·三	六七·一
次要的						
V 社會的						
教育	一·三	一·六	一·二	二·五	三·七	三·八
其他	一·四	二·六	二·七	二·九	三·一	二·七
總計	二·七	四·二	三·九	五·四	六·八	六·五
VI 國營企業	二二·一	三一·八	二五·一	二四·二	二五·七	二〇·八
其他	一〇·八	六·八	九·八	八·六	七·二	五·六
VII 次要經費總計	二五·六	四二·八	三六·八	三八·二	三九·七	三三·九
百分總計	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇

吾人若應用上述分類法於印度，必饒有趣。吾人之所以必選印度為例者，良因世人常以印度政府大體上不失為勵精圖治節用愛民之政府，恆注其全力於要政故也。經費包括中央與各省經費，惟市縣政府之經費，則不在內云。

由上表發現一顯著之事實，即首要經費佔經費總額三分之二以上，至其餘之三分之一其中國營事業費佔百分之二十強，教育費則不及總額百分之四，殊覺太少。然觀近五十年來教育費與公共衛生費增加極多之一事，吾人轉覺滿意也。

經費之膨脹（註）

國	防	警	醫藥與衛生	教	五十年	
					前	前
	一〇〇	一〇〇	一〇〇	一〇〇	一八七	一九〇
	〇〇	〇〇	〇〇	〇〇	一七二	一〇二
	一五九	一八二	一八三	一六九	一九一	一九二
	一九六	三二九	四〇一	七五二	一九三	一九四
	四七九	五七八	九四五	一四二一	一九二	一九三

行	債	政	務
	一〇〇	一四五	一九七
	一〇〇	一五六	二〇四
			三六六
			四六八

(註) 詳細參閱附錄(第六表)

各國主要經費之淨額

八 本書將示各國大戰前後各年支出之淨額，而作一比較。其表詳後。各國所定標準，根本各異，故直接比較，恆無甚價值。各項經費如行政費與徵稅費所包括之意義，各國不同。就以教育費為最難比較。有數國家，其地方教育費未嘗列入中央預算，若果列入中央預算，則不列顛之教育費宜為百分之十五而非百分之四。三者矣。國防費，國債本息，及年金各項之含義，各國極為劃一。國營事業費一項，有除去營業費而僅示經費之差額者，亦有包括營業費者。有計各年度的實際支出為是年之經費者，亦有以各年度預算所定應付之經費為是年之經費者（如法國）各國並不遵劃一之方法，區分經常費與臨時費。例如德國，僅以由資本項下撥付之經費為臨時費，至他國則以投資以外其他一切特別費為臨時費。例如捷克斯拉夫則有特別投資預算，是其明例。其他國家則舉投資經費與其他稍有非循環性之經費而悉包括之於臨時費項下者，亦有在其預算中並不區分經常費與臨時費之各目者。若繼續研究此等預算，即可發現各國支出之根本異點，同時且可顯出大戰以後各國支出之情況。

第六章 首要經費

一 近代經費之特色，是爲軍費之增高。距今百五十年前法儒孟德斯鳩有言曰：『一種新病，已遍布於歐洲，侵入各國而使之準備無數之兵士以自雄。且將傳染於他邦，此則行之，彼輒效之，爭雄競武，勢必蔓延各國，無所裨益，黎民塗炭而已。各邦莫不競繕甲兵，如備覆亡之禍。羣相攻擊而後謂之和平！』孟氏草成此文，約在原富出版前三十年。其後三十年尤斯丁（Justin）亦嘗痛論各國之浪費，並謂歐洲各國不惜以其歲入之半數用之於軍費，而有強鄰在旁之國則以歲入之三分二用於軍費。例如普魯士之軍費佔歲入之四分之三。一九二〇年，萬國財政會議亦謂嚴重的警戒的甚且鯁過慮的經濟與節約，是必不可缺的。大會並示各國仍以其經費之百分之二十充軍費及備戰之用。大會『鄭重聲言世界不能擔負此種經費。戰後滿目瘡痍，百端待理，惟各國用互相合作之坦直政策而後戰前固有之繁榮，始有恢復之望；若欲實現此結果，則各國必須以其全部財力用於絕對生產事業方面。』故大會建議減輕軍費之負擔，以蘇民困而恢復戰前之元氣。一九二一年十月，英、法、美、日、意五國代表聚會協議決定船艘之削減，而實現所謂十年的『海軍休息』（naval holiday）。關於擴充華府會議議決案於其他海權方面，及裁減陸空軍備之問題，曾由一九二二年國際聯盟會論及，此種提議，於財政前途，大有關係云。

二 吾人須考各國之軍費，下列總表，呈出重要事實。表中一行顯示躉賣價格之騰貴，蓋因國防費之增高，部分由於幣價之變化故也。

各國現時與戰前一年之國防費（包括陸海空軍）及躉賣物價指數

國 度	一 九 一 三	一 九 二 〇	一 九 二 一	一 九 二 二	躉 賣 物 價 指 數
印 度	一〇〇	二七七	二二四	二二二	一八一
英 帝 國	一〇〇	四一一	二九〇	一九四	一五七
澳 大 利 亞	一〇〇	一八〇	一六四	一三三	一六五
加 拿 大	一〇〇	二四九	二〇三	一七九	一六五
南 非 洲	一〇〇	一四九	一一一	九五	一二八
日 本	一〇〇	三三九	三九九	三三九	一九六
法 國	一〇〇	四〇六	三七七	二九〇	三二四
意 國	一〇〇	.....	三四三	二九〇	五八一
比 國	一〇〇	一〇二四	七〇〇	六三四	三六三

瑞	士	一〇〇	一〇九	一三六	一四六	一六五
合	衆	一〇〇	……	五七三	二九六	一四九
國						

由上表，可知不列顛，加拿大，印度，日本與比利時等國，在一九二二年底國防費之增高，超過於躉賣物價之增高。所幸許多國家之國用節約研究委員會已作大而有用之工作，例如該德國用節約研究委員會提議英國應裁減海軍官員不下三萬五千人，陸軍官員五萬人。陸軍方面惟關於陸軍部任用之駐外官員，得以不裁。委員會並謂英政府若偏信軍事家之國防意見，必陷財政於危險之境，關於此點，委員會有一段意見發表。委員會提及軍界人員俸給之高，並指出軍界高俸人員多於政界之事實。為激發將佐之野心及延攬將才起見，居高位者，其俸給宜厚，但亦不宜過厚。世人常以亞丹斯密所謂欲為良好國民，應專心於商業，並謂一國不能專賴武力之言為十分有理。此即殆指經費而言。政府與議院認為一種有力之國防制度，在能以兵力保護國家之工商業。政府與議院亦認平時國民習於此種制度之利益，致不能確知其成立之真正意義之所在，而必待夫不足時而始覺其利益。生長於印度者，久享太平無事之福，遂致食斯樂斯而忘其太平無事之真正價值。日本一叢爾彈丸，全國人口僅及印度六分之一，然其陸海空軍費幾二倍於印度。印度海上運輸業雖數達六十萬萬盧比，然其海軍費尚不到一百五十萬盧比。戰後民窮財盡，疲敝不堪之歐洲，宜竭力講求節約經濟之道，捨此不圖，實無辦法。該德委員會有言曰：『依吾

等之意見，處現況之下，而欲求經費之十分經濟，殆爲不可能之事。機關之重床疊架，比比皆是。若欲完全實現軍費之經濟，計惟設立一統率的機關或國防部，負責注意各軍之是否盡職，劃分各軍之職權，以一專責。關於設立國防部之理論，國防委員會已提及。有一統率機關，則對於舊有之組織，何者宜裁，何者不宜裁，政府自可統盤計劃以減軍費，而且依吾等之意見，因部長能由現有之機關抽調人員，故無添人增費之必要。必如是，而後軍需、軍運、教育、醫藥及其他軍務上之完全合作，始能實現。』又印度因契開培國用節約研究委員會建議『嚴密注意軍費之支出，以期將來軍費之逐漸減少。倘物價繼續下跌，則吾等逆料不數年而軍費預算可不超過五萬萬盧比。惟印度軍總司令當不贊同此意，依吾等之意見，卽此五萬萬之數，尙非印度納稅人所能擔負。雖國庫收入，可因商業復興而增旺，然吾等以爲政府終當嚴密注意軍費，俾軍費可以再減也。』印度國防費，在戰前之一年僅佔歲出（中央及省歲出）百分之二五·六，至一九二一—二二年度增至百分之三一·六。際此世界列強軍費膨脹之日，吾人鑑於軍費數字之大，油然想及英人荷加斯（Hogarth）在“Take's Progress”中所繪家奴爲其幼主之揮金如土，因而作舉手太息之狀者，當不在少數也。

法律與秩序

三 法律與秩序係一種首要而且實在非常重要的國家職務，但其經費顯不及國防費之大。今試執途人而告之曰，英國方建之最大鉅艦大於歐戰時最大戰艦二倍，然『今則廢而無所用之』，則其人未有不失驚而太息者。

蓋常人無不曉然於國防費之重要，無不曉然於法律與秩序之經費之遠較國防費爲少也。印度在一九二一—二二年此項經費佔歲出總數百分之八·六，至國防費則佔百分之三·二·六。昔者亞丹斯密在其討論法律與秩序或如斯密所稱『司法費』時，未嘗注意於治安費之重要。斯密謂在無財產或財產甚寡之處，直無設置長官之必要。但富者貪婪而野心，貧者喜逸而惡勞，此人慾也，人無不有慾，有慾則激起財產之爭奪，爭奪之風，其始在一處，其後則波及他處。每見地方愈富，財產之分配愈不均勻。富者寡而貧者多，一極富人，至少有五百貧民，少數人之聚財，多數人之所由貧窮也。富者聚財足以激起貧者之憤恨，貧民平居既妬忌富戶，一旦爲饑寒所迫，勢必侵凌富人財之財產。富人或藉累代之遺產，或積累年之勤苦，而好擁有財產，惟必藉長官之保護而始可以高枕無憂。『吾人固不必歷述法律裁判及警察之發達，然警餉不可不厚，都市房租，不可不給，蓋祿足以養廉，平日警察溫飽有餘，即不至爲寡廉鮮恥之事，此於警政前途，有莫大之關係也。』又警政辦理之成效如何，急須定期調查，或五年一次，或十年一次，夫如此，庶幾可無冗員糜費之弊。至於監獄費，亦宜定期調查，宜每隔一二年調查一次，蓋不細心注意，則各地監獄費往往因無故而致多寡懸殊，例如印度監獄費，不但省與省大異，即縣與縣亦大異云。

行政

四 近來行政費大增，其故有四：一、因生活費高，故官吏俸給不得不隨之而高。二、因政府舉辦社會事業及準商業之事業增加，於是行政費自然增加。三、因輓近政府組織之變更，例如印度在一九〇五年各省行政首領及立

法院委員人數僅十二，今則合各部總長數達五十一，其新添之三十九人，每年俸給幾達二百四十萬盧比；此外若立法機關之擴充，祕書處人員之添增，及考察費之增加，在在足使政費增多。四、因會計制度之變更，例如印度一九二一—二二年度一般行政費較其未變更之一年（一九二〇—二一）增加，其一部分原因則因各縣縣長之經費，向歸土地稅與司法收入項下撥付，今則改歸一般行政費項下之故。

五、直接稅間接稅之徵收費，亦包括於「行政費」內。一九二一—二二年度，印度此項經費佔百分之五·三，較諸五十年前稍多一半。（註一）大概各稅徵收費，多寡懸殊。如所得稅與關稅之徵收費，佔百分之二弱；印花稅與國產稅約佔百分之六；土地稅佔百分之三·六；鹽稅（包括製鹽費）佔百分之二〇·六，而除去製鹽費則為百分之九·五；鴉片百分之六二·三，若除去製費，則為百分之五·二。近來印度所得稅與關稅之徵收費雖極形降低，而鹽、鴉片之徵稅費則大形增高。（註二）至於間接稅與直接稅二者之徵收費差相等。一九二二年度，直接稅佔百分之二·六，間接稅佔百分之二·七。吾人可以定出一種原則，即徵稅費之削減，必減低徵稅之效率，而致影響稅收。如略增所得稅之徵稅費，其徵稅之效率必大，國庫之收入必增。政府所得者大，所失者小。晚近英國國內國稅徵收局（Board of Inland Revenue）特設一稽查處，專查詐騙情事。聞政府設此，不特可以保護一般忠厚納稅人，而且因杜絕偷漏，每年稅收可以大增。一九二一—二二年度，印度行政費佔歲出總額百分之二〇·九，而在戰前之一年，則佔百分之二一·七云。（註三）

(註一) 參閱附錄第三、四表。

(註二) 參閱附錄第三、四表。

(註三) 參閱附錄第三、四表。

公債費

六 第四種首要經費，是為公債費。大多數國家因大戰而其公債費大增。有數國家，尤以歐洲各國，其不生長的公債費負擔恐歷多年而仍極重。印度一九二一—二二年（註）之公債費，估歲出總額百分之十五，戰前一年則佔百分之二·二云。

(註) 印度以三月三十一日為會計年度之末，一九二一—二二年度終於一九二二年三月三十一日。

印度公債費（估歲出總額之百分數）

	二十年	前十年	前戰前之一年	一九二〇—二二	一九二一—二二
生產的	九·二	九·九	一〇·四	六·七	七·九
不生長的	三·三	二·六	一·八	五·五	七·一
總數	一二·五	一二·五	一二·二	一二·二	一五·〇

下表相示大戰前後公債費佔歲出總額之百分數

各國公債費（佔歲出總額之百分數）

國別	一九一三—一四	一九一八—一九	一九一九—二〇	一九二〇—二一	一九二一—二三
不列顛王國*	一一·四	一〇·五	一九·六	二九·二	三六·八
美國	二·二	一·七	四·三	七·〇	九·五
法國	一八·九	一三·〇	一二·〇	…	…
細西蘭**	二四·四	三二·六	三〇·五	二七·九	…
南非聯邦**	二七·九	二八·六	二五·五	二一·五	…
加拿大**	…	…	…	三八·七	…
日本	三六·九	三二·二	二七·七	一八·五	一八·四

* 除去地方稅徵收費之數目。

** 公債費係以固定資金總額之百分數表明之。

** 中央政府與省政府。

不可用的。

自戰前之一年以來，印度不生產的公債之百分數，顯形大增。凡用於鐵路、水利、電話、電燈之支出，均係生產的公債，此觀於表III表IV而可瞭然。生產的公債相當於中央政府每年收入（除去各省政府之收入）之四倍，不生產的公債相當於中央政府每年收入之一·六倍，以是印度若與世界大多數國家之財政比較，實勝一籌，無他，此由印度政府素能遵守財政上信條而募債者然也。一切經常費臨時費，除生產事業費外，悉由經常費收入撥充，惟（一）一萬萬鎊之戰時協助金，（二）得利新都建設費，（八百萬盧比），及（三）前數年之收入款額，則曾借債籌補之。夫借債終非富國之捷徑，是故財政健全之國家，深不採用募債之策。惟一種生產事業，經詳細研究確認將來有利可圖者，政府始可募債興辦云。

第七章 次要經費

一 社會事業

一 前章已論首要經費，本章乃論次要經費。印度次要經費僅當歲出總額（由收入項下支付）三分之一或三分之一略強。戰前之一年幾及百分之四十。二十世紀次要經費之重要遠過於十九世紀，逆料將來益趨重要。社

會事業若教育、公共衛生、國民康健保險、失業保險、與夫養老年金等，已使公共經費之方向大變。試觀不列顛即可知之。他如澳洲及英帝國其他各地，亦有同樣之變動。二十年前印度教育費之由中央各省收入撥充者，佔百分之一·二；戰前之一年佔百分之三·七；至一九二一—二二年度末則佔百分之三·八；而前後各年之社會事業費總額計自百分之三·九增至百分之六·八與六·五。大多數國家之國營事業費，尤其鐵路、郵政、電話等，大形增加。教育及其重要

二 國家之辦教育——所謂教育，不但指智識之灌輸，而且指德性之薰陶，才能活動之培養——所以使勞働者更聰明更誠實而增加生產者也。辦教育之結果，勞働者可大有助於一國之收入。國民大都不能僅爲衣食而工作，需要而且領受更複雜之事務。昔亞丹斯密亦嘗論述國民教育對於國家之直接利益，因「國民智識愈充分，國民愈不爲熱誠與邪說所誘惑，此種熱誠與邪說，在未開化之國中常釀成極可怕之紊亂。復次，受過教育的與聰明的人民常較愚昧的與拙劣的人民，更知禮更守秩序。」（註）

（註）見原富卷五，第三篇。參閱本書著者著孟買勞働階級預算研究報告書（Report on An Enquiry into working Class Bud-

get in Bombay）第二九頁及以下各頁。

三 英格蘭與威爾斯實行免費初等教育，凡年在五歲以上十四歲以下之兒童，父母必須送其入學。各地亦可規定十五歲之兒童亦必入學者。又辦理高等教育，及灌輸烹調洗衣及家事等實用技藝。地方教育當局又設立

幼稚園以教育二歲與五歲間之兒童。不准雇用十二歲以下之兒童，十四歲以下之兒童不准其沿街叫賣。蘇格蘭自十六世紀教區學校之設立，故不識字者之百分數較英格蘭與威爾斯爲少。禁止雇用十三歲以下之兒童，及十七歲以下之兒童沿街叫賣。不列顛所訂中等教育條例，能使十八歲以下之子女不因不能納費而不享受其所能享受教育之利益。又一九二一年教育條例，『凡由國會規定款項，及地方稅撥與地方教育當局用以振興初高等教育之經費，不應少於教育局規定淨額之半數，若任何年教育經費不足半數者，則教育局由國會指定之款項下，撥付特別補助金，以補足其缺少之額』。又關於充教育基金或充教育費之地方稅抵押借款之條例，亦規定於一九二一年教育條例中。財政部規定以充教育費之地方稅作抵押之借款定三十年以內償還者，年息定五厘半，五十年以內償還者，定五厘七毫半。一九二一—二二年英格蘭與威爾斯之初等教育費爲六千五百萬鎊，其百分之四十一來自地方稅，百分之五十九來自國稅。高等教育費爲一千八百萬鎊，其百分之三十九來自地方稅，百分之六十一來自國稅。合計英格蘭威爾斯之人口幾至三千八百萬，教育費超過八千三百萬鎊，平均每人約佔二鎊四先令。蘇格蘭最近一年（一九二〇—二一）之教育費爲一千二百萬鎊，內百分之四十七來自地方稅，百分之五十三來自國稅。蘇格蘭人口幾達五百萬，故平均每人佔二鎊八先令。

美國各邦均設有免費公立學校，並助以各私立區立學校。十歲以上不識字者之百分數，逐漸減低。一八八〇年爲百分之十七，一八九〇年爲百分之二三·三，一九〇〇年爲百分之一〇·七，一九一〇年爲百分之七·七。

至一九二〇年則降爲百分之六。一九二〇年公立中學經費達美金八萬八千三百萬圓。

次論各殖民地。加拿大由省政府管理教育，並採免費教育之原則。各省教育經費概由地方稅與中央補助金撥充。教育略帶強迫性質。澳洲實行通俗免費強迫教育，由各邦掌管。新南威爾斯與塔斯馬尼阿（Tasmania）強迫七歲十四歲間之兒童入學。維多利亞（Victoria）強迫六歲十四歲間之兒童入學。至紐西蘭則定七歲十四歲間兒童受強迫教育。南非聯邦依南非條例，除高等教育外，教育劃歸四省省政府管轄。如開普省（Cape Province）地方教育行政歸學務局與教育局掌管。學務局有強迫兒童入學及特許免費之權。經費來源，中央政府百分之六九·七六，學費二五·一七；地方教育特捐百分之四·六六，其他百分之〇·四一。惟特拉斯發爾（Transvaal）之官立中小學，悉係免費；至剛果自由國之學校，悉須納費，但亦有免費之特別規定，並行強迫教育制。

總之，吾人苟從國家與其國民的立場觀察健全教育之報酬，則知投於教育事業之資本（免費中小學，甚且免費入專門大學）其報酬必厚。第一經濟上之理由，勞働者無論男女，其工作效率可因教育而增進。貧苦子弟之生活標準，可以提高，工作效率可以增進，而一切不平等亦可漸次消除。故教育費爲增進國富及國民收入之穩妥方法。第二政治上之理由，地方自治之實現，端賴民智程度之提高，夫欲提高民智程度，則免費普通教育，實爲極容易達到之方法。美國免費教育費居各項支出之第一位，其數且較國防費爲大云。（註）

（註）除出戰費。

晚近各國政府深知不行普及教育，則國民生活標準不能提高，勞働價值不能增進，生產不能增加；而且深知苟不達到此種結果則國家進步之基礎，不能鞏固。政府深知縱不能使人人皆富，然健全永久之教育，必當普及人間。今日吾印度國民最迫切之要求，當無過於教育之發達與改良。一九一九年新憲法，須以有智識之選民爲基礎。良好政治，不啻一種尖塔，惟藉鞏固之基礎而始可發達，然此非藉國民教育之充分發達不爲功。印度人口二萬四千七百萬，其中有五百三十萬或百分之二·一有選舉權，而識字者僅二千二百六十萬或百分之八·二，所謂識字者，卽用一種文字能讀能寫普通書信之謂也。嗚呼！吾國識字人數之百分數，何低至若此耶！不特此也，吾國今日教育之發展，極爲畸形，初等教育之呼聲，闕然不聞於國中，而受過中等教育者之百分數，卽女子不計在內，實遠過於英格蘭與威爾斯。至於受過大學教育之人數，更爲有趣——國中受過大學教育者佔人口百分之〇·〇二五，而在英格蘭與威爾斯則佔百分之〇·〇五四。然則普及教育問題實爲迫不待緩之最重要問題，亟應普及教育於農村農民及城市平民，使其獲得合於吾國將來政治組織之教育程度。昔柏拉圖有言，真正教育是爲『能使國民樂盡其天職，並教其如何治人，如何治於人之道，此真吾人之所謂教育也。夫自由爲民治國家之基礎，此亞里士多德之名言也。亞氏附言曰，『自由之一部分是爲治人與受治於人。』吾國選民亦果能如亞氏所謂『能知如何治人如何服從之理否乎？能克盡此二事者，卽爲受過教育國民之民德。』一九二一年九月總督利丁伯爵 (Lord Reading) 在兩院聯席會議上曾提及此種弱點。越一年，而總督重述其忠告。一九二三年兩院開會於西姆拉

(Stimla) 總督出席而言曰：『去歲吾已言及選民之須受教育，頃復重申此意。雖然，吾重中之而更有所着力與堅持。』由此以觀，非國民教育制度完全整理，似不足以言救治。若欲灌輸簡單智識於一般國民，使一般於日常事務之處理，大有價值，且能補助人民避免生活之困苦者，則健全初等教育制度尙焉。昔十七世紀利舍略 (Richelieu) 有言曰：『當吾論及大多數待教成人及許多應教育之兒童時，吾覺得無量數之病夫，祇欲清潔飲水，可以療其病。人民渴者甘飲，往往遇水即飲，大多數之人且飲穢水，豈特飲穢水，抑且飲有毒之水，若是不但不足以止渴卻病，反足以增其渴益其病焉。』甚矣教民飲潔水之足以療病也，則初等教育之有關國家前途豈不大且重哉！顧初等教育之重要，僅其一端，謀國者斷不可囿於此，外此若中等教育與大學教育亦極重要。凡國民之有志從事於商業、銀行、工業及其他者，則莫如入中學。苟國民受普通教育而又專習一藝，則其在經濟界必爲有價值之一分子，而可增進國家之財富。至大學足以培養學子德業之不足。學子研究，不應爲研求應得之普通智識，但應爲研求高深學問與真正真理。昔百年前布勞干 (Lord Brougham) 有言：『人當汎知百藝而精通一藝。』旨哉言乎！願各種教育，非籌款徵新稅不辦。一九二一—二二年度印度教育經費僅一萬八千三百八十萬盧比（一千二百三十萬鎊），平均每人僅一先令或十二安那（印度幣名，一盧比之十六分之一），區區此數，奚足以謀教育之振興哉？

其他社會事業

四 其他社會事業費包括宗教費，公共衛生費，失業保險費，國民康健保險費，救貧費，及其他費。前章已提及

英國二十世紀財政已與十九世紀時代傳統的格蘭斯頓財政分成兩橛。如一九〇八—一九一九年間頒布養老年金條例，一九一十一—一九二一年間頒布國民保險條例，是其明證。在此時代以前，社會事業大都限於教育與救貧方面。

宗教

五 因宗教經費不大，及近代學者主張國家收入用於其他方面爲有利，故本節自無詳論英國宗教費之必要。年來美國及英屬各殖民地均有此種傾向，尤以美國爲甚。即在不列顛與歐洲大陸如法國方面，此種見解日漸發達。法國且不承認任何宗教。依照一九〇五年十二月九日頒布之法律，教堂離政府而獨立，信仰宗教者得組織宗教協會。年滿四十五歲服務二十五年以上之牧師，得領年金，而牧師服務在四年至八年之久者，亦得領恩給金。此係暫時辦法。凡宗教方面之房屋住宅，悉移歸宗教協會，又威爾斯亦然。依照一九一四年與一九一九年威爾斯宗教條例規定，從一九二〇年三月三十一日以後，威爾斯與蒙穆斯郡（Monmouthshire）之教堂應即廢止設立。所有財產及國會批准之百萬鎊，悉交由威爾斯宗教委員會（一種暫時機關）分配與代表教堂之代表機關及其他宗教機關（包括威爾斯大學）。

第八章 次要經費

1. 社會事業 (續)

一 十九世紀初葉之英國救貧法實爲濫行調濟卒致百弊叢生之一良好例證。行此法而調濟貧民，非救貧也，乃適足以增加貧民之數耳。善夫亞丹斯密在其論公共經費之一章上，略去以救貧費應由國庫支出之議論，蓋亦洞悉此理也。時至今日，救貧問題仍爲財政政策上極有疑問之問題。夷考英國救貧史蹟，自一七八二年通過葛爾柏特條例 (Gilbert's Act) 以至貧民習藝所之二次試辦，證明依調濟爲生之貧民，其狀況往往較諸辛苦自食其力者爲優裕。又證明各區貧兒津貼之制度，轉足使貧兒人數之增加。故救貧制度不但破壞實業，而且影響公德。(註一)五十年放任救貧政策致國民感覺救貧負擔者甚久。現時帝國規定在某種條件下，始散給賑款於貧民家中或貧民習藝所。(註二)由衛生部 (Ministry of Health) 司其事。(註三)交由監督局 (Board of Guardians) 辦理之。英格蘭與威爾斯地方政府，截止一九二〇年三月止，中間歷八十六年，支出救貧經費共達七萬八千萬鎊。僅一九一九—二〇年度英格蘭與威爾斯支出幾達二千四百萬鎊，蘇格蘭則在二百萬鎊以上。大概救貧若屬必要，則亦應辦貧民院，而於貧民依賴習慣之養成，亟應痛加革除。此於救貧事業前途，所關匪淺，殊不可等閑目之也。至其他各國救貧實況之研究，亦非不關重要。德國救貧的一般原則詳定於一九〇八年三月三十日之帝國法律。各都市由一種特別委員會處理，而以市長任委員長。至各鄉村則由地方公所兼辦。貧民應由地方施賑聯合會(註四)設法救濟，款由其所屬之地方賜賑聯合會或相當之省施賑所撥付。德國概不徵收救貧捐。法

國救貧費來自公立救濟院 (Bureau de Bienfaisance) 及私人寺院之捐款。由府縣負救貧之責，中央則處監督地位。捐款、地方補助及公私施捨，皆為救濟院經費之來源。日本一八九九年頒布救貧法，規定『救濟難民』之地方賑款，以五十萬圓為最低額，其有不足此數者，則由國庫補助之。若在會計年度初賑款超過定額百分之五者，則該賑款之三分之一得由國庫補助。紐西蘭救貧與慈善醫院費悉由政府依法款補助之。遺贈每鎊抽十先令，自由捐助每鎊抽二十四先令，地方政府捐助依照各地情形少則每鎊十二先令三便士，多則每鎊二十四先令三便士。印度向無救貧制度，每值荒年，急賑自不可緩，因此平時各省年撥一定款額（各省多寡不一）（註五）此項款額專充救貧及預防災荒如關於興水利防旱潦之各種工作之用。凡每會計年度末之未用餘款，則撥作各省預防災荒基金，此項基金，包括每年未用餘款及其息金云。（註六）

（註一）參閱一八三四年救貧法起草委員會報告書 (Report of Poor Law Commissioners, 1831)

（註二）依照控訴院一九〇〇年對於泰德非爾 (Tyndal) 案判詞，監督人無權賜賑款與身體強壯可作工而罷工之人，但監督人得撥款救濟其妻子。

（註三）一九一九年正月一日（即衛生部成立之時）以前此機關，原名為地方自治部 (Local Government Board)。

（註四）依法有地方施賑聯合會 (Provisional Board) 省施賑聯合會 (Land Revenue Board) 之別，前者當由地方自治團體組織，後者則由某界或某邦組織云。

(註五) 依照『印度政府法案』第四目，孟買年撥六百三十五萬盧比，中央省四百七十萬盧比，聯合省三百九十五萬盧比以上，俾阿與奧利薩 (Orissa) 一百十五萬盧比以上，馬得拉斯 (Madras) 六十五萬盧比以上，旁遮普 (Punjab) 約四十萬盧比，孟加拉二十萬盧比，緬甸六萬七千盧比，阿撒姆 (Assam) 一萬盧比。若預防災荒基金之積儲總數六倍於年額者，則地方政府得暫行停撥此項年額云。

(註六) 預防災荒基金係中央政府總剩餘之一部分，中央政府於每年底撥付此項基金平均數之利息，滾入基金項下云。

二 如吾人之所已知，十九世紀後半期爲德國學者主張國家活動擴張之時期。德國遠在普法戰爭以前，瓦格納什摩拉及其他『講壇社會主義家』已竭力鼓吹此說，於是彼等所持國民保險之見解，漸得一般之承認。一八七一—一八八〇年間，德國創行社會保險制如工人疾病強迫保險，工人災害保險，雇主代保工人老年衰弱保險等制，繼而丹麥於一八九一年頒布養老年金法，而在十九世紀末二十年英國政治家與學者亦注意於此問題之重要。例如國民保險選派委員會報告書 (Report of the select Committee on National Provident Insurance) (一八八七)，皇家貧民養老年金委員會報告書 (Report of the Royal Commission on Aged Poor) (一八九五)，羅茲契爾德委員會報告書 (Report of Lord Rothschild's Committee) (一八九八)，貧民養老年金選派委員會報告書 (一八九九) 及各部貧民養老年金委員會報告書 (Report of the Departmental Committee About the Aged Preserving Poor) (一九〇〇) 均論究

之。故不待一九〇七年阿斯基斯（Mr. Asquith）在其預算演詞中慶祝自由黨政府開始議行養老金制，而此種提議即已入於實施地步。一九〇八年頒布養老年金條例，翌年一月一日實行。一九一一至一九二一之十年間，又制定國民保險條例，規定疾病強迫保險及失業保險（在某種情狀下）。各自治殖民地如澳洲於一九〇八年，紐西蘭於一八九八年先後實行養老金制。澳洲且行無償的健康保險制，如給予疾病扶助金及婦女產後津貼。至紐西蘭與加拿大仿德英二國之成法，亦設立勞工介紹局。法國於一九〇五年西班牙於一九〇八年實施養老年金制。一九一一年瑞士實行疾病保險制，但非強迫性質。（註）荷蘭於一九一六年創行失業保險制，其後三年波蘭實行健康保險制，對於工人實施強迫保險，吾人常易低估過去二十年間國家活動推廣之範圍，然若吾人僅述即在愛斯蘭（Iceland）各州已有養老年金基金（此項基金率由各州與中央撥充）之一事，即可以知前二十年間國家活動之增廣矣。

（註）惟傷害保險則係強迫性質，凡官吏、雇員，及一切受聯邦責任法拘束之工商界之勞働者，必須實行保險云。

三 試觀此等國家之預算，即可以知此項新支出之重要。不列顛一九二二年支出失業保險金四千八百萬鎊，失業保險基金之協款共四千六百萬鎊以上，內一千八百萬鎊由雇主撥付，一千六百萬鎊由雇工撥付，一千二百萬鎊由政府撥付。計失業保險人數達一千二百萬。英格蘭與威爾斯統計一九二二年投保健康保險人數共計一千五百萬。一九二一—二二年度撥付養老年金二千六百萬鎊，領受年金者計一百萬人以上（男三十六萬六

千人。女六十六萬三千人。德國在一九一九年投保疾病保險人數約一千七百萬，傷害保險人數二千三百萬，殘廢保險人數一千七百萬。依照一九一〇年法國養老年金法於一九二〇年一月一日登記者，計八百三十萬人。觀此事實，即可自明矣。

四 養老金支付之方法，各國殊不劃一。不列顛、澳洲、紐西蘭與丹麥採無償領受主義，至德法則採有償領受主義。若採無償領受主義，則貧乏階級之無力納款者亦可享受年金之利益。查爾部斯（Charles Booth）著有養老年金論（Old Age Pensions）一書，盛唱此說，可謂主張此說之代表。至張柏雷（Mr. Chamberlain）則竭力反對此說，並主張年金之發給採有償主義，至個人願否納款，則係隨意，政府應勿干涉。一八九九年五月張氏稱部斯的計劃係『一種大規模的戶外救貧制度，不問良莠，不問儉奢，不問勤惰，不問醉漢與浪費者，而救濟之。』至領受年金年齡上之規定，各國亦不劃一。某某幾國會定七十歲以上為領受年金之年齡，如不列顛規定七十歲以上始得領受年金，惟盲者則年達五十即可領受云。至澳洲紐西蘭法國則定六十五歲始可領受。又年金之支給，視各人收入之增加而減少，此亦一良法也。不列顛規定凡每年收入不過二十六鎊五先令者，則每週給以十先令，每年收入四十七鎊五先令或四十九鎊十七先令六便士者，則每週給以一先令，其每年收入超過四十九鎊十七先令者，則不給年金。若收入每多五鎊五先令，則每週年金減少二先令。英國國民康健保險制度兼採強迫隨意二法。被迫保險者類為雇工，稱為雇工納款人，隨意保險者稱為隨意納款人。保險之利益計有醫治、療養、疾病時

用費（通常男人每週十五先令，婦女十二先令）殘廢時用費（每週七先令六便士）及婦女分娩時之四十先令。英國失業保險制亦如國民健康保險制，保險費類由雇主雇工政府三方面協助，失業保險之尋常利益如下：男子每週十八先令，其妻五先令，子女每口二先令，至於婦女則定每週十五先令，幼童（十六歲至十八歲）七先令六便士，幼女（十六歲至十八歲）六先令。至享受利益之最長時期除某種例外，通常每『利益年』（Benefit Year）定為二十六週。此就一九二四年失業保險條例（第二條）而論之大略也。除國家實行保險外，尚有友愛協會（Friendly Society）或職工會，遇有會員失業亦有給扶助金與其會員者。此外各救貧機關（除出某種情形）尚發給救恤金，數額隨各地情形及貧者之家庭負擔等而不同。大概此項救恤金與失業保險金，合計每週可得四十二先令或四十二先令以上云。

五 總之，國民健康保險與養老年金實予國家以累增的負擔。有數國家且覺不如專用其經費於最重要的社會事業——教育與公共衛生——之為有利，若用之於國民保險與養老年金而必待夫教育普及衛生進步而後止者，是不智也。此種經費，足以增加工商業之負擔，而使國貨昂貴不能競爭於世界市場，因之轉有害於國家欲行撫助之各階級。雖然，救貧之政行而窮極無賴者固可得益不淺，國中貧乏之象，固亦大可避免矣。

第九章 次要經費

II. 國營事業

一 其次是爲國營事業費，國營事業包括鐵路、灌溉工程、道路、運河、建築等土木工程、郵電、造幣、廠文具與印刷、森林、海港、科學研究及其他事業如專賣、特許、展覽會及工廠視察。印度此項支出佔支出總額（由中央各省收入支付）之五分一乃至四分一。戰前之一年佔百分之二五·七，而在一九二一—二二年則佔百分之二〇·八。（註一）至各國之百分數，則隨地方情形而不一。試就印度而論，鐵路係國有，即灌溉工程無論生產的或非生產的，（註二）亦係國有。十萬方里之收成，全靠天時而不確定，一旦水利興盛，則不確定者即可變爲確定。其收成當增一半。灌溉地域之收成在一九二一—二二年計值一萬五千六百萬鎊，約當灌溉用費二倍云。

（註一）參閱附錄表II

（註二）所謂生產事業云者，係在建築完成之十年內，事業之收入足可彌補雜費及建築費之息金之謂，外此則謂非生產的事業。此種依照事業收入之有無而分類之方法，今已無人採用云。

二 今日國營事業費不復視爲政府首要經費如國防費、司法費者，遠在十八世紀時代，學者常視此爲政府首要經費，雖此時國家在此方面已有某某確定職務。但亞丹斯密與重農學者（尤以塔哥）則常力辨其時學者之非是。依照斯密之意見，凡公共事業規模過大爲私人能力所不能辦，但爲社會所必要者，則必由國家出面經營之。如有利於全部或局部商業之各種事業，是其一端。印度政府業已經營最有利的公共事業，因社會意識之發達

而公共事業之支出遂有遞增之趨勢。就工業一端而言，工業發達而後，凡用於工業的研究，工廠的視察，工人的福利，勞工爭議的處理，與夫詳確統計的搜集等之經費必增。時移勢易，今與古已大不同；藉令亞丹斯密生於今日，則彼殆亦必擴充政府應當經營之公共事業種類也。

三 關於此等事業，理財家宜特別注意於政策之幾點。第一，經營此等事業，應嚴遵商業的原則。例如鐵路，其預算應離開中央預算而獨立。鐵路每年支付定額與政府，以付鐵路借款之利息。學者多以此為印度財政應行改革之一端。阿克窩斯委員會（Aerworth Committee）曾條陳其意見如下：

同人固甚不以主張鐵路為自行獨立組織。儼若一小政府之意見為然。鐵路為印度政府所有，則鐵路自必歸印度政府管理，但政府若以管理他部之方法管理鐵路，殊無理由。同人等謹以鐵路應另立預算，自負其收入責任。鐵路以收入撥充營業費外，應即撥付政府所負鐵路債款之利息，此項債款約計二五二，〇〇〇，〇〇〇鎊，（註一）政府應付此項債款之年息約計六，七〇〇，〇〇〇鎊。鐵路付與政府之年息是否適為此數，大於此數（因在鐵路未通收入未有之前幾年未曾付與政府利息，因之政府加稅以付利息之事實），抑或小於此數（因支出之經費有非用於鐵路上之事實），此則尚係爭論待決之問題。同人等對於既往及鐵路付與政府之數目應與政府刻下所應付之鐵路債款利息相等一節，雖甚有可述之處，然同人雅不欲妄加意見。同人以為鐵道部應受政府之監督，在清償債務以後，應自行管理其收支之剩餘，應以積餘自由撥充於新建設，或撥作準備金，或用以減

低車票，或用以改良路政云。

(註一) 見印度特派國有鐵路調查委員會報告書 (Report of the Committee Appointed by the Secretary of State for

India to Enquire into the Administration and Working of Indian Railways) 卷一第七四節。

(註二) 見同上報告書卷一第七四節。

印度歷來之大勢，嘗趨於鐵路攻擊納稅者與納稅者攻擊鐵路二者間之變化。一九二四年實現一種新協議，按照此協議『納稅者不復如前之負擔鐵路全部費用而取回鐵路全部收入，納稅者將與鐵路協議，納稅者向鐵路分得 (a) 資本之普通利息，(b) 百分一之六分五之附加股外，(c) 剩餘收入五分一之攤分。至鐵路則有自由經營保存支付政府及鐵路上用途外之剩餘金之權。鐵路應儘先將剩餘金撥存公積金，用以改良路政以利社會，減低車費以便行旅。』(註) 輒近各國多認路政優良有許多間接之利便。鐵路之交通便利，則地價增貴，工商業發達，於是公共收入亦可增加。然路政之優良，端賴一種穩健政策之繼續，而此穩健政策之繼續，轉賴良好計劃之事先周詳，而又不受中央財政支絀之攪亂。此政策之當注意者一也，第二，營業費與收入應當酌益得宜之原則，應遵守之，務使投於鐵路之資金可有相當之收入。此政策之當注意者二也。第三，每年應有充分之款項以作路盤與車輛裝修之用，此政策之當注意者三也。印度阿克窩斯鐵路委員會主張戰時撥作裝修款項之未用餘款，應存作公積金，遇有需要，即以歷年積存之款項充之。凡指定作營業費之款項，應登入暫記帳上 (suspense ac-

count) 以應各項需用。年終若有餘款即滾入下年度。若不嚴格實行此種政策，則吾人對於投下資本是否有相當報酬，尋常營業費是否有濫費，皆不能有所判斷。又對於帳簿之格式與統計，亦極宜加以注意。經費未支出前須極注意於財政上之考慮。故獨立機關之財政顧問，殊為有利。此就鐵路一項而言。至於郵電及其他準商業性質之事業，亦殆應如此。應設法維持（以有規則的與有系統的對照法）雇員工作之成績，改良出品之品質，招標建築巨大建築之價值，普通的建築材料之減至最低限度，房租之低廉，締結契約之小心，現在與將來經費之嚴密監督，凡此諸端，皆其犖犖大者，故不可等閒視之。

其他經費

四 公共經費之最後一種是為雜經費，各國類多不一。試就印度而言，凡不能包括於主要各類經費者悉歸於此類。如條約上規定的津貼金，償還金，退稅，及某某文官告老金及恩給金等皆是也。此種經費，以其無關重要，故略而不詳焉。

第十章 中央省及地方經費之分配

一 中央、省、地方政府間公共經費之分配，恆係歷史上情形之結果。如美國聯邦政府之權力列舉於美國憲

法中凡非係聯邦政府之權力，則悉屬於聯邦政府。又如一八六七年英屬北美洲條例（*British North America Act of 1867*）（在美洲內戰後頒布）列舉各省政府之權力，凡未經條例列舉之權力，悉屬於中央或殖民地政府。英屬北美洲條例固亦縷述屬於殖民地政府之各種事權，然此『並非限制而實確定授予各省議會決議事權，而未在該條例上列舉之一般權力者也。』又一九一九年印度憲法詳定中央與各省之事權，明白規定凡屬於省以外之一切事項及『不包括於省事權中之其他一切事項』悉屬於中央政府。德意志帝國最重要稅源，即直接稅，歸帝國各邦徵收，而帝國乃不得不賴間接稅，此亦因於歷史上之原因。大戰未爆發前，德國不早同帝國稅制之改變，以適應環境；及至戰事既起，乃不得不募鉅債以度日，此其一大失策也。不列顛紐西蘭其中央與地方費之劃分，殆亦由於歷史上之原因。溯不列顛之地方稅實濫觴於一五七二年一五九八年及一六〇一年之救貧捐，地方稅悉照納救貧捐之財產之收入年額徵收，或係救貧捐之一部分，或直依救貧捐而徵收之。如在印度等國，現正謀增地方而削中央之權力，尤以與地方利益有關之事項。夫強有力的中央政府之利益，固已炳若日星，無待煩言；然在財政上殊有採分權制之必要，欲證明此原則，莫如引一九〇〇年澳洲聯邦法案，一九〇九年南非聯邦法案，及一九一九年印度政府法案以爲例。此等法案，參酌本國國情，固已達到不偏集權不偏分權之中道矣。然各國中央政府亦有中央採集權主義而削減省與地方政府之權力者，此亦緣於歷史。是故澳洲之邦，印度加拿大之省，美國之邦，瑞士之郡，其權力實遠較英國之一州爲大。法國之縣（*Canton*）州（*arrondissement*）郡（*departe-*

紀以前云。
 (ment) 普魯士之縣 (district) 郡 (circle) 省，其由來皆因於歷史也。普法意之中央集權制，實淵源於十八世

二 中央、省及地方經費之重要，各國不同，而且應當不同。大戰以前，不列顛中央經費與地方經費（即除去債務費外之地方經費）成四·六與五·四之比例，嗣後比例發生變化。一九二一年中央經費約佔歲出百分之七十一，地方經費約佔百分之二十九。由國稅項下撥付之支出為十萬七千九百萬鎊，而由地方稅項下撥付之支出為四萬五千萬鎊（內三千萬鎊係由國庫撥付）（註）茲將各國中央與地方經費之百分數列表於下：

中央省及地方經費之比較

國	別年	別中	央	省	地	方
不列顛與北愛爾蘭	一九二二		七一	……		二九
印度	一九二二		五七	三三二		一一
澳大利亞	一九二二		三九	五三		八
紐西蘭	一九二二		七二	……		二八
南非洲	一九二〇		五六	二〇		二四

加拿大	一九二二	七五	二五	……
法蘭西	一九二〇	八九	……	一一
美國	一九二二	五〇	一五	三五
德國	一九二一	九五	五	……

(註) 『負擔過重之中央政府，既分其一部分職務與地方政府，地方政府既爲之而能更經濟更有效，則繳納國稅者何故負擔減輕，繳納地方稅者何故負擔加重，此實不合於理，因此中央政府由國庫年撥補助費與地方政府。』 (見喜得斯二二三頁) 譯國家財政 / national

(Finance, 第八八頁)

三 觀上表則知世界各國，除澳洲外，中央政府經費實佔歲出之大部分。此非無故，蓋一則因中央政府必須舉辦爲國家統一上所必要及規模遠大之事務，例如國防是其明例。二則因中央政府任用才高祿厚之官吏，爲地方政府所常無有。因此二故，是以中央之支出必較大。雖然，某項經費有由中央政府管理，不如由地方政府管理之爲愈者，如關於路燈陰溝及救貧捐之支出，須加嚴密之監督，而此嚴密之監督，若由熱心地方公益之地方政府任之，當更爲有效。例如新南威爾斯之醫院，慈善機關，公共圖書館，公園與教堂，悉歸各州市參事會管理。各州市參事會議決借債額最高得達市內荒地地價百分之二十，而由中央政府擔保償還。地方借債特別捐各隨參事會之意。

或課之於改良的地價，或課之於荒地的地價。例如煤礦稅，乃依其前三年平均每年出品總價值百分之五十。其他礦稅則依其前三年間平均每年出額總價值百分之四十而徵課。英屬自治殖民地如澳洲、南非洲、與加拿大，概由中央補助各省，至吾印度則由各省協助中央，各省政府應儘先協助中央一定之款額。吾人鑒於省稅不如中央稅之有伸縮，及因各省於最近之將來必需鉅款振興初等教育及其他基本事業之故，甚望吾國一二年內，完全廢除此種各省協款制度也。

四 然則中央、省、及地方經費之劃分，究應如何精確的劃分，自屬不可能。吾人應先事研究各國之預算，然後由此預算推出現行劃分所根據之原則。

各國聯邦政府無不以保護國家之安全爲其首要職務，故國防費無不歸中央政府支出。若美國，若印度，若各自治殖民地，國防費爲與全國有關之最重要經費，故應由中央支出。關稅、航業、民族之移入、國際關係、郵政、電報（包括無線電報）、人口調查與統計、及地方債以外之國債等費，悉爲應由中央支出之經費。其他經費之宜劃歸中央者，則爲民刑法及中央公安機關之支出。若此等事件全國劃一，於國家之聯邦組織，終有莫大之利益也。

省經費包括教育、醫藥、衛生、法律與裁判、（包括監獄與警察）、水利、道路、橋梁，省有建築物之土木工程、實業、勞動、省債本息及其他類似之支出。凡與地方自治有關如市縣政府之組織，均宜歸各省支出。

地方經費通常包括教育、治安、給水、衛生、路燈、道路、電車路、墓地、火葬所、市場、公園、及類似之其他事業之經費。

一九二二—二三年不列顛地方政府支出之地方經費估計一萬九千二百萬鎊，救貧與教育費各支出四千萬鎊，治安費一千一百萬鎊，其他經費爲一千一百萬鎊。合救貧、教育、治安三種經費計佔地方費總額百分之四十七。印度一九一九年度（終於一九二〇年三月三十一日）統計各市（有一千七百萬人以上者，計有七百三十九市）之總支出爲二萬一千萬盧比（一千四百萬鎊），內中債務費佔一百十萬盧比（七萬三千鎊）。至該年度各縣區之總支出（包括債務費）計九千九百萬盧比（六百六十萬鎊）。該年度各市縣區支出公共事業（包括道路）費佔支出總額百分之二三·八，教育費佔百分之一一·八，衛生費醫院費佔百分之十五，債務費及雜費佔百分之四四·七。紐西蘭之公共事業費佔百分之七二·三，債務費百分之一二·五，管理費佔百分之五·七。

由上之分類，則知各國經費之分配，大半因歷史的原因而絕不劃一。如加拿大澳洲與南非聯邦政府之成立，實較省政府爲遲，然亦殊不盡然，如吾印度自昔卽有強有力之中央政府，此觀於瓦楞哈斯丁（Varanasi）總督以來累代之事實，卽可曉然。中央政府因疆域之拓闢，及一般經濟的進步，已逐漸讓權與地方政府，尤以在情形改變中央與地方無十分合作之必要時爲更如此。中央、省與地方經費之劃分，各國殊不劃一。試就教育與警務而言，夫教育爲與社會全體有利之事業（故與全國所關至要），初等教育爲與地方特別有關之事業，故教育費爲國費，亦爲地方費。普魯士及德意志帝國其他各邦，強迫六歲至十四歲之兒童入學，各城市免費小學及

中學之經費，率藉地方稅及各邦補助金維持。除此以外，著名之體育學校（讀九年升考大學）、工業學校，與師範學校之經費，亦由中央與地方收入支付。至高等教育費爲數鉅大，其大部分遠非地方稅所能負擔，故應由國庫及省庫撥付。警務費有時亦有一部分係國家費，一部分係地方費。中央雖負維持社會司法治安之責，然地方政府若果有地方自治之真精神，亦確應負管理地方警務之責，中央不過盡監督之責而已。例如在不列顛，地方政府握有管理地方警務之大權，至內務部則負監督之責，此其明例。學者亦有主張警務費全係國家費者，蓋根據密爾代議政體（Representative Government）（一八六一）上之原則也。密爾之言曰：『四境之內，若有一地因其警政之腐敗而變爲匪藪盜窩，或爲風俗敗壞之集中點者，則此必非與其他各地休戚無關者也。』

五 中央與省政府對於應由地方政府支出之經費，殊不應補助。有數國家例如印度，市政府慣賴上級政府之補助，每不事改良徵稅估價之制度，例如阿美達巴德城（Ahmedabad）人口三十萬，紗廠不下六十四，以若是大城而謂地方稅不應負擔改良抽水機、公立醫院及其他地方機關費，而必要求政府補助者，此事至足令人不解。雖近年地價增漲至十倍以上，然補助金仍照舊撥付。總之，凡於地方上有特殊利益之經費，理應由地方政府設法提高不動產稅率。美國大率如此，其各邦地方經費，概由各郡、市、及學校區負擔。

六 總之中央、省、與地方經費之劃分，殊無顯明界線。考世界各國，經費劃分殊不劃一，推原其故，大率因於歷史上之情形。就大概而言，凡經費之支出有關國家全體利益者（例如國防費），確應歸中央而不歸地方。又若

經費之支出除於社會全體有益外，而又有政府舉動劃一之利益者，則此經費亦應由國庫負擔。若夫經費於地方有特殊利益或需地方政府周密監督者，則此項經費應由地方政府負擔之。

第十一章 應由資本項下撥付之經費

一 近幾年來，應由資本項下撥付之支出問題，多因大戰而佔非常重要。政府支出，何者應由資本項下撥付？何者應由收入項下撥付？由資本項下撥付之經費，其一般原則如何？不生產的支出，果應由收入項下撥付乎？本章試即略作以上諸要點之回答。

二 此問題之重要可由附錄所載各國大戰前後公債之詳表（表二五—二七）而覘之。一般的結果，可括述如下表：

國別	通		貨	
	債	務	總	額
戰前之一年			一九三—三	戰前之一年
				今日（一九三—三）
				若千倍之歲入

印	度	十萬盧比	四六一·〇九	七二二·六三	三·六	三·六
不列顛王國	百	萬鎊	七〇八	七、七二一	三·六	六·九
加拿大	同	上	一四四	1 六二五	五·二	八·七
澳洲	同	上	三二二	2 八六〇	四·九	五·八
南非	同	上	一二六	2 一二九	七·三	五·九
美國	百	萬圓	二、九一二	2 二五、九五二	三·九	三·九
法國	百	萬法郎	三三、六三七	三一七、五三一	七·一	一三·六
比利時	同	上	三、七三九	三四、三二九	四·九	一六·三
日本	百	萬圓	二、五四五	三、五九三	四·三	二·六
意大利	百	萬利拉	一三、七九八	七二、五七四	五·一	三·一

1、一九一八—一九二〇 2、一九二〇—二二 3、一九一九—二〇

大戰前，不列顛國債平均每人分擔一五·四鎊，今（一九二二—二二）則增至一百六十三鎊，計增九·八七倍，殊非前人所敢預料。藉曰國民納稅能力今非昔比，然亦不料有若斯空前之負擔也。其他各國每人債務負擔

之增加概如下表：

國	別	每	人	分	擔	之	國	債	增加	之	百分數
印	度	從一九一三	—	一九一四年	一九盧比	一九二二	—	一九二三年	二九盧比	—	五三
加	拿	大	同	—	一八·六鎊	—	一九一九	—	一九一九年	七一鎊	二八二
澳	洲	同	—	—	六九鎊	一九二〇	—	一九二一年	一五五鎊	—	一二五
紐	西	蘭	同	—	九二鎊	—	一九一九	—	一九一九年	—	八四
南	非	同	—	—	二〇鎊	—	一九一九	—	一九一九年	—	三五
法	國	同	—	—	八四九法郎	一九三二	—	一九三二年	八二〇法郎	—	八五四
比	國	同	—	—	五〇四法郎	—	一九一九	—	一九一九年	—	八一〇
意	國	同	—	—	三九一利拉	—	一九一九	—	一九一九年	—	三七八
日	本	同	—	—	四八圓	—	一九一九	—	一九一九年	—	三三

三 有數財政學家以為應由資本項下支付之經費，若由收入項下支付，則對於納稅人有不公正之弊，而且為簿記上極錯之一事。十九世紀中葉及後半葉之德國學者，如笛最兒（Dieckhoff）、斯泰因（Stein）與瓦格

納 (Wagner) 均以一切臨時費因其係一種投資，故應出諸募債。又一派則以凡不生產的臨時費，均應由收入項下支付，否則不當支出。昔格爾斯頓曾欲不募債而籌克里米戰爭時用度，惜未遂願。格氏深信國家應每年籌出戰費，必如此而始『爲一種健全的收支對照，使國家能覺得其所作方針及能計算利益之代價。』(註一) 巴斯退布爾在其財政學上之主張『募債政策切勿擴及於無收入可得之事業，或其他國家活動方面。非經濟的 (non-economic) (註二) 經費，原由收入項下支付，若不能由收入項下支付，則不當支出。文化、教育、社會進步之促進，皆爲利國福民之善政，顧此種善政之促進，決非爲刻不容緩非舉債不足以立辦之急務也。誠然，國家支出多可視爲有間接的生產利益，多可視爲增益將來之國家收入，是故舉債以振興教育，舉債以改良勞工住所，此雖直接不足以增進國家所希冀之利益，然能使國民收入增加因而稅收增旺而無橫征暴斂之弊者，不可謂非間接有利之經費也。自理論上而言，此種方法，似誠可行，竊以真正所不贊成者，厥爲應用之困難。此種經費之結果，殊難尋求，殊難估量。世人對於此等結果之所述，類係臆測，不足憑信。若夫債額則一定可稽，此一定可稽之額，卽爲社會財源之真正的負擔。是故政府對於借債，應當審慎。經費若非嚴格用之於生產方面者，不當輕行舉債。國家惟當擴充領土時，始可出諸借債之一途云。』(註三)

(註一) 見國會議事錄第三七六頁。

(註二) 卽非生產的 (non-productive)

(註三)見巴斯退布爾著財政學卷五第五章第六七〇—七一頁。

四 昔印度財長布拉爾特爵士 (Hon. Sir Basil Blackett) 在其一九二三年預算演詞中亦曾發表與上相同之見解。布氏出席於印度立法議會而言曰：『今吾國已耗無量數之金錢於非生產方面，此種經費，應由資本項下支付，如德利新都之建設費，是其明例。吾意除絕對必要外，若不以此應由收入項下支付及無論如何應從早由收入項下償還者，殊無理由之可言也。』布氏論及國家不謀收支之適合而常舉債以補不足者而言曰：『今夫私人若年年入不敷出，則未有不敗，推至國家亦然。個人濫用則必立覺經濟窘迫，非速謀節用，則必至於財產之典賣，典賣之不足，則勢必至於不顧信用而欺騙其債權人。個人如此，國家亦是如此，豈特如此，其爲害抑且更有甚焉者。良因國家之債權人，卽爲國民，卽爲納稅人，國家欺騙其國民，不但有害於其民之幸福與財富，而且大有危害國內之社會秩序，然國家不自覺其爲欺騙，不自覺其信用掃地，以此國家信用掃地之暴露較遲，其暴露也愈遲，其爲害也愈甚，終乃至於不可收拾之境。』嗚呼！布氏之言，蓋痛乎其言之矣！吾人試觀歐戰時德國之事實，卽知布氏所言之真確。溯德國稅制本不發達，以是每年稅收不大，一旦宣戰，乃不得不借債以充鉅大之戰費，一借之不足，而再借之，此實一種自殺的財政政策！卒至國債日增，國信日墜，終至一九一八年革命之爆發。故若一國欠債過多，則一國之歲入必大減，於是百事艱窘，政務停頓。且也債愈多而信用愈弱，信用愈弱而借債條件愈苛，因之國家每兆破產之禍，借債之害，可勝道哉！

五 綜而論之，下列三種支出，可由資本項下撥付：

(1) 永久生產的投資事業，如水利、鐵路，以及普通的或準軍事的工程之經營，其所投資本在長期內將有收入之望者；

(2) 特別事故如戰事；

(3) 暫時的必需——(a) 偶有的不足，及 (b) 消耗的資產。

六 試先就 (1) 而論之。今夫一種事業，不但永有利於社會，而且為社會之利源者，則其全部負擔宜分歸後來擔負。今若單歸某一年之納稅者負擔，揆之於理，殊不公平。而況納稅人往往不能負擔此種鉅資者乎！是以此種經費，不可不募債以支付之。今試舉一例：薩卡爾堤防 (Sukkur Barrage) 者，乃世界上極偉大之灌溉工程也。建築之費計達一萬八千萬盧比 (一千二百萬鎊)，將來工程完成，耕地面積可增三百三十萬英畝。信德 (Sind) 農產物價值全仗天時，歲有豐歉，而收成亦於是大異。如一九二一年荒年僅值二萬六千四百萬盧比 (一千七百六十萬鎊)，一九二二年豐年，則值三萬七千四百萬盧比 (二千五百萬鎊)。將來堤防告竣，旱潦之患可減，收成價值之變動自少。依現價估計，每年收成價值當不下八萬七千萬盧比 (五千八百萬鎊)。國家之活動愈推廣，則此項支出亦愈增。惜印度支出太微，印人投資風氣因國人不識字，故遠不及英法之普遍。吾人切勿以借債之即消滅資本，借債實可增加國家收入。

政府於借債時應確定在若干年內付息及逐漸還本之辦法。又地方政府如市政府之募債，應當定出一個限度，如定出佔地方不動產價值百分之幾，過此限度，不得訂借。政府若自始準備逐漸還本之法，則其政策必為萬全。償債期間，依事業之性質及事業之經久而可分八十年以上攤還之。（註）如資產能經歷四十年之久者，即可分四十年攤還之。還本付息之時間，不必始於借債之第一年，通常以事業開始經營之一年為方便。事業應趕緊經營，蓋無論從工程上或財政上觀察，政府必以少用錢為上策故也。

（註）如加拿大分七十五年內還清債務，印度對於生產的支出，可分八十年還清云。

若夫一國之財力有限，及國信每因借債略多而易於搖動者，則減債基金，實可增進國民之信任心與債票之流通力。即為生產事業而募債，亦可如此。例如保險公司，當其欲出資貸借時，常喜與債務者訂定期分年攤還之債約，是其明證。放世界各國多由積餘或稅收項下年撥定額以還本付息。中華民國政府之一八九六年五厘金借款（一千六百萬鎊）定三十六年分還，其一九一三年五厘善後大借款（二千五百萬鎊）期限定為四十七年，從一九二四年起，經三十七年，每年抽籤付還。據以往之經驗而知以財政充裕時之剩餘充還債用之不易。值財政充裕之時，政府每極易以其剩餘充減稅或還債以外之其他用途。國庫充裕易生不聰明之立法，古今中外，殆無例外。而尤以在民主政治幼稚之國中為更甚云。

七 其次遇有重大變故如戰爭，或災情重大之大地震（如一九二三年之日本地震）而必需鉅大支出者，

則此支出亦可歸資本項下支付。吾人業已指明由資本項下支付之支出，並非損滅資本，而實爲有利之投資。昔人馬卡羅和（McCallum）甚且以爲借債以充戰費，其所得代價當遠過於戰費。馬氏之言曰：『爲保持國家之穩固與獨立，國家縱有極大之犧牲，亦所不惜。國家借鉅債以充海陸軍費，其有利當無異於出資以從事農業，出資以振興工商業也。』夫戰爭之勝負，一國現在與未來之命運繫焉，故戰費之一部分負擔，宜留歸後人擔負。且戰時需費孔亟，非立籌鉅款不足以利戎機，故不惜任何犧牲而借債者，亦理之所當然也。

原富著者素以持重聞於世，嘗謂借債以充戰費，有不能遏止戰事之進行與繼續之不利。反之，若加稅則易引起議院之批評，而足以影響負軍事之責者，因而戰禍亦可少戢。自一九一四年八月四日起至一九二〇年三月三十一日止，德國發行公債多至二千二百二十萬萬馬克，戰費不得不賴條件愈苛之債款。至不列顛則課極重租稅，並發行公債。（註）總之，借債爲健全的戰時財政所必不可少，且若謹慎行之而得其宜，亦足以減輕戰時之負擔。

（註）由收入項下撥付之經費如下：——收入係括弧內之數——（以百萬鎊計）一九一四（戰前）一九七鎊（一九八鎊）一九一五，一三三鎊（一二七鎊）一九一六，一五六〇鎊（三三七鎊）一九一七，二一九八鎊（五七三鎊）一九一八，二六九六鎊（七〇七鎊）一九一九，二五七九鎊（八八九鎊）一九二〇，一六六六鎊（一三四〇鎊）一九二一，一九五鎊（一四二八鎊）一九二二，一〇七九鎊（一二二五鎊）一九二三，九一〇鎊（九一一鎊）

由大戰之財政，吾人得一教訓，即戰費既不可取資於借債，又不可取資於租稅。戰爭爆發之始，戰費多出諸借債而少出諸租稅，但戰事延長，則由收入項下支付之支出必日增，換言之，租稅必日見加重。政治家必增稅至國民納稅能力所能負擔之一點。際此之時，國家既須應付一切特別之債務，而同時又須預備於適當期內攤還舊債。支出既大，則稅率之高自不待言。惟稅率不可太高而有礙於工商業。戰債恐不能定期償還，良因第二次戰爭之日期不能預料故也。總之，國家應隨其財力速清債務，此則為理財不易之定則。若一國減債基金能使其募得低利之公債者，此則確為有百利而無一弊。惟清償不生產公債之減債基金，往往徒有基金之名，而無基金之實。此讀英國減債基金史者之所已知也。行減債基金制，則債務攤還期間當為生產經費支出期間之一半，例如四十年。至若大國能由租稅項下謀極大之收入以付臨時費之大部分者，則此簡單還債法，確為穩妥之方法。

八 其三可藉借債以支出者，是為遇有暫時的必需。學者慎毋以此包括甚多。吾人固欲其含義豐富，但其意義則嚴格限制。『暫時的必需』並非為理財家急於募債之唯一藉口。實際上屬於暫時必需者，僅有二事。第一，偶有的少額不足（但非屢次發現的不足）之彌補（註一）。細心預算原為謀收支之適合（註二）顧國庫收入往往因某種不測事故而不能如數收足，政府既無大宗積金（註三）以補此歲計不足，故勢必將此項不足由下年彌補，故以歲計有餘年度之剩餘彌補歲計不足年度之不足，國家可因此而無增稅或節用之必要。且國信不但不因此而受影響，且反因此而增高，因國民知政府之能隨機應變故也。第二，遇迫不待緩之事業，而此適係非生產而係逐

年消耗的。例如某地苦難，覺得警察住所，政府迫於此種『非常必要』，乃借債而建造之，此與製造家爲其工人而建築住房者相同，廠主通常借債建築工人住房，每年撥一相當款項以爲房屋折舊費，若廠主營業發達，贏餘甚多，則公積金之提存甚多，而房屋建築費亦可以多多提出矣。推而至於政府亦然，政府可年撥某種款額以充減債基金，公債之流通期間愈長，則每年撥充減債基金之款愈少。抑此項建築費，亦可一部取資於收入，一部取資於公債。政府給予警察之房貼，可依房屋經久期間——例如四十年以上——而還原之，而且可由收入項下支付。總之，遇有資產逐漸消耗之事，應定四十年或若干年清償債務本息云。

(註一) 參閱印度財政總長在其預算演詞中之所述：『當余研究印度前數年間財政時，余不禁駭嘆國用之無度。印度五年之間，歲計年有不足，總計不足總額不上一萬萬盧比，雖前二年已實行增稅，一九二二—二三年度稅收增加三萬八千萬盧比，而國用依然不足云。』

(註二) 一種預算的剩餘，足以獎勵浪費，至適中的不足，足以誘起國用之經濟。

(註三) 孟買政府之財政廳在一九二二—二三年有一萬四千萬盧比，僅提存二百萬盧比作爲非常準備金云。

有一派財政學家主張凡非生產的經費當由收入項下支付，國家縱可籌撥十足鞏固的減債基金，然亦不應由資本項下支付。嚴奉此說者必以爲國家非至財政充裕，終不應舉辦民間事業。至與此相反之一派，則謂國家在某種條件下殊有募債以付無收入的經費之必要。此等條件有二：(一) 事業留給後代之利益，能經長久之時間者。此派以爲事業利益若非爲現代所獨享，則現代不當負擔此種事業之全部經費；(二) 現代租稅之負擔已重，

而財富分配又若非常不均，若增稅而負累更重，民不堪命者。

第一派之見解，與古今理財名言甚相吻合，確爲穩健之見解。凡財政健全之政府，均應遵守之。蓋因大戰以後，各國民窮財盡，若又積儲以充歷久始能獲利之用費，是爲不智。近英儒罕德孫氏（Henderson）有言：「以窮乏如今日之吾國，當不能而且不應當積蓄如富裕時之多。」吾人應深悉此理，且節省不必僅由於個人，外此皆可爲之。實際上雖有各種「零星儲蓄」，吾人宜更力圖儲蓄。吾人當深知反對此種計劃之經營，就爲個人節儉之重要。民窮財盡之時，殊非國家經營大規模投資計劃之時，吾人當以財力用於更迫急之用途云。第二派所定之條件，若能明白確定，不生產業若確應急辦，則上述見解，確不應擬而不採也。民窮財匱之時，國家確難舉辦此類事業，惟若減債基金行之而能使不生產公債之清償較諸生產公債爲更迅速者，則借債以濟急，亦未始不可云。

結論

九 應於資本項下撥付之公共經費，其支出之原則可綜述之如下：

- (1) 除必須而且可以募債之三種情形外，公共經費應由收入項下支出，於必要時可增加租稅。
- (2) 經費若係非經常的，而且延長至十二個月以上者，國家應增稅以充此項支出。
- (3) 必須而且可以募債之三種情事爲：(a) 永久生產的投資；(b) 重大變故，如戰爭是也；(c) 暫時的必需，如偶有的不足是也。

(4) 在永久生產的投資方面，分年償還資本法自較驟然徵收重稅之法為好，事業經營之始，即應採用商業方法。

(5) 於重大變故例如戰事發生之時，加稅後之收入既未能豐旺，又未能咄嗟立辦，則發行公債實為唯一救急之方法。惟公債負擔顯較租稅為輕，故易涉於濫發公債之危險。最善之策，莫如自始徵收最重稅，換言之即兼採強民納重稅及由民自由認購公債之二法為妙。

(6) 遇暫時必需即以歲計不足之數由下年彌補。此不但國信不受影響，即稅制亦可免時時變更。因政治原因政府以不增新稅而由募債以充此項不足為上策者，事實上殊不常見也。

(7) 對於生產的或不生產的支出，確立減債基金，足以堅固國民之信任，而以財力有限國信因借債過多而易搖動者為尤然，故於公債發行之始，即應確定逐漸還債之辦法。

(8) 減債基金之成效，端賴 (a) 由租稅或積餘項下年撥一定款額；(b) 此等款額息金之積存。就一般而言，分償期間，生產公債最長可展至八十年，至不生產公債則隨消耗的資產之經久而定四十年或四十年以內云。

第十一章 關於經費的幾種一般問題

經常費與臨時費

一 本書業已提及區別經常費與臨時費之困難矣。依照一九二〇年不魯塞爾萬國財政會議「各國政府應限制其經常支出（包括公債費）至與經常收入相抵之一事爲一切社會改革財政改革之先務……削除一切不生產的臨時費，即對於生產的臨時費，亦應減至最低限額。若承認而且採用上述原則，則毋須借債以充經常費；政府可不爲經常費而借債。惟多數國家其經常收支雖可相抵，然其鉅大之臨時費，目下必須由資本項下撥付，尤以戰禍所及之數國爲尤如此。此等國家，滿目瘡痍，戰區復興之鉅費，斷非經常收入所能支辦。戰區之復興對於舊時經濟狀況之恢復，關係絕大，故借債以復興戰區，非但爲不可避免，而且爲理所當然。（註）惟鑒於國家資本之缺乏，國家恐難籌集復興之必需鉅款，故政府自宜權衡緩急，就各種計劃中於國計民生最關迫切需要者，而迅辦之，庶幾有豸。」

（註）法國以其多半之資金用以恢復國內糜爛戰區。（賠款問題中之一種，是爲此種法國政府之資本支出，如何移歸德國政府負擔。）

所謂『經常的』（ordinary）或『常態的』（normal）『臨時的』（extraordinary）或『變態的』（abnormal）之詞義，在財政學上十分明白，以此不魯塞爾萬國財政會議（包括出席之三十九國著名財政學專家）通過上面引徵之議案。經常與臨時之名詞，不解自明，無待詞費。臨時費包括帶有多少非循環性之特別費，如加拿大與德國等國常將應由資本項下撥付之一切支出，包括於臨時費一類。例如加拿大『經常費』一項包

括債務費，各省補助金，徵稅費，國防費，年金，民政費，公共事業費，及其他雜費；至「臨時費」一項包括由資本項下撥付之支出，鐵路補助金，大戰時公債——募債費與折扣，及大戰費。是以加拿大之臨時費，包括再發現的支出，如年年由資本項下撥付之支出，及一九一五年以後超過「經常軍費」之戰費是也。又如印度凶荒預防費在印度各年度支出中爲一種經常費，至在赤荒之歲，政府須籌集凶荒預防費，以上之數，則均必屬於臨時費。大戰爆發時，英國戰費，殊屬非常，但當一九一六年麥開那（Mr. McKenna）任財長時，麥氏堅持預算應包括一切經常費與戰債費；財政上一種高等標準。就英國預算而論，自無經常費與臨時費之區別也。

在批准預算案時，議院常堅持所提預算案必須分支出爲循環性與非循環性二類，良有理由。一種循環性的支出，有永久的影響及於歲計，故議院對於此必須嚴密注意，又有一種追加預算，於一預算與次預算之提出間提出，請求批准。追加預算上之支出或爲編造預算時未曾列入，或係不測支出。十九世紀之正統派財政嫌惡此種預算，至目之爲「不整飭的財政」（Sloppy finance）。昔格蘭斯頓出席於審計委員會（任一八六二年之財政總長）而言曰：「余甚預防追加預算，余意追加預算，在理論上固屬極是，然在實際上破壞議院監督之效力者，莫追加預算若也。余意下議院在各年度應有一種整個總預算書之決議，而後議院之監督效力方大。」（註）

（註）參閱喜格斯著國民經濟第二三頁。

二 不魯塞爾萬國財政會議議決案分支出爲生產的與非生產的兩種。又吾人嘗見有債務亦有生產的與

非生產的區分。凡支出有相當報酬可得者，謂之生產的支出，如灌溉事業是也。至市政廳或公園之支出，概爲非生產的。國家支出有如私人支出，實質上雖係非生產的，然間接上皆係生產的，全社會終可藉此而增加其生產與財富。雖一切公共支出實皆含有間接生產的性質，然吾人不可不有此種分別。至於生產的支出，政府自然視此爲一種投資問題，例如信德之薩卡堤堰，卽屬此。非生產的支出，如得利新都之建設，則另有他種結果。除外患難來國家榮譽與安全危如累卵外，國家支出非生產的經費，應當顧念一國財力而有一個限度。

公共支出與國民收入

三 世人常問公共支出與國民收入是否有一種關係。公共支出與社會每年總收入是否有一種百分比的關係，吾人卽以此種關係爲判斷政府支出當否之標準。若非政府意欲擾害一國工業（實卽社會經濟組織）及陷國民於顛連困苦之境，政府支出對國民收入之百分比，應否有一定。十八世紀後半葉尤斯提認定應有一定百分比。尤氏於一七六六年著有財政學（*System des Finanzwissen*）一書，爲財政學界一部最早有系統之著作。尤氏主張通常政府支出宜佔國民收入百分之十六，若佔百分之二十五，卽係過度。今日學者鑑於大戰及大戰時財政之經過，無一認定此數可適用於現狀者，學者殆皆主張宜佔較大之百分數。云。

下表指示各國公共支出與國民收入之詳情：

中央政府與各省政府之經常費（以國民收入之百分數表之）

國	別	戰前	戰後
不列顛	八·八	二〇·二	
印度	六·四	八·三	
加拿大	一·六	一六·九	
澳洲	二六·〇	三三·九	
美國	三·三	五·九	
法國	一一·六	一五·六	
日本	一三·一	一四·七	
意大利	一〇·五	一一·一	

上表極其簡單，問題之幾種根本難點，未曾顯出。因貨幣購買力之減跌，故欲比較一國各時代之支出，尚屬不易，何況異國？然若以賣價價格之指數除公共支出與國民收入如本書附錄表X，則無此種困難矣。輒近公共經費之膨脹，除因幣價下落外，尚有二種原因，一為國家活動之發展，二為領土之擴充。因各種社會立法（如某某企業

之國營學校醫院之補助。養老年金之給子。遂使今日公共支出佔國民收入之百分數。不易與古時之百分數相比較。而國家領土之時有增減。益使比較不易。此外容易重複計算公共支出。亦爲不易比較之一因。例如國家給補助金與地方政府。吾人合計國家與地方之支出。而以此項補助金。真爲支出者。則必爲重複。因此本書附錄上所載表V之編製極難。

復次比較各國支出。吾人必須得一真可比較之材料。各國支出宜包括中央、省、縣及地方之支出。惟各國之地方支出。極難搜得。一九二二年與一九二三年美國聯邦政府支出約佔歲出總額之一半。各邦百分之十五。地方政府百分之三十五。若以此種百分數與各國如澳洲加拿大之百分數比較。則其統計之範圍應相同。又有其他成因。如收入額。積財。財富的分配。與經濟的進步。各國類係不同。學者展閱表中百分數。每易忽略。收入額之各異。必須切記。例如印度百分之十決不與美國百分之十相同。此猶如甲月入一百盧比之百分十決不與乙月入一萬盧比之百分十相等。此收入額所當注意者一也。其次。是爲一國窖藏之積財。印度某士司富有幾百載之積蓄。酋長私有之金銀塊（國庫不計在內）計值一萬萬盧比（約七百萬鎊）。其珠寶計值二十萬萬盧比以上（約一萬三千三百萬鎊）。凡此積蓄。惟當重大變故時而始收用。此積財所當注意者二也。財富之分配亦頗重要。各國之經濟狀況。若此之不同也。稅制若此之迥異也。以平均每人分擔之租稅大不相同。此財富分配所當注意者三也。甲國經濟進步。或比乙國緩慢。昔者重農學家按內有言曰。貧農有貧國。貧國有貧王。旨哉是言。此經濟進步所當注意者四也。經

費支出之目的，必須研究。譬如甲國撥鉅款以辦理教育，公共衛生，水利，與市街建設，至乙國則用其金錢於不中
國福國民民方面。然則行政事業之推廣，極關重要。如在印度，孟買政府已較他省之事業為推廣。國家如有非常危
險，則其支出縱佔國民收入百分數甚高，亦屬正當。

總之，假定其他之條件不變，平時政府支出可約佔國民收入百分之二十，至在非非常緊急如在大戰時，則可增
加一倍。欲增支出，必其收入有伸縮力，欲使收入有伸縮力，必使國民收入之增加速於公共支出之增加。關於此點，
本書於討論納稅能力（註一）及估計租稅之真正負擔（註二）及國民收入時，將再論及。政府必當注意勿使國民
消費財涸竭，勿使資金缺乏而害工業。由上所述，公共支出若佔國民收入百分之二十，於富國於貧國，均無妨礙。若
已達到國民納稅能力之極限，則於需用急迫之際，自可發行公債，而使負擔分散於長久期間，庶幾國民負擔，一時
不致太重云。（註三）

（註一）參閱第十五章。

（註二）參閱第二十九章。

（註三）參閱第二十九章『論租稅之負擔』。

第三篇 公共收入論

第十三章 公共收入之特質及其分類

良好收入制度之特質

一 從全體觀察良好收入制度之特質維何？第一應具良好租稅之特質……公平、確定、納稅便利、及徵稅費用之經濟是（註一）。一種收入制度，若須極多稅吏（註二），若偷漏擾民之事迭出，若商業爲之妨害，則此制度殊不能謂爲良好制度也。

（註一）關於租稅之格言，參閱第十四章。

（註二）『每種租稅應使國民之所出毋稍超過於國庫之所入』（原富卷五注）

一種良好收入制度，應確爲一種制度，而非根據無系統方法而搜集之個別事實。此種制度當以賅括的統計爲根據。收入預算能準確，若有新改變，徵稅費應勿大增，新機關應勿添設。一種新財政行爲，應係財政上整個計劃之一部。此外稅務方面，應絕少徵稅管轄機關間之衝突。

復次良好收入制度，應有彈力之特徵。稅收之有彈力，於國家危急時，特別重要，故彈力應為負保國責任之中央政府之重要特質。格蘭斯頓在其第一次預算演詞中（註一）曾謂所得稅為『大有助於國家之稅』；一種有彈力之稅能使政府於苦戰時增加稅收以充戰費。一種收入制度，須為能隨民富及政府支出增多而自能增多之制度。依照一九一九年印度憲法，土地稅與國產稅為省稅，但究係無甚彈力之稅。蓋此二稅收入之旺否，繫於不確定成因：如土地稅繫於季節風，國產稅繫於勞働階級之財力。故省政府殊不能賴此維持普及初等教育費與公共衛生費。昔財政當局出席於孟買立法會議而言曰：『院中確知本省收入之變動性。本省兩年前之土地稅因天時不利，減為四千三百十萬盧比，至本年則收得五千八百二十萬盧比；本省國產稅各年相差五百萬盧比；至本省印花稅則較預算減收四百萬盧比云』（註二）『吾人目下殊難滿意，必待夫本省有廣大之稅源，有一時不易減少之充實稅源，及有在需財孔亟之秋不易變動之充實稅源而後始可以足用』（註三）依每畝土地收入額而徵稅，自不如依每年租金或資本價值而徵稅之為利。

（註一）一八五三年四月十八日。

（註二）見孟買立法會議錄卷八，第一篇第四一節。

（註三）見同上書卷七，第二篇，第五三五頁。

最後，收入應有充分豐富之特質。收入應適應支出之需要。大概收入來自收入旺之少數租稅而非來自收入

不旺之多數租稅。大不列顛在戰前有過賴少數租稅之趨勢。結果若租稅分散於多種物品上，則民間即可少覺間接稅之負擔。收入豐富爲一種良好收入制度之重要性質，但亦含有許多弊端耳。

公共收入之分類

二 昔者亞丹斯密有言曰：（註）『一國收入，不但要支辦保護社會維持長官威嚴之用費，而且要支辦政府之其他必要用費，對於此種用費，國家憲法並未指定任何特別收入。一國收入之來源有二：一爲政府獨有之資金，此種資金並非依靠國民之收入；二爲人民之收入。政府獨有之資金，或係債票，或係土地……政府獨有之債票與土地既不足以敷任何大文明國之必需用費，則此種用費之大部分勢必有賴於一二租稅。人民分其收入之一部以補國用之不足。』總之，推斯密之意，意在指明政府亦嘗擁有資產或收入源泉，如荷蘭威尼斯之有銀行，漢堡之有酒店藥舖。斯密主張英國政府以不經營銀行業爲是，至郵政則固爲分內應辦之事。政府對於皇室土地，尙不能經營得宜，何況全國土地？然則收入之來源奚自？當自諸租稅。

斯密對於公共收入之分類，於二十世紀之財政，殊屬太舊，故不能適用於今日。斯密大別公共收入爲二：一曰官產，二曰租稅。此種分類，斷非概括的分類。自亞丹斯密時代以還，地方自治之發達，一日千里，政府之活動，日益增加，而社會事業之發展，遠非五十年前學者所能夢想。時至今日，官產在國家歲入上，殆已退爲不重要之財源。國家之主要財源在租稅，至其他財源則爲國營企業、官地、特別捐（而尤以美國爲最著）、公債、及贈金與罰金等雜收。

入。今日印度收入之三分二來自租稅，百分之二十強來自國營企業，試觀下表，即可明白。

印度歲入總額之百分數

(中央與地方)

歲	入	入	入	入
租稅收入	一八七·一—七二	一九〇·一—二二	一九一·一—二二	一九二·一—二二
非租稅收入	八九·四	六七·六	六三·一	六六·七
國營企業	五·〇	二七·五	三一·五	二二·九
其他	五·六	四·九	五·四	一〇·四
百分總計	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇

於茲所當注意者，卽在上表並未以公債爲收入，良因借債以充經費，在今日固爲收入，而將來仍須償還，不過稽延時日耳。且也，非特償還，又須付息，其不利孰甚；故唯遇重大變故而始採用舉債方法，故公債係一種特別收入，通常不包括於政府收入項下。若將公債包括於不列顛與印度政府（中央與地方）戰前一年及一九二一—二二年之收入內，則其結果如下表：

歲	入				不	列	顯
	印	度	不	顯			
一九三十一	一九三十一	一九三十一	一九三十一	一九三十一	一九三十一	一九三十一	
四	四	四	四	四	四	四	
租	稅	稅	稅	稅	稅	稅	
四一·五	四八·五	六五·二	七四·七	四一·五	四八·五	六五·二	
國營	企業	業	業	業	業	業	
二二·五	一六·六	一二·三	四·九	二二·五	一六·六	一二·三	
公	債	債	債	債	債	債	
三一·四	二七·四	二〇·八	一九	三一·四	二七·四	二〇·八	
其	他	他	他	他	他	他	
三·六	七·五	一·七	一八·五	三·六	七·五	一·七	
百分	總	計	計	計	計	計	
一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	

不列顯之收入詳載於附錄表xii, 印度之收入詳載於附錄表xiii.

三 租稅者，乃係政府強制人民繳納之捐款蓋所以充政府為謀公共福利而非特別利益而支之一般用費者也。吾人自出生以至死亡，無論貧富，其生命財產均賴政府之保護，納稅云者，殆即納稅人報酬此種普通利益而非特別利益之享受者也。

規費 (Fees) 係人民對於政府為謀公益而作之特別事務而出之費，不問人民之願否，而皆必須繳納之。特別事務原於納費者有特別利益，而此特別利益（如結婚登記費訴訟登錄費）則固附隸於納民軌物之公益中，

此即規費與國有企業收入 (Price) 所由不同之一點。又規費與租稅有異，規費乃係納費者為享受特別利益而付，至租稅則為享受一般利益而付。顧規費確與租稅相關連，學者常列規費於租稅收入一類，此與列公產公業收入於非租稅收入一類者其理正同。吾人對於租稅規費二者，實常不能分辨清楚。試就特許執照費而論，必如何始係規費而非係租稅？依照塞力格曼氏之意見，凡受特許之人因特權而享受特別利益者則其執照費稱為規費，至若執照費甚高，政府除開支外尚有淨收入可得者，則此稱為租稅。大體言之，執照費實可視為租稅，良由政府收入通常超過事務開支，政府專為民利而不計較損益者，此固不常見者也。特別捐以美國為最著，吾印度與他國苟能仿辦，自有大利。特別捐常與規費同類，不過二者辦法不同，蓋此乃由政府尤以市政府一次徵收之以充其特別支出，例如改良土地以謀公利之特別支出，是其明例，政府按照財產所享之利益而課之。塞力格曼氏指出特別捐有下列之五種特點：『（1）含有特別目的之原素；（2）特別利益可以估量；（3）非依累進率，但比例於所受之利益而征課；（4）謀特種地方之進步；（5）供給社會資金抑若增進社會永久繁榮者。』

國有企業之收入，有時稱為 price price，乃指消費政府出品者所付之錢而言。此種特別的出品或勞務，若非人民願意承受，政府亦未嘗強迫其承受者也。

論到公債，中央應當限制省或地方政府之借債權，例如限定債額佔課稅的財產價值百分之幾，或訂定減債基金及原定用途規條。一八九四年，紐約州憲法規定州內各市債務不得超過於其不動產價值之百分之十。學者

批評紐約州憲法未曾將生產的與不生產的債務分別規定，致市政改良無故遲緩，實屬非是。惟以租稅收入爲擔保之公債與自來水公債，不在此例。若自來水公債爲其他用途而發行者，則包括於市債之內云。

『雜』收入之最要者，是爲贈金與罰金。政府之課罰金，並非謀收入，實爲禁止人民之不法行爲，此卽罰金與租稅之不同處。故道息 (Taxes) 謂租稅『爲在納稅人與政府間並無一種直接同等物之存在』者，其言當非甚是。道息所言，謂罰金則屬極是，罰金者非租稅也。至人民給予政府之贈金，不但不極大，而且常有，有之如英國財政制度上之『悔悟金』 (conscience money) 美人捐入『悔悟金』之贈款 (悔悟金如因逃稅或不正当之事爲良心所責備乃出而自首繳納之款) (二者應爲人民所納之所得稅) 及在大戰時人民出於愛國而願捐助之戰時公債是也。少數國民能捐款與政府 (註) 以助增進一般福利爲最要目的之作用者，實爲難能可貴之一事也。

(註) 此與捐款與學校醫院者有別。卽在印度，贈用之事，不常見之云。

輒近財政學上着重於收入之分類，殊嫌過當。分類之主要價值，在於闡明公共收入之性質。分類以實用爲目標，有此而思想可以精密，不致紛亂。同時吾人在作實際的研究時，可得幫助。

四 自勞氏以還，十九世紀之德國學者，每詳論公共收入之分類。至二十世紀，美儒如塞力格曼 (註) 意儒如愛諾迭 (Einaudi) 對於斯學，已有極大成績。巴斯退布爾分公共收入爲二類：(1) 『國家以大公司或』法

入」之資格，依照私人或私公司之尋常條件經營，各業而得之收入，『(2)』以主權者之權力向社會間收入而取之收入。『(註二)』此種分類未足以爲概括的分類，凡規費、贖金、罰金、特別賦捐等，似皆不能包括在內。抑此經濟的收入（第一類）豈非多由「主權者之權力」而取得之乎？巴氏分法，似嫌不當，然亦不無優點。巴氏所述二類，要不失爲國家重要收入，鉤元稽要，提綱挈領，其分法固未可以厚非之也。巴氏之言曰：『此皆就其大者要者而言，公共收入之分類，悉基於此是矣。財政學上之著作其論及此問題者，殆必估篇幅之極大部分，由其所論然後可斷著者之是非云。』（註三）

（註一）見租稅論第十四章『論公共收入之分類』

（註二）見財政學卷二，第一章，第一五八頁

（註三）見同上第一六五頁。

五 亞當士分公共收入爲三大類（註一）——（I）直接收入（Direct Revenue）：（a）國有土地之收入（Public domains）；（b）國有實業之收入（Public industries）；（c）捐助之收入（Gratuities, gifts or treasure trove）；（d）賠款之收入（Consolation and indemnities）。（II）間接收入（Indirect Revenue）：（a）租稅（tax）；（b）規費（fees）特別捐（special assessment）罰款（fine and penalties）之收入。（III）預先收入（anticipatory revenues）：（a）公債票（the sale of bonds or other forms of

commercial credit) (b) 國庫券 (短期公債票) (Treasury notes) 是故第一類研究國有土地與國有實業之收入，第二類研究租稅，第三類研究公共信用。直接收入與間接收入是否不重疊係一疑問。又公債收入在賬目上是否可為經常收入，亦屬一疑問。公債實為政府之『收款』(receipt) (註) 而非收入，論其性質，實係收入之負擔。如上所述之公債可視為臨時收入，而不可視為經常收入。

(註) 凡國庫之所收，是曰收款，至收入雖亦為國庫收款，但不必與公債償還之性質同一。

六 第三分類法係塞力格曼氏所主張，此法極受輓近人士之注意，塞氏乃依在公私目的上之重要而分類者。塞氏大別公共收入為三大類：I 贈與的 (gratuitous) 例如贈金，立契約的 (contractual) 例如國有企業之收入；II 強迫的 (compulsory) (a) 土地收用權 (eminent domain) 公用徵收 (expropriation)；(b) 處罰權 (penal powers) 罰金；(c) 課稅權 (taxing power) —— (1) 規費，(2) 特別捐，及 (3) 租稅。由此觀之，塞氏分類乃依照特別的與普通的利益之重要而區分者也。塞氏之言曰：『在此則個人係主要的或唯一的要素；在彼則個人的利益沉淪於社會普通福利中，凡個人所得之利益，即為其係社會中一分子所享之利益。前者則為國有企業之收入，端視政府與某某特種實業或個人之關係；後者則為租稅，端視政府與一切實業或個人之關係；介乎此二者之間者，則乃規費也。』(註)

(註) 見租稅論 (第九版) 第四三一頁。

理想的分類

七 從上所述，則知一種主要公共收入，爲大多數分類上所共有。學者對此一類，或所用名詞不一，或其中一二不重要的細目不同。曩者亞丹斯密稱此爲『人民之收入』，至近代學者如巴斯退布爾則稱此爲『以主權者之權力取諸社會之收入』，亞當士則稱此爲『間接收入』。至塞力格曼則稱此爲強迫的收入下之課稅權，如租稅、特別捐及規費三者。

要而言之，吾人莫如名此重要之一類爲『租稅收入』(Tax Revenue)，而以特別捐與規費包括在內。惟吾人關於規費方面，須要注意。『規費』乃用以指明政府獨占事業如登記之收入，但其收入必含有如本書上文所述之性質。若從教育及其他社會事業所得之規費，必不可歸入『租稅收入』。輒近財政學已承認『規費』名詞特有之意義，此即國家徵收規費含有重要的公共目的，有特別的可以估量的利益給予個人。

租稅可分爲二大類——直接稅與間接稅。直接稅者即歸納稅人一次繳納而不轉嫁於他人之租稅也。至間接稅則先由生產者或輸入商繳納而後轉嫁於消費者之租稅。密爾謂直接稅爲『取諸意欲其納稅者之租稅』，至間接稅則爲『取諸意欲其轉嫁其稅於他人者之租稅』(註一)。密爾所謂意欲，當然指立法者而言，然而立法者之意向往往與實際不符。例如依照英國所得稅條例，第一類所得稅課於地主房地產收入之所得，向房地產之租借人徵收，租借人得從其付與地主之租金項下扣除其已納之稅，租借人若與地主訂立不得扣除之契約，法律

上認爲無效。依照密爾之定義，則此種所得稅必以爲間接稅。但按之實際，則係直接稅。間嘗考其所以不相符合之原因，則因直接稅間接稅之區別，與租稅歸宿之難問題關係密切，致有數學者忽略精確區分直接間接二稅之困難。前人薛知微（Steuers）深知此義，薛氏之言曰：『吾人欲使「直接稅」「間接稅」之負擔如吾人之期望而歸宿者，實僅能辦到一部分。如欲稅歸甲負擔，稅偏轉嫁於乙，而當其轉嫁之際，轉嫁之進程易於緩滯而易致不完全。』（註二）

（註一）見原理卷五第三章第一節。

（註二）見薛知微著經濟學原理卷三第八章第八節。

立法者之意向，殊不足以爲區分直接稅間接稅之根據。且如上所引之英國所得稅，初視之似係間接稅，實則一種直接稅。以是本書對於此問題，宜進而研究之。哈德利（Hudley）（註三）主張直接稅間接稅之區別，當依據最初歸宿而不當依據最後歸宿。依照哈氏之意見，凡租稅之毫不轉嫁，及在法律上可以轉嫁者（例如佃戶轉嫁土地稅於地主）皆謂之直接稅，至因商業的競爭而速轉嫁於消費人間者，謂之間接稅。（註四）哈氏所定之區別，殊爲重要，惜不能與實際財政之意義相吻合。復次，巴斯退布爾之定義，亦屬非是，巴氏之言曰：『理財家……常視課於永久的循環的事項之租稅爲直接稅，而課於臨時的特殊的事項之租稅爲間接稅。』（註五）世界各國理財家幾無不視遺產稅爲直接稅，若依巴氏之定義，則遺產稅必且爲間接稅矣。又有其他學者則謂人稅爲直接稅，物

稅爲間接稅，顧此種定義之不可用，正猶對人稅 (personal taxes) 對物稅 (specific taxes) 及主觀稅 (subjective taxes) 客觀稅 (objective taxes) 之區別之不足用也。保爾雷羅波略 (Paul Leroy-Beaulieu) 亦如密爾，乃以立法者之意向爲區分之標準，而指定凡意欲租稅逕歸納稅人負擔者，皆爲直接稅，但波氏附言此又必比例於納稅者之財產或收入而徵收。依保爾之區別，則非依遞進稅率而課之人頭稅，及直接課於消費人之消費稅，如英國房屋稅，及汽車稅，與男僕稅者，皆當歸入間接稅一類。(註四)

(註一) 見哈德利著經濟學第四五九—四六一頁。

(註二) 哈德利論及因實業家競相減少資本，因而轉嫁緩慢者爲最後歸宿，故氏究求論及直接稅間接稅之區別。

(註三) 見巴斯退布爾著財政學第二九一頁。

(註四) 大陸方面通常以『直接稅』爲歸登記簿上納稅人繳納之租稅，此種登記簿爲徵稅及徵稅多寡之根據。若是，是直接稅間接稅之區分，在於徵收之方法，而不與租稅之歸宿有關矣。

總之，吾人不如定直接稅爲直接課於財產及收入之租稅，以及逕由消費者納與國家之租稅。例如所得稅、財產稅、遺產稅、人頭稅、及直接付與國家之消費稅，皆直接稅也；至其他一切租稅，則爲間接稅，例如關稅與國產稅。換言之，即因人民之動作、享樂、及消費而始及於財產於收入者，即爲間接稅。如關稅、國產稅、營業稅、交易稅、娛樂稅、及賭博稅，皆爲間接稅。直接稅間接稅之區別，不依立法者之意欲何人負擔租稅爲標準，但依租稅是否直接取之於

收入財產或消費人爲標準，若果直接的，則此稅爲直接稅，至其他一切租稅則爲間接稅。

除直接稅、間接稅、特別捐、規費外，尚有貢品、資本捐、及賠款三者，殆亦包括於『租稅收入』。吾人雖分立『收入』、『資本』二種賬目，但資本捐與賠款應當視爲租稅。罰金有時包括於租稅收入一類，但不如歸入非租稅收入一類之爲愈。罰金之爲稅源，遠不如租稅規費等之重要云。

第二類爲非租稅收入 (NON-TAX REVENUE)，非租稅收入包括 (1) 國營企業之收入，如鐵路、水利、其他土木工程、郵政、電報、電話、造幣廠、文具、印刷、森林等；(2) 社會事業之收入，如學校學費、與醫院診費；(3) 債務之收入——國家有時爲債權人；(4) 雜收入。雜收入包括不便歸入 (1) (2) (3) 內之幾種特別收入，而且不甚重要。在印度軍事上收入，兌換，及津貼告老之收入，皆雜收入也。

下表詳示英印二國收入之分類

印度政府 (中央與地方) 總收入之百分分配表

收入類別	一九一七—一九二二		一九二二—一九二九		一九二九—一九三三	
	前五年	前三年	前五年	前三年	前五年	前三年
A 租稅收入	一八七·一	一七二·一	一八九·一	一九二·一	一九一·一	一九三·一
土地稅	四一·〇	二六·九	二五·一	二五·一	一七·二	一七·二

不列顛收入之百分分配表

所得稅	收入類別	B 非租稅收入					租稅收入總數	間接稅	直接稅總數	其他直接稅
		總數	國營事業收入	社會事業收入	其他收入	非租稅收入總數				
二四·三	一九〇一—一三	一〇〇·〇	五·〇	：	五·六	一〇·六	八九·四	四五·三	四四·一	三·一
二四·二	一九一—一二	一〇〇·〇	三〇·三	〇·三	四·三	三四·九	六五·一	三一·六	三三·五	六·六
二三·八	一九一三—一四	一〇〇·〇	三一·五	〇·三	五·一	三六·九	六三·一	三四·六	二八·五	三·四
三五·五	一九二—二二	一〇〇·〇	三四·三	〇·三	四·九	三九·六	六〇·四	三二·一	二八·三	三·二
	一九二—二二	一〇〇·〇	二二·九	〇·四	一〇·〇	三三·三	六六·七	三六·七	三〇·〇	一一·八

其他直接稅	一一·七	一五·六	一五·五	一〇·一
直接稅總數	三六·〇	三九·八	三九·三	四五·六
間接稅總數	四七·二	四四·〇	四二·九	三〇·六
租稅收入總數	八五·二	八三·八	八二·二	七六·二
郵政電報電話	一二·五	一三·九	一五·五	五·〇
雜收人	二·三	二·三	二·三	一八·八
非租稅收入總數	一四·八	一六·二	一七·八	二三·八
收入總數	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇

第十四章 租稅之原則 (The Principles of Taxation)

一 本書在前章討論良好收入制度之特質時，業已提及租稅之原則，或用亞丹斯密之名詞，租稅之格言 (maxims of taxation)。租稅之格言爲財政學上必要研究，是以本書特立一章詳論之。斯密之格言雖經科因

瓦爾克（註一）之貶評，然終不失為模範。晚近學者若加尼埃（Garnier）、洛瑟利卡薩雷諾（Rica-Salerno）瓦格納之流亦嘗意欲製定良好稅制之箴規或法則，然求如斯密之格言意繁而詞簡者，邈不可得。斯密運用其敏銳豐富之思想，將從前研究，別開新途徑，後之繼者於其原則終不能有所大改。學者中固有改變此種格言之先後次序者，亦有欲另添新基本原則者（常不成功）。例如某一學者（註二）由下列三觀察點分析租稅：（1）由納稅人方面；（2）由國家方面；（3）由假定社會為經濟的或生產的單位方面。然克能教授（Prof. Cannan）則謂此皆非基本原則，實不過說明公平、豐旺、經濟（經濟二字係廣義的，含有一般的社會的利益之意。）為租稅基本原則之理耳。（註三）克能之言，殊為有理。

（註一）參閱瓦爾克在其政治經濟學第五八七—五八九節之評述。『英國經濟學家每重視此等格言之重要。學者一再引此，抑若包含莫大真理也者，然草吾人細考之，則知此種格言，充其極亦不過平凡耳。至所謂最卓著之第一格言，更不值識者之一考。』（第五八七節）

（註二）參閱佐賽阿斯塔姆普（Sir Josiah Stamp）著租稅原則之近代發展觀（The Fundamental Principles of Taxation in the light of Modern Development）

（註三）見經濟雜誌卷三十一第三五〇頁。

學者推考斯密之格言，實淵源於二位重農學家摩羅得菩蒙（Moreau de Beaumont）及塔哥（Turgot）。吾人考諸斯密圖書館中，亦確藏有摩羅所著之紀略（Memoires）一書，（註）以此學者之言，殆有根據。即斯密

致其友人約翰辛克拉 (Sir John Sinclair) 書中亦自言：『余當研究及任事（關稅委員）之際，每攻讀此書者，有所借鏡，故余雅不願此書離開愛丁堡。』此書迄未刊行於世，所印不多，除供財政改革委員會外，餘書無幾本。余得諸余之知友塔哥手中，塔哥者即近財政總長也。余聞英國此外僅有三份……吾此希世之珍，設偶有不測，則余之無價損失，殊難有以補償云。』克寧漢在其英國工商業之發達上亦謂：『亞丹斯密的著名租稅格言實本諸前人，此乃本諸紀略一書，此書乃著於一七六八年，蓋爲法國政府而作也。』(註二)復次雷翁塞 (Leon Ray) 及托羅爾羅革 (Thonold Rogers) (註三)相信塔哥所著之財富之形成與分配亦大有影響於原富著者。重農學家立說(註四)過於重視地租，至稱地租爲『純生產』，因之稱爲唯一之稅源，故其格言殊不完全。時至今日，亞丹斯密之格言，仍佔財政學之重要部分，而且大有影響於各國理財家，如英之格蘭斯頓(註五)印度之首任財長威爾遜(James Wilson) (註六)，其明例也。斯密之格言，極其賅括，此殆由於作者天才總之，依原富之語句，斯密格言爲『通俗易曉』之格言云。

(註一)參閱波那 (Bonar) 的亞丹斯密藏書目錄第九頁。著家著有歐洲租稅及法律之紀略(*Mémoires concernant les impositions et droit Europe*) 一書，斯密在原富卷五第二章第一節上曾描述此書如下：『此書之作也，蓋奉朝廷之命，爲供法國財政改革委員會參考而作也。書中詳述法國租稅之沿革計爲四折本三册，可謂極有根據之作。至關於歐洲其他各國租稅之所述，大都本諸法國歷代財長所得之財料，以是財料較少，且遠不及法國租稅沿革之精確云。』

(註二)見英國工商業之發達卷二，第四三七頁。

(註三)參閱累 (Rae) 著亞丹斯密傳記 (Life of Adam Smith) 第二〇三頁。『關於本諸何書問題，有時不易決定，並世中有二學者因常論同一之問題，而且受同一之時代思潮影響，此二學者雖未嘗與斯密有所親接，然終不能謂無影響於斯密也。』

(註四)見諾哥文集 (Œuvres de M. Turgot)

(註五)參閱格蘭斯頓的預算，特別注意於一八五三年之預算。

(註六)一八五九—一六〇年任財政總長。

I 公平之原則 (The Canon of Equality or Equity)

二 亞丹斯密曰『各國人民應各依其能力竭力供應政府之經費；換言之，即人民各依其在國家保護下所得之收入，以供國用。政府用費之於國民，猶如公田用費之於並耕的佃農，各佃農均必依其在田畝上所享之利益出資，以應公田之用費。凡此格言，遵之斯成租稅之公平，不遵之斯為租稅之不公平。一稅之征也，終必歸上述之三種收入之一種負擔，若課其一而不影響於其他二種者，必為不公平也。在研究各種租稅時，余未嘗多注意於此類不公平，余之所欲注意者，乃由特種租稅歸特種收入負擔之不公平也。』

II 確定之原則 (The Canon of Certainty)

三 『各人應納之租稅，當確定而不當任意。納稅之時間，納稅之方法，應納之稅額，應使納稅人暨其他國民

一體明悉；非然者，則納稅人將爲稅吏所宰割。稅吏向納稅人任意勒索，或脅迫行賄。是故租稅之不確定，足以獎勵稅吏之誑騙而誘起一般向來不洽輿情者之貪污；卽不驕橫不貪污者，亦必難免效尤。各人應納稅額之確定，在稅制上，極佔重要。歷覽各國，始信使租稅極不公平之發生者，未有若租稅之不確定者也；是故租稅稍爲不確定，卽生極不公平之弊。」

III 納稅時間方便之原則 (Convenience of Time of Payment)

四 「一稅之課也，其時間，其方法，宜最便於納稅人之繳納。課於房地租之稅，其繳納通常與房地租同時，應於納稅人最便於繳納或當最有錢時徵收之。奢侈品稅最後歸消費者負擔，此稅之征收，通常極便於消費者。消費者隨其貨品之購買而逐漸納稅，消費者購或不購，悉聽其便；倘消費者因此稅而有大大不便者，則此必消費者自取其咎，與政府之課稅無涉也。」

IV 徵收經濟之原則 (Economy in Collection)

五 「一稅之征也，宜竭力勿使人民囊中之所出多於國庫之所入，人民囊中之所出，往往因下述四事而遠過於國庫之所入。第一，因稅吏多，稅吏薪俸截去稅收之大半，不肖者且於正賦之外任意巧立名目。第二，因妨礙國民之實業，使民不敢勇於從事，足以維持多數人生計之實業。國家強民納稅，轉足減少甚或滅絕某種更易納稅之基金。第三，國民逃稅，一經查出，卽處以沒收罰金，此種懲治往往足以使此等逃稅者不能立足，因而社會亦遂不能

享受若輩營業之利益。一種重稅，即爲偷漏之所由起。但懲罰必隨誘引而生，原與一切公正之原則相反之稅法，始則誘起國民之偷漏，及其偷漏也，又從而用嚴刑峻法以治之，然而刑法愈嚴，犯法愈多，政府於此奚不謀正本清源之道，使人民犯法之誘引減少耶？第四因稅吏之搜查頻煩，致民間遭受各種無謂的煩擾，欺凌。嚴格言之，煩擾雖非金錢的損失，然此確等於金錢的損失，人無不因此而謀所以補償之也。凡茲四事，有一於此，即往往足以使民間納稅之負擔，遠過於國君所受之利益，況有不祇於此者乎？上述格言，其公正，其有用，當可引起世界各國之注意，各國制稅，宜竭力以求公平，確定納稅之時間方法，宜便於納稅人，宜使人民依收入多寡繳納而少負累。」（註）

（註）見原稿卷五，第二章，第二節。

本書徵引此四著名原則者，爲其係租稅原則之基礎也，所以必徵引原文全部者，誠恐斷句取義，轉於斯密視爲真實重要之意義，有所略去也。

一種租稅，若盡合乎此四原則，則必爲良稅。第一原則含有租稅上一種重要法則，各種公平租稅之學說要不外乎此。吾人於討論租稅之分配時，將再論及此原則。本節僅說政府有課稅之權利，人民有納稅之義務。本書業已提及租稅之強迫性質，因英政府堅持此種權利，故勒令美洲繳納茶葉稅，印花稅，而卒致美洲屬地獨立。『在國家保護下』一句，瓦爾刻（註）以爲係贅疣的，而且矛盾的。但善讀原富者，則知斯密之所以必用此句者，固亦有深意寓乎其中，此因著者想到更關重要之問題，即各國所課之財產稅，斯密在其原富之末章上，論究帝國稅制統一

計劃。而在他處則又提及資本從甲國移至乙國逃避租稅之事實，斯密之着眼，固徧及於帝國、國際，及國內也。

（註）見瓦爾刺政治經濟學第五八八節『末句「在國家保護下」之意義云何？此句殆爲無關係，非然者，則此句意卽爲國民所受之保護，爲納稅義務之標準。但主張國民應依其受國家保護之利益而納稅，或依照國家爲民作事之多寡而納稅之學說，揆諸實際，實爲荒謬絕倫之學說。竊以國民受國家保護之極大利益者，貧弱之人也；婦女、兒童、與老年、殘弱、愚者，及貧乏不能自給者。』

至第二原則卽確定之原則，美國學者極重視之。至視此爲最重要原則。如哈德雷（Hadley）曾謂『鑑於輓近工業社會之事實，國家之宜遵守此法則，決無疑問。課稅當以確定爲第一要義，不然，則斬求租不公平之一切行爲，皆屬虛妄。一國租稅，苟不確定，則稅制改良無望。反之若能確定，則其初雖弊病百出，然久而久之，而弊自滅。不確定之原因有三：一因不能辨出何者應當課稅，二因估價不確，三因估價人與納稅人串通而有受賄少估之事。』（註一）哈氏之言，甚爲有理，惟稍嫌武斷耳。塞力格曼在論課稅精確之重要時亦謂『自亞丹斯密之時以還，確定已成租稅上基本原則之一。斯密原則本諸法國學者。十八世紀時代，法國租稅之無定，達於頂點，無怪時人之願爲財政改革家者，大聲疾呼於法國稅制之絕不確定絕不精確也。』（註二）語有之，舊稅因行之已久，絕無原來擾民之弊，故不啻無租稅。斯語也，誠有至理寓乎其中。是故確定之原則，如便民經濟之原則，殆爲可應用於一切租稅之不變法則。斯密的四格言，雖含有各種特質，如第一格言含有倫理的特質，第二格言含有組織的特質，然語其要旨，要爲財政上之金科玉律也。

(註一) 見哈德雷著經濟學第四五一頁。

(註二) 見塞力格曼著租稅論第三九〇頁。

其他原則

六 有數學者於斯密原則，嘗欲更有所增廣，如西斯蒙第極言租稅當課之於收入而不當課之於資本，謂租稅不當妨礙人民最低生活費，不可因課稅而致資本移動。此等法則，自實際上言之，雖關重要，然要不如斯密原則之重要也。巴斯退布爾（註）定出各種原則，依其重要而言，第一，租稅要收入豐富。前人格蘭斯頓之所以得享理財家之盛名者，即因其深悉此義。巴氏曰：『租稅制度之真正目的，在於足用。故理財家自依租稅收入額以定租稅之良否。』第二，租稅要經濟，換言之，徵稅費不大，而同時極無礙於一國實業之發達。豐富與經濟二者，初視之，雖若無甚關連，然實有密切之關係，是以晚近理財家皆視此為一原則。於此二原則外，巴氏又定出四原則：（1）租稅應公平分配；（2）租稅應有彈性；（3）租稅應確定；（4）租稅應便民。

（註）見巴斯退布爾著財政學第四一七頁。

論原則之衝突

七 各種原則，遇有抵觸時，則取其最要者而捨其次要者，此大較也。收入豐富之原則，較公平便民二原則重要。復次，多許之經濟重於少許之不公平，寧顧經濟而不顧公平，少許之經濟不如多許之不公平，捨經濟而顧公平。

夫政府原以施政爲第一目的，政府經緯萬端，非款不辦，其重視收入豐富原則輕視公平便民二原則者，此亦無可如何者也。總之，各種原則如不能兼籌並顧，則擇其最要者而行之，所謂兩利相權取其重，兩害相權取其輕，卽此之謂。善夫亞丹斯密之言曰：『若夫一國課盡各種良稅，一旦有事，非另闢稅源不足以濟急者，則國家亦必徵課不良之稅。是以國家雖極力撙節國用，然爲保持其國之獨立有不得不借鉅債以應鉅大戰費者，則其課稅於生活必需品，亦無害於政府之賢明也。此外若荷蘭西阿蘭（Zealand）二國，因海水爲患，增加租稅以築堤防，以保護國民者，此亦理所當然也。』（註一）復次，『吾人必須記憶凡最賢明之政府，平時若已課盡各種良稅，一旦事故發生，則不得已亦必徵課不良稅。是故荷蘭之賢明政府，有時不得不課如西班牙之不便民租稅者，卽其明證也。』（註二）理財者既不能不取之於民以充國用，取之於民誠恐引起納稅者之反對而難逃民間物議。一種租稅收入淨額多，而人民又少反抗者，則理財者必視之爲良稅。間接稅類多如是，間接稅絕少引起人民之怨言，故理財者每喜行之。總之，理財者必以收入多民怨少爲目標。摩挲法典允許國君漸漸課稅，『若水蛭牛羊蜜蜂之噬物。』惟當危急存亡之秋，『國君苟竭力捍衛其民，』雖課四取一之重稅，亦無不可，但國君慎毋『厚斂橫徵拔自己之根兼以拔他人之根云。』

（註一）見原富第二章，第二節，第四目。

（註二）見原富卷五第三章。

第十五章 納稅能力之估量

一 前章已論政府歲出佔國民收入總額之百分數，吾人所以必以收入總額爲準者，良因全國收入總額，可爲判別國富最適當最良好之標準。平時政府支出可佔百分之二十，至在非常事變之際（如在大戰及休戰期間）則可高至百分之四十。政府爲一時急需，暫時可多取諸民而無永久之害。至若平時國用僅佔國民收入總額之一小部分者，其民力既養於平時，則於急用之時自有更大之財力，鉅款不難咄嗟立辦。當稅不重，國家取諸於民不多之時，一國政府苟徵稅以興辦如教育等社會事業，則利益自較儲財於民爲大。夫儲財於民，有時固非謀國之善策，然若租稅超過限度，亦於生產有礙，斟酌行之，其庶幾乎教育與強迫課稅，皆有益於國家。

納稅能力之概念

二 本章試就一國納稅能力之概念而論之。近來納稅能力概念，極形重要，因國家既需鉅大收入以謀歲出入均衡，又須償還戰債（賠款且不必說），故此問題遂成爲實際上極重要之問題。各國第一流理財家爲此問題已絞盡腦汁。欲討論此問題，則不可不有一國之生產與消費之詳細的統計（如生產統計及家庭預算調查之所示）以及所得稅之統計。一國政府，苟能粗知平時戰時所能徵稅之限度，非但聰明，抑且有用。納稅能力統

計材料之缺乏，必常使政府手足無措。語有之，『巧婦難爲無米炊。』彼政府平時不悉國民富力者，未有不感此困難者也。

勒索之限度

三 納稅能力 (Taxable Capacity) 一詞，人多以爲無關要旨而忽之，殊不知此爲財政上重要名詞也。其始討論此問題者，爲勞貝歧芬爵士 (Sir Robert Giffen) (一八三七—一九一〇)，勞貝者乃著名蘇格蘭商務局之官吏也。其後英國斯泰姆普爵士 (Sir Josiah Stamp) 亦討論之。吾人必須記憶國民資本與國民收入之區別。一國之資本爲一國在某一時之財富數額，至收入則爲一年所得之財富數額。資本常以量計，收入恆以百分率計。前者係靜的概念，與時間無關；後者係動的概念，與時間有關。如吾人之所知，一國人民常貢其布縷，常貢其力役，或分其生活費之一部。是故一國之納稅能力，非係絕對數，吾人可用一種記號表示可以課稅之極限。精確的限度，誠難表出，此其理讀下自明。納稅能力云者，乃指一國人民能供應政府支出而無不堪負擔之苦（或如斯泰姆普之所謂『無真正不快樂的與壓制的生活而且不致紋亂經濟組織於過度者』之最大數額也。吾嘗以爲政府當局類似桑斯克利特詩上 (Sanskrit Yogo) 所狀之母親——『女愛美，父愛智，母愛富，戚愛美滿家庭，他人則愛佳期盛饌。』政府經緯萬端，非款不辦，則其欲得最大之收入以充國用者，亦理勢之當然。簡言之，納稅能力即爲政府向民勒索之極限。假定生活之標準不變，此爲生產量減去爲生產此生產量之最

少消費量之總剩餘。最少消費量包括國民最低生活費，及爲擴充工商業用所必須增補資本之數額而言。有數學者以爲資本增額不當計入，其理由則以國家當緊急之時自無添增資本之必要，顧在人口日增之國中，苟欲維持國民生活標準於不變，則資本增加，實屬必不可少。「最低生活費」即維持工作效率之必需費。最低生活費各國大抵不同。有甲乙兩國人民於此，假定兩人之收入相同，甲國人衣食住之設備固有較乙國人爲優裕者，事誠有之也。

四 由此觀之，生產總量與生產此總量所必需之最低消費量間之差數，並非絕對固定，而且不能絕對固定。差數之大小，端視：（1）國內居民人數；（2）國內財富分配；（3）課稅方法；（4）租稅用途；（5）納稅人心理而定。第一，關於居民人數，譬如人口二千萬，生產總量值二萬萬鎊財之納稅能力，自與人口一萬萬時不同。在前種情狀下之納稅能力自較後一種爲大。第二，關於剩餘分配，各人收入相等時之納稅能力與收入不相等時必不相同。假定有一萬萬零一人，內一萬人之收入計爲十萬鎊，餘一人爲百萬鎊，在此分配狀況下之納稅能力自必較一萬零一人平均分配時爲大。第三，納稅能力亦視課稅方法而定，是故一種良好複雜稅制之收入，必比單一稅制爲多。例如一稅負擔過重不能再加時，則可徵收他稅如遺產稅。生活必需品稅或儲蓄稅必不與酒稅相同。第四，繫於租稅用途，租稅收入之用途維何爲一重要問題。是故爲償還內債之租稅，必與爲償還外債或供不生產用途如軍備之租稅，迥然不同。內債利息仍用之於本國以內，楚失楚得，實爲無損。至外債利息之支付勢將使債務國

收入之一部分流出國外，而使其收入純額減少，易言之，即輸出本國出產品而無取回，爲償付外債本息，債務國不
外採用加稅借債或濫發紙幣之三法。無論用何方法，其國民之真正收入必爲之減少，結果生產事業衰落，於是其
國益貧，故租稅直無報償可言。至以租稅收入償付內債本息，皆可使納稅能力增大，尤以還本時爲然。此因政府取
之於民而仍還之於民，換言之，即因政府一面向國內收稅，一面即以所入付與本國持有政府債券者故也。例如英
國現時國債，除欠美國外，其中屬「國民」者，殆佔八分之七，是其明例。且政府可以租稅收入供興辦水利鐵路及
其他事業之用，以增進國家之生產能力。故租稅用途與納稅能力大有關係。第五，與納稅人之心理亦有關係，國民
嘗激於愛國之熱忱而願負擔重稅，或用間接稅分散於日用品之中，每日繳稅而不覺其重，至直接稅一年一繳而
反覺其重者，納稅人之心理有以使之然也。印度市民所納入市稅當遠過於房屋稅，然樂於納入市稅而不樂於納
房屋稅者，亦市民之心理關係也。十九世紀初葉，英國當與拿破崙戰時，英國支出佔國民收入總額三分之一（即
九千萬鎊對二萬七千萬鎊），法人於普法戰後及現時負擔重稅而不怨。是故一國國民之情緒，不特可以左右政
治，抑且可以左右租稅之收入。一種窮道，可鼓起一部分之國民爲英雄，亦可抑壓一部分國民爲奴隸。重稅之徵也，
可使一部分國民勤勉，興奮，富裕，可使一部分國民怠惰，頹喪，貧乏。

結論

五 總之，估計一國之納稅能力，生產量與生產此生產量所必需之最小消費量間之總剩餘而定。剩餘者非

絕對額也，其大小視乎人口之數目，財富與租稅之分配，與夫政府課稅之用途用於國內抑用於國外而定。若因稅重而致民間消費減，實業衰，政府縱增加徵稅費，提高稅率，而稅收並無起色者，則此吾人即可謂已達於納稅能力之極限。至若一國納稅人有時不得不出賣其財產或向銀行借貸以納稅者，則吾人亦可謂已達到納稅能力之極點。國民之消費並不隨其收入之增加而增加者，則其納稅能力必可增大；反之，若國民之收入減少而其消費未嘗隨之而減少者，則其納稅能力必減少。

納稅能力之估量

六 然則納稅能力究依何法估量哉？從上所述，納稅能力之統計，確不易決定，估計納稅能力之最好方法，不外二種：一曰國民收入統計法（The personal or aggregate method），此法乃依所得稅之報告單及遺產稅其他財產稅之統計而統計國民之收入，今日不列顛蓋行此法者也。不列顛具有極有效率的所得稅制度，凡（1）投資利息，（2）房地產收入，（3）農業利潤，（4）職業收入，（5）專門職業利潤，及（6）商業利潤等類，悉在課稅之列。不列顛於一九〇七年依照一九〇六年生產統計條例，舉辦生產報告統計（*Primary Census of Production Report*）二曰生產統計法（The production method）即彙集各種生產而總計之之方法，今日印度蓋行此法。印度所得稅法未嘗施之於農業方面，惟比年以來尤其從一九二三年設立中央稅收局以後，稅政已漸與英國相同耳。故印度之所得稅報告，極不完全，吾人自不得不用第二法以測國民納稅能力之

大小也。

第一法

七 麥開那 (The Right Honourable Reginald McKenna) 者，密特蘭銀行行長也。一九二〇年六月出席於全國工業聯合會議而言曰：吾國租稅過重，吾國國民供應國用至多十萬萬鎊。卽此數字，麥氏初亦未能使民間留有振興實業所必要增加之資本。斯泰姆普在其財富與納稅能力（註一）上，否認麥氏之言，並指出麥氏統計未嘗包括一切結果，譬如內債本息之支付。麥氏誤如軍備費，此實一種錯誤。斯氏相信不列顛之納稅能力尙未達到極限。斯氏之言曰：『際他人研究此項問題之時，余雅欲說明幾種原則與警戒，若希冀此種研究能幾近準確，而其結果之不精確僅限於統計上推算的錯誤者，則必遵守余之原則與警戒也。』（註二）惟判斷各時期租稅之輕重，自非注意各時期之一般物價不爲功，大概當物價跌落之時，人民易覺租稅之負擔重。

（註一）見財富與納稅能力第一二五頁。

（註二）見財富與納稅能力一九二三年版序文。

下表顯示不列顛王國戰前一年與一九二一、二二、二三年之納稅能力，一九二二、二三年之臨時預算，亦附在內。一九二一、二二、二三年度之數字，係由假定該年度之生產佔一九一三、二四年度之百分之八十五而推得者。不列顛王國之納稅能力（以百萬鎊計）

稅	別		
	戰前之一 年 (一九一三—一九一四)	斯泰姆普 一九二一—二二	G. F. S. 一九二二—二三
1 生產量與最小消費量之差數	七五〇	九六〇	八一〇
2 用以增補資本之儲金	五〇〇	*一五〇	*一四〇
納稅能力(1減去2)	二五〇	八一〇	六七〇
3 實際的收入(除出非租稅收入)	一六三	九六四	七二九
4 內債利息	一五	二〇〇	二〇〇
5 內債清償	一〇	一〇〇	一〇〇
有效的租稅(3減去4 5之和)	一三八	六六四	四二九
差額	一一二	一四六	二四一

* 在此特別期內儲金自不如平時之多。

八 大戰之影響，觀上表即可顯然。在戰前之一年，納稅能力與有效的租稅約相差一萬一千二百萬鎊，至一九二一—二二年約相差一萬四千六百萬鎊，至一九二三年納稅能力則較前減少，而納稅能力與有效的收入之

差數，則較其去年爲大，此蓋因一九二一—二二年之租稅收入，爲九萬六千四百萬鎊，至一九二二—二三年之租稅收入則減爲七萬二千九百萬鎊故也。其結果可括示如下：

納稅能力佔生產量與最小消費量之差數之百分數	戰前之一年		
	一九二一—二二	一九二二—二三	一九二一—二二
有效的收入（租稅收入）佔生產量與最小消費量之差數之百分數	三三	八四	三三
差額佔納稅能力之百分數	一八	六九	一八
	四五	一八	二六

第二法

九 印度一九二一—一九二二兩年度之收入統計，已由學者細心製出，因一九二〇年天時不順，故一九二一年農產物歉收，至翌年則收成甚佳。農產物價值極力依照各種產物之價值估定，以求翔實。藉印度土地稅制度之精密，故極可推得印度每年主要農產物之田畝及其收穫量。關於此層，印度之農業統計，在世界上殆係一大特色。政府所收之土地稅，類以此等農業統計爲根據。先查每種收成之收穫量，次乃根據各省各項農產物每年平均的躉賣價格，推算各省各項農產物之價值。中有幾種農產物如茶葉、珈琲及棉花等，麻以外之纖維植物，大抵係輸出價格。此項計算，既煩而費時。其法先分農產物爲食品類（food-stuffs）非食品類（non-food-stuffs）二大類，

食品類包括五穀（爲最重要之農產品）、糖、香料、園藝果實、藥材、麻、繭、及其他雜類。非食品類包括荳、麻、纖維植物、染料、橡皮及其他雜類。計算時力避重複，寧少估而勿多估，且須記憶此等研究，誠不免有不確定不精確處，所得材料，不論其如何不滿意，然吾人從此總可引出結論。

(A) 印度農產物收入（一九二〇—二二）

種類	面積		積出產		價值		佔總額之百分數
	單位	噸	單位	噸	十萬盧比	比	
米	七八、一二〇、二七〇	二七、五八七、三四〇	噸	五二一、二七	二九、八	六、四	
麥	二〇、三六七、七八七	五、六四八、一八九	噸	一一〇、三〇	一、八	三、三	
大麥	六、二六八、一七一	二、五三六、六六〇	噸	三〇、七六	一、一	一、八	
蜀黍	二二、六九〇、三一八	三、五四三、五三五	噸	五六、三二	一、八	一、一	
高幹草(穀類)	一一、〇〇二、二二三	一、八一六、三一二	噸	三〇、五三	一、一	一、六	
龍爪稷	四、二三八、九五七	一、五二三、二〇八	噸	一九、〇七	一、一	一、一	
玉蜀黍	六、二〇五、九二〇	二、〇六五、一六七	噸	二八、〇一	一、六	一、六	

鴉片	一二三、八三四	六六九	〇・六五	
煙葉	九三二、四八二	四四五、三〇七	二一・二九	一・二
珈琲	九五、五〇一	八、六一一	一・〇七	〇・一
茶葉	六六〇、七五一	一四三、九三八	一三・一一	〇・八
雜品	一、一〇四、三七五		二一・四二	一・三
水菓與蔬菜	五、一七一、九八三		八五・八五	五・〇
香料	一、三三四、一〇一	六六七、〇五三	二二・二四	一・三
糖類總計	二、七〇五、七七三	二、六八三、六八四	八八・四四	五・一
其他糖類	一六四、八五三	二五〇、五七六	一四・一八	〇・八
甘蔗	二、五四〇、九二〇	二、四三三、一〇八	七四・二六	四・三
食品類總計	一八六、八八九、八四三	五一、一六七、一六九	八九九・〇八	五二・四
其他食品	二七、五三三、一六五	四、〇八四、七八六	七四・三三	四・三
鷄豆	九、四六三、二三二	二、三七一、九七二	三八・四九	二・三

印度蘇	二、〇三五	四五四	〇・一一	
金雞納霜	六、〇五七	八九二	〇・〇九	
其他藥材	二二八、一八二		二・〇九	〇・一
藥材與麻醉劑 總計	九、六四九、三〇一		三八、四一	九・八
食品類總計	一九九、二四四、九一七		一一五五、四四	六七・三
棉花	一四、一一四、二七六	四三九、七七七	三一、六七	一・九
苧麻	二、四七二、九三八	一、〇五四、九三三	一九、五六	一・一
其他纖維類	七二八、八一五	二三九、四一三	一〇・一一	〇・六
纖維類總計	一七、三一六、〇二九	一、七三四、一一二	六一、三四	三・六
亞麻仁	一、四九六、一三九	一八五、〇三二	四・二六	〇・三
芝麻	三、五九一、九一九	三五一、〇三二	一〇・六九	〇・六
葡萄膏與芥子	二、九七九、四八四	五〇八、七六八	一一・八七	〇・七
棉花子	一四、一一四、二七六	一、〇二六、一四六	一〇・七〇	〇・六

獸皮		三、七、七、一六	六、五、五	〇、四
羊毛		五、五、一、八、六、五	一、二、四	〇、一
牛乳		二、九、〇、六、六、五、一、五、一	二、七、八、七、五	一、六、三
畜糧	八、一、〇、八、〇、一、六		三、四、七、七	二、〇
稻草	一、三、三、一、八、〇、三、九、八	五、八、二、七、五、二、六、五	七、九、三、二	四、六
非食品雜類	一、〇、八、九、四、八、三		五、四、五	〇、三
橡皮	七、五、〇、〇、〇	二、六、九、二	〇、七、三	
染料總計	七、二、九、三、五、〇		七、七、九	〇、五
其他染料	四、八、七、八、八、九		五、一、二	〇、三
鹼	二、四、一、四、六、一	二、一、三、五	二、六、七	〇、二
植物籽總計	二、六、四、八、四、六、六、八	三、五、三、二、八、六、七	七、七、三、四	四、五
其他植物籽	二、一、七、八、八、八、八	四、四、七、五、三、一	一、〇、九、一	〇、六
落花生	二、一、二、三、九、六、二	一、〇、一、四、三、五、九	二、八、九、一	一、七

森林出產品			
總計	二三八、九三三、一八七	一七一四、九四	六、二二〇、四

省別	價 (以十萬盧比爲單位)	估總額之百分數	每人分得數
聯合省	三三二、三二二	一六、八	七三、二
麻打拉薩	二九四、九九	四、九	六九、七
孟加拉	二八一、七六	四、二	六〇、三
俾爾與俄薩	二七四、六七	三、八	八〇、八
勞遮普與得利	二二六、二五	一、四	一〇六、九
孟買與信德	二〇七、九三	一〇、五	一〇七、八
緬甸	一四二、二〇	七、二	一二〇、七
中央省與俾拉	一三九、二六	七、〇	一〇〇、一
阿薩姆	六〇、〇九	三、〇	七九、〇

其他	二二三、九四	一〇〇〇	一・二	七五・八
總計	一九八三、四一	一〇〇〇		八〇・九

種類	面積		積出產		額價		值	估總值之百分數
	單位	噸	單位	噸	十萬盧比	比		
米	七九、六九九、八七〇	三二、七六四、五二六	八、二八八、八五七	一五七、九三	五七六、八六	二九・一	八・〇	
麥	二二、四〇三、五五九	八、二八八、八五七	三、一五四、七九四	三六、六〇	一五七、九三	一・八	八・〇	
大麥	七、三五六、四二九	三、一五四、七九四	五、一五五、七六九	八〇・五〇	三六、六〇	四・一	一・八	
蜀黍	二四、二一四、二六〇	五、一五五、七六九	二、二七三、〇七七	三九、四五	八〇・五〇	二・〇	四・一	
高幹草(禾穀類)	一五、九〇〇、八二九	二、二七三、〇七七	一、五九三、八八九	一八、九七	三九、四五	一・〇	二・〇	
龍爪稷	四、二一一、〇六七	一、五九三、八八九	二、四五六、三一七	三一、六三	一八、九七	一・六	一・〇	
玉蜀黍	六、三三四、七〇五	二、四五六、三一七	四、四五七、九六三	七〇、六六	三一、六三	三・六	一・六	
鷄豆	一五、〇五四、八五五	四、四五七、九六三			七〇、六六		三・六	

其他食品	二六、六一五、二三二	五四、五、六八八	九〇・二三	四・五
食品類總計	二〇四、七九〇、八〇八	六五、六五〇、八八〇	一一〇二・八三	五五・七
甘蔗	二、三六三、四三六	二、二九五、七九六	六四、五九	三・三
其他糖類	一五八、七四〇	二四一、二八四	一二・八二	〇・六
糖類總計	二、五二二、一七六	二、五三七、〇四〇	七七、四一	三・九
香料	一、四二二、三五九	七三六、一八二	二二、四五	一・二
水菓與蔬菜	五、五三七、四六二	九六、八七	二四、一五	四・九
雜品	一、二四四、九七〇	一一六、六三八	一五・一五	一・二
茶葉	七三三、三七九	七、七九八	〇・九〇	〇・八
珈琲	九六、六一一	五〇一、七五四	二三・九一	一・三
煙草	一、〇五〇、六八五	六六四	〇・六五	
鴉片	一、二二六、八八八			
印度麻				

金鷄納霜	六、五三八	九六三	七	〇・一
其他藥材	二五六、八一八		二・四七	〇・一
藥材與麻醉劑總計	二、二四六、九一九		四三・一五	二・一
食品類總計	二一七、七五四、六九四		一三六七・八六	六九・〇
棉花	一一、六六五、三九五	五〇一、六八五	三五・六〇	一・八
苧麻	一、五〇五、五二七	七〇九、六七九	一一・三一	〇・六
其他纖維類	六九七、八六〇	二二九、二四八	七・〇四	〇・三
纖維類總計	一三、八六八、七八二	一、四四〇、六一二	五三・九五	二・七
亞麻仁	二、〇五三、八五八	三一、六八〇	五・四八	〇・三
芝麻	三、七〇七、〇六六	三六三、三二三	八・四六	〇・四
葡萄實與芥子	三、七二一、八一三	六六一、二六五	一三・〇四	〇・七
棉花子	一一、六六五、三九五	一、一七〇、六五八	一二・四九	〇・六
落花生	二、〇六一、一九九	一、〇〇五、五二六	二六・七六	一・三

其他植物籽	二、六五二、六三四	五四五、六八五	一一·一九	〇·六
植物籽總計	二五、八六一、九六五	四、〇五八、一三七	七七·四二	三·九
澱	三二八、八二九	三、一八二	三·九四	〇·二
其他染料	五二五、一七八		五·五二	〇·三
染料總計	八五四、〇〇七		九·四六	〇·五
橡皮	七五、五〇〇	一、八五七	〇·二九	
其他非食品類	九四一、八五三		四·七一	〇·二
稻草	一四二、二一八、五二一	七四、四二八、一一一	一〇一·三〇	五·一
畜糧	八、五九三、八八〇		四二·九七	二·二
牛乳		二九〇、六六五、一五一	三一〇·三六	一五·六
羊毛		五五一、八六五	一·二三	〇·一
獸皮		五九、三七一	七·四六	〇·四
森林出產品			六·四〇	〇·三

總計

一五六一、二八五、三五六

一九八三·四一

一〇〇·〇

十 吾人試將此等結果與從前類似材料作一比較。此種統計，初由那羅岐 (Mr. Dadabhoi Naoroji) 編製。那氏於一八七一年估計印度收入為三十四萬萬盧比 (依當時二先令匯市計算，約為三萬四千萬鎊)。換言之，每季每人之收入為二十盧比。此蓋根據一八六七—一八八八年之材料。那氏依據不完全材料估計農產物價值為二十七萬七千萬盧比。至非農產物收入為六萬三千萬盧比。一八七八年，災荒研究委員會報告書上刊有入口與農產物統計，該委員會定五穀類每噸五十盧比，他種農產物每噸為三十盧比。此數係依一八六九—一八七八之十年間聯合省 (United Province) 十處平均零賣月價而推得者。如卡宗爵士 (Lord Curzon) 在一九〇一年三月二十七日第三次預算演詞之所示，此等結果，已於一八八一年及一九〇一年重行推算，估計一八八一年每人平均收入為二十七盧比，而一九〇一年每人平均收入則為三十盧比。一九二一年二月二十三日參政院曾徵引一九一一年之統計。此等統計，不但包括農產物，而且包括非農產物。

印度一九二二年及以前收入之總額及平均每人收入額

年 別	人 口		農 業 收 入		非 農 業 收 入		收 入 總 額		每 人 收 入	
	百	萬	千	萬	千	萬	千	萬	盧	比

一八七二（五十年前）	一七〇・〇	二七七・〇	六三	三四〇・〇	二〇
一八八一（四十年前）	一九六・四	三五四・五	一七五	五二九・三	二七
一九〇一（二十年前）	二二三・五	四五三・三	二一七	六七〇・三	三〇
一九一*（十年前）	二四二・七	一四一・二	五三〇	一九四・二	八〇
一九二二*	二四七〇・〇	一七一五・〇	八八三	二五九八・〇	一〇七
一九二二*	二四七〇・〇	一九八三・〇	八八三	二八六六・〇	一一六

* 一九一、一九二、一九二二年農產物之估計較諸以前更仔細而更合於科學。因為（1）取躉售價格而不取零售價格，（2）各地各年收成分別估計，其數目似較以前攏統按噸估計按噸估計者，當更近似。若採用舊法而不採用新法，則表中一九一、一九二、一九二二之第三行價值為八七六・一三〇二、一五二九盧比（以千萬計），第四行為三二八、四六九、五五〇盧比（以千萬計），第五行為一二〇四、一七七二、二〇七九盧比（以千萬計）而每人之收入則為五〇・七二、八五盧比。上表一九二一及一九二二年之收入，已按當日實業發達之程度而估計云。

十一 讀者須記得上表中每人收入，乃係平均每人之收入，即係包括成年男人及未成年男女之平均數而

言。吾人有時謂每人收入係指一家之賺錢者而言。但茲表所謂每人收入係以收入總數除人口總數所得之數。此數不足以顯示財富分配之實況。財富分配與納稅能力極有密切關係。(註一)昔馬沙爾有言：『一國富力之大概……可由其國民平均收入與國民之總收入相乘之積而視之。』(註二)至於金銀坑之窖藏，亦已提及。自一八七三年以來印度積存之金子，幾當去年(一九二二年)全世界生產價值之五倍。(註三)印度儲金之風，自昔已然。此為一種習慣，儲金之多寡，雖可略為富力之表現，然其表現之程度，終不能與西歐各國出口多，金子輸入多之表現程度，等量齊觀。印人好金子而不好貨品與有價證券，顧此風今已逐漸消滅，以教育之日漸發達，健全銀行如帝國銀行之日益進步，民間窖藏之風，自當漸歸息滅也。

(註一) 印度財富之分配，極不均勻，關於此點本書在論所得稅之一章，必當提及。

(註二) 此係依照數學上定律而言。定律說：假定C不變，A隨B變，B不變，A隨C變，假定B與C均變，則A隨C×B變。今試舉一實例以說明之。例如有甲乙二室，其長同而闊不同，則其室之較闊者，其面積亦較大；又若其闊同而長不同，則其室之較長者，其面積亦較大。故室之大小隨長乘闊而定。依同理，甲乙二國其收入總額相同，則其國之平均收入較大者(此即顯示人口較少而收入總額較多)，其經濟力亦較強，故馬沙爾之言云云。

(註三) 印度積存金子計為四十八萬一千二百七十萬盧比(三萬一千二百萬鎊)，而一九二二年之全世界產額，估計值九十七萬五千萬盧比。參閱本書著者著印度財政銀行論(*Indian Finance and Banking*)第四五四頁。

上表所示一九二一年（爲低於常年之一年）每人收入一〇七，一九二二年，一〇六之數目，吾人可與孟買各業勞動階級之每人每年收入作一比較。（註）

（註）參閱本書著者孟買勞動階級預算研究之報告（Report on the Enquiry into Working Class Budgets in Bombay）。

十二 關於非農業收入，必須略述數語。昔那羅歧估計非農業收入，法將各種製造業之每年價值，鴉片淨收入，製鹽成本，煤礦等產額，國外貿易之利潤，及臨時收入（估計三萬萬盧比）合併計算。依據一八六八年之統計，估計非農業收入總額爲六萬三千萬盧比。吾人所以嫌此法爲不完全者，則因其時吾國尙無詳確之生產統計故也。卽在今日，中央立法機關雖已多次舉辦生產統計，然語其精確，恐遠不及英美諸國。一八八一及一九一一年之統計，蓋假定務農階級及非務農階級收入之比例依照此二階級人數之比例。例如假定一九一一年之農業收入爲八十七萬六千萬盧比，假定非務農者人數佔務農者之八分之三，則推定非務農者之收入爲八十七萬六千萬盧比之八分之三，卽三十二萬八千萬盧比。倘一國工業未甚發達，例如吾國十年前之情形，則此法或可適用，但近來工業十分進步，故非農業收入總額似應略增。關於此層，吾人試一考所得稅統計，當屬有用。在一九一九—二〇年收入在二千盧比以上之人數約較一九一〇—一一年增多百分之九十五，增多之原因，一部分固由於一九一九年以後收稅方法之改良，但大半則由於一般收入之增加也。

計算一九二一—二二年度印度非農業收入，殊屬不易，此蓋因該年度之非農業收入及工業收入之增加速

度與農業收入相較，遠過於戰前之一年。又吾人須記得吾人所欲估計者並非工業製造業之出品淨價值，但係農民以外一切人民之勞力之總價值。是以工業製造業之出品價值，亦計在內。如本書第二十九章之解釋，一國收入並非工業出品之價值，乃十二個月製造品勞役之價值。經吾人研究，一九二一—二二年度非農業收入增加較大，八十萬八千萬盧比須添七萬五千萬盧比。故一九二一—二二年度之非農業收入為八十八萬三千萬盧比。吾人必須參證他種材料以證明此數之確實，因此吾人乃研究前次人口調查報告所載之職業表及各業工人收入略數。表列如下：

職 業	工 人 數		每人每年收入略數		每年收入總數	
	單 位	百 萬 盧 比	單 位	盧 比	單 位	千 萬 盧 比
工 業		一五·七		二四〇		三七五
礦 業		·二		一八〇		四
運 輸 業		二·〇		三〇〇		六〇
商 業		八·〇		五〇〇		四〇〇
行 政 界		一·〇		一五〇		一五

軍界	一〇	一五〇	叁	一五
專門職業與高等職業	二一	五〇〇		一〇〇
家務	二一	二〇〇		五〇
總計	三二・五	……		一〇一九

關於職業，此乃包括一切職業而言，工人無論在戶內或工廠內作工，均計在內。實際的工資數乃由可靠的各業工資統計推算而得。礦工每月工資為十五盧比，運輸業二十五盧比，凡鐵路、電車、雇工、汽車夫，及在橋樑方面作工之工人，悉為此數。至於商業界之收入略數，甚難計算，因在大城市中富商與小商人收入懸殊故也。行政界之數字亦係可信，因政府用於行政費之數當比此數為大。復次關於專門職業與高等職業如律師、教授、醫生等，家務如廚子、膳司、摩托車夫、園丁、洗衣傭工等，其工資亦屬可信。各業工人每年收入總額為一百零一萬九千萬盧比，姑定或然錯誤為百分之十，則其總額至少當為九十萬萬盧比。此數可更以戰前之一一年印度非農業收入而證明之，考戰前一年非農業收入係五十三萬萬盧比，依一九二一——二二年度躉賣價格比較戰前增貴百分之六十推算，則該年度之非農業收入亦當為八十五萬萬盧比。或謂一九二一——二二年度之生產事業或不如戰前一年之興盛，然據可靠統計，則知一九二二年度之生產事業確不減於戰前之一一年。試觀一九二二年煤之消費量由一千

五百十萬噸至二千六百七十萬噸。鐵路運輸品重量由八千二百六十萬噸增至八千七百五十萬噸。海上運輸業由四十二萬七千萬噸比增至五十三萬五千萬噸比。印度輸出品由二十四萬四千萬噸比增至三十四萬九千萬噸比。煤之生產量由一千六百二十萬噸增至一千九百萬噸。鹽由一百五十萬噸增至一百七十萬噸。石油由二萬七千八百萬加倫增至二萬九千九百萬加倫。總之一九二〇——二一年、一九二一——二二年度之非農業收入當不下於八十八萬二千萬盧比。(註)

(註)一國經濟亦有因受戰爭不知何國之影響。試觀英國戰前(一九一三—一九一四年)非農業之工作日數。全年不到百五十日。即至工作期間。印度農民之所謂全日工作。其成績遠不如西歐諸國。印度之萬此。及印度婦女日習懶。與見而不肯工作。又印度每種農具。耕種面積極少。計孟買省爲五、七畝。英屬印度及土邦爲二、三畝。非聯邦爲六、七畝。不列顛爲二十一畝。漢德法蘭西爲三、五、六畝。印度爲四、五、八畝。參閱卡雷弗特 (Mr. Carver) 著論旁遮普之財富與福利 (The Wealth and Welfare of Punjab) 及一九二一年印度人口調查 (Census of India) 第一册第一節。

印度之納稅能力

十二 依上述材料。吾人乃可顯示印度納稅能力之如何估計。吾人於一九二一、一九二二年及一九二三年之材料爲根據。如上之所已述。一九二〇——二一年度爲極不規則之一年。因此各國該年度之納稅能力尤以印度等農業國之納稅能力發生大變化。印度一九二一、一九二二兩年中之變化。當可與英法美俄各王國一九二一

年度之納稅能力作一比較不列顛在一九二二年工業之衰落爲自拿破崙戰爭以還所未見。印度荒年爲農業失業之年，且可與工業先進國工業失業之年比較，其時最著之影響是爲國民收入減少，亦即國民納稅能力減少。下表中之數字，概係明白，無待解釋。

印度之納稅能力（以十萬盧比爲單位）

說	明		
	一九一〇—一九一一年調查	一九二〇—一九二一年調查	一九二一—一九二二年調查
1 收入			
農業	一四一・二〇〇	一七一・五〇〇	一九一・三〇〇
非農業	五三〇・〇〇〇	八八三・〇〇〇	八八三・〇〇〇
收入總額	一九四二・〇〇〇	二五九八・〇〇〇	二八六六・〇〇〇
2 最小消費量	一二一・四〇〇	二二三・〇〇〇	二二二・〇〇〇
3 種子肥料費	一四一・〇〇〇	一七二・〇〇〇	一九八・〇〇〇
4 資本增補額	二五・〇〇〇	四五・〇〇〇	五五・〇〇〇

5 納稅能力 (1、2、3、4)	五六二・〇〇	一六一・〇〇	三九三・〇〇
6 租稅收入			
中央與省政府	七九・八三	一三〇・一五	一三五・三〇
地方團體	七・一七	一一・六四	一一・六四
總數	八七・〇〇	一四一・七九	一四六・九四
7 內債費			
中央與省政府	五・六一	一一・〇四	二四・二七
地方團體	一・七〇	二・三四	二・三四
總數	七・三一	二三・三八	二六・六一
8 有效租稅 (6 減去 7)	七九・六九	一一八・六一	一二九・三三
9 差額 (5 減去 8)	四八二・三一	四二・三九	二七二・六四

十四 最小消費量係根據孟買勞工署所搜集之家庭預算而推得者，此數之準確，可引他處類此之研究而證明之。生活舒服之標準，至為無定，而納稅能力即隨此舒服標準而各異。印人生活舒服標準殊低，所望教育發達，

生產力增大，然後生活標準，乃可提高。吾人論究生活標準當就民族現實生活之標準，而不當就應當生活之標準而論，此則吾人所當注意者也。昔查克（Jack）於一九一〇年編著孟加拉之經濟生活（Economic Life of a Bengal District）（註一）一書，估計平均五人一家之每年生活費為二百四十盧比，約計在一九一〇年每人生活費為四十八盧比。但自大戰前五年以來，食物價格日漸騰貴，至一九二二年殆較前增加百分之九十。換言之，一九一〇年四十八盧比之消費額至一九二二年非九十盧比不辦。種子肥料費計佔農業收入十分之一，然那羅歧則僅計百分之六，農業專家之估計常較上表之估計為少。資本補充額佔股分有限公司收足資本之百分之十。紡織機通常可經用十年，故每年之折舊率為百分之十者，良有理由。昔勞貝松（Robertson）在其工業變遷之研究（Study of Industrial Fluctuations）曾云：「據專家之言，在蘭卡郡（Lancashire）地方每年機器汽鍋之折舊率通常為百分之十。」（註二）且此就資本補充數而言也。至增加額則在一九二〇—二一年度為一萬五千萬盧比，一九二一—二二年度為二萬五千萬盧比，租稅收入之數字，切勿視為政府之一切收入，蓋表中僅指租稅收入而言。內債費因實際上僅係貨幣之移動，故應由租稅收入項下除去。

（註一）見原書第五九頁。

（註二）見原書第四一頁。

十五 上表顯出二要點：（一）國民收入及其納稅能力，豐年與凶年大不相同。印度以農立國，今日吾國農業，

端賴季節風，故季節風殆可左右吾國國運之興衰。將來灌溉事業逐漸建設，則災荒可免，惟如後章之所論，土地稅之減免計劃，將要次第實行。(5)印度之納稅能力不如工業先進國如不列顛之高。在一九二一—二二年納稅能力約而三十九萬三千萬盧比，但有效租稅(即租稅減去內債本息)約十二萬萬盧比，約相差二十七萬三千萬盧比。至如一九二〇—二一年荒年，則相差尤多。印度有效租稅佔國民收入總額百分之四，以視不列顛之佔百分之二十四者，實瞠乎其後也。印度政府取諸民者僅能達到納稅能力百分之三十，而不列顛政府則能達到百分之八十二。雖然，吾人說明此數，慎勿過於嚴格。生活標準之高低，實爲納稅能力大小之大原因。不列顛國民之生活標準遠在印度之上，故其國民究能負擔較重之租稅。此即達到納稅能力百分之八十二之痛苦未嘗與生活標準較低之國達到同樣百分數之痛苦相同之理由。復次，吾人必須反覆申明者，即印度納稅能力非絕對數，此不過藉此略示納稅能力限度之趨向而已。納稅能力之大小，大都視租稅之用途，及租稅收入多少用於國內或國外而定。復次，在比較各國之納稅能力時，極要小心。昔卡塞爾累阿爵士(Kaiserling)有言曰：「比較兩國負擔租稅能力之最良標準，是爲課於同類所得及稅法一樣好之所得稅之收入。」觀卡氏之言，足徵此事之十分不易。吾人不敢苛求十分準確，但求其近似，於願已足。學者若能處此種困難而泰然若無事者，即屬難能可貴；若是人者，其亦始如柏拉圖共和國上之丑角與演奇藝者乎？

第十六章 中央省與地方收入之分配

一 中央、省、與地方收入之分配，大半定諸一國之歷史，此不待言。在研究各國收入之劃分時，此問題遂形重要。一國有一國之國情，是以合於此國之分配制度，未必能同樣適用於彼國，此誠老生常談，學者諒知之矣。雖然，吾人若根據世界重要國家最近預算之研究，必可引出一二原則。

二 在非聯邦制的國家如英法，中央與地方政府收入之劃分，亦非不重要。顧其劃分之制度，大率決諸一國歷史，吾人非可貿貿然用籠統之詞以概括之也。一九二二、二三年不列顛（及北愛爾蘭）之收入預算爲九萬一千一百萬鎊，其中七萬三千萬鎊係租稅收入，一萬八千十萬鎊係非租稅收入；換言之，即租稅收入佔歲入百分之八十，非租稅收入佔百分之二十。學者試考下表即可視二者重要之程度矣。

由固定資金付入地方稅賬上之數，約與國產執照稅收入，啤酒酒精稅收入之一部，遺囑檢驗稅總遺產稅收入之一部相等。例如一九〇八、一九一九年度及各年度，常係如此。還有其他補助金亦撥歸地方收入。一九二一、二二年度計共撥付一千一百萬鎊有奇，內八百四十四萬五千鎊撥與英格蘭，一百二十七萬五千鎊撥與蘇格蘭，一百四十五萬一千鎊撥與愛爾蘭。在一九一七、一八、一八年，不列顛地方收入，計地方稅佔百分之四二·三，公營事業（如

自來水、煤汽、電燈、電車、輕便鐵道等）收入佔百分之二六·三，中央補助金佔百分之二四·二，公債佔百分之二·六，雜收入佔百分之一四·六。一九一七—一八年度英格蘭與威爾斯地方政府收入總額計共一萬七千六百六十萬鎊，蘇格蘭為二千四百三十萬鎊。一九一九—二〇年度地方政府收入增至二萬五千八百萬鎊。一九一七—一八年愛爾蘭地方政府收入總額為九百三十萬鎊，後幾年之數目，殆不可信，故略焉。

稅別	戰前		戰後		總數之百分比
	百	萬	百	萬	
租稅收入					
直接稅					
所得稅		四七·二		三二九·〇	一三三·八
遺產稅等		二七·四		四八·〇	一三·八
電汽捐				二七·八	三·〇
公司稅				一九·八	二·二
摩托車捐				一〇·六	一·二
					三六·一
					五·三
					三·〇
					二·二
					一·二

房地產稅	二·七	三·〇	一·四	〇·三
直接稅總數	七八·二	四三八·二	三九·〇	四八·一
間接稅				
國產稅	三九·六	一六〇·八	二〇〇·〇	一七·七
關稅	三五·五	一一二·三	一七·九	一二·三
印花稅	一〇·〇	一八·三	五·〇	二·〇
間接稅總數	八五·一	二九一·四	四二·九	三二·〇
租稅收入總數	一六三·三	七二九·六	八一·九	八〇·一
非租稅收入				
雜收入	二·三	一一二·〇	一·二	一一·二
郵政電報電話	三〇·八	五四·六		
蘇彝士運河官股		一四·〇		一·五
各種債款	一·六		〇·八	

官地	〇・五	〇・八	〇・三	〇・一
非租稅收入總數	三五・二	一八一・四	一七・八	一九・九
收入總數	一九八・三	九二一・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇

三 加拿大聯邦政府經常收入以關稅、國產稅、郵政、投資利息及戰時所得稅為大宗。據一九二一—二二年度之估計，戰時所得稅收入佔經常收入之百分之四六，三，關稅收入佔百分之二十八，國產稅佔百分之九・七，郵政佔百分之七。加拿大九省收入總數當中央收入百分之二十八。至印度各省收入總額（九省）則當中央收入百分之六十一。加拿大省政府收入以土地稅、森林、礦產、企業、漁業為主。至印度地方政府以財產、某種規費及公其事業收入為其財源云。

四 澳洲聯邦政府收入之主要財源為關稅（一九二一—二二年度佔百分之二十七）所得稅（佔百分之二十四）國產稅、郵政、電話、電報、土地稅、遺囑檢驗稅及總遺產稅、娛樂捐、及戰時利潤稅。各邦收入半藉租稅，半藉各邦公共事業如鐵路、電車、自來水、及排汚等之收入。地方稅概以地方一般財產稅為主，間以自來水及其他事業之收入補充之。

五 南非聯邦政府收入之主要財源為所得稅（一九二一—二二年度佔百分之二十八）、關稅（百分之

二十) 兩種,其次則為利息(百分之十九)、郵政、電話、電報(百分之十)、國產稅(百分之六)、礦業、印花稅、規費、內地稅、各部收入遺產稅及嗣續稅、罰金及沒收等。各省收入以中央補助金為主,幾佔其收入總額之半,至其他財源則為財產移轉稅,一般營業執照稅,省財產稅及其他雜稅。至地方政府之主要收入為一般財產捐,水捐,市捐,及給電費。

六 依照一九一九年之憲法,印度中央收入包括二重要財源:關稅與所得稅。其他收入為鹽稅、鴉片稅、地方協助金、鐵路、郵政、電報、造幣軍事收入及其他雜收入。省收入以土地稅、國產稅為大宗,其次則為印花稅、登錄費、灌溉與森林之收入。依照印度政府法案規定,各省立法議會得不經總督批准,議徵下列各稅:(1) 農業用地外之土地稅;(2) 財產繼承稅;(3) 賭博稅(法律上不禁之賭博);(4) 廣告捐;(5) 娛樂捐;(6) 特種奢侈品稅;(7) 登錄費;(8) 中央額定印花稅以外之印花稅。議會總督得下令徵課上述各項租稅之附加稅。依照憲法,地方議會若議徵其他各稅,必先經總督批准。例如中央政府以授予各省政府擴充稅目之權力,在憲法上未經明文規定者,悉屬中央政府,各省政府不得擅行徵課。至地方政府亦得在某種情狀下自行議徵下述各稅,特別稅,地方稅,或規費:(1) 人頭稅;(2) 地價稅;(3) 房屋稅;(4) 車捐、船舶捐;(5) 動物捐;(6) 婢僕捐;(7) 入市稅;(8) 落地稅;(9) 職業捐;(10) 私立市場捐;(11) 公益捐如(a) 水捐,(b) 路燈捐,(c) 清潔衛生捐,(d) 排水捐,(e) 市場或其他公益之特捐。此皆載諸印度政府法案上。對於此項

稅捐議會，總督亦得於任何時下令增徵附加稅。各省政府每年必須協助定額與中央，此爲各省收入儘先撥付之款。迨至輓近爲止，德國亦嘗採用各邦比例協款制，一如美國最早憲法之所定。若夫與上制相反而由中央補助各省者，則爲加拿大、澳洲及南非聯邦。自一九二一至一九二二年以還，各省協助印度政府年計九千八百三十萬盧比（六百六十萬鎊）。印度政府固希望此制早日廢除。在緊急事故發生之時，經印度事務大臣批准得令各省協助定額以上。如孟買等省已辦一種筵席捐，至他省如麻打拉薩（Madras）則課職業捐以充地方用途。綜觀印度各省，實無如美國各邦或地方政府所行之一般財產稅制度。又遺產稅係省稅而非國稅，至關於地方事業如普及初等教育及公共衛生等經費，容後述之，茲不贅。

七 美國聯邦政府收入以所得稅爲大宗。一九二二年度（截至該年六月三十日止）之經常收入共美金四十一萬四千萬圓，其中所得稅與利潤稅收入不下二十萬八千七百萬圓，約佔收入總數百分之五十一。其次爲關稅，約佔收入總額百分之八·七，又次爲國有財產之出賣，造幣贏餘，罰金，沒收，存款息金，貸與外國政府之利息。所收間接稅除一二例外，悉供一般國用。至各邦及地方政府之稅源，厥推一般財產稅（不動產稅及動產稅）爲最重要。稅由地方政府賦課之，另徵附加稅以供邦政府之用。至縣郡邦所徵之稅率，則係縣、郡、邦應需經費除各地方財產估計價值而得之商數，由各商數相加即爲一般財產稅率。財產稅之賦課由地方政府行之。美國幾邦有以遺產稅與公司稅劃歸邦政府，財產稅劃歸地方政府者。如加利福尼亞、紐約二邦已實行此種劃分。就大概而言，

美國聯邦政府以所得稅關稅爲主要稅源，邦政府以一般財產稅、公司稅、執照稅、遺產稅爲主要稅源，至市、郡、鎮及學校區之主要收入則爲一般財產稅，而以地方執照捐補充之。美國憲法上規定『一切賦稅全國一律』、『各邦輸出品國會不得課稅』、『各邦非得國會同意不得課任何租稅於輸出入品，惟行使其檢查法認爲絕對必要者，不在此例。』美哉此憲法，今日美國國外貿易之發展，何莫非受此章訂憲法者之賜耶！

八 法國收入之分配，特別重要。一九一四年以前，法國租稅可分爲四大類，卽直接稅 (direct contribution)，間接稅 (indirect contribution)，消費稅，及關稅 (多數輸入品) 是也。直接稅爲課於土地、房屋、門窗、房屋租價 (房屋係納稅人居住) 及職業執照之稅。間接稅爲課於可以轉讓的有價證券之租稅。消費稅爲課於法國產產品如酒精、酒、糖等之租稅。

法國收入制度在一九一四年與一九二〇年間之變更，不但影響於中央政府，而且影響於地方政府。一九一四年七月，適在大戰之前，法國國會頒布一般所得稅法，此爲法國一般所得稅之所由助。除此種一般所得稅外，現尚有其他三種所得稅。(1) 舊直接稅 (the old direct taxes) 卽法人所稱之『四大直接稅』 (the four old women) 先後於一九一四年三月二十九日，一九一七年七月三十一日，一九二〇年六月二十五日，以法律公布廢除之。直接不動產稅變爲不動產所得稅——未經改良的不動產收入課以百分之五，已經改良的不動產淨收入課以百分之四。且在一九一五年一月一日以後，此稅非爲配賦稅，稅由各郡繳納。一九一七年六月三

十一日令各縣不再納稅。(2)舊門窗稅、職業稅、及人稅與動產稅 (contribution personnelle et mobilière) (初係課於不動產租賃價值之租稅，後變爲房屋稅與人稅) 以三日工作價值爲標準之混合稅) 廢止，而以課於農工商業利潤、薪俸、工資、養老金、年金及職業收入之租稅代替之，以充國用。(3)第三種所得稅爲課於可以移轉的有價證券——公債票與股票——之所得稅。所得稅法適用於一切，凡股利、利息、股票、公債票、及國內股份之所得、抵押、定期存款、及保證金之所得，均在課稅之列。營業售額稅 (Duties turnover tax) 創始於一九二〇年，亦爲法國重要租稅。他如登錄稅、印花稅、關稅、國產稅與消費稅，皆法國歷代沿行之稅也。除租稅收入外，尚有國家獨占業贏餘，獨占業之最重要者，厥惟煙葉、火柴、郵政、電話、及電報五者。

論到法國地方政府收入，惟郡縣有收入預算。(註)郡縣收入之來源有三：(1)中央政府附徵之附加地方稅；(2)中央政府收入之一部分；(3)直接地方稅自法國大革命以還，中央政府於徵收『四直接稅』時，附徵百分之一之附加地方稅以供地方政府(郡、縣等)之用。此等租稅大概課於馬車、馬、騾、彈子戲、俱樂部、度量衡之檢定、及礦租等。稅制變更之後(如上所已述)，政府依照舊率附徵百分之一之附加稅以爲地方政府之用。此法沿用至後稅法改進時而後廢。依照一九二〇年六月二十五日之法律，增徵千分之一之售額稅以補各郡預算之不足。地方團體收入之其他財源則爲入市稅、及公用收入如自來水、電氣、瓦斯氣、排污等等收入。至巴黎市徵課娛樂特稅，一切娛樂悉在課稅之列，卽球場、音樂會及博物館，亦未嘗有所豁免焉。

研究一國收入分配之變更，恆係重要，尤以研究法國一九一四至一九二〇年間制度爲更重要。從法國地方政府之財政，吾人可得極有用的教訓，詢足供吾人之借鏡也。

（註）參閱本書第三十一章「地方稅」。

九 德國中央政府與協約國宣戰時，財政制度殊不完備。大戰爆發，國庫支出戰費甚鉅，然中央苦無有彈力之稅源。開戰之始，因德國初不料戰事如此延長，戰費如此浩大，故殆全賴公債以充戰費。一旦戰敗，財政制度遂呈紊亂狀態。懲前毖後，中央政府不應再棄重要稅源。是以歸各邦收入之直接稅，不得不劃歸中央政府。後因中央政府與地方政府之關係重行更定，始於一九二〇年三月二十二日釐定稅法，直接稅始歸中央而不歸地方。重要稅源各邦暨市縣政府除明文規定可以徵收附稅外，不得徵收類似之租稅。於是德國中央政府之財政基礎，始大形鞏固。依照一九二〇年之法律，財政部掌管所得稅、遺產稅、土地移轉稅及售額稅，而撥付其稅收之一部分與各邦。中央分配其所得稅收入之三分之一（註）遺產稅之五分之一，土地移轉稅之一半，售額稅之二十分之三與各邦政府。至撥付各市縣政府之款項，除售額稅外，悉由各邦自行決定，大概各邦以其收入之百分之五撥與各市政府云。

（註）關於地方稅中之所得稅，參閱本書第三十二章。

在一九二〇年以前，德國各聯邦政府收入類以間接稅爲大宗。即在一九二二—二三年度，中央收入仍以間接稅如煤稅、售額稅、關稅、煙酒稅之收入爲主，約佔收入預算百分之五十。同年所得稅佔中央收入總額百分之二

十二、資本捐佔百分之七。中央政府現依下述三法徵收所得稅：稅率劃一的勤勞所得稅、投資所得稅附加稅、及一種公司稅，此為課於公司經營企業之附加稅。資本稅（財產稅）亦依三法賦課之——戰時財產增價稅，應緊急用費而徵之財產（不增價的財產）特稅，及重遺產稅。間接稅之範圍亦已大為推廣。例如營業稅包括酒館稅、廣告稅，及戲場稅，競賽與撲克亦在課稅之列。至於郵費、電報費、長途電話費、火車費，亦已迭次增加。

由上所論，則知各國之國情雖甚不同，然各國中央稅源之種類，大體劃一。所得稅關稅為收入豐富之租稅，通常視此二稅為最合於「中央」性質之稅源。聯邦政府既負有安內攘外之責，故當緊急之際，自可從此等租稅方面，增加收入，且可舉債以補充之也。

十、總之，中央、省、與地方政府間收入之分配，終當以某某一般原則為依歸。例如關稅與所得稅為最適當之國稅，一般財產稅與國產稅為最適當之省稅，至房租捐地方特捐及地方執照捐，則係極適當之地方稅。至在印度等國，其稅源並未劃分。收入劃分之原則若用之而過嚴格，則其弊必致各級政府間之收入不均，而有緩急不能調劑之弊。大概中央或各省可撥其稅收之一部與地方政府。復次，中央政府遇地方支絀時，以補助金之形式可撥一筆款與各省，或各省遇中央支絀時，以協款之形式分解其協款與中央。中央與地方稅源劃分，而又補以收入盈虧之調劑，此於上下相維相繫之道，必大有所增益，此誠極可實行之政策，且不妨礙地方政府之自由也。

復次，如在法國，國稅亦常附徵地方附加稅以充地方用途者。此制之利益甚多，如勒拉波列（Leroy-Beaul-

Hen) 所說，『以此使地方財政有徵稅簡單、明確、經濟之利，而無稅吏中飽侵漁之弊。』惟行此制而有阻礙租稅收入最大之患，此固行單一稅制所勢必致此，無可如何者也。此法應勿束縛地方政府，而使地方政府無自由經營之餘地。

復次，若各省間所定之稅率高低不一，則資本必生移動，因之逃稅之事，隨之而生矣。

如美國所行之財產稅，地方政府若附徵附加稅以爲邦政府之用者，則地方政府易有減稅之傾向，蓋有附加稅而正稅必得較輕故也。總之，劃分收入時，勿忘充足、適合、管理有效三原則。析言之，即稅收應足供各級政府之經常用途，稅源應按照各級政府之職務而劃分，稅源之劃分以各級政府易於管理而且效率最大者爲標準。

第十七章 租稅負擔之分配(特別論及比例稅累進稅與重複課稅)

租稅負擔之適當分配，實爲租稅論上極重要之一問題。吾人可從二點觀察此問題：(1) 同國納稅人間負擔之分配，(2) 各國間負擔之分配。因後之問題遂有各國重複課稅難題之發生。

直接稅間接稅之均衡(可參閱第二十九章)

論租稅負擔之分配者，恆注意於租稅之直接負擔，而不注意於租稅之間接負擔，此殊無真實理由。茲將

印度與英吉利聯合王國直接稅間接稅收入之分配列表如下：

印度

	日	一九一七—一九二二年前	一九一九—一九二二年前	戰前之一年	一九二一—一九二二
稅		一八七·五	一九一·七	一九三·一	一九二·二
土地稅		四五·九	三九·七	四一·五	二五·八
其他直接稅		三·五	五·四	五·四	一九·二
直接稅總數		四九·四	四五·一	四六·九	四五·〇
間接稅		五·六	五四·九	五三·一	五五·〇
租稅收入總數		一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇

英吉利聯合王國

	日	一九一〇—一九二二年前	一九一九—一九二二年前	戰前之一年	一九二一—一九二二
稅		二九〇·二	二九一·二	二九三·一	二九二·二
所得稅		二八·五	二八·九	二八·九	四六·六
其他直接稅		一三·七	一八·六	一八·九	一三·二

直接稅總數	四二·二	四七·五	四七·八	五九·八
間接稅總數	五七·八	五二·五	五二·二	四〇·二
租稅收入總數	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇

由上表，則知在長期間直接稅間接稅收入之比例極有變化。如附錄表 X 之所示，所得稅在租稅上日趨重要。直接稅與間接稅原無一定之關係，一國所有之關係，概係歷史上影響之結果。論直接間接稅之均衡者每以直接稅歸富者負擔，間接稅歸貧者負擔。因而主張富者之負擔總數與貧者之負擔總數，應有一定不變之比例。顧此種理論，揆諸實際，未必盡然；是故間接稅有歸富人負擔者，如奢侈品稅是也，直接稅有歸貧民負擔者，如課於低微收入之直接稅是也。且也，貧富兩階級之財力不論其有無變化，而政府迫於當日情勢，有必須改變直接稅間接稅間之固有比例為便利者。假定其他之條件不變，誠然多課間接稅，則貧民之負擔必重，至遺產稅與所得稅大半歸財富階級負擔。理財者於課稅時不但必須研究某一稅而且必須研究其他各稅及於全體納稅人財力之一般影響。理財者當明瞭納稅人感覺間接稅之負擔固不如其感覺直接稅負擔之容易之理。總之，間接稅極易為人所不覺，斯密氏所謂納稅者『隨其購買時而漸漸納稅』(註二)者是也。理財者固嘗欲減輕真正負擔於最低限度，此則與最小犧牲原則有關，本書即將論究之。

(註一) 可參閱本書第二十五章。

(註二) 見原富卷五，第二章。

二十世紀理論與實際之變化

二 租稅分配問題，原爲一種倫理問題，顧因此問題而生頗形重要之財政的與經濟的討論。十九世紀末葉，因美儒塞力格曼（註一），意儒馬薩拉（Mazzola）（註二），馬塞達利（Maso-Dari）（註三），格累齊阿尼（Graziani）（註四），及利士薩雷諾（Luca-Salerno）（註五），荷儒柯亨斯去阿特（Cohen-Stuart）（註六）及披爾遜（註七）之著作，而租稅負擔適當分配之問題，遂展開一新局面。至厄治衛司所著之純粹租稅論（The Pure Theory of Taxation）（註八）亦極有價值。考二十世紀之實際財政，呈出大進步。一九一三年二月二十五日美國憲法第十六條修訂文確立聯邦所得稅之基礎。『國會得議徵所得稅於任何所得，不行各邦配賦制，不關任何調查或統計。』英國所得稅制經長期之爭論，卒於一九一〇年確定遞變稅率原則，而一九一四年財政法案之稅法，益臻完備。一九一八年八月國會通過所得稅條例。

(註一) 見累進稅之理論與實際（Progressive Taxation in Theory and in Practice）。

(註二) 見累進稅論（L'Imposta progressiva）。

(註三) 見同上書。

(註四) 見財政學 (*Institutioni di Scienza delle Finanze*)

(註五) 見前。

(註六) 見累進所得稅理論概論 (*Uhrfrage zur Theorie der Progressive Einkommenbehaltung*)

(註七) 見政治經濟學 (*Political Economy*)

(註八) 經濟雜誌 卷七 (一八九七)

定義

三 茲先確定與此問題有關一二名詞之意義。遞變稅 (*graduated taxation*) 通常指稅率隨所得財產之增多而增多而言，故尋常所謂遞變稅者，乃指向上遞變稅 (*graduated upward*)，換言之，即累進稅 (*progressive taxation*) 而言也。顯遞變稅亦有指向下遞變而言者，如納稅者之所得愈大，則稅率愈輕，則此稅為累退稅 (*regressive taxation*)。凡在某數以下之所得免稅或減稅，某數以上之所得，數愈大而稅愈輕者，謂之減進稅 (*degressive taxation*)。如溫利克 (*Zürich*) (瑞士一縣) 之所得稅，是其明例。比例稅者 (*proportional taxation*)，即納稅者依其所得或財產之總額依同一稅率而納稅之謂也。

公平分配之學說

四 租稅負擔公平分配之三種學說如下：(1) 謂租稅應依政府對於各納稅人所出勞費為比例說；(2)

謂租稅應依納稅人對於政府勞費所享之利益爲比例說；(3) 謂租稅應依納稅人納稅能力爲比例說。以政府所費之勞費用以定公產公業之收入，固屬可以，若用以定租稅則不可。如本書上面所述，政府所費勞費之多寡，不能在租稅方面算出。租稅者係強迫之賦課，不論何人皆須納稅，初未嘗與政府所出之勞費有關者也。是以『勞費說』不能適用。復次，因政府對於各個納稅者之勞費，既不能算出，則個人所享受之利益，除養老年金一二特別例外，自亦不能算出，故『利益說』亦不足爲訓。是以吾人取『能力說』(ability or faculty theory)。

能力說

五 嘗考英國『能力』(ability)一詞，初見諸伊利薩伯時之救貧法；此法曾載有租稅『依照各區「能力」而定』之明文，後世遂沿用之。能力 (faculty) 原係中世紀古字，所謂『*juxta honorum facultatem*』、『*pro bonorum facultate*』者是已。大概能力二字其初指財產而言，其後指所得而言，至亞丹斯密則用以指『收入』(revenue) 而言。然則究以何法而估計納稅能力哉？若着重於主觀方面，此即納稅人在納稅上之不利或犧牲；若着重於客觀方面，此即納稅人之能力（如其『所得』之所表現）。按照密爾之意見，『租稅公平係政治學上格言，此即意謂各人負擔政府之經費，其所感受之不利，恰恰與他人所感受之不利相等之謂』。然密爾亦知最小犧牲之原則，其言曰，『各人或各階級所必不可免之犧牲，政府務使一體相同，此即使全體國民僅受最小犧牲之制度也。』（註）

(註)參閱密爾著經濟學原理卷五,第二章,第二節。

最小犧牲

六 學者至厄治衛司始述及最小犧牲說。卡弗 (Carver) 雖曾提及,但仍有待於厄治衛司之發揮。厄治衛司之言曰,『最小犧牲一語,直接由純粹功利學說分出,乃租稅上之極則也……在討論最小犧牲之原則以前,則知在上述限度以內,此原則亦可用以闡明因個人收入大小以外之其他理由,如個人收入之永久性有不同,地位有不同,子女有多寡,年齡有老少,以及夫其他種種而斷定差別租稅之正當。』若依柏諾利 (Bernoulli) 所定資產效用隨資產愈多而愈減之定律,則同等犧牲之原則,應採比例稅;比例犧牲之原則,應採累進稅;至最小犧牲之原則,應定略高之免稅額,而免稅額以上之所得課以遞增較速之累進稅。嚴格言之,同等犧牲及比例犧牲之原則 (與最小犧牲之原則不同) 可使全體國民盡納稅之義務,夫使一切階級盡納稅之義務,此誠為租稅之理想。然就一般原則而言,最下階級惟消費奢侈品時而始納稅云。

比例稅與正統派經濟學家

七 吾人於茲所可決定者,即各納稅人應比例其所得抑應超過於比例其所得而納稅是也。夫比例稅與累進稅均可以能力為標準,均可視為理想之配分。二者之中,以比例稅制為較守舊,行此制之要旨,在於不以租稅變更財富分配之現狀。若果欲變更財富分配之現狀,則用其他之方法,而不當假手於租稅,良以財富之分配,原係社

會問題，而社會問題之解決，固非理財者之分內事也。是故理財者之分內事在謀收入充實而少納稅人之怨懟。大體言之，十九世紀時代通行於英法二國之財政學說類多贊成比例稅制。溯此學說實淵源於亞丹斯密第一租稅格言（註一）斯密不嘗謂各人應『比例其各人能力』而納稅以充政府之用途乎？亞丹斯密嘗謂能力之標準可於國民在國家保護下所享有之收入覘之。由是學者遂主張租稅應比例於國民收入而賦課。學者殊不可依此格言推出此理。亞丹斯密在他段會言，『富者之納稅不但應當比例其收入，而且應當略較比例爲多』（註二）學者之創比例稅說也。其始用以攻擊特權階級，今則用以攻擊主張改革現社會之學說。卽巴斯退布爾於一八九二年著書時，猶篤信密爾馬卡羅和得巴略（De Pareto）赫爾曼（Hermann）及其他十九世紀學者之簡單的。正統派學說。巴氏之言曰，『簡言之，租稅應以收入爲比例，蓋必如此而後公平便利可期也』（註三）顧時至今日，此種學說已成過去，且與實際不相符合云。

（註一）參閱本書第四章。

（註二）見原富（馬卡羅和政）第三七八頁。

（註三）財政學卷三，第三章，第三三四頁。

累進稅之通行

八 其次卽論累進稅。二十世紀時代，關於財政政策之改用累進率，已甚顯著。例如所得稅，一般財產稅，以及

遺產稅，均照累進稅率徵課，是其明例。溯此種原則，遠爲亞丹斯密以前學者所主張。孟德斯鳩在其名著法意第十册上，即主張採用此原則。雅典當梭倫（Solon）時代，在市民之四階級中，第一階級不納稅，第二階級其財產九分之五納稅，第三階級其財產六分之五納稅，至第四或最高階級之財產則全部納稅。孟氏評述曰：『雅典之稅，雖非比例稅，然不失爲公正之稅。課稅之道，苟不依財貨之多寡，則當依需要之緩急。天之生人也，衣食所需大抵相等，衣食爲人生所必需，不當課稅；次於必需品者爲有用品，當課稅，但當較奢侈品爲輕；至奢侈品則當課極重之稅，以懲侈風。』自孟氏倡此，於是法國遂於一七九三年首先採用，後即寢，至一八四八年復行。然在十九世紀法人極力抨擊，此則因於法國學者如勒叻波列等痛惡社會革新之思潮——不必是社會主義——故也。惟塞氏加尼拔（Garnier）二氏則獨主張累進稅制。英國正統派經濟學家居常以爲行累進稅率必繼續累增，非至國民無心發展實業不止。故累進稅制足以阻礙一國之實業。密爾之言曰：『所得愈大，稅率愈高，斯稅也，是課於工業與經濟之租稅也。』然據輓近之經驗所示，則知正統派經濟學家之顧慮，實無根據。實行累進稅，稅率決不致繼續累增至使國民無心發展實業或不欲積儲資本。復次，今日之事勢，迥異於昔日，而尤以一九一四年以來爲更甚。此次大戰已使各國政府不得不課累進稅。且此稅可行與稅收豐旺（以遺產稅等爲尤如此）之二點，足徵反對累進稅制之議論，純係臆測而不可取。

結論

總之，將來累進稅必大行於主要實業國中。吾印度與英屬殖民地亦將見大行。如大戰之所示，直接稅膨脹性之大，遠非前人所能想像。直接稅未嘗負擔其應有之負擔。復次，人每謂此等國家之累進稅係一種任意的不確定的性質。或者之言，雖不無理由，顯言之未免過甚耳。（註）且累進稅之任意，其程度要無過於直接稅與間接稅之比例。吾人對於學者所謂累進稅勢必阻礙資本之儲積，甚且驅逐資本於國外之議論，已駁辨之矣。有數國家行此制而已收收入豐富之實效——尤以戰時更顯——觀各國財政長官之日漸採用此制，即可預知此制之必更通行。夫行此制而漏稅之弊，誠屬難免，然行比例稅制而保其不發生乎？且漏稅之弊，國家不難由法律以嚴禁之，雖曰稅率愈高，偷漏愈多，然國家可繩之以嚴刑峻法，對於偽報或幫助偽報之行為，須科以極重之刑罰。又政府應許徵稅機關得強民編造帳目簿據，於必要時審計員且必須速明審查之性質及其範圍。若非嚴厲強民編造帳目簿據，則偷漏之事必屢見迭出。是故負擔愈重，則懲治逃稅者之刑罰亦必愈嚴。大概偷漏之事，以各種直接稅方面為最易發出，良因直接稅之賦課，必須估價，而估價每難。稅吏之估價也，常憑個人之意見，任意定出，人民厭其過重，故樂於逃稅，此偷漏之事所以屢出而不窮也歟？

（註）法國經濟學家每過言累進稅之苛暴，如勒訥波列在其累進稅與比例稅（*L'impôt progressif et l'impôt Proportionnel*）之所說，是其明例。

累進稅與所得之性質

九 租稅應依所得之源泉而分高低乎？夫所得之源泉不一，有來自財產者，有來自有價證券者，亦有來自薪俸、工資、商業及職業利潤者。世人每謂第一種之所得能持久至無限期，其所生經濟上之幸福，較諸來自工作者爲大。第二種之所得似不如第一種之經久，至第三種則隨作工者之死亡而絕滅。惟所得之經久性不能視爲勤勞所得稅宜減輕之真正理由。人每謂勞動者藉手足以餬口，既不能長保有事，以故平時不得不節儲以防不測之需，此儲蓄實不能視爲現在之收入，因此在某種情狀下人壽保險費應當免稅。若欲納稅人之犧牲減至於極小，則課於勤勞所得之租稅，宜較財產之所得爲輕。藉手足勞動以餬口者之所得，卽就無社會主義思想者視之，亦不當與遊閑階級之所得——不當利得——相提並論。因此不當利得之稅率通常較勤勞所得爲重。大戰期間，各國理財家亦深知人民困苦最小，國庫收入最大，而不使所得稅變爲暴民之稅之極有利。盈利稅尤其投機獲利稅（註一）爲極宜於重課之特別稅。例如專營匯兌業務之銀行及獲獨占利益之公司常課以此等特稅。『地基地租與尋常地租每爲地主不勞而得之收入，雖國家強其分出一部分以供國家經費，然亦不致阻礙一國之實業。土地人工之每年生產品係國民之真正財富，真正收入，課稅後之產品當與前相同。故地基地租與尋常地租爲最能負擔特稅之收入。就此方面而論，地基地租甚且較尋常地租爲更宜於特稅之徵課。夫尋常地租多因於——至少一部分因於——地主之注意與經營，課極重之稅於尋常地租轉恐阻礙地主之注意與經營。至地基地租其所以倍蓰於尋常地租者，則全因於良好政府，因政府保護全體國民或某地居民之實業，故民間對於地基之所付能倍蓰於地基之

實價。是故天下事之最合理者，莫如課特稅於因良好政府而得之收入，或以其收入之大部分供給政府之經費之一事也。」（註一）

（註一）此非因於勞力，乃因於僱俸而獲利也。參閱馬沙爾著經濟學原理第六二三頁。

（註二）參閱原富卷五第二篇第一節。

累進稅之將來

十 二十世紀時代，民主政治與所謂保民之政已大形發達。國家辦理教育、公共衛生及其他社會事業之經費，日形膨脹。在此等情狀之下，累進稅之必日漸推廣者，亦事勢之所必然也。大概行累進稅時，當注意於所得額而不當注意於所得之種類。累進稅之最佳者厥為所得稅、遺產稅、一般財產稅。惟在徵課此等稅時，而後可以應用或推廣累進之原則。

至間接稅方面大概適用累減稅，而尤以飲食品稅為多。此等累減稅之效果因直接累進稅而日漸顯著。大概累進之速率視乎經濟之定則。理財家有時遇到課間接稅於火柴、鹽抑增高其他直接所得稅孰為有利之問題。理財家於此當必權衡二稅之於社會全體孰為有益，兩利相權取其重，是故若增高所得稅之利益大，則增高所得稅，否則改課間接稅。總之，理財家皆以最小犧牲之原則為依歸。關於英國等徵課累進直接稅而致國民純收入之分配發生變化，與夫此稅及於資本供給之影響，將於下章論述之，茲不贅。

重複課稅

十一 因世界各國之經濟關係日進於密接，而尤以近幾年間爲更形如此，於是重要的有趣的重複課稅之問題，隨之發生。重複課稅對於國際禮貌之重要，遠非昔時可比。世界各國爲企謀國內之發展，日益倚賴倫敦及世界各金融市場之借款，因此各國課稅權之衝突，隨之而起。例如一九二一年萬國航運會議曾議決『雖航業甚願負擔應當擔負之租稅全數，然使各船主對於其船舶所到各國所課之租稅，一一負擔，實爲經濟力所不許。故爲國際貿易計，世界沿海各國亟應制定立法互訂相互免稅之條約，對於外國航業收入應行免除課稅云。』據云，此種重複課稅使航業遺蒙時間與人工之損失。夫船舶出航所灣埠頭極多，課稅者對於某埠之收入究有若干，究難估計。有數國家常任意估計，擅以在某埠所收運費之百分幾爲其贏利，必課稅於此贏利始給出港許可證與船主。藉令如此，則在船主賬目上論理應將同船在他埠之損失及因同航線他船競爭之損失由其贏利中減去。該會議提議若收入僅在船舶所有國或船舶登記國課稅，則困難可以免去泰半。且各國應協謀互相免稅之辦法，以免重床疊架。該會議聲言就航業及類此之他業而論，現行重複課稅之制度，足以使租稅負擔之分配不勻，資本之自由流動阻止。

一至提及何國政府應放棄收入，及應放棄到何程度之問題，則避免重複課稅之困難，隨即發生。大多數國家皆循依照發源 (origin) 課稅之原則，蓋即本諸稅應課之於物而非課之於人之原則也。以物之發源坐落爲主，

以住宅爲輔。各國政府漸趨於放棄住宅原則而不趨於放棄發源原則。例如澳洲紐西蘭巴西允許其息率固定之債票免除現在未來之一切租稅，是其明證。大戰時不列顛王國允許戰時債票免除一切國內稅。總之一國租稅之負擔，移歸借債國擔負。此問題含有許多困難。

十二 避免重複課稅之方法有四：(1) 免除的方法 (the method of exemption for income going abroad)；(2) 分配的方法 (the method of division of the tax)；(3) 分類的方法 (the method of classification and assignment of sources)；(4) 扣除的方法 (the method of deduction for income from abroad)。第一法乃以債務國不能『課稅於外人而僅能屏除外人』之理論爲根據。若依此法，則凡非居住本國之外人，其由本國之所得悉免稅。主張此法者以此是有招徠外資開發債務國實業之大利。此實布盧因教授 (Prof. Bruins) (荷蘭) 愛諾迭教授 (Prof. Senator Finandi) (意大利) 塞力格曼教授 (Prof. Seligman) (美國) 斯塔姆普博士 (Sir Josiah Stamp) (英國) 呈遞國際聯盟財政委員會之重複課稅研究報告書上所稱之原理也。此報告書刊行於一九二三年四月。該報告書稱各國互免非居住本國之外人之所得稅，因此可免重複課稅之弊病。顧此簡單事實，殊爲各國所易忘。各國常不欲見諸實施。總之，各國若立於經濟平等之上自能採用以所得坐落（而非發源）爲解決此問題之要着之原則也。

至於協商分派之方法有可得而言之者頗多。各國常不欲放棄發源之原則，欲解決此方面之困難，莫如採用

協商免稅之一法。一九二〇年皇家所得稅委員會與各殖民及印度之代表協議帝國以內之重複課稅問題。議定一種原則，即凡在不列顛王國與某殖民地或印度所課同一所得之所得稅應豁免稅率中之較輕者。報告書之第七十節擬定大意如左：

第一，關於王國及某殖民地所課之所得，不依照現行之一部減免法，但應於不列顛王國所得稅率中（包括附加稅）減除殖民地所得稅率之全部。惟不列顛王國所給最高免稅率，不得超過於不列顛王國所得稅率（包括附加稅）之半數；

第二，若欲再行減免，俾給予納稅人之減免等於二稅中（不列顛王國與殖民地）之較低者，則此種減免應由該殖民地給予之。

委員會以為若其建議果蒙採納，則『不列顛政府將可以寬大為政，而各殖民地政府將可以補足免稅總額之不足，使納稅人之所納無一而超過於二稅中（不列顛王國與殖民地）之較高者。實行吾等之建議，行政上困難雖不免滋生，然吾等深信可以設法排除之。吾等竊以對於行政事件之問題，不敢有所參議，茲僅略舉實行免稅之一二事例以聞。』

委員會舉出三例如下：

（例一）——設不列顛居民某甲向殖民地收得一種數額無定之收入，該殖民地定所得稅率為每鎊課一

先令六便士，申無他項收入，其在本國所納之稅率，隨其收入之多寡而不同。茲列表以說明之如下：

第一年

不列顛王國

殖民地

未減免時之租稅……………一、〇〇〇鎊稅率定三先令九便士
六〇〇鎊稅率定一先令六便士

減免……………一、〇〇〇鎊稅率定一先令六便士
無

減免後租稅……………一、〇〇〇鎊率定二先令三便士
六〇〇鎊稅率定一先令六便士

第二年

不列顛王國

殖民地

未減免時之租稅……………三〇〇鎊稅率定三先令
九〇〇鎊稅率定一先令六便士

減免……………三〇〇鎊稅率定一先令六便士
無

減免後之租稅……………三〇〇鎊稅率定一先令六便士
九〇〇鎊稅率定一先令六便士

(例二)——設不列顛居民某乙係某不列顛公司丙之股東，年有九百鎊之股息，而公司丙之全部收入則來自某殖民地。第一先減輕公司丙之租稅，茲為說明其如何減輕起見，假定公司丙為向不列顛王國納稅，估計其贏利額為六萬鎊，為向殖民地納稅，計其贏利額為五萬鎊，則其減免之情形如下：

不列顛王國

殖民地

未減免時之租稅……………六〇〇〇鎊稅率定六先令
五〇〇〇鎊稅率定一先令六便士

減免……………六〇、〇〇〇鎊稅率定一先令六便士 無

減免後之租稅……………六〇、〇〇〇鎊稅率定四先令六便士 五〇、〇〇〇鎊稅率定一先令六便士

公司應於乙之股息項下扣除每鎊納四先令六便士之不列顛所得稅，而在股息通知單上書明在二重所得稅方面之減輕爲每鎊一先令六便士。假定乙之股息九百鎊，係其收入之總額，則其向不列顛王國繳納所得稅之稅率爲每鎊納三先令九便士，惟乙已向殖民地依照每鎊課一先令六便士之稅率納稅，故其向不列顛王國納稅之最後所得稅率爲每鎊納二先令三便士（三先令九便士減去一先令六便士）。但乙已被公司依照每鎊扣四先令六便士之數扣去，故乙應依每鎊收回二先令三便士（即四先令六便士減去二先令三便士）之率收回，依照其九百鎊之股息，應即收回一百零一鎊五先令云。

（例三）——不列顛居民某丁由公司丙收入九百圓，但丁由不列顛王國尙有其他收入，其所得稅與附加稅之稅率計爲每鎊課七先令六便士，某丁應享二重所得稅減免之待遇，至多減至三先令九便士，但殖民地租稅之全數（每鎊課一先令六便士）已給予公司丙，公司在付股息時，已依不列顛每鎊四先令六便士之率減去，故不能再行減免。故丁對於其九百圓應依每鎊課一先令六便士（即七先令六便士減去四先令六便士）之不列顛稅加上一先令六便士之殖民地稅）而繳納云。

委員會在第七段第七十九至第八十三節上就此問題影響於大不列顛及外國之一點而研究此問題。因其

無共同利益，無共同分擔，及無願望資本自由流通於不列顛帝國以內之故，而覺得困難滋生。委員會末謂「若非不列顛王國政府與實行所得稅之各外國政府間協訂相互待遇之辦法，則欲現狀之滿意改變者難矣。願欲如此，則非由國際聯盟召集各種會議不爲功。論及此吾等不禁斷言曰，在現狀之下，吾人對於不列顛王國政府與各外國政府間所課二重所得稅之現狀，殊不能建議改變也。」

一九二〇年之財政法案所擬關於帝國間重複課稅之救濟辦法，已變爲法律。此種分派之方法意欲依照住宅所在國而分派，但或者則譏此法許國家公債免納所得稅，顯爲不善云。

其次卽論第三法所謂分類的方法是也。此法以一九二三年國際聯盟報告書上所述爲最善，茲徵引如下：

各國可會商決定發源稅專歸於某幾種投資或財富之化身如房屋土地之年租，及不動產抵押，但非住居本國者所有商業債票之收入應行豁免。住宅所在國應許居民所繳外國稅之全部得由此種所得稅中扣除，惟他種所得則應全課。發源國應有徵收特別發源稅全數之權。住宅所在國須有徵課一切財源之全權，蓋必如此而其應當減免之範圍始易決定，而投資家由其所得稅總單上亦易減去其某某不動產稅。關於發源國將來徵課特種發源稅之權力，似當有所限制，蓋不如是則住宅所在國國庫之此項收入將爲之大減矣。（見報告書第四十二頁）

財富依照發源之分類，包括：（1）土地，（2）礦產，油井等，商業場所，（3）農具，機器，羊羣，及牛羣，（4）器具，（5）抵押品，而依照住宅之分類，包括貨幣，珠寶，傢具等，及所得抵押，公司股票，公司債票，公家證券，一般商

業信用票據，及自由職業者收入。無形財富除財產抵押外，應服從住宅的原則，而有形財富則概完全服從發源原則云。

第四法——扣除的方法——行之於美國，此與一般情形相反，而且使債務國增稅之負擔加諸債權國。如專家之所言，『政府對於貸與非本國居民之債款，毋須爲免稅之規定，蓋深知此即歸債權國之國庫負擔故也。惟債權國若美國不列顛荷蘭是否永願其財政唯外國政府不定的加稅之命是聽者，竊恐有所置疑也。』

現世學者概以避免重複課稅之理想在於採用免除的方法。類採用此法，有大困難，至若以分類法爲主分派法爲輔之計劃，足爲解決此極難問題之最良方法。

單稅

十三 論租稅負擔之分配者，罕有提及單稅。單稅云者，卽單課稅於某類物件之謂也。世界各國學者頗多略去單稅問題，推原其故，則因單稅在實際財政之範圍外，今且益變爲倫理問題，而非經濟問題故也。自歷史上觀察，單稅以其爲苛稅之反響，故爲有利。昔亞丹斯密會述及阿爾卡薩得阿利阿加（Alcazar de Arriaga）之說（註）阿氏於一六四六年在其統一租稅法（*Unica Declaracion de un medio universal para extinguir los tributos en castilla*）上，闡明一般所得稅之原理。一六七一年，西班牙學者名孫塔尼（Centani）者在其上西班牙王之條陳中，主張『土地爲唯一真正財富』（*La tierra es la verdadera y fisica hacienda*）並

力言取消間接稅，實行全國土地清丈，改課直接稅之利益。英儒堪能（Prof. Gannan）等稱孫塔尼爲重農學家，奎耐塔哥之嫡祖，洵雅論也。服榜者法國著名大將也，於一七〇七年出版論財政改革一書，顏曰什一稅論（*La Dime royale*），主張國家課比例稅於房地產，工商業利潤，官吏薪俸，年金，公債票，匠工與勞動者之工資等收入。服榜以什一爲最高稅率，而以百分之六·六六爲經常稅率，課於匠工勞動者工資之稅率爲百分之三·三三，因其職業不確定，收入無常數故也。服榜曰：『此皆國庫之主要財源，國家當需財孔亟之時，可倍其稅率。』

（註）見原富卷五第二章第二篇第四節『論消費品稅』。

依重農學派領袖奎耐之主張，單一稅（*l'impôt unique*）『當直接課之於土地純生產（*produit net*），而不當課之於工資或土地之毛生產（*gross produce*）』。蓋若課之於工資或毛生產，則必使生產費增高，損害貿易而逐年損滅國家財富之一部。』（註一）然此派中亦有未嘗絕對主張單一稅如世人之所常想者。例如密拉波（*Mirabeau*）固嘗主張土地稅僅可負擔國家收入之三分之一，餘則由所得稅負擔。塔哥在其論財富之形成及其分配上亦如一切理財家能深知重農學說係理想而不能措諸實施。以塔哥之意，即欲革除擾民的入市稅，尙非其時，他不必論。復次，亨利喬治（*Henry George*）（註二）在一八七一一一八八〇年間，主張單一稅，與百餘年前之先賢主張，若合符節。亨利主張取消一切租稅，單課地價稅。近來又有某學者提議（註三）依照百分之十或其他稅率課稅於獨立勞動者（資本與人工之雇用者）與資本主（即以自己之資本單獨經營事業者）之每年生產，

蓋亦主張單一稅也。

(註一) 參閱奎耐經濟哲學論集。

(註二) 進步與貧窮 (Progress and Poverty) (紐約一八七九) 社會問題 (Social Problems) (紐約一八八四) 土地問題 (The Land Question) (紐約一八八八) 並可參閱瓦刺 (E. A. Walker) 著土地與地租 (Land and its rent)。

(註三) 參閱利克 (L. D. Lake) 在倫敦會計師公會席上發表『納稅能力之基礎——新制度』(The Foundation of Taxable Capacity——A New System)一文。

單稅有二大缺點——(1) 收入不足以支應國庫支出。(2) 租稅負擔之分配，極不均勻。且徵收困難，徵稅費鉅大，此亦為單稅之缺點。若夫行複稅制，則不特無以上之不利，而且在單一稅之下，人與人間之變則，可使矯正，漏稅之事，較易偵查。此皆複稅制利益之尤彰明較著者。且行各種直接稅間接稅，各階級之納稅能力，均可顧到。間接稅大概隨人民之消費而納稅，若納稅人不欲購買此等消費品，即可不納稅，由此而言，間接稅實不啻為任意繳納之稅 (Voluntary taxes)。至直接稅如現代所行之所得稅，課及於限界用費，而且租稅在所得未歸納稅人前先行扣除，故感覺負擔較少。遺產稅因為受益人之財產大增，故無不能納稅，是皆良稅也，人每嫌所得稅遺產稅複雜，然此為不可避免，尤以複雜減至最低限度為然。總之，理財者必謀所以充國用，既欲充國用，則完全不可用單一稅，而必得採用複稅。實在言之，財長之徵稅，必依希臘詩人馬提爾 (Marital) 詩集上所謂『以多而且佳為

原則』(Principis est virtus maxima honestatis)之原則。又必如格爾斯頓在其一八五三年預算演詞(據云演說歷五小時之久)上所謂彼必常取消妨害或束縛工商業之舊稅之一語。若在大戰爭或天災巨變如災荒地震之後，財長出任艱鉅，不得不極力謀國庫充實，但亦不可過度，防民怨也。民怨入骨，財長之首，其得保乎？故凡欲爲萬民愛戴之財長者，須具坦白磊落之胸襟，堅屈不撓之意志，精勤忠信之懿德，而在分配租稅負擔時，財長須具有充分之常識。

第十八章 租稅之轉嫁與歸宿

一 諺有之，『美者必不易』，斯言也，以之形容租稅轉嫁與歸宿之研究，彌覺適合。本章意在研究租稅之轉嫁及租稅歸宿之一般法則。古今來討論此問題者，殊少精義可言。惟問有一二學者之所論，則極爲公正而詳盡。(註一) 試先論羅貝歧芬爵士(Sir Robert Giffen)與阿末柏利爵士(Lord Avebury)所持之謬說而後進而研究一般原理。羅貝歧芬爵士在其討論財產稅利潤稅時曾言『此二稅者乃同類租稅中之最後負擔也，而所謂最後負擔之事實，實爲二稅已經分配——卽凡一時納過此稅者，終必可以取回——之鐵證。任何永續利潤稅，必可自行分散其負擔。若夫英國因前三十年其他租稅之取消而國運非常興隆之情形，更大促進利潤稅之分配

作用云。』(註二)阿末柏利爵士一九一〇年就皇家統計學會會長演講國地兩稅之負擔時，亦持如後所論租稅分散說之理論。阿氏之言曰：『地方稅或國稅之歸宿其初不論如其如何不公平，但當新契約訂立，新國民長育，新環境變成之時，必大可減輕負擔之不公平而補救其不正云。』(註三)其先十八世紀末葉有著名法官名曼斯非爾德爵士(Lord Mansfield)者，亦持相似之見解，其言曰：『吾嘗以爲租稅之賦課，類似小石之投湖，夫石之投於湖也，其始湖心作一波紋，由是由內一周而波及於外一周，終且環湖之四周皆作微波蕩漾之狀矣。』嗚呼，持此說以解釋此重要問題，則凡租稅之賦課，皆可懷抱樂觀矣，豈非謬誤？

(註一)如塞力格曼在其租稅轉嫁與歸宿(The Shifting and Incidence of Taxation)書上之所論，其最著者也。

(註二)參閱財政叢論(Lessays in Finance)第一輯第三二八頁至四〇四頁阿末柏利著一國地兩稅之負擔，登皇家統計學會雜誌十月，一九〇一。

(註三)見皇家統計雜誌(一九〇一)第五六五頁。

定義

二 夫『轉嫁』(shifting)與『歸宿』(incidence)二名詞定義之必先確定，其理甚明。在租稅衝擊(im-pact)意人稱此爲per-ussione)於納稅人之後，往往發生納稅人轉嫁其稅於他人之過程，此過程即爲轉嫁(shifting, per-ussione, traslazione)至歸宿則爲轉嫁之最後結果，此係一種直接的金錢負擔。

故歸宿問題決定何人負擔租稅之分析，換言之，即決定租稅金錢的負擔，究落在何人身上之分析也。一種租稅，其直接的金錢負擔總數，即係國庫之租稅收入，至直接的真實負擔總數，則係租稅之效果 (effects of taxation)。例如甲乙兩人，乙較甲富，則一稅之課，甲經濟上幸福之犧牲必較乙為大。此即係直接的真實負擔問題，而非租稅歸宿之問題。依同理，間接的真實負擔係租稅的間接效果。如民間因為徵課糖稅或鹽稅而減少其糖鹽之消費，以冀負擔之減輕，於是其家庭幸福為之犧牲，此即租稅之間接的真實負擔問題。又如商人在未出賣其課稅品前，必先填付租稅，商人於貨品脫售後，雖可取回稅金，然填付租稅之利息，總歸商人負擔，此負擔即係間接的金錢負擔。若此者亦非租稅之歸宿問題，而實係租稅間接的金錢負擔問題。租稅有由先納稅之生產者轉嫁於消費者或購買者，此係租稅之前轉 (shifting forward)；亦有由消費者或購買者轉嫁於生產者，此係租稅之後轉 (shifting backward)。若租稅影響於二當事人生產者與消費者以外之人，則其負擔即分散於各方面。復次租稅『還元』或『償還』說，切勿與租稅之轉嫁混淆。如課稅於有價證券，則凡購買此券者可依租稅之還元而折減其有價證券之價值，而逃其稅。易詞以言之，凡初次課於收入較有永久性實如土地或有價證券之租稅，可使課稅品之買賣價值減低，後之買者因預知其要納稅，故先折減其買價而免除其負擔，於是課稅品之原主，獨有負擔。至若租稅取消，則課稅品之原主將因課稅品之賣價增高及課稅品之收入增加而獨獲利。因之租稅大概歸宿於課稅品之原主。是以吾人對於租稅之『效果』可以下一定義曰，租稅之『效果』云者，即因課稅而起之經濟的效果之謂也。

吾人論租稅之『歸宿』時，應與此較廣泛之『效果』問題分開。

古代學說

三、論近代租稅轉嫁與歸宿之學說者，當上溯及重農學家，重農學家以前，可不必述。重農學家主張除課於地租之租稅外，一切租稅皆必轉嫁。此種嚴格學說，初視之一，若甚爲完美者，然細究其實，則含有某某極普泛之假定。例如假定工資爲最低生活費，假定利潤稅必驅逐資本於實業之外是也。此說以奎耐之所述爲最完備，奎耐主張租稅當直接課之於土地純生產，因租稅恆由土地負擔故也。故租稅應比例於純生產而且應直接課之於純生產。奎耐極言間接稅之惡結果，且斷言凡課於地主消費品及課於其傭工之一切間接稅，悉歸地主負擔。重農學說自然大有影響於亞丹斯密，而由亞丹斯密影響及於各國思想界。自原富著者起，而純生產說遂被駁倒云。

亞丹斯密

四、亞丹斯密以爲每種租稅最後必歸收入三源泉——地租、利潤、工資——之一或全體負擔。此種分類——正統派經濟學家之分類——顯屬不是，以租稅名雖課之於物，然終歸各人負擔，而各人之收入往往得自一種以上，有得自工資與利潤者，有得自工資與地租者，要之非僅一種可知。且推究收入之最後源泉，未必係國家之收入、資本或集合財富也。依照地租或生產額而課之土地稅，在斯密之意，卽爲課於地租之租稅，而且最後歸地主負擔。亞丹斯密之言曰，『佃戶所納之租稅愈多，則其繳納地租之能力愈減。』總之地主不但負擔其所已納之租稅，

而且各方轉嫁於地主，因而地主首當租稅之衝。房屋稅一部分歸地主負擔，一部分歸租借人負擔。至其歸地主與租借人負擔比例之大小，不易估定。工資稅一部分則由物價漲價而轉嫁於消費者，一部分則由地租之降落而轉嫁於地主。總之工資稅恆轉嫁。課於必需品之租稅，勢必使工資漲高，而且如直接工資稅，亦轉嫁於消費者或地主。若課稅於工資，則工資必漲，漲則雇主必提高其賣價以補償工資之增貴，是工資稅轉嫁於消費者也。農民終歲辛勤，必冀得其利潤，一旦政府令其納稅，則彼必納較少之地租與地主，以彌補其稅額，是工資稅轉嫁於地主也。復次，資本主不得不負擔其一部分。故工資稅、利潤稅、及必需品稅，皆常轉嫁，利息稅則不轉嫁，土地稅與奢侈品稅亦不轉嫁。是故地主、富裕消費者，及一部分之資本借貸人三者，皆負擔一切租稅之人也。此斯密學說之大略也。

李嘉圖

五 李嘉圖在其政治經濟學原理與租稅 (Principles of Political Economy and Taxation) (一八

一七)上，大注意於稅租歸宿之問題。因此書文筆之不能動人，故予李氏以不利，但密爾則極力推崇此書有敏銳的分析力，有分離現象的偉大能力之價值。李嘉圖有時以其憶想為真實的而非假定的。李氏對於歸宿的一般理論，未嘗作個別之闡明。簡單言之，李氏以為課於經濟地租（譯者按：即純地租）之租稅不能轉嫁，此稅完全歸地主負擔，此因地租係超出生產費以上之剩餘，農產物之價格決不能因課稅而有所增加故也。至土地稅或農產物稅，則不若課於純地租之租稅之不轉嫁，此稅必由地主轉嫁於消費者。但某一階級消費者將不負擔此稅，此即勞

動者是也。工資稅則轉嫁之於勞動之雇主或資本家。利潤稅大概不能轉嫁，此稅仍歸資本主負擔，但特種利潤稅即課於特種雇主之租稅，則能轉嫁於其出產品之消費者。

李嘉圖的後繼者

六 李嘉圖之工資稅歸宿說，略被密爾修正。密爾指出較高等的勞動階級，或係納稅者，故租稅或轉嫁或不轉嫁。因密爾長於租稅之學，故能使李嘉圖之學說明淺易解。然關於李嘉圖學說僅僅依賴一二簡單假定之不當，仍有待於理查瓊斯（Richard Jones）與愛爾蘭經濟學家克利夫雷斯利（Cliffe Leslie）（一八二七—一八八二）二氏之指明。瓊斯係倫敦國立大學政治經濟學教授，後繼馬爾薩斯任黑雷柏利大學政治經濟學歷史學講座。克利夫雷斯利係英國經濟學歷史學派之鼻祖云。李嘉圖居常以爲經濟力之作用，有如鐘錶機，但假定吾人在應用理論上原則時，注意其真正之限度，則知租稅決非如此簡單也。李嘉圖假定一國內之資本與人工能移動自如，自利爲一切行動之主要動機。凡此種種，適足以顯出正統學派之弱點或不完全。吾人絕不可論抽象而不記憶其爲抽象。實際社會中之人性與假定情形下之假定人性，決非同一，此理甚明。吾人絕不能從決不十分真確而且，在許多國家中完全不能適用之一二定律，可以論究此種問題云。

分散說或吸收說

七 關於租稅分散說，吾人於勞及曼斯非爾德與阿末柏利二人時，已略提及。此說與意在研究各種錯綜紛

亂的轉嫁之各種學說不同。此說不承認吾人可以考究此種轉嫁。此說以爲租稅藉此等轉嫁，自能公平的或不公平的分散於社會全體中。換言之，凡已納稅之個人，最後未嘗負擔租稅，但轉嫁其負擔於其他階級，因之租稅分散於各方面。因人類之彼此交易而租稅始能分散，交易之二當事人——買主與賣主——分擔其租稅，每有一次新交易，則所轉嫁之租稅復有兩方分擔之事件發生，依次遞分，迨夫負擔分散與此有關係之各方而後已。此分散說之大較也。闡明此說者以租稅原理之研究 (An Enquiry into the Principles of Taxation, chiefly applicable to articles of Immediate Consumption) 之著者 (註) 爲最佳。此書於一七九〇年出版於倫敦。美儒塞力格曼稱此書『恐爲此說最重要的最具有創見的闡明』，允哉是言。此書之著者雖擁護分散說，然評論亞丹斯密及其並世學者所述租稅歸宿說之缺點，卻有許多極健全之見解。著者指出經濟的進步能給社會以納稅款項之理。因社會之進步而有剩餘，租稅者始取給於此剩餘者也。著者之言曰：『與其謂個人不如謂全社會之進步及百業之興旺支撐租稅之爲愈。個人者僅納租稅而已。』此著者又進而主張『在百業興旺之社會中，租稅隨其輾轉過手之數目愈多而愈輕……爲明示各種進步供給納稅之款項起見，吾人不必準確地追溯進步徐徐發生之情形；復次，吾人更可不必追究租稅如何分散於各階級之情形云。』此著者末又斷言『在不景氣或衰落之社會中，消費稅將普遍分散於上下各階級；至在百業興旺之社會中，租稅將歸於當時營業不興旺之人民負擔云。』此著者學說之大較也。雖此著者僅限制此說於消費品方面，然其理論亦可同樣適用於他種租稅，此則美儒塞力格曼

已明言之矣。塞力格曼綜論此書爲『一部極有貢獻之著作，不應任其湮沒不聞也』。尤哉塞氏之言。又對於租稅之分類，著者亦可推爲其時之先知先覺者云。

(註) 塞力格曼推此書爲阿柏頓大學 (University of Aberdeen) 教授安德盧哈密爾頓 (Andrew Hamilton) 所作，恐屬非是。塞氏之推想根據勞貝瓦特 (Robert Watt) 著之大英文庫 (Hibthoea Britannica) (一八三四) 及塞爾哈爾克 (Samuel Halkett) 及約翰梁 (John Liang) 著之英國匿名假名論文字典 (Dictionary of Anonymous and Pseudonymous Literature of Great Britain) (一八八二) 二書，顯屬誤讀。考古時阿柏頓大學教授決無哈密爾頓其人者，查此書係匿名著作，適當勞貝哈密爾頓 (一七四三—一八二九) 編著國債論時出版，以是學者疑之，哈氏在一七九九—一八二九年間，任阿柏頓大學教授云。

分散說之理論多爲卡那德 (Canard) (一七五〇—一八三三) 所闡發，卡氏之書(註一)出版於一八〇二年。然卡氏亦如哈密爾頓，不能稱爲此說之創始者。卡氏主張純生產說可以適用於勞動、商業、與土地，故租稅歸此三者負擔。卡氏又以租稅喻吸血器之作用，取甲血管之血液，甲血管之血液未嘗較週身其他血管之血液爲少也。故卡氏相信利潤亦未嘗因課稅而有所減少。課稅於甲業，則甲業以外其他各業之利潤，立刻流入，迨及均衡恢復而後已。(註二)於是租稅最後歸各業全體負擔。卡氏相信凡舊稅皆良稅，新稅皆惡稅，以新稅擾亂或傾覆均衡故也。但若新稅行之甚久，則此新稅亦將變爲良稅矣。卡氏提議徵課鹽稅以代替一切現行之租稅，此即卡氏解決此問題之方法也。

(註一) 政治經濟學原理 (Principes d'économique Politique)。

(註二) 參閱哈密爾頓在聯邦論集 (Federalist) 之所說，哈氏謂消費品稅之自求均衡，有如水之自求水平。

總之，分散說或有所稱之吸收說，不承認租稅轉嫁與歸宿之可以考究，此說蓋謂租稅將自能分散其負擔於社會全體中云。少數學者亦如斯泰因之主張，以爲租稅常爲生產費之一部分，故稅加入於物價而分散於社會中。然利潤稅、利息稅、與夫工資稅，未必常爲生產費之一部。揆之於邏輯，吾人殆不能擁護此說，此說亦且與實際不相符合。顧此說雖與實際的事實不相符合，雖說理不免過於牽強，然因此說能着重於租稅並不歸宿於最初課稅之事實，故大有貢獻於斯學，而亦斯說最可取之一點也。誠如瓦爾克之言，此說殆以完全的自由競爭之假定爲根據，顧如今日之社會，言愚昧則不免，言遲鈍則不免，言貧乏與畏懼則又不免，如此而希其有完全的自由競爭，殆屬不可能。且社會財富不能與液體吸血管相比擬，實則社會財富不啻樹木也，不啻人身也，樹斫一枝，身斷一足，其形狀未有不損壞而呈醜形者，此其理昔人塞氏 (J. B. Say) 言之已詳，洵確論也。若夫正統學派之學說，則與此派顯有不同，正統學派深知緝密考察和研究租稅『歸宿』之重要，蓋藉此而推出租稅公平分配之論斷，期此論斷一一見諸國家之立法而實施之也。『分散』或『吸收』說爲一無所用之學說，夫稅之營廣徧分散，誠如此派所說，然關於租稅之歸宿，亦未始不能推出確定結果，斯派所說不能云云，蓋不足信也。

一般原則

八 然則各稅之歸宿，爲財政學上最難之問題也。明甚。持分散說者謂租稅將分散或吸收迨及各稅之負擔不能決定與夫各人之負擔彼此均等而後已。此種議論，初視之，似覺言之成理，實則毫不健全。如本書上節之所已述，許多租稅實際上固確分散，但對於其轉嫁歸宿及經濟的結果，吾人確能達到確定之論斷。持租稅分歸各人負擔之見解者，常假定一切租稅無不加入於生產費之中而構成價格之一部分，此種假定，凡能明瞭租稅常課之於絕無生產者與消費者關係之人之一層，卽自知其爲不確。在本章第二節吾人固已辨析租稅衝擊與租稅歸宿之不同矣。凡初納稅者常感覺租稅之衝擊；至負擔直接的金錢負擔者——亦可謂爲國庫之租稅收入——卽爲負擔租稅者，是租稅之衝擊或卽或非卽租稅之歸宿。夫租稅之不歸事物而歸人負擔者，其理甚明，無待贅言。稅額之多寡常與事物有關，而且與人對事物之關係有關。例如房屋稅依照房屋之資本或其每年價值而定。財產不過用以測量稅額之多寡，至租稅則由財產所有者繳納。譬彼寒暑表爲熱度測量器，課稅亦然——租稅常課之於事物，但此事物不過用以測量而已。租稅者由人而非由事物負擔者也。一稅之課也若原納稅人感覺租稅之衝擊，則租稅卽歸原納稅人負擔，凡此之稅卽係直接稅，如所得稅、遺產稅，及某幾種獨占業稅是也；至租稅之轉歸他人間接負擔者，是爲間接稅，如輸入品稅、國產稅，及課於有限公司毛收入之租稅是也。世人每以貨品稅係間接稅，其實不盡然。若向生產者徵收物品稅，生產者未嘗因課稅而抬高其賣價者，則此貨品稅實爲一種直接稅。若向消費者徵收而貨品之售價降落至與稅額相等者，則此貨品稅亦直接稅也。故曰，謂貨品稅爲間接稅者，未必盡然也。復次，因

所得稅之賦課而使儲蓄減少。因而使利率終有騰高之趨向。故凡因課稅而抬高利率出貨其儲款於新事業者。實已轉嫁其一部分之租稅於經營此等新事業者。由此觀之。所得稅有時固亦轉嫁也。至於獨占業稅若依獨占業出品之多寡而征課者爲間接稅。至不依出品而征課者。則實爲直接稅云。

物價統計在研究歸宿問題時之應用

九 在研究租稅歸宿問題時。關於統計之應用。務須謹慎。租稅之影響於物價常不如其他成因之影響於物價之大。租稅與決定物價之其他成因一比。實爲不重要者。一九二三年三月印度鹽稅增高一倍。而其實際的增加額每八二·三磅爲一盧比四安那（印度貨幣單位名。係一盧比之十六分之一）。一九二三年八月鹽價之增高。較諸一九二三年二月。實超過於各地鹽稅之增高。而與上年八月比較。除麻打拉薩阿拉哈巴德及拉何爾三地外。均不及鹽稅之增高。研究鹽價增貴之原因。除出鹽稅增高以外。尙須顧及其他原因。鹽價每到季節風來時增貴。就五年間觀察。孟買在六月至十一月間之鹽價。概比他月爲高。因在季節風期間。氣候潮濕。鹽質易壞。製鹽者極力減少鹽之出品。故鹽價因求過於供而必貴。各處鹽之零售價格未嘗貴至與鹽稅額相等。推厥原因。則因他種原因之作用。一稅之課也。決定其所歸宿於物品者。吾人不能純就課稅前後二時期間物價貴賤之比較。同國間如此。異國間亦是如此。從物價統計推察租稅之歸宿時。須極小心。因租稅僅爲影響物價變動諸原因中不重要的原因。租稅之歸宿原係一種價格問題。原係價值論之一部分。

貨品稅之歸宿

十 若資本與人工能自由移動，而又無經濟上磨擦之作用者，假定其他之條件不變，則貨品稅必由生產者轉嫁於消費者。資本與人工之移動，一有障礙，即足以阻礙租稅之轉嫁。有某近代學者總括支配貨品稅轉嫁之條件如下：（1）資本人工之能否移動自如；能自由移動，則租稅即可轉嫁於消費者，否則其轉嫁即形遲滯；（2）特種貨品需要之定律：租稅負擔反映於生產者或其他實業之程度，大半視乎此定律而決定；（3）獨占性質之有無；（4）影響前所述條件之課稅方法；（5）工業之組織及其分割；（6）稅額之大小。課稅後若物價增貴，至與稅額相等者，則租稅全歸消費者負擔，若物價並不增貴者，則租稅全歸生產者或賣者負擔。若物價之增貴少於稅額者，則租稅一部分歸消費者負擔，一部分歸生產者負擔。是故課稅品之需要伸縮力若愈大，假定其他之條件不變，則租稅之歸生產者負擔愈多；反之，若其供給伸縮力若愈大，假定其他之條件不變，則租稅之歸消費者負擔愈多。易詞以言之，租稅之負擔（或其直接的金錢負擔）將依課稅品之供給伸縮力對需要伸縮力之比例而歸宿於生產者與消費者分擔。需要伸縮力愈大，則物價因課稅而騰貴之傾向愈弱。生產者遂不能轉嫁租稅之全部負擔於消費者。反之，若需要之伸縮力愈小（例如必需品之需要），則租稅愈能使物價增貴（與課同等稅於奢侈品比較）。必需品稅之轉嫁於消費者，必較粗製品稅為更易。若供給之伸縮力愈大，則供給愈易減少，消費者抵抗物價騰貴之能力愈小。大概言之，生產者總設法減少出品，極力轉嫁租稅於消費者，而消費者亦必設法減少

需要而轉嫁租稅於生產者。生產者與消費者之孰佔優勝，胥視兩方減少供需而損失最小之能力孰大而定。若生產者聯合組織獨佔的企業，則生其他之結果，其結果如何，容後論之。租稅之轉嫁有難有易。例如糖與鹽稅之轉嫁較房屋稅爲速，是其明例。學者論貨品稅之歸宿，依平均利潤說而謂一切貨品稅皆由生產者轉嫁於消費者，殆不在少數。持此說者，每謂任何貨品稅之影響，必使其利潤降低不及他處利潤之「尋常標準」，因之生產者必限制此課稅品之出產額，供少而求不減，故其價必漲，迨及此課稅品之生產能獲「尋常利潤」而後止。當物價漲至此一點，則生產之原狀，始可恢復，於是租稅遂轉嫁於消費者。此說未嘗注意貨品需要伸縮力不同之一點。例如甲乙二物，甲物需要之伸縮力較乙物爲大，設課同等稅於此二物，吾知課稅後甲物價格之騰貴，常較乙物爲小。換言之，消費甲物者，其負租稅必較消費乙物者爲小。學者不注意於此一點，此其所以謬也。復次，平均利潤說與實際的事實，亦殊不符合，實際上資本之移動性，決不如世人想像之大云。

獨占品稅歸宿說之修正

十一 獨占品稅須詳究之。獨占者對於出品多寡固有自由操縱之權，故與競爭狀況下之生產者不同。在此等狀況下，租稅之歸宿將隨租稅之性質而不同。假定其他之條件不變，獨占品稅勢必減少獨占者之純收入。課稅後獨占者之生產費必增；於此，租稅之一部或全部究由獨占者抑或由消費者負擔，此則繫乎獨占品之供求。獨占者之定價，以能獲得最大純收入爲依歸，故常限制其出品於能獲得最大獨占的收入之一點。實在言之，獨占者類

能獲得最大獨占的利潤也。大概有三種情形：（1）稅依出品額而課者；（2）稅不依出品額而課者；（3）稅隨出品遞增而遞減者；（註）試分析言之。

（註）昔馬沙爾曾論及獨占品稅，見經濟學原理卷五第十四章第四節。參閱厄洽衛司在其所著『純粹租論』一篇上之所說，見經濟雜誌卷七、一八九七。大拉克斯（Lux）的經濟學原理附錄獨占品圖解法一篇，甚有精采。

在第一種情形下（即租稅之總數與出品額成正比比例），租稅之歸宿如下。租稅將使物價略高而其一部分將轉嫁於消費者，惟供給絕對無伸縮力，或需要伸縮力絕大之貨品，不在此例，但此極不多見耳。假定其他之條件不變，凡物之需要伸縮力愈小（如縫紉上所用之線），供給伸縮力愈大者，則物價之增貴亦愈甚。在第二種情形下（即租稅不與出品額成正比比例），租稅將不使物價增貴，故租稅歸獨占者負擔。在此等情形下，國家向獨占者年收一定之租稅或依照純利而課之，此與課於地租之租稅相似，不能轉嫁。在第三種情形下，出品愈多，稅額愈減，此在某種情形下勢必使出品增加，價格降低，獨占者於此勢必完全負擔租稅，而消費者轉獲價廉之利。惟實際上未嘗有完全的獨占業，獨占者之賣價，未嘗係獨占價格，以是新稅徵課之後，獨占者每一加緊「獨占之權力」而轉嫁其稅於消費者。復次生產者苦於新稅之重，每聯合組織獨占業，冀以獨占者之資格提高其賣價而轉嫁租稅於消費者，此徵諸近年不列顛之事實而可信然也。

輸出入品稅

十二 輸入品稅恆轉嫁於消費者。輸入品稅引入未課稅的競爭品輸入，而且課稅後，輸入品恆隨稅額而漲高。輸入品稅之最後效果，可因幼稚工業之保育而致物價下落。吾人之爲此言，並非在論述贊成或反對保護貿易之議論，實則意在論究輸入品稅之轉嫁與歸宿。國家若專爲收入而課輸入稅，則國貨亦應徵課稅率相同之國內稅，如國產稅。吾人當知輸入稅極易爲財長所採用，良因民間感覺此等租稅之負擔極微，而且極便於徵收故也。在輸入稅轉嫁於消費者時，租稅（例如必需品稅如糖稅衣服稅等）及於貧苦階級之負擔必較重，良因貧苦階級購用此等物品之費用與其收入之比例，實較富人爲大故也。

關於本國交易品稅之理論，亦可適用於輸出品稅。試就印度而論，印度於一九二三年對於輸入鋼鐵徵課百分之三三·三重稅。印度幾處之布疋製造商，其所納租稅幾與美國課消費品之輸入稅相等——約爲百分之四十四。然則租稅及於消費者之影響若何？租稅究由何人負擔？

若課稅而物價不增，則關稅完全歸外國製造者或商人負擔。甲國徵收重稅，若非甲國輸入商負擔此稅，若外國生產者能在他國覓得更有利之市場，則外國之生產者必不願運售其貨於甲國。外貨或因甲國關稅之過苛而運送於其他市場，其他市場關稅之較輕，轉足使外商繼續運售於其地。於是甲國輸入品減少，少則物價增貴，假定其他之條件不變，其增貴至於其能負擔關稅而可不運送於他處之一點爲止。其時甲國消費必因價漲而減縮，因而影響於外貨之生產。若外貨之增貴額較關稅爲少，則租稅即由外國生產者與甲國之消費者分擔之。

若徵稅之國家（如上例之甲國）平日大部分仰給於外貨，如印度之購買英國布疋，則外國生產者寧願負擔一部分租稅，藉免銷路之減縮，以減輕其損失。若生產者在甲國市場上多少有獨占權，或其貨品依報酬遞減律而生產者，則其貨品之賣價決不漲至與稅額相等。此獨占者有時自己負擔租稅，寧依舊價出賣，惟依舊價出賣時常降低貨物之品質，甚或減少其分量，此亦轉嫁之妙法也。惟外國能在某國市場上握有完全獨占權者殊不多見，而外國生產者能一致聯合而握某國市場之獨占者，更屬稀有。若某國對於外貨之需要較小，若外貨之供給能隨市面需要而伸縮，若外國製造者能自由運送其貨於其他市場，則某國課於輸入品之關稅，完全歸消費者負擔，外貨價格或因其他之原因而漲高至稅額以上。關於此點，本章第十節所述需要伸縮力之理論，極關重要，學者可參閱之，以資參證。

其次論及輸出稅。在國際貿易上，輸出稅實係違反民意之關稅，蓋輸出稅適與輸出獎勵金相反，而使本國輸出商處於不利之地位故也。至於輸入稅則不然，各國日漸採用此稅，良因此稅既有助於本國生產者，而於海口或陸上邊境徵稅，極為方便。輸出品稅自可歸外國消費者負擔，但消費者負擔租稅全部或一部，全視其能不依此輸出品之程度如何而定。彼外國消費者亦未嘗不可得此類貨品於他處也。若外國消費者之需要無伸縮力，有非用此物不可之勢者，則恆負擔租稅之全部。若貨品之需要因價漲而愈易減縮，則租稅轉嫁於外國消費者愈不易。若輸出稅過高而致商人不能輸出國外者，則此貨品之價格立在本國內市場跌落，長此以往，此貨品之生產必受影響。

又貨物之品質亦將隨價賤而降下。若稅率不高，若貨物之輸出額佔出產總額之大部分，則輸出國或一時負擔租稅，藉免輸出額之減少，藉免國內價格之跌落。比年以來，印度及英帝國其他部分如非洲殖民地常課出口稅於幾種產品。一九一七年印度之所以徵課石油出口稅者，即因戰爭而禁止其出口故也。在此方面輸出品稅係一種良稅。復次，對於孟買輸出之棉花，加爾各答輸出之苧麻，亦徵收輕出口稅，以充地方經費，因此等租稅之收入頗豐，故沿行不廢。然輸出品稅，除貨物之生產係獨占或准獨占性質以及關稅極輕之情形外，終有阻礙國貨之輸出。財長之目的在收入，其所徵之輸入品稅及少數輸出品稅，宜切合於斯密所定確定、方便、經濟之原則，而且使社會任何階級之負擔，不致極不均匀。亞丹斯密實詔吾人而言曰：『關稅上之算學，二與二常僅爲一而非爲四也。』（註）

（註）見原富卷五，第二章，第三節，第四目。斯密實引威夫特（W. F. V. W.）之言。斯氏謂此語乃出諸某海關監督之口云：『有某籍紳先生欣然告余曰，彼議院諸公之錯誤，實因誤三與二爲四故也。是故課稅之事，二與二相加，其和決不大於一也。』

第十九章 課於收入各要素之租稅之歸宿

一 茲宜研究課於收入要素——地租、利息、工資、與利潤——之租稅之歸宿的一般原則。爲研究此問題，吾人應先假定租稅分課之於各要素，然後研究地租稅、利息稅、工資稅、及利潤稅之歸宿焉。

課於農地純地租之租稅，不能轉嫁。此稅當歸地主負擔。因地租之多寡，並非農產物價格高低之原因，故地租稅並非影響價格之一原因。李嘉圖之言曰：『穀費非由於地租，而地租之生，實由於穀費。』李嘉圖在其政治經濟學原理與租稅第二章上方言：『地租未嘗爲，而且毫不能爲穀價之原素。』又在附註上附言曰：『吾信此原理之澈底的瞭解，實於研究政治經濟學有莫大的重要。』（註一）李氏於第十章『論地租稅』上，首謂『地租稅必僅影響於地租；此稅全歸地主負擔，而不能轉嫁於任何階級之消費者。地主不能提高其地租，良因地主不能變更最貧瘠土地與其他各種較肥沃土地產物之差額故也。』（註二）租稅既未嘗影響於無地租之特種土地，故課稅後地租之總額仍無所增加。今試假定政府徵課百分五稅於地租，此不特不影響於地租之總額，而且不影響於貨物之供給。貨物之供給已適能產生較大之地租，苟使供給比此較大或較小，皆不能產生如此之地租，易詞以言之，依此供給而得百分之九十五之地租，固亦較他種供給爲大也。是以此百分五之租稅必歸地主負擔，課稅後之地租總額與課稅前相同，地主僅實得百分之九十五，換言之，即較前減少百分之五，是即地主之損失。反之，若租稅取消，則地主即得收入增加之利益。故租稅之歸宿於地主也，彰彰明甚。

（註一）見李嘉圖文集（哥納版）第五頁。

（註二）見同上書第一五四頁。李嘉圖地租論之批評，見馬沙爾的經濟學原理卷五第九章。哈德利(Hadley)在其經濟學(Economics)

下，謂讀者慎毋以地租一詞之『經濟的』即『李嘉圖的』意義，與此詞之尋常商業的意義混淆。商業的地租代表土地與土地改良物使用之

酬償。其中佔大部分者係利息，而非地租。吾人若從商業的地租中減去改良物之利息，則其餘額即為經濟的地租云。」（見第二八七頁）加斯塔夫卡塞爾（Christl Cassel）依其一般價格論批評李嘉圖之地租論，加氏所論與本書若合符節，其言曰：「自然的土地者，乃生產之要素也。因土地係不增不減，故課於此等土地地租之租稅，毫無影響於農產物之市價；依同理，此稅不能轉嫁，但必影響於地租自身云。」見社會經濟學之理論（Theory of Social Economy）卷一第二五九頁。讀者亦可參閱馬沙爾對於地租、準地租之租稅之分析，見社會原理卷五第九章。

持此論者大抵假定地主所定之地租已極高而無可再高。假令經濟的地租未達極限，則新稅之徵課，勢必使地主提高地租，因此，租稅之一部分即轉嫁於佃農。研究地租稅之歸宿者，類須記憶農業用地之純粹的經濟的地租，非僅得諸土地之自然力，實常與由資本勞力而得之各種收入相混合總之，實際的地租包有利潤原素。在大不列顛或其他國家，土地稅係永久固定，或行之甚久，以是此稅係『無負擔』。凡購買土地者，即酌減租稅，購買者未買其地也，其所估價格，實以減去租稅後之土地純收入為標準。是故負擔租稅者，惟土地之原主而已。後之買者未嘗有所負擔也。地主不特對於田租，或愚昧，或不經心，故當其租地於佃戶也，每不與佃戶爭多論寡，錙銖必較，故其地租未嘗致於極高而不能復高之境。在英格蘭等國中，地主經營土地，每好結佃戶之歡心，以博得社會輿論之贊美，故其租於佃戶之租約，每多寬大。故在此等狀況下，地主所納之租稅，若有所增加，則地主或於土地租價上，多多打算。

若夫課於其他純收入之租稅，恆歸納稅者負擔。如課於依能力而得之收入之租稅，確係如此云。

房屋租之稅

亞丹斯密與李嘉圖二氏嘗分析房屋稅之歸宿。斯密分房租爲二，一爲房屋租，一爲宅地租。房屋租係房屋建築資本之利息或利潤，若欲保持建築業與其他各業立於同樣之地位，則建築者之收入，第一當使其與出賃而有良好抵押品之利息相等，第二當敷房屋修理之用費，換言之，即能於若干年內收回房屋建築之資本。房租稅或歸房客負擔，或歸宅地主負擔，或歸建築主負擔。依李嘉圖之用語，房租稅通常逕由而且終必歸房客負擔。李嘉圖對於斯密所持宅地租與尋常地租二者，「爲最能負擔此特別稅之收入」之見解，不表同意。李嘉圖相信「凡獨課稅於社會任何特別階級之收入者，必爲極不公平。」李氏說明此種租稅與斯密租稅四大原則中之一原則不合。房租稅之轉嫁，不如易於暢銷貨品之租稅之容易。房租稅或歸地主負擔，或歸房客負擔，或歸建築者負擔。若房屋稅與房租稅向房客徵收，則租稅常歸房客而不歸地主負擔。然亦遇有極大磨阻力而負擔漸歸調劑。若房客欲轉嫁其負擔於地主，則房客必得他遣而立新租約。然房客因搬移之用費，與其房屋之方便，有不得不仍居於現居之地而負擔租稅之勢。若果行搬移，則彼必揀選他屋以避免租稅爲條件。於是房客得能轉嫁其稅於其新地主。然租稅終有歸原納稅人負擔之傾向，原納稅人之負擔此稅，至少須歷長久之時間。惟未必盡如此。房客若係經營乾貨之商人，則彼可轉嫁租稅之一部於其顧客，尤以顧客係窮苦階級而不能購之於他處者，其轉嫁尤易。鄰居顧客對

於貨品之需要，誠不若其能從大商店集中處購買者之易於變動。在決定租稅歸房客歸地主抑或歸他人之先，吾人必得研究供給伸縮力之有無而後可。

若租稅歸地主負擔，則租稅卽足以妨礙租賃房屋之增築，因假定其他之條件不變，建築之利潤爲之減少故也。又或因此而使建築之費用減少，因房客有相率租住建築較小房租較低之房屋，而不願負擔較高之房租之趨勢故也。房屋之建築不增，於是宅地之需要亦由是受其影響。在此租約有效期間，假定房屋之供需不變，地主既能提高地租，則地主一時必負擔租稅。地主出賣其財產乎？彼新購主固預知其要納稅而必預扣其稅於買價之中也。於斯時也，新購主願與他種風險相同之投資獲得相同之收入。房客情願租住較小之房屋，而不願付出較高之房租，彼房主無可奈何也。復次，房客若能搬往鄰近之房屋居住，則此房主又不能提高房租，而轉嫁其租稅矣。然此僅暫時耳，不久房租終可漲高，地主終可轉嫁其稅於房客，此蓋因房屋之供給，終可適應改變的情狀故也。由此觀之，可知課於每年租賃價值之租稅，其負擔之調劑，常不完全，而且惟在磨阻之時期後，始能調劑云。總之，此稅一部分歸地主負擔，一部分歸房客負擔，而一部分歸建築者負擔。有時若房客係商人，則房客轉嫁其一部分租稅於購買其物者。房客負擔租稅之大部分，當租稅課之於房客時，房客之負擔必較其課之於地主時之負擔爲多，此則證諸事實，確係如此云。

利息（註一）稅

二 本書於論複稅時，曾援引亞丹斯密所謂「資本主實爲無國別之民，不必定着於某任何國家」之言矣。
(註二) 自理論上言之，若課稅於利息，卽有資本運送國外之傾向，假定其他之條件不變，勢必使課稅國之資本減少。復次，利息稅亦足以阻礙資本之積儲，一則因課稅而人民不願儲蓄，二則因課稅而影響於人民儲蓄之能力。是故利息之厚薄，實爲決定資本積儲與否之一原因也。若其國之資本減少，則資本之限界生產力增大，人人爭投其資本於最有利之事業，利益較遜之事業，其投資遂少，或竟無人投資，因此國中實業的生產能力，遂形衰退。夫資本之限界生產力增高，則其利率亦必隨之而增高，在此情狀下，租稅之負擔遂由資本所有者轉嫁於資本使用者。不久資本使用者於其出售貨品時，必轉嫁其稅於其出品之消費者，故租稅負擔之大部分必不永久歸資本所有者——收利息者——負擔，但必先則歸資本使用者負擔，終則歸消費者負擔。若利息稅並不歸宿於各種資本之利息，則人必移其資本於他途而逃其稅。由理論上言之，不課稅之資本的限界生產力，將爲之降低，而課稅之資本的限界生產力將爲之增高，迨夫資本所有者之純收入彼此相等而後始已。風險保險，換言之，風險之酬償，爲資本酬償之一部分，課於此部分之租稅，先轉嫁於資本之借貸人，終則由借貸人轉嫁於消費者負擔云。復次，依照薛知微之解釋，由利息稅減少私人儲蓄之興趣，減少營業之資本而言，實爲獎勵消費人的資本之創造云。

(註一) 利息一詞，殆有延期使用之酬償與預防風險之酬償之意。

(註二) 參閱原窩卷五第二章第二節第二目。

利潤稅

三 密爾在其未解決之問題 (Unsolved Questions) (註一) 及原理 (註二) 上，以利潤爲資本家利得之全部。密爾謂利潤包括三要素：(1) 利息，(2) 風險之酬償，(3) 事業經理之報酬。密爾見解已爲輓近學者所宗奉，馬沙爾亦殆承認其說。(註三) 惜乎亞丹斯密，亦如其他古代經濟學家，迄未辨析此三要素也。吾人研究利潤稅時，須切記此三要素。原富著者，在其最著名之一段上，有言：『大市鎮上精於歧黃之藥劑師，其全年所賣之藥材，論其成本，或不過三四十鎊以上，雖其賣價值三四百鎊，換言之，雖能賺十倍之利益，然此亦足徵配製藥料之祕妙不易，其能以一賺十者，亦固其所。此利潤之大部分，實爲真正的工資，不過掩埋於利潤中而人不覺耳。在海口某市鎮，一販賣食貨之小商，以區區百鎊之資本，能賺四五分之利，至其他之批發鉅賈，其資本雖有一萬鎊，然難獲八厘或一分之利也。』(註三) 斯密之言，若以近代理論，尤以馬沙爾與劍橋學派 (Cambridge School) 之學說，解釋之，則知商人之獲利，在幾方面多與工資相類似。若課稅於商業經理之收入，其效果正與課稅於資本或勞力之報酬者相同。易辭以言之，恰恰與利息稅工資稅相類似，而且此稅之歸宿，皆視此生產要素之供給與其需要的伸縮方面而定。

(註一) 見卷二第十五章。

(註二) 見原理卷六第八章。參閱朋拜威克 (Eucken-Bauwerk) 資本與利息 (Capital and Interest) 資本實體說 (The Positive

Theory of Capital) 學者亦可參閱韋德遜 (Handerson) 著供給與需要 (Supply and Demand) 第七章『風險與企業』 (Risk bearing and Enterprise) 及斯諾姆普 (Stamp) 著『利潤稅與國家財政現狀之關係』 (The Special Taxation of Business Profit in Relation to the Present Position of National Finance) 經濟雜誌 (一九一九年十二月份)

(註三) 見原富卷一第十章。

課於準地租 (Quasi-Rent) (註) 之租稅，在短時期內，實與課於經濟的地租之租稅相類似。準地租係指機器及耐久物品如房屋等，其供給在短時期內無伸縮力者之總收入而言。至若供給能速即調劑者，則課於準地租之租稅，即能轉嫁。然在長時間內，課於準地租之租稅，則與利息稅相似。供給能於長時間內隨市面而調劑，生產者總不願負擔租稅。課於準地租之租稅，足以減少某生產要素之投資。在短時間內，準地租有與利息不同之傾向，至在長時間內，則有與利息相同之傾向。例如假定不課稅時，房租為六十鎊，若課百分之二十之租稅，則所有者必僅得四十八鎊，若房租不及其他投資之尋常收入，則所有者必極力減少房屋之供給，而使利息之百分率增至與平均的限度，或與如皮哥 (Pigou) 所謂限界的單獨的純收入 (The marginal individual net product) 相等而後已。

(註) 準地租每為學者所誤解。學者以為準地租係所有者由生產要素如機器房屋，向其量之增加甚緩者而得之剩餘利潤。實則不然。實則準地租者乃所有者由生產要素當其供給在短時間無伸縮時所得之總收入，而非剩餘收入也。準地租可為一種剩餘，但亦可為一種不足云。

參閱馬沙爾的原理卷五，而於第八第十兩章『論工業之經濟』上，說明尤詳。

工資稅

四 除密爾（李嘉圖學說之最後繼承者）外，正統派之經濟學家以及此派之各國代表，（註）概以工資免稅。勞動者不能負擔租稅，良因勞動者之所入，僅足以維持個人及其室家生計之最低額故也。故課於勞動者之租稅，勢必轉嫁於他人。學者有以此稅歸雇主之利潤負擔（工資稅有使工資漲高之效果），恰如必需品稅之必歸利潤負擔者然。

（註）所謂『正統派經濟學家』，通常指十九世紀前半期之經濟學家，如李嘉圖、彌爾、密爾與馬卡羅和諸氏而言。彼等發揮演繹的假設的方法，而以經濟學為運可應用於實際生活之學說之集合。德國方面，封杜能（1783—1850）與赫爾曼（1795—1868），其此派之最著者。（封杜能發現最新之利息『限界』說）法國方面，塞敦諾（Thunberg）及庫諾，堪為此派之代表。至於新演繹派之經濟學家，英國方面則有穆恩（Munro）、白傑浩（Bainbridge）、澤豐茲（Zeilinger）與馬沙爾；法國方面，則有巴斯爾（Basile）、基得（Gide）、勒拉波列與基奧（Lévy）及奧國學派，較舊派為不武斷。云。本書上面曾以亞丹斯密為正統派經濟學家，然斯密固兼用演繹歸納二法，為其後繼者所不及云。

此說含有歷史上真理之健全根據。夷考奴隸（Slave）（註一）及農奴之歷史，則知工資稅遠在古代未嘗歸原納稅人負擔。除歷史的事實以外，復有經常的或自然的工資率之學說（doctrine of the normal or natura

rate of wages) 亦爲李嘉圖及封杜能二氏所極力主張。封氏以自然的工資爲 $a \cdot p$ 之平方根， a 代表生活必需品， p 代表資本與勞力之生產品。工資鐵律，實以生活標準之概念爲根據，是故收入若增至生活標準以上之數，則人口增加，若減至生活標準以下之數，則人口減少。依照此『鐵律』，租稅完全轉嫁。復次，一七七五—一八〇〇年間及十九世紀前半期——而尤以在拿破崙戰爭之後，歐洲勞働者之工資，似僅爲最低生活費，故其狀況益足以證明此說確實有據。哈斯巴赤 (Hassbach) 謂『勞働者之德性敗壞。』(註一) 歧平斯 (Gibbins) (註二) 謂工業革命後社會財富之增加，勞働者幾無所得，『殆幾全人大地主與新資本家之手中，或費之於戰費浩大之外戰。』復次，大陸方面之戰爭，使勞働者負擔爲之加重，此蓋因『各種消費品幾無不課稅，而同時麥價復騰貴異常故也。抑更有進者，人工之依賴資本，視前更甚，以故勞働者完全受其雇主支配，而莫可如何云。』一七九三年，每二十五磅麥價爲四十九先令三便士，至一八〇〇年乃漲百十三先令十便士，麥價如此漲高，而同時工資則反趨跌落。在李嘉圖的政治經濟學原理與租稅出版之前一年，英格蘭各地——例如肯特 (Kent)——之農業勞働者，密德蘭 (Midlands) 之礦工，諾丁干 (Nottingham) 之工匠，時起暴動。今觀於如此不祥之兆，無怪吾人之能言之中肯也。

(註一) 見斯辟布斯 (Stultis) 的憲法史 (Constitutional History) 參閱哈斯巴赤 的英國農業勞工史 (History of the English Agricultural Labourer)。

(註二) 見同上書第三章。

(第三) 見英國之工業 (Industry in England) 第二十四章『勞工階級之狀況』。

亞丹斯密在其著名之一章『論工資稅』(註一)上，區別工資爲『尋常勞工之工資與技巧的工匠及操持高尚職業者之工資』。斯密相信工資稅必使工資漲高比稅額爲大。『今試假定某地依勞工之需要，糧食之價格，其勞工之尋常工資爲每週十先令，假定政府課五分之一或每磅四先令之工資稅。假令課稅後勞工之需要，糧食之價格，依舊不變，則某地之勞動者必得每週十先令能夠買得之生計，換言之，勞動者在納稅後仍須有每週十先令之淨工資。但欲使勞動者納稅以後剩下此淨工資，則其地之工價必立刻漲高，不僅漲至每週十二先令，而且漲至十二先令六便士；換言之，勞動者爲繳納五分之一稅起見，其工資不得不僅立刻漲高五分之一，而且漲高四分之一。無論租稅與工資成如何比例，但工資總須漲高，不僅依此比例漲高，而且依略比此比例爲高而漲高。例如課十分之一稅，工資不僅漲高十分之一，而且漲高八分之一云。』斯密以爲工業界之工資漲高，必先由雇主填付，終則雇主提高其出產品之賣價，而轉嫁於消費者。復次，農業工資之漲高，亦依同理而先由農民填付，終則歸地主負擔。課於熟練職業，換言之即課於『技巧的工匠與操持高尚職業者』之收入之租稅。(註二) 必定轉嫁，因其收入『必與較次職業之收入，成某種比例。故課於此等酬資之租稅，勢必使其酬資之漲高略比稅額爲大。若其酬資不依此而漲高，則技巧的技藝與高尚的職業，以其不能與他業之平等也，則其行業必蕭條，使其酬資恢復原狀而始

復興云。』

(註一) 見原富卷五第二章、第二節、第三日。

(註二) 怪哉亞丹斯密未將政府任用之官吏列入此內，因官吏之俸給亦如技藝與專門職業之工資，不定之於市場之自由競爭，故與職業需要之性質，百嘗成一定之比例。』

李嘉圖在其原理上力言工資稅必歸利潤負擔，故工資稅實爲利潤稅。(註) 李氏依其地租論說明農民所納之一切租稅不能以農民必減少其所納之地租而卽以爲轉嫁於地主負擔。李氏對於斯密所持工資稅歸消費人負擔之理論，則謂『物價貴而再影響於工資，而此工資又影響於物價，物價再影響於工資，二者互相影響之作，將一再推廣而無限止矣。由此說推得如此荒謬之結論，吾人卽可立知此說之全不足取也。』

(註) 見原理第十六章『工資稅』。

密爾在其原理上之所論，於斯密、李嘉圖二氏所持工資稅歸宿之理論，大有進步。密爾之書，固爲闡明十九世紀中葉經濟學之佳作也。密爾亦如斯密大別工資爲尋常不熟練的勞動之工資與『熟練的或特權的——無論勞力的或勞心的——職業之收入』後之一種，實係獨占者，而且必負擔租稅。按照密爾之意見，『彼實無損其他階級以利己之方法』尋常勞動之工資，繫於彼等平日慣過之生活標準，若此標準下降，則彼等之人數不能增加。密爾對於斯密所持工資稅將歸消費人負擔之見解，不表同意，因一般物價未必因一種物價增貴而增貴故也。是

故一般物價之漲落，繫乎其他諸原因，並不因於影響他種生產的職業之原因而漲高。工資因課稅而漲高，恰如工資因其他原因而增貴，勢必歸利潤負擔。易辭以言之，課於此類工資之租稅，『若非租稅過苛，致有永遠降低勞苦階級之所視為溫飽生活標準之惡影響者。』則此實為課於普通勞働之雇主之租稅也。『又吾人在前述之研究中，對於已經表明之意見，復有一附帶理由，即直接工資稅必使所得僅足敷溫飽之階級之生活標準降低。此等極微之收入大抵來諸手工，課稅於此，或則永使勞動階級之生活習慣降低，或則歸利潤負擔，而使資本家於其應負之直接稅外，尚有此間接稅之負擔云。』

自實際上言之，工資稅有可以轉嫁，亦有不可以轉嫁，未可一概而論也。若勞動之供給無伸縮力，而社會對於勞動之需要，有伸縮力，則工資稅即歸原納稅人負擔而不轉嫁。自今二十世紀勞工爭議之迭起，與夫各國競製避免或減少此等爭議之立法，即足以顯示工資稅常轉嫁之假定為常不確。勞動者因其爭價力量之不如雇主，有時屈伏於雇主之下，不得不承認其生活標準之減低。自一九二〇年以來，證諸許多國家之歷史，確係如此。雇主未嘗依稅額而加工資，於是勞動者遂不能提高工資以補償其所納之租稅。工資之漲高，常不如物價漲高之速，故假令工資最後必漲高而轉嫁其稅於利潤，然勞動者一時不得不負擔其租稅。假令工資低落（即在納稅之後）未嘗損害勞動者之效率，而且未嘗影響於工業界之勞動者人數，則此租稅之直接的金錢負擔，必全歸勞動者負擔。淨餘工資之減少，勢必使勞動者較工，甚或使勞動者自己經營事業，然此殊不多見耳。夫勞動者相率較工，假定其他

之條件不變，則勢必使生產減少，而使生產費增高。利潤低落，於是租稅遂可轉嫁矣。若勞動者之工作效率因課稅而減低，則其製成之貨品成本必貴，於是消費者不得不付更高之物價，故負擔之一部分必歸此等階級負擔。雖然，勞動者佔消費階級之重要部分，使租稅而有歸宿於消費者，則勞動者豈能逃此負擔？故勞動者仍須負擔轉嫁於消費者之租稅。若貨物多由富裕階級消費，則此富裕階級實負擔租稅之一部分，今日勞動者工資之切近於最低生活費，固不如古代經濟學家所言之已甚，勞動者對於食品稅及其他消費品稅，固間接負擔之。至對於勞動者則未嘗課以直接稅，此則因征稅費太大故也。較高級之勞動者，其能否轉嫁租稅，尙屬疑問，抑且不定。此等勞動者之收入大抵定諸習慣，而且係獨占性質。實在言之，其收入含有準地租之原素存在。彼等係差別利便之所有者，以此不能轉嫁。彼亞丹斯密固力持課於官吏之租稅，不能使俸祿提高之見解也。

總之，直接工資稅之賦課，若使勞動者之生活標準降低，則有害於勞動者。惟國家未嘗直接課稅於工資或勞動者，此蓋因徵收不易，而且徵稅費甚高故也。至間接工資稅，則嘗課之於生活必需品，習慣上之必需品，及奢侈品等，勞動者於不知不覺間與其他消費者一同負擔之也。吾人今茲直接工資稅歸宿研究之主要價值，在於重生視活標準之一點，（註）及課稅而勿使其侵及最低生活費之必要。自一九二一至二三年，三年間歐洲商業之衰落，即足爲租稅侵及勞動者最低生活費之明鑑。因歷來政府當局及握課稅權者，對於細民生活標準（有時亦稱爲溫飽標準）迄未加以縝密之研究也。

第二十章 土地稅

關於租稅之一般原理，本書已略論之矣，茲又進而研究各種租稅：如土地稅、所得稅、關稅、遺產稅之重要特質，以完成租稅問題之研究，本章討論土地稅，討論土地稅，欲求其詳盡明晰，頗不易。

土地稅之一般特質

一 土地稅世界各國幾無不有之。學者有以土地稅爲最古之稅，亦有以人頭稅與原始的草屋稅爲更古者。今日印度間有幾處如在阿薩姆 (Assam) 之荒山區域內仍行人頭稅與草屋稅。至土地稅則通行於印度 全國。時至今日，土地稅仍不失爲一種重要租稅。人頭稅各人所納之稅額相等，或政府任意定其稅額。據某學者之考證，英格蘭 在一三七七年以前，並無人頭稅，至土地稅則始於十世紀之後半期。土地稅究始於何時，此則無詳考之必要，蓋吾人之目的，乃實際的而非歷史的也。

土地稅爲中央、省、地方、政府之重要稅源。考土地稅有時採配賦制 (Apportionment) 而非採定率制，如在一九一五年以前法國 之土地稅，是其明例。各下級政府按照一定的分配額納土地稅。通常依照土地之資本價值

值百抽幾，此法較公平，較有彈性，而且較適合於近代。土地稅之標準，最早大概依照面積，例如羅馬之每單位土地稅（taxes on Jugera）及百畝土地稅，即以土地之面積為標準者也。依照有數學者之意見，依照農產品而課之土地稅雖非係古法，然實公平。土地之肥瘠，出產品之多寡，市場之遠近，是皆有待於土地之清丈（法人稱之為Cadastré）以免除租稅上之不均平。土地稅有經若干年間而不變者，例如印度。稅法之較好者，則如日本。依照土地之資本價值，值百抽幾，或直依土地之每年租價徵收百分之幾。中央與地方政府可斟酌各年之需要，增減租稅之百分率。為地方用而課之土地稅，各國殆均以此為良好財源。地方政府可專賴土地稅而無仰賴中央及省政府接濟之必要。但各級政府亦有徵收附加稅或臨時稅者，例如日本各縣市鎮之徵收附加稅，是其明例。學者讀至日本土地稅時，即可明悉。

羅馬土地稅

二 羅馬當共和時代，被征服之土地即隸屬於羅馬版圖。其取諸屬地者類係土地稅或依什一而徵實物（Decuma）或實物折成貨幣。某幾省且規定人民宜以實物納稅，蓋藉此而穀物可自由分配於羅馬各地也。租稅由各承包團（societas vectigales）徵集之。承包者不過納一定稅額於政府，外此搜括之餘額，儘可納入私囊，是以貪婪無厭之徵稅者無不橫徵暴斂，極搜括之能事。羅馬稅制之病民，可云極矣。共和時代，財權操於元老院，而任都察官（censors）為財政長官，依次分別委任各財政官。至奧古斯都（Augustus）時代，租稅乃以全

國土地清丈爲根據，至此稅制始開刷新之端。徵稅有定時，廢包稅制而由中央或地方官負責徵收之。稅率由皇帝裁定，即在有選舉元老院議員之權的幾省，租稅減免之權，亦操諸皇帝一身，此則塔西佗（Tacitus）之所言，信不誣也。在清丈時，關於土地之面積，耕種之方法，田畝之收穫量，均須逐項註明，而以前十年間之平均數爲標準。西曆第三世紀末，戴克里先（Diocletian）（紀元後二四五—三一三）改革土地稅制時，規定每隔十五年重行估價云。

英國土地稅

三 當盎格魯撒克遜時代，英王收入之財源有三，一爲王室之田產，二爲罰款，三爲每個地主所應負擔之某租稅。此等租稅——*trinoda necessitas*——爲驅除敵人（*here geld*），修理堡壘、城鎮、或國防（*Dungbote*）及爲修理或建築橋樑（*brig-bote*）之用。此稅初以實物繳納，後則改爲貨幣。然收入殊不足以敷防禦丹麥人之用，於是又徵特別稅（*Dane geld*），計每百畝徵稅若干。諾曼時代，封建諸侯之納貢，類自土地，故實可視爲一種土地稅。至後大憲章頒布，限制惟在國王取贖，太子受爵，及公主出嫁之時，始可以徵課此稅。此等納貢後稱爲協款，土地稅殆即其中之一。十四世紀時代，時多議及土地稅，如一三二二年樞密院因瓦爾忒蘭格吞（*Walter Langton*）之提議，曾議征地租什一，動產十五分之一之貢稅，卒未果行。迨至一三二五—一三五〇年間，國會允許英王徵收什一稅與十五分之一稅，——城鎮及領地課什一稅，領地以外之各郡，課十五分之一稅，於是此制始廢。降至一三八二年，

地主負擔什一稅十五分一稅之全部負擔，蓋專爲『虔敬神明上帝，及扶助較前更形顛連無告之勞苦貧民者也。』(註) 翌年國會允許國王依照古法徵課兩種十五分一稅與什一稅。共和時代(自一六四九查爾第一崩後至一六五九年間)改稅款一年半年一納制爲月納制，此爲由都釋爾(Tillot)時代之稅制變爲革命時代一年一納制之過度稅制。一七九七年『不動產』稅總計一百九十萬五千七十七鎊，翌年彼特(Pitt)遂定此爲永久不變，而且可由人民贖回之。關於此層，學者當憶英國十七十八世紀時代之議會政治，權實操諸地主手中。除蘇格蘭外，全國不識字之國民極多，地主階級爲增進私人利益及握得全國政治權起見，遂不惜傾全力以廣置土地，而同時則因其估議員之大多數故有決定土地稅之大權。復次，英國土地稅永定之時，適值印度孟加拉俾哈(Milan)與俄力薩(Orixa)聯合省與麻打拉薩一部分亦定土地稅永久不變之時，兩地相去若此其遠也，而稅制之變更，若合符節，後人讀此，未嘗不感覺興趣者也。彼特變土地稅爲一種贖回的地租負擔，允許購買土地者可以免除與稅額相等之地租負擔。自一七九八年以來，不可贖回的土地稅遂視爲課於民間買賣的財產之固定租稅。英格蘭與威爾斯定教區爲課稅區域，至蘇格蘭則定郡市爲課稅區域，其稅額定於一七九八年。土地稅未嘗推行於愛爾蘭。英格蘭與威爾斯之納稅教區在一七九八年計有一萬六千一百零四，至一九二二年三月二十五日止，內中一千一百一十教區之稅額，已經消滅。一九二二年三月二十五日，不列顛不能贖回的稅額計達九十萬九千一百三十六鎊。一九二一—二二年度，土地稅之純收入爲五十七萬七千四百九十鎊，約佔租稅收入總額

(約八萬五千三百萬鎊)百分之〇·〇七。依照所得稅第一類，課於不免稅的財產之每年價值之租稅，其最高稅率定爲每鎊抽一先令，在此收入不能達到不能贖回的稅額時，不足之數即行豁免。一九二一—二二年度，此項豁免約達八萬八千六百二十三鎊。凡不免稅的財產所有者，其每年收入總額不超過百鎊者，全免；未超過四百鎊者減半。據一九二一—二二年度之統計，計全免者約計十萬五千三百二十四鎊，減半者約計三萬六千一百四十九鎊。英王財產未嘗免稅，但其財產之收入若供國用者，則此財產不納稅。一九二一—二二年度，此項不繳納之稅額，共計二千八百一十一鎊。所收租稅，若超過於不能贖回的定額，則以超過之數撥作減稅之資本。一九二一—二二年度，撥作減稅之用者，計達三萬二千六百六十二鎊云。

(註)參閱多威爾 (Dovell) 的英格蘭租稅史 (History of Taxation and Taxes in England) 卷一第一一六頁。

土地稅外，不列顛尚有其他更重要之土地稅，即所得稅之第一第二兩類是也。第一類包括土地、房屋、建築物，及某某世襲產（如某某什一稅、寺院稅、莊園利潤，及某種行獵權）之收入。所謂『土地』係指佃農所住之房屋及農村建築物而言。租總依照每年價值或總收入，換言之即依照財產之每年租價而徵課。法律上且規定納稅人得從其收入總額中，減除若干，依照其實際的所得納稅。第二類包括農業上之利潤。此項租稅，即依向例所定利潤與土地每年價值所成之比例而課之，學者讀至本書所得稅之一章，即可明白。此外又有礦稅，此稅創始於一九〇九—一〇年，稅率定每鎊抽一先令，依一切礦產開採後之租價而課之。『礦產』一詞，並不包括普通黏土，普通磚

泥、沙泥、灰土、石灰石、或小石等，納礦稅者類係礦主或直接收礦租者。此等租稅，除歷代沿行之舊土地稅以外，皆有彈力之特質，稅率得隨財政上之需要，每鎊增抽或減抽。如本書之所已述，（註）法國已變古代直接不動產稅為不動產所得稅，因之其稅之彈力，較諸英國舊稅為大云。

（註）參閱本書頁第十六章第八節。

各殖民地土地稅

四 十九世紀時代，英屬各殖民地，美國及阿根廷共和國擁有極大之荒地。加拿大與美國極力任人民自由墾闢，結果遂成土地自由分配制。土地自由分配制有二大危險，其一為土地之投機與獨占，其二為小地主因大規模農墾而被淘汰。試觀澳洲土地政策之歷史，即可曉然。世人常以欲解決土地問題，可由國家強制收買私人之土地分配與無田的小農之一法。一八三七年，新金山土地公開拍賣，每半噠僅值一千七十三鎊，至距今三十年前，地價乃漲至五百萬鎊以上。（註一）十九世紀末葉，澳洲土地永遠讓與私人或公司（或現錢或延期支付）者，不下一萬二千五百萬噠，至租借與政府指定佃戶者，約有七萬五千一百萬噠。在一萬二千五百萬噠中，其中僅有一千六百萬或一千七百萬噠作為耕種或牧畜之用。在昆士蘭（Queensland）一萬三千萬噠為四十五個金融機關所佔有。在南威爾斯於一八八四年出賣四千萬噠良田，一八九一年土地繼續出售，計每年出售百萬噠之譜。其中半數殆為六十七個公司或私人所佔有，於是大田制度以成。土地讓與數目之鉅大，在近代史中，未之或見，結果

遂生自由保有大大不動產制度。湖澳洲之土地稅，實濫觴於一八七七年維多利亞時代。依照土地資本價值百抽一·二五，土地價值在二千五百鎊以下者免徵。澳洲與紐西蘭土地稅之一般特點有三：（1）凡未改良的地價課稅，土地改良物免稅；（2）小地主免稅，公司在外地主（*alienator*）及大地主，須納全部稅，並無免稅之限額；（3）在外地主與公司，須額外徵稅。例如在南澳大利亞，在外地主於繳納尋常土地稅以外，又須納百分之二十之額外稅，是其明例。大抵採累進稅，除在外地主另課附加稅外，稅率每鎊抽半便士乃至十便士不等。聯邦條例上之所謂未改良的地價，乃指未經改良的土地在依平價出售時所能賣得之資本價值而言。聯邦立法上之所謂在外地主，乃指非住居於澳洲，或自佔有土地權後離開其地，或在買得其地半年前即不在其地者而言。依照憲法第五一項第二目之規定，聯邦議會有製定租稅法律之權，但無權區別各邦間或一邦各地間之租稅。憲法規定聯邦議會會議徵直接稅間接稅之全權。（註二）地方政府有時亦得附征土地稅。例如聯邦中有幾邦通過地方政府得自由決定應否徵收土地稅之法律，是其明例。土地稅制度以紐西蘭為最完善，世人常推之為模範，洵屬至當。一八八五年，定田產之大小，不得超過二十畝。租地年限定三十年，滿期後得永續再租。但至一八九二年，此制不變，土地可依土地現價百分之四之租價，永遠出租云。一八九六年前，地價估計，漫無系統，所採方法，隨地而異。至一八九六年，國家設立專部，劃一地價估計法，於是稅制始呈刷新。依照一八九六年之法律，地方政府得自由徵收地方稅以充地方經費。荒地因其地價不大，故依照其減去免稅額後之餘數而課之。自一九二三年四月一日起，取消因

抵押而增免稅額之方法。稅率計每磅抽一先令乃至八先令弱不等，此外又徵百分之三三·三之附加稅。凡荒地每畝地價不到一鎊或等於未改良的地價之三分之一者，自一九二一年四月起一律依照百分之五十納稅，稅率較他種土地爲重云。（註三）自一九一七年以後，土地抵押之收入改依所得稅而非依土地稅徵課之。地主於是除納土地稅外，又要納所得稅，如不列顛之所行。

（註一）見澳洲之土地制度（Land System in Australia）。

（註二）見澳洲聯邦年鑑（第十四）第六七〇頁。

（註三）見紐西蘭年鑑第三十（一九二一—二二）第四一六頁。

在加拿大，中央與各省並無一種有系統的土地稅制度。官地甚多，故近年外人移居本國內之忠善僑民，如與初三年住居及建築房屋之條件相合者，殖民地政府即給各人以百六十畝之自由保有不動產權。

南非洲之土地稅，由聯邦政府地方政府徵課之，但有時亦由省政府徵課者，如好望角殖民地所課之省財產稅是也。此外又有一種所得稅，包括農業利潤稅與地租稅兩種。好望角殖民地之省財產包括住宅、建築、及有益的改良物價值稅。所謂『有益的改良物』，乃指『凡可以增加土地耕種上價值者而言。如儲水水槽、郵舍、籬笆、灌溉工程、水閘、畜欄等是也。惟住屋不在此內。』非洲西南部之土地，無論城市或農村，悉照德國佔領其地時之律例而納稅云。

由不列顛與各殖民地之土地稅史，可得五種重要教訓：（1）一種系統的地價估計制之可行，但必以適合於最近的事實；（2）依照資本價值值百抽幾之土地稅，應可逐年增減，換言之，即租稅應有彈力；（3）如在不列顛，稅額若已永定者，應有其他課稅方法；不列顛所得稅制之第一第二兩項，確收補救之效；（4）地方政府得徵土地稅以充地方經費；（5）荒地可課稅，在外地主與公司可額外徵稅，澳洲與紐西蘭二處行之，成效已甚卓著云。

印度土地稅

五 印度土地稅（通常稱爲土地收入 Land Revenue）始於太古時代，其詳不可得而考云。土地稅究係地租抑係一種租稅，今人恆視此爲不值考辨之問題。惟除極稀有之情形外，土地稅確非純地租，如他國課於土地之類此租稅，此稅莫如歸入租稅一類。（註一）且土地稅具有租稅之特質，故無論歸入於地租抑歸入於租稅，而其歸宿或效果，則固不變如故，惟學者中有偏信印度土地稅係地租之說者。考土地稅僅佔土地總產額價值之極小百分數，而在近四十年間，此百分數且漸呈減少。一八八一年土地稅佔農產物總價值百分之六·二；一八九八年僅佔百分之五·九；一九〇二年，百分之五·九；一九一一年降至百分之二·六，至一九二一年又降至百分之二。一九二二年是百分之一·九。有幾省如緬甸（Burma）、孟加拉、俾哈、與奧理薩（Orissa）則低於平均數。土地稅以緬甸爲高於平均數，至在旁遮普（Punjab）、孟加拉、俾哈、與奧理薩（Orissa）則低於平均數。土地稅以緬甸爲

最高，一九二二年估總產額百分之三·八，而以俾哈與奧理薩為最低，僅佔百分之〇·六。夷考古籍，印度相傳以六一之徵為經制云。（註二）穆罕默德時代，三一而征，間亦不止此者。稅款概以現錢繳納。土地稅估總產額之百分數，固已逐漸減少，但估計實際的負擔，則須旁及其他因子，如生產費之增加，貨幣購買力之跌落等。

（註一）在一九三〇年三月二十四日下院某問題之回答上，土地稅當列入直接稅一類。

（註二）『既取民以六分之一，則為民上者固當保護萬民也。』（見摩訶波羅陀第一百三十九章）。

在討論土地稅估農產物總價值之百分數時，吾人應勿以此數即為各年租稅負擔之指數。夫租稅負擔之指數，當以租稅估總價值與耕種費之差額之百分數表示之也。

假定 $A =$ 生產費，

$B =$ 經濟地租，

$C =$ 農產物價值，則

$A + B = C$ 。

生產費包括許多因子，如工資、利息、原料費（如種子等）與管理之報酬等。工資增高，生產費未必隨之同樣增高。農產物價值之增加，縱不如生產費增加之多，然經濟地租仍可增加。易詞以言之，即生產費或生產費一要素（如工資）可較農產物價增高為速，而毫不使經濟地租為之減少。由比觀之，在生產費增高時，國家縱增加地租

稅亦屬十分正當。試舉例以明之。一九一一年孟買省農業工資總額估計二萬三千萬盧比。一九二一年則爲四萬六千萬盧比。其時農產物價值爲十三萬三千萬盧比。而一九二二年爲二十萬八千萬盧比。工資增高百分之百而農產物增加百分之五十五。現時印度工資佔生產費之大部分，則吾人直可假定上例工資之增高爲生產費之增高，當無不可也。夫

$$B = C - A$$

= 十一萬萬 (1911)

= 十六萬二千萬 (1922)

故雖農產物價值增高之百分數少於生產費增高之百分數，然B（即經濟地租）仍增加。於此而增加課於『B』之租稅，殊屬正當。本書之所以提到此點者，蓋以學者間嘗有一種謬見，謂當生產費增高大於農產物價值增高時，國家不應增加土地稅，（註）故深辯之。

（註）摩蘭德 (Mr. W. H. Morland) 者，聯合省前土地登記局局長也，曾論及農民徭稅而言曰：「農民納稅大都定諸其剩餘稅額未嘗與剩餘之全部相等，通常以剩餘之一部分歸諸農民，而且歸諸農民之部分，常漸次增加。此見解不但正確而且有用，蓋藉此可使人注意到農民使用剩餘之問題，此問題在吾印度極爲重要。政治家或否認剩餘之存在，但研究經濟學者，確應瞭解此事。若農民利用其剩餘於下列用途：(a) 改良其土地；(b) 提高其生活標準藉以增加其工作效率；(c) 投資於本業以外之事業，誠如斯也，則吾印度富強之基，可樹於是矣。反

之，若農民（1）窖藏之於地下而無所用之，或（2）耗之於不能增進效率之事上，則自經濟學上言之，殊無留此剩餘予農民之理由也。就事實上而言，剩餘分配於各種用途，甲以之投資於礦業，乙以之吃麥而不吃糧，丙以之而購買儲蓄券，丁埋之於地下，戊以之而行飲，甚或贖租與人而爲紳人，凡民間行動之爲好爲不好，而國民收入之多寡繫焉。

土地稅爲統治者或國家享受一部分農產品之權利，此則已爲印度全國所公認。（註一）蒙兀兒（Moghul）時代之土地稅，概採包收制度，至阿克巴帝（Akbar）改用直接管理制度。帝意由國庫發薪與稅吏，此即近代通行之制度。阿帝在位，創行劃撥一塊土地收入與官吏之制度，其後概沿行之。阿帝時代之土地稅，不課之於荒地，但課之於耕地，凡休耕之地，概不納稅，此即分享耕地農產物一部分制，爲累代所沿行者也。自阿克巴至奧朗最布（Aurangzeb）朝，農民之納稅，由總產額三分之一增至二分之一，甚或超過此數，此蓋因耕地之多寡，一任估稅者之意，其估稅太多以病民者，固比比然也。一五九四年土地稅收入計達八千六百萬盧比（五百七千萬鎊）沙查罕（Shah Jahan）登位之初，增加百分之二十九。夷考其故，厥有二端：一因於耕地之增廣，二因於租稅標準之提高。（註二）一七九三年土地稅法第II條載明：政府之享受農產物以佃農所繳之地租定之，以地租除出徵收費外之餘額之十一分之一與地主，以十一分之十與國家。又一七九三年土地稅法第IX條載明：依照國家之古法，統治者自昔即有享受農產品一部分之權利。人民之納土地稅，蓋即認定統治者有永久土地權，今日國人，不問老少男女，無不認土地稅之當納。總之，土地稅之繳納，在農民心目中固爲農業國家之一大事者也。

(註一) 參閱一九二四年三月十五日財政長官出席於孟買立法議院之演詞：『夫土地屬於國家，為國家最可寶貴的財產之一種，而為國家行政經費之所從出，此則不能否認。夫土地之屬諸國家，由來已漸，其制固不自英國人領有吾國始，蓋自太古時代，已有之矣。土地稅之徵課，蓋即根據於土地屬諸國之確實的沿行的事情也。政府取諸民以專供國家財產一部分之用者，當係地租。誠如斯也，則政府亦得視此為地租之一種；換言之，若特許之現價增加，則政府亦得提高其租稅。本省雖有大宗買賣的土地，及大宗之租地，吾人前已述明地主取諸佃農之地租，遠過於政府取諸租地之所得，將來如重行更定，則政府自可討論其特許之現價也。』參閱孟買立法議院會議錄第十一卷，第二十三篇，第一三〇三頁。

(註二) 參閱摩蘭德阿克巴到奧爾最爾 (Akbar to Aurangzeb) 第三三三頁。

在一八七六一一八八〇年間，政府刻意創立完善土地稅制度，而政府亦深念民艱，輕徵薄賦。例如頒布租稅減免法於各省，詳訂年歲歉收得減納或免納之規定，是其明例，復次，稅政亦漸趨於寬大。『凡熟悉稅政內幕者，深知估稅員日趨於寬厚……官吏知民間愈深，官民之關係愈切，而愈不趨於催科勒索。官民之接近，誠無若稅務者矣。夫虐待相處甚久，或新近接觸之人民，以取民怨者，當非估稅員之所願出此者也。人無不有天良，天良與中央之最近訓令，均可使彼等趨向於合理和平。』(註) 今也不待政府煌煌之訓令，而估稅員已趨於仁慈、合理、和平矣。印度穆罕默德朝君主，沿襲前代舊制，於是斯制大行。至阿克巴帝朝，賴著名財政總長杜達馬爾 (Raja Todar Mal) 而稅法益臻完備。阿帝大臣阿巴爾法斯爾 (Abul Fazl) 在其 Ain-i-Akbari 上，曾紀此事云。一七六五年，英

人佔領孟加拉、俾哈、與俄力薩，稅制爲之不變，但仍以阿克巴帝朝之稅制爲基礎。概言之，土地稅之制度有二：(1)永久制，(2)暫定制，稅率時時更訂。現今約每三十年更訂一次云。

(註)印度政府之土地稅政策 (Land Revenue Policy of the Indian Government)

六 永定制始爲一七九三年康瓦里斯爵士 (Lord Cornwallis) 所創，爵士於一七八六至一七九三年間任印度總督。此制曾經英政府之命令批准，惟富有經驗的印度官員如約翰索爾爵士 (Sir John Shore) 及托馬斯蒙羅爵士 (Sir Thomas Munro) 則反對之云。本書已經指明英國亦於其時定土地稅爲永久不變。永久制實施於孟加拉、俾哈、與俄力薩之大部分，及聯合省孟打拉薩與其他幾處之一部分。徵稅時，政府所得佔地租百分之九十，而孟加拉全省之地租總額計四千五百萬盧比。一八九九—一九〇〇年度，孟加拉、俾哈、與俄力薩三處之地租總計一萬六千五百萬盧比。(註一) 一九二二—二三年度，增至二萬五千三百五十萬盧比。增加之原因，一部分因於地租實際的增加，一部分因於計算特別稅額方法之改變。地租蓋用以決定地方稅與特別稅，此種稅收，大抵充地方道路、初等教育、及鄉村施藥所之經費。(註二) 若將暫定制之租稅標準，施之於孟加拉、俾哈與俄力薩與聯合省三地，則土地稅總收入當可達八千二百八十萬盧比 (五百五十萬鎊)，換言之，即因康瓦里斯實行永久制於此等地方之故，而賜惠四千三百八十萬盧比 (二百九十萬鎊) 於少數地主。估計印度各地實行永久制，每年損失約在六千四十萬盧比 (四百三十萬鎊) 左右。(註三) 國家年年損失如此鉅大之金錢，不然，若用以

普及國民教育，及增進國富，當覺綽有餘裕也。

(註一) 見印度政府土地稅政策第五六頁。

(註二) 地方稅亦實行於他處。『在孟買、麻打拉、薩實行農民直接納稅制之幾省，及在科格 (Coorg) 之地方稅 (爲道路、學校之用) 之歸宿。恰如孟加拉之地方稅。此種比較，乃假定農民收入等於地租，顯實際上在實行農民直接納稅制之幾省，盛行分租之制，是知收入實不及租金，故地方稅實比孟加拉爲低。在下緬甸之地方稅，估農民收入百分之十，在阿薩姆佔百分之八。三。在旁遮布，地方稅等於租金百分之五。二。其他各省無有過於百分之四者。在西北部 (即聯合省) 地方稅課百分之六，但其收入五分之三，則充地方治安費。至孟加拉及他處，則於地方稅之外，另徵地方治安特別捐云。(見印度政府之土地稅政策第二四五頁，第二四節。)

(註三) 此總數由以下各數構成：孟加拉，二千一百二十萬盧比；普哈與俄方薩，二千一百二十萬盧比；查打拉薩，一千一百八十萬盧比；薩姆，四百七十萬盧比；聯合省，一百四十萬盧比；阿哲美美瓦拉 (Ajmer-Merwar) 十萬盧比。(見統計摘要 Statistical Abstract 1920-1921) 九二〇—九二一。

七 其次論及暫定制，此制可大別爲二：(a) 『領主納稅制』 (Zamindari)；(b) 『Malkuzari』；(c) 『Kharri』；(d) 『農民直接納稅制』 (Pochari)；(e) 『ryot』。原係亞拉伯字，意爲人民，至印度則用以指農民也。依照前制，土地無論由地主自耕，或由佃農耕種，均由地主納稅於國家。依照後制，農民直接納稅於國家。租稅通常每隔三十年而一改。遠在一八三七年，東印度公司即創行此制於孟買。一八九五年，印度事務大臣經過緝密研

究後，始決定麻打拉薩孟買及西北省（即今之聯合省）定三十年一改。旁遮普（在某種情形下得許三十年一改）中央省定二十年一改。最近俄力薩亦定三十年一改。北部如緬甸阿薩姆二處，以及若信德之特別情形，期限亦得較短。至期限所以不一之原因，至為明顯。在土地完全耕種、地租公平、及農產物無甚變動之地，稅率自可經三十年一改。若夫在情狀相反之地，如在荒地多、地租低、農產物變動大，以及因道路鐵道之修築、運河之開濬、人口之增加、物價之增貴，而其地發達甚速者，若定期太長，稅率經久不改，非但使國民財產驟增之不等而納同等之租稅，而有不公平之弊，即於一般納稅人亦屬有害。國家之定土地稅，務宜寬養民力，使地主農民於輸納正供之外，尚有餘額，庶幾平時能積蓄以應荒年之急需也。依照暫定制，對於地主之增加地租，定出相當限制以保護農民。對於政府之徵稅，亦定出一種限度。本書已指明十八世紀末葉政府所徵之稅，等於淨租金百分之九十。惟馬拉塔（Mahratta）時代，本已增至百分之七十五以上。一八二〇年至一八四〇年間，聯合省則率以六分之五為度，其後減為三分之二，至一八五五年乃減為二分之一。一八五五年，薩哈朗浦（Saharunpur）誥戒「稅吏勿忘政府取諸民當為淨收入之二分之一，而非如前代之三分之二。」大概此數實際上為最高限額。標準的稅率未嘗超過於淨收入（即現付之租金）之二分之一。若土地歸地主自種，則以他種土地之地租估計其純利。地主所得之純利，至少與尋常租金相等。否則徒勞無所得，亦何苦自己耕種為哉？地主或為工資而耕他人之土地。至於租金之多寡，除因農產品總額以外，還因其他原因；租金，視扣除生產費後農產物之價值而定。政府亦曾提議淨租金應有最低限額。自一

八五五年以還，標準已逐漸降低。例如旁遮普因農產之大增而土地稅之比例由二分之一減至四分之一。惟法律上未嘗限定政府勿得增徵經濟地租百分之七十五或以上。稅制與稅率根據諸行政命令，爭執歸普通法庭審理。地主納稅後之利潤剩餘與農民留存之農產品比例，已逐漸增加，因自政府視之，印度農民之土地收入可愈多，其生活標準可愈提高故也。吾人切勿將地租與土地稅混淆，此則應當注意。地租或農產品之幾分之幾，在甲地固為極大之利潤剩餘，而在乙地則有感其太少者。欲準確算出租稅佔總產品或純產品之幾分之幾，誠不可能。此稅若以處在輕賦稅無此種困難時代之人民處之，必感負擔太重者矣。在孟買及麻打拉薩二地，明白規定：凡農業上永久改良物，永不加稅，至於其他各地，不管稅制幾年一更，及所投資本是否可由增加的資產收回相當的報酬，均定若干年內不加稅。假令不如此行，假令改良費於改良訂時不加稅，則暫定制之不善，適與永久制無以異矣。

印度清丈制之合時，在今日各國中，恐無其匹。每田必丈，地方官詳記收成之狀況。視察員詳查稅法上製定之各種登錄。凡在稅率暫定之地，均實行清丈。課稅之內容，各省不同，但亦有一共同點。如在孟買，課稅之標準為清丈號數，凡農民有二牛而種一塊土地者，即為清丈號數。耕地分為若干清丈號數，其面積詳細清丈，每種清丈號數之土地，依照土壤之深度與組織而分成等級。每地課稅之多寡，概依此決定。凡十六安那（*Annas*）為上上土地，下於此者則曰幾安那，此土壤之所由別也。土地之丈量與分類，自與課稅無關，但不過藉此分配租稅於各田地而已。別土壤之方法，現已臻於完全，將來所徵稅額，不論如何變化，而此種分類則仍能不變。換言之，即與田與田間之分

配，因必仍如現在也。各地依照經濟情形劃分各種收稅區域，而各種收稅區域，又分成各組稅率。稅率依照位置、氣候、雨量、地味、交通而分組，每組定一最高稅率，最高稅率課於上土地（即十六安那。）

例如假定十六安那土地，每畝納稅三盧比，則八安那土地每畝一盧比八安那。在未定最高稅率估稅員考察物價、工資、地租、雨量、土地之賣價、租價、及典價等。土地之租價與賣價，有時雖為彼等所疏忽，然實為決定稅率之最重要標準。彼等對於租稅增減之決定，即以上述諸項之考查為根據。若彼等觀察地方狀況無改進，物價無漲落，則彼等不作增稅之提議。彼等若見某地農事不興，租稅難收，則提議減稅；反之若見某地農事大興，土地之租價與典價增高，租稅易收，則提議增稅。租稅一經議定——孟買多籍普林格爾（Pingle）與衆稅官之力——則下次修改，非係難事。最高稅率時時修改之方法，有使各組各村各田負擔均平之利益。至麻打拉薩與其他各省，稅法頗有出入。然今日印度之土地清丈，即求之於古代羅馬帝國或英國土地清冊（Domestay Book）亦無如此精細。此則毫無疑義者也。

每畝租稅，若全數完納，則其負擔（註）各省常相差殊甚。下表即為永定制區域與暫定制區域每畝土地稅之負擔云。

每畝租稅（全數完納）

孟買	庫格	麻打拉薩	烏德	阿格拉	聯合省	阿薩姆	俾哈與俄力薩	曼尼玻	孟加拉	省別	
										盧比	永
∴	∴	○	○	○		○	○	∴	○	比	定
∴	∴	一○	一四	一五		一	四	∴	九	安	制
∴	∴	三	一	○		六	四	∴	○	那	暫
○	∴	∴	一	一		一	○	∴	一	盧	地主繳納制農民直接納稅制
八	∴	∴	四	三		四	一三	∴	二	比	
○	∴	∴	二	○		八	○	∴	九	安	
一	二	一	∴	∴		二	∴	一	∴	那	
三	五	一四	∴	∴		○	∴	八	∴	卑	
○	○	五	∴	∴		八	∴	一○	∴	卑	制

一九二〇—二一	三	一〇	三	三	一四	二	一	三	一一
一九一九—二〇	三	四	〇	四	九	三	一	五	三
一九一八—一九	二	七	一〇	三	一一	八	一	三	一〇
一九一七—一八	二	五	六	三	九	一	一	四	四
一九一六—一七	一	一五	四	三	四	二	一	四	一〇
一九一五—一六	一	九	一	二	一三	一〇	一	四	九
一九一四—一五	一	九	七	二	一三	七	一	四	〇
一九一三—一四	一	一〇	九	二	一五	〇	一	五	三
一九一二—一三	一	九	八	二	一三	一〇	一	四	二
一九一一—一二	一	七	一一	二	一一	八	一	三	九

(統計撮要 一九二〇—二一)

凡知土地資本價值者，無不覺印度土地稅之低，而尤以自二十世紀初葉印度與世界各國經濟密接以來爲更形低微。一八三二年得康 (Dacca) 一處傳下土地之賣價，僅當年租之二三倍。年可收穫值二百盧比之土地，

以之抵押與人，未嘗能得一百盧比以上。一九〇一年末，孟加拉省之土地賣價約當稅額之二四·八倍。土地典價約當稅額之十九倍。土地租價（即平均的地租率）約三·二倍於土地稅。試一考最近土地稅報告書（一九一一年一九二〇），即知孟買省之土地賣價約八十倍於稅額，典價約四五十倍於稅額。租價約六倍於土地稅。例如紹拉普爾（Sholapur）、馬爾西拉斯（Malsiras）、東坎得士（East Khandesh）、查姆納（Jannar）、巴薩瓦爾（Bhusawal）、厄朗多爾（Erandol）、與巴羅拉（Parola）與上信德邊省（Upper Sind Frontier）、沙達德科特（Shahdadkot）之課稅報告書，即示厄朗多爾土地賣價當稅額之九三·二三倍，巴薩瓦爾八十六倍，馬爾西拉斯八十一倍，查姆納七十八倍，巴羅拉六一·五六倍，上信德一九·三倍。凡此等完全納稅之土地，其價值極為明顯，若由高利率觀之，而尤為明顯云。

今日印度之土地稅收入，僅估中央與各省政府收入總額百分之十七。五十年前，土地稅在印度財政上佔一重要之地位，迨後則日形不重要，此則因於其他稅源增加故也。因之，土地稅佔歲入總額之百分數，遂日形減少。

土地稅

年	別	盧比（以千萬為單位）	估歲入總額之百分數	直接稅總額估歲入總額之百分數
一八六一—六二	六十年以前	二〇	四五	五二

一八七二—一七二	五十年前	二一	四一	四四
一八八一—一八二	四十年前	二二	二九	三五
一八九一—一九二	三十年以前	二四	二七	三四
一九〇一—一〇二	二十年以前	二七	二八	三三
一九一—一—一二	十年以前	三一	二五	二九
一九二一—二二	現時	三五	一七	三〇

吾人試一覽上表，即注意於數字。詳細的統計詳見附錄表。土地稅負擔之輕重，不能純從所收稅額估計之，此蓋因物價有變化，換言之，即因各時代之貨幣購買力未嘗固定不變故也。二十年前土地稅未曾永定之時，土地稅平均每年僅增百分之一。在改革前，政府迄未謀所以開闢新財源。有幾省如俾哈俄力薩與孟加拉，土地稅之收入實不足以敷繼續膨脹之省費。土地稅今雖非復為中央之重要稅源，然在各省財政中仍佔一重要地位。例如孟買一省之政費，大概取給於二大財源——土地稅與國產稅——而此二稅之收入，因雨量缺少或其他災害而極易銳減。一旦若教育及其他社會事業之經常費必須大增，則茲重大事情頗費躊躇者矣。故土地稅法必如何而始為最佳之問題，遂為印度迫切待決之問題。所幸印度尚未徵課所得稅於土地收入及農業利權，如不列顛所

得稅之第一第二兩類，且所得稅係國稅而非省稅，故當政府整理全國稅制之時，（不久勢必舉辦）現行土地稅制度，自應加以精細考查也。在一九一七年所得稅初試辦之前，政府視直接稅祇土地稅一種，故其時之財政實不過極吝嗇的嚴格的經濟，政府總於無擴張性之租稅中，極力講求節用之道。政府之過於謹慎，不願開源只顧節流者，恰如孟買紗廠之工人，不知銀行會計及財政為何物，而惟得區區收入以敷衍其低等生活以自足。一九一九年之憲法出而制度不變，凡前次財政上改革之最弱部分，必須於最近期內細細一查。實在言之，中央與各省財政，不啻一件精緻的家具，其蛛網斷非用土耳其人之頭巾所能掃除淨盡也。

八 然則印度土地稅——土地稅為古代國君的權利，普天之下，莫非王土，故國人一致承認國君對於全國土地有享受一部分之權。——之將來，究應如何兩院合組委員會在其印度政府法案報告書上宣稱應將土地稅原則就其未成法典者悉行編成法典，用昭劃一而資法守。（註）易詞以言之，委員會建議土地稅應依立法機關議定之法典，而不應依行政命令。倘能如此，則稅率與稅率修正之年限，皆依法定程序矣。

（註）『本委員會謹以目前亟應將決定土地稅之幾種主要原則，估價之方法，租稅之最高限度，稅率修正之年限，增稅之等級，及其他有關農民福利之重要事項等，編成法典，用垂久遠』（報告書第十一節）依照上之提議，孟買立法議會於一九二四年開預算會議時，議決組織一委員會「研究依法修改土地稅之問題」至麻打拉薩者亦探相似之步驟云。

在實行永定制之區域內，宜課所得稅於地主，（地主每年享受六千四十萬盧比，或四百三十萬鎊之恩給。）

——此所得稅與不列顛所得稅之第一第二兩類相似。不列顛曾用此法而解除一七九八年英國永定稅制之困難云。且用此法而由一七九八年永定制發生地主賄買之弊病，自此可以完全掃除。至在實行暫定制之區域，一二點之待修正，固已昭然若揭。爲今之計，莫如改良現制，使適合於現狀，及推廣農業所得稅之二法。若保留現行之計劃——極古的計劃，則（1）土地稅之最高額（土地稅爲省稅之重要者）似應增加，俾各省得能進行強迫普及教育及其他社會事業；（2）自財政的立場觀察，修正稅率年限必須縮短，俾可與各省支出情形適合。顧或者謂年限不應當縮短，有數學者若美斯吞爵士（Lord Meston）相信「土地稅定期修正制度，確當廢除，至少在各省如有地主介乎佃農與政府之間之現象者，確當廢除。」（註）至其他學者則有以暫定稅之年限可以延長；（3）每次修改時租稅增加之程度，必須重行研究，大致還可增加。至在經濟上發生大變化之區域，則自應減低加稅不當徒視無定的百分數限度，但當視地方情形，如物價、租價、及出售統計等而定。欲確知地主之租金，及國家所應分得之部分，頗不易，故莫不如不列顛所得稅之第一第二兩類課稅於地主農業上之所得。此必較實行永定制地方之稅率爲低，良因實行永定制地方，必須負擔附加稅以充省費，務使其地主所納之稅率與實行農民直接納稅制地方之稅率相等之故。至於取消土地稅而以課所得稅於農業各種所得與利潤之制度以代之之一法，或者謂行此法，國家不免喪失享受土地農產品一部分之權利，此權利並非因爲國家的課稅權，實則因爲國家自古即享有土地權。地主一次繳納租稅還元額以後年年免納之方法，以及永定制之推廣，皆係理想而不能見諸實

施。方今土地稅非係有彈性之租稅。日本年依一種百分率課於土地還元價值之制度，足能增加此稅之彈力，殊可引起吾人注意。日俄之役，吾人固見日本能增加百分率而無絲毫之困難也。凡此問題，胥待國中上流思想家之研究。有幾處即滿意於現制者，亦覺考查土地稅制及臨時稅標準之不可緩。一九一七年八月下院曾有重要的演詞，其言曰，吾人之目的在於「自治制度之逐漸發展，俾印度負責政府得漸次實現而為帝國之一部云。」此即意謂各省應增加經費以改良及推廣國民教育，因欲增加教育經費，故須考查吾國土地稅制度，是故國運之興隆與否，大有賴於土地稅制度，是以此制為政府極當關心之一事云。

(註)見印度新憲法 (The New Constitution of India) 第一七一頁。

美國

九 美國四十八邦，大半以土地稅為收入大宗。(註一)各邦所課之土地稅，概非係累進稅如瑞士各郡之所課，而實係課百分之一·五乃至百分之二於土地及房屋之租稅。美國土地稅係配賦制，依照各縣財產之估價與賦課而定一稅額，此為彼邦稅制之一大特色。關於美國各邦郡市縣之劃分，以及分配居民每人一百六十畝或「四分一區」每畝納費二十六圓之土地法之規定，本書無詳考之必要。百分六之利息，實即每畝百分之一之每年地租，此種土地，如瓦爾克 (F. A. Walker) 已經指出，殆與經濟學家之所謂「無地租的土地」相去無幾。批評美國財產稅者，多至不可勝數。說者謂行配賦制，各縣官每每故意低估財產價值。此亦自係一弊，欲清此弊，則遴

選力行奉公不受政潮影響之官吏，實屬必要之圖。在俄亥俄，不動產每十年重估一次，估計員估計每塊地價能達到『真實價值』。惟各邦地價估計不確不實者甚多。財產稅法名雖應用於一切財產，實則納稅者惟不動產與動產之易於看見如機器、器械、動物、及房屋等而已。逃稅者多而不逃稅者殊少。推原其故，則因稅法迄未強制實施之於公司法人之動產故也。自此而不誠實之行爲，日見其多，蓋人民之動產既可逃其稅而不納，則人何樂而不變賣其財產爲動產哉？美國財產稅除出稅率不劃一（此因委任地方官估價之故）及逃稅二大弊端外，尙有累退稅之弊，因累退稅遂生複稅之病。所謂累退云者，收入多者反免稅，收入少者反課稅之謂。彼美國農民之不動產及易於課稅之動產，無一不課稅，而由工商業上獲得之鉅大收入則反免稅，輕重倒置，孰過於此。復次，同一數額，既課稅於債權人，復課稅於債務人，複稅之病遂生。某一學者（註二）之言曰：『紐約人民不滿意於稅吏之要求者，不但宣布其真實的債務，而且有時虛報其債務，甚或指天誓日謊說其未嘗有之債項，或則故請一人作假債權人，以安慰其良心。紐約人民其不納動產稅之方法，可謂無奇不有，故此種稅制遂致笑話百出云。』顧此種批評，並不能盡移之而論瑞士之稅制。由此種批評亦足以覘財產稅中必有危險之幾種云。（註三）

（註一）各邦政府淨收入之百分之五十五或六十來自財產稅；百分之二十來自執照稅（營業執照及非營業執照）；百分之十一來自大商店之收入；百分之六來自公路特權、地租、利息及公營企業之收入；餘則待諸特別稅理罰金等。在百四十六城市中，一般財產稅佔淨收入百分之六十六，其次之最重要者爲公營企業之收入（佔百分之十），餘則爲其他租稅、地方協助金、及特別捐云。

(註二) 見道惠 (Tanshi)，經濟學原理卷二，第五三一頁。

(註三) 參閱塞力格曼，租稅論叢 (一九二二) 第一九頁。

中國

十 土地稅、鹽稅、關稅三者，爲中國歲入大宗。比年以來，鹽稅已較土地稅爲重要。一七一二年，地丁稅合併，而同時復下令土地稅額永定不變。中央政府未嘗變更法令，蓋因中央財政雖異常支絀，然土地稅迄未增加。每畝稅額，登載於田契上，一經登載，不能更改。如印度每值水旱，時有租稅減免之舉。復次，亦有因內亂兵禍而減免租稅者。除江浙兩省以穀完納外，餘皆以銀兩完納。估計每年漕糧約值規銀六百五十萬兩，而所納銀兩總計規銀二千五百萬兩，故中央政府土地稅收入總額計達規銀三千一百五十萬兩，合英金五百萬鎊，或印幣七千五百萬盧比。夫以面積大於印度三分之一，人口約四萬萬，(註一)土地較印度肥沃之中國，而其土地稅之收入僅有此數，初視之似覺太少，然此實僅爲農民實際繳納稅額之一部分。實言之，此係各縣知事繳解之數目。徵稅費未嘗計算在內，此數實應算入租稅收入之內。昔閱歷甚深某著名駐華長官曾言曰：「縣知事之徵稅，常不依銀而依銅錢，銅錢者實爲內地唯一之通貨也。彼等任意匯兌比率以圖己利。例如行市爲規銀每兩兌一千五百文，彼等出示布告縣民，依一兩作三千五百文或四千文完納。若是，是土地稅之銀額，表面上雖相同，實則不啻增加二三倍矣。抑更有甚焉者，各縣知事之額外加徵，初未嘗具文上報。縣知事實爲包收租稅者。每縣繳解之數額，即縣知事必須繳解，不繳必

遭革職懲辦之類。正額以外，其所能搜括之數（超過正額），除去其用費以外，即爲知事所私有。惟輿論可畏，縣知事確不敢過於括削。苟措克無厭，則暴動起矣。惟稅制縱如何改進，而積弊仍不少減。據最可靠之材料，農民實納之租稅，平均每畝約二先令。就十八省耕田計算，全國土地稅當可實收一千九百萬鎊，或二萬八千五百萬盧比，或超過於現繳數額四倍以上云。」（註二）

（註一）各人估計不一，有說中國一九二一年之人口，除滿洲外，足有四萬四千三百萬。前美國駐華公使曾於一九一二年爲文而言曰：『中國人口，固不及於吾人所相信之數目。中國在前世紀之人口，雖有增加，但其緩慢云。』

（註二）查塞松（Mr. G. Jamieson M. A.）係前上海總領事兼上海大理院裁判官。參閱大英百科全書（十一版）卷六第一八六頁『財政』及中國年鑑（一九二三）。

日本

十一 日本之土地稅制與中國迥然不同。其法，無論耕地或宅地，依照其年租之還元價值而課之。政府課百分之二·五之土地稅於宅地，課百分之四·五於稻田及其他耕地，而課百分之五·五於宅地耕地以外之土地。惟在北海道（Hokkaido）耕地稅率爲百分之三·二，宅地以外之其他土地則爲百分之四。各府縣市町村之公共團體皆得徵收一種附加稅（Inkazei）以充地方上開支。附加稅之稅率，隨各地方財政情形而不同，故斷不能劃一。若租稅超過一定限度，必先得中央政府批准，而後可以徵課。水利聯合會（必係一種法人）進行灌溉或

排水工程，其經費可由享受水利之土地攤分，此非包括於上述附加稅之內云。

當一八七一年封建制度廢除之時，土地稅佔封建時代收入之十分九，其時全國稅率亟宜劃一。欲謀劃一，則稅額重定，實為其時刻不容緩之舉。歷二載而規模粗具，其後漸次加以革新，至一八八一年而達於完成。此種土地清丈，極有利於農民，土地之課稅價值，確未超過於其市價之半數。經此更變後，農民握得土地永久所有權，年納土地稅於政府。自一九二三年以來，土地之資本價值，若與四十五前所定之稅率一比，大形增加，以故土地之課稅價值，與其資本價值相差遠甚。然目下土地之課稅價值，除宅地外，仍未更變。耕地之資本價值乃係土地純收益或租金之還原。土地純收益是為由總收穫中扣除種子、肥料費、稅捐等所得之剩餘。宅地修正的官價，大約相當年租之十倍。土地之真實的價值，（有時或稱為『法定的』價值）乃由土地與價值業已公定之他地比較後而定之。

前五年間每畝水田之價值，約為日幣一百四十三圓（二百十五盧比），燥田約為日幣三十七圓（五十六盧比）。土地稅平均每畝水田為六·四圓或九盧比，十一安那，燥田為一·七圓或二盧比。八安那。合水田燥田計之，平均每畝約在六盧比左右。至印度，就水田燥田合併而言，平均每畝之土地稅如下：下緬甸為二盧比，十四安那，麻打拉薩為二盧比，九安那，孟買為一盧比，六安那，貝喇爾為一盧比，五安那，中央省為十安那。至於信德，其土地稅十分之九用作灌溉，每畝稅率為三盧比，一安那。日本土地稅優於印度之處，在於日本土地稅之有彈性，一旦事故發生（如日俄戰爭），億供浩繁，政府可增加租稅之百分數以增國庫之收入，而無絲毫之困難也。

結論

十二 本書於上面第一節已論述土地稅之一般特質，以下各節則提及各國之現行土地稅制度。在輓近世界各國中，土地稅爲各種租稅之重要者，此蓋因土地不能遷移，政府課稅於土地而土地所有人必得奉命繳納。美國之土地稅常依地價而課之。例如不動產之賣價爲一百圓，則依百分之一·五而課之租稅爲一·五圓。不列顛之土地稅，依照租金每鎊課五先令，換言之，即依照租金百分之二十五向租戶徵收之。此外亦有依照利潤課稅之制度。就此二制而論，行前種制度，則在美國土地之出賣，較在不列顛爲速，不列顛土地之出賣則較緩。例如美國租稅依照土地資本價值而賦課，地主爲自己利益起見，乃不得不使土地之租金恰恰與內在的經濟地租相等。惟社會亦因政府徵收土地增價稅而得利益。大多數國家，殆視土地稅——如房屋稅——爲一種適當的地方稅云。

第二十一章 所得稅（沿革）

一 二十世紀時代，租稅之激進，未有若所得稅之顯著者也。所得稅者，非係一種單一稅，實乃租稅之體系或集合，而今日凡平衡的財政制度，其收入之大部分大概得諸直接稅——以所得稅爲主。（註一）苟非如此，則租稅之負擔，即不能分配均勻。大戰以還，所得稅已變爲歲入之重要利器，而尤以在建立預算之均衡上爲更形如此。當

前數年各國財政竭蹶之時，所得稅收入佔租稅收入總額百分數之增加，甚形顯著。不列顛在戰前之一年，所得稅收入佔租稅收入總額百分之二十九，至一九二一—二二年增至百分之八十五。日本在戰前佔百分之十，今則增至百分之三十六。（註二）若夫戰後所得稅之收入，佔收入總額之百分數，不如戰前之大者，求之世界各國，殊爲稀有也。（註三）

（註一）關於各國直接稅間接稅之比例，參閱附錄表 XXXIV。

（註二）僅指中央收入而言。

（註三）附錄表 XXXV。

然所得稅在財政學上之研究所，以佔一重要地位者，固尚有他種原因在焉。所得稅已成爲世界各大工業國通行之租稅。例如美國於一九一三年二月會將第十六條修正條例批准，於是聯邦所得稅制，遂告確立，此層吾人已知之矣。不列顛先則成立各部委員會，繼則組織兩院聯合選派委員會，審查全部所得稅制，結果遂將十三條例及其他三十九條例之幾部分取消，另頒一種統一條例，此即所謂一九一八年所得稅條例是也。該條例於一九一八年八月八日通過，至一九一九年四月六日，宣布實行。皇家所得稅委員會報告書即爲研究所得稅問題而作，此則無疑。其措詞大致謂本委員會宗旨『在研究帝國所得稅（包括所得稅附稅）之各方面，如租稅之範圍、稅率、及其歸宿、減稅與救濟、行政、估價、訴願、征收、及避稅之防止，與夫報告法律習慣之應當或可以改變，俾稅收總額不

致減少，以及此種改變及於稅率之影響。」委員會之目的限於促進租稅之公平，而使稅政之效力毫不減少。報告書之供徵與附錄，凡關於所得稅制各方面之歷史，而尤關於分級、減額、差別、課源法（taxation at the source）以及內國稅徵收局防止逃稅之方法，報告書中之各種統計，類皆可為世界各國創行所得稅時之參考。印度所得稅制之不發達，自昔已然，但自印度所得稅條例通過（一九二二年第十一號）及中央稅收局成立以後，所得稅之重要，為自一八六〇年創行所得稅制以來所未見。日本所得稅始於一八八七年，中經一八九九年之修正，至一九二〇年完全改訂。本書於上業已指示法國在戰前如何訂定一般所得稅法，如何改直接不動產稅為不動產收益稅，如何改門窗稅職業稅而為課於農工商業收入及薪俸之所得稅矣。至若詳述現代歐洲大陸其他諸國所得稅制修改之經過，殊屬冗煩，故一概從略。距今七十年前，格蘭斯頓出席於英國下院而作第一次預算演詞曰（註一）：「今次吾國財政制度與商業制度之改革，足為世界各文明國相似改革之基礎，此吾所敢希冀者也。」旨哉格氏之言。

在研究原理之前，本章應略略詳述某某幾國所得稅之沿革。研究一種問題如所得稅之沿革問題，吾人切勿過於精細，吾人祇須注意租稅及於整個稅制——尤在財政支絀預算必須平衡時——之一般影響可矣。公司稅可於（或不可於）論所得稅時論之。主張可於論所得稅時論之者，概以大多數國家漸課稅於公司之所得之故，至反對此說者，則以公司之所以課稅，因於公司之特權，及以公司資格可以經營其業務及特種業務之故。自法律

上言之，公司各股東雖有死亡，而公司則係永存的法人。且公司享受有限責任的權利，有限責任四字，義甚明白，自無解釋之必要。國家之課公司稅，或以公司之所得為標準，或以公司財產之價值或營業額為標準。總之，本書不如將公司稅留待後章詳論之為愈。（註二）

（註一）一八五三年，四月十八日。

（註二）參閱第二十四章。

不列顛

二 不列顛之所得稅。其百分之九十來自個人之所得；餘則來自屬於公司而且公司留下之所得（即有限公司不分派之利潤），或自國外僑民之所得。所得稅依照每個課稅年度——從本年四月六日起，至次年四月五日止——之標準稅率，課之於各人之所得總額。

不列顛之所得稅制，由來已漸，遠之若諾曼朝君主所課之免除兵役稅（*quitrent*），『十分一稅』（*tithe*）『十五分一稅』（*fifteenths*）共和政府時代之『月稅』，十八世紀之土地稅，奢侈稅（包括彼特之三倍稅 *triple assessment of Pitt*）近之若一七九八——一八一六年間之所得稅，及經一八四三年彼爾（*Peel*）修正後之所得稅，幾經蛻變，始成爲今日完善之稅制。考史籍所載，英國當一九三年英王理查時代，關於地租與貨物，全國人民悉要納稅以作贖回國王之費，此爲所得稅之濼觴。至十三世紀初葉，曾課動產稅以助十字軍戰

費。(註一)在一四三五年，英國屢有畧進所得稅之提議。當時允徵十五分一與十分一之所得稅，凡受領年金者及領薪俸與不動產之收入者，皆必須納稅。一四五〇年課所得稅於土地、貨屋、地租、職務、年金、官職、酬資、利潤、或貨物。(註二)詳述此等租稅之沿革，非特冗煩，抑且不必。惟彼特議定之奢侈稅，乃有可述之價值。此稅課之於房屋、馬車、男僕、鞍車、賽馬、及紋章。若納稅人收入在六十鎊或六十鎊以上者，悉依納稅人收入之多寡而課之。至一七九九年撤消此制，而代之以他種所得稅制。依照此制，凡國民所得，不論係何種所得，悉課以百分之十之所得稅，所得年額在六十鎊以下者免課，其在六十鎊以上二百鎊以下者，則減輕稅率而課之。在試辦之第一年，所得稅收入約在六百萬鎊以上，以視較早之奢侈稅收入之僅二百萬鎊者，實增三倍，不可謂非稅制之一大進步也。阿明和約 (Peace of Amiens) (一八〇一年三月二十七日，英國與西班牙法蘭西訂結此約) 訂結後，此種所得稅取消，但至一八〇三年戰事爆發，復修正稅法而續行之。廢除一般所得稅制而行特種所得稅制，分國民特種之所得爲五大類。(註三)凡所得年額在一百五十鎊以上之一切所得，均依照百分之五而課之。至所得在六十鎊與一百五十鎊之間者，則依各級之稅率而課之，輕重分別有差。此種百分之五之所得稅，採用課源法，且其收入幾與前種直接向納稅人徵收之百分之十稅之收入相等。此稅年年繼續，惟稅率常有變更，迨至一八一六年而始被撤消。一八四二年勞貝彼爾博士 (Sir Robert Peel) 復行此稅，以實現其財政改革計劃。一八二三年，愛爾蘭取消奢侈稅，一八四二年之彼爾財政法案，未嘗推行之於愛爾蘭，惟至一八五三年，格蘭斯頓始推行所得稅制於其地云。

(註一) 見多威爾斯著英格蘭租稅史卷一第六八頁。

(註二) 見同上書卷一第一二七頁。

(註三) 見喬治第三百四十二年第二二二章。

十九世紀末十年與二十世紀初二十年間，所得稅屢經更改，其中最重要者則可見諸一八九四、一八九七、一八九八、一九〇七、一九〇九、一九一〇、及一九一四各年度之財政法案。一八九四年度之財政法案定一百五十鎊為免稅限額，一九〇七年度之財政法案區別所得為『勤勞所得』(earned income)與『不當利得』(unearned income)。凡勤勞所得得減額納稅，以示優待；至一切『不當利得』或『投資所得』之未超過二千鎊者，每鎊課三先令。一八九八年度財政法案改正減額之階段至七百鎊為止。一九〇九年度法案釐定累進差別之原則，此原則係由一九〇六年選派委員會所建議，該選派委員會曾議定(1)可推廣現行減額納稅制而促進所得稅之累進；(2)亦可用附加稅法而促進累進；(3)須繼續採用課源法，直接向納稅人徵稅之原則為不可行；(4)對於勤勞所得與不當利得可實施差別稅，而尤以年額未曾超過於某定額之勤勞所得為更屬可行，課於勤勞所得之稅率宜較低；(5)厲行個人報告制，強迫個人報告其純收入之總額，藉以防止個人逃稅之發生。此英國所得稅制變更之犖犖大者。故至一九〇九年，課於收入總額未曾超過二千鎊之勤勞所得之稅率，未曾改變，而課於一切不當利得，或投資所得，及在二千鎊以上之勤勞所得之稅率，每鎊均增至十四先令。所得年

額在五千鎊以上之超過額，每鎊均課以六便士之所得稅附稅，附稅並非課之於年額全部，但課之於超過三千鎊以上之所得額。凡所得年額在五百鎊以下者，對於十六歲以下之子女，每名許其減納十鎊。除官吏在外服務，及因身體不得不遷居國外之情形外，凡非住居帝國以內之人民，不得享受減額與免稅之待遇。今日英國居民均得享受上述減稅之利益。房地所有主對於房地改良物，亦得減額納稅。總之，在一九一〇年之所得稅率為每鎊納十四先令，而免稅限額為一百六十鎊。勤勞所得若其總額未超過二千鎊者，每鎊納九便士，未超過三千鎊者，每鎊納十二便士，三千鎊以上之勤勞所得與夫一切不當利得，每鎊均納十四便士。租稅之累進，半藉多寡有差之減額，半藉所得稅附稅而可以達到。凡個人所得未超過四百鎊之減額為一百六十鎊，未超過五百鎊之減額為一百五十鎊，未超過六百鎊之減額為一百二十鎊，未超過七百鎊之減額為七十鎊，七百鎊以上無減額，此關於減額者。凡超過五千鎊之一切所得，其在三千鎊以上之所得額，每鎊課以六便士之所得稅附稅。惟在一九一〇年實施的累進原則，頗嫌不完全。例如七百零一鎊之所得無減額，五千鎊之所得開始徵收所得稅附稅，而在此七百零一鎊與五千鎊之間，則毫無累進稅率之採用，此不能不謂為一大缺點。至一九一四年之財政法案增高稅率至十五便士，於是實際上有變動。一九一四年，課於勤勞所得之稅率，由最低以至最高，本分為三級，至此乃改為五級，課最高稅率於二千五百鎊以上之所得，課於不當利得之稅率，至此始採用累進率，由最低以至最高，分成三級，課最高稅率於五百鎊以上之所得，附稅限額，前本定為五千鎊，至此乃減為三千鎊，而且不復如前之一律課以六便士，至此乃隨所

得之遞增而改每鎊課以五便士乃至十六便士之差別稅率。對於每名子女之減額，亦增至二十鎊。因大戰爆發，故一九一四年度之第二財政法案，將稅率由十五便士增至二十便士；一九一五年度之第一財政法案既增稅率至二先令六便士，同年第二法案復增稅率至三先令；一九一六年增至五先令，一九一八年增至六先令。統觀英國在一九一四年前之稅率頗低，低則如一八七四—一八七六年為二便士，高則如一八五五—一八七七年為十六便士，然未有若戰後稅率之高者也。一九一八年——休戰之一年——所得稅附稅限額，由三千鎊減至二千五百鎊，凡超過二千鎊以上之所得額，即按鎊徵收所得稅附稅，另定每鎊抽四先令六便士之一級。除此等稅率變更外，所得稅之免稅限額減為一百三十鎊，於是向來不納稅之工資勞動階級，至此亦在課稅之列矣。對於勞動階級，採用每季課稅法，每季向週工徵收一次，後改行所得稅印花購貼法，由勞動者購貼印花於紙牌之上，而交與所得稅之徵收員。大戰期間，凡作戰兵士與航員，一概免徵。增加兒童津貼額，對於已結婚者之妻，新設一種減稅額，使結婚者與獨身者之負擔，分配更為均勻。大戰以還，所得稅之淨收入暨納稅之國民所得額（減額與免稅不計在內）及經常稅率，顯如下表：

所得稅（所得稅附稅不計在內）

納稅之人數	佔人口總數之百分數	收租	入稅	可稅的所得稅	率
-------	-----------	----	----	--------	---

以千人為單位	(以百萬鎊為單位)	(以百萬鎊為單位)	先令	便士
一九一八—一九三三五四七	三〇四	一二八七	六	〇
一九一九—二〇三三九〇〇	三三七	一四一六	六	〇
一九二〇—二一三三〇〇〇	三五三	一三五七	六	〇
一九二一—二二二二四〇〇	三五二	一三五〇	六	〇

所得稅附稅

年 別	所得稅附稅收入	所得總額(即包括不課附稅之所得)	應課附稅的所得
	以百萬鎊為單位	以百萬鎊為單位	
一九一八—一九一九	三六	三五六	二千五百鎊以上之所得
一九一九—二〇二〇	四二	四一〇	同
一九二〇—二二二一	五六	五〇五	二千鎊以上之所得
一九二一—二二二二	六一	五五〇	同

一九二〇年度之財政法案，實行皇家所得稅委員會之提議，該委員會之委員長係柯利恩爵士（Lord Colwyn）云。據云委員會之報告書已由二十三委員簽字，而保留之議案，皆係無關重要者。所採差別累進與減稅之新方法，悉依委員會之建議，而關於帝國以內復稅之減輕，亦議定法律。復次，在二千鎊以上之所得，即須納附稅，附稅稅率之增加，亦概照委員會之建議。一九二一、一九二二、與一九二三各年度之財政法案，內容無重要之變更。一九二一、一九二二年度之稅率，仍為每鎊納六先令，一九二二、一九二三年度為四先令六便士。一九二三年課於各級所得超過額之附稅稅率如下：

二千鎊以上之超過額	.....	先令	便士
二千鎊以上之超過額	.....	無	無
超過額之第一五百鎊（至二千五百鎊）	每鎊課	.....	一六
超過額之其次五百鎊（至三千鎊）	每鎊課	.....	二〇
超過額之其次一千鎊（至四千鎊）	每鎊課	.....	二六
超過額之其次一千鎊（至五千鎊）	每鎊課	.....	三〇
超過額之其次一千鎊（至六千鎊）	每鎊課	.....	三六
超過額之其次一千鎊（至七千鎊）	每鎊課	.....	四〇

超過額之其次一千鎊（至八千鎊）每鎊課……………四 六

超過額之其次一萬二千鎊（至二萬鎊）每鎊課……………五 〇

超過額之其次一萬鎊（至三萬鎊）每鎊課……………五 六

三萬鎊以上之超過額每鎊課……………六 〇

在一九二一—二二年度，凡所得年額在十萬鎊以上者，均按照每鎊抽十一先令六便士之有效的所得稅率（附稅在內）而課之。計算此種有效的稅率，法以法定的所得總額（易詞以言之，即除去某種免稅額與減稅額後之所得總額）除應納的所得稅總額，即得。

三 在討論與皇家委員會建議有關之幾種專門名詞以前，本節不如先行略述各類所得稅，良以此類租稅，遠在一八〇三年，即已有之，實較近代其他任何所得稅為古故也。

第一類包括土地、家屋、賃屋等等之所得。在倫敦郡方面，年價依照一八六九年之京師房地產估價法（*Valuation Act*）估計，其估計也，不但為徵收所得稅，而且為徵收地方稅。在蘇格蘭各地，依照一八五七年地價估計法，估價員即係租稅監察員。關於所得稅之賦課，及應課稅之年價，依照地價估計法之估價。在愛爾蘭方面，除某某例外，年價視救貧捐之估價而定。大概第一類之年價或年租，每隔若干時而一定，自每次決定以至第二次之更改，中間若干年之價值，除出某某修改外，仍繼續不變。例如倫敦郡以外，前次一般的新估價始於一九一〇年，而不列

顯（除倫敦郡以外）及北部愛爾蘭之新估價，則於一九二三—二四年實行。倫敦郡先後於一九一九年與一九二一年舉行新估價，所定年價隨財產之構造上的變更而增加，而新財產則依其相當的年價而課稅。在倫敦郡完納地方稅之財產價值，若有所減少，則其年價亦得減少。至於他處，則必視年價確有減少而始許其減少。法律上有某種減稅之規定。關於第一類之財產，有減稅之規定，例如對於修理費，得許房屋年價之六分之一，土地年價之八分之一豁免租稅。若房地之所有者，其修繕保險管理等費在前五年間平均每年的用費，超過於其他一切房地之用費，而其房地之年價未嘗超過於某種一定限額者，亦得享受格外之減輕。若房屋於一年之內，中有幾時未曾出租者，此未出租時之房屋，亦得許其免納。大學、學院、醫院、公立學校、救濟院之年價，亦要估計，但租稅豁免。至某幾類財產如皇室與大禮拜堂、禮拜堂等之財產，其年價絕不估計。至如鐵路、礦產、煤氣廠、給水工廠、船塢、石場等企業，其性質類似於貿易公司，亦包括於第一類，但其年價則完全依第四類之利潤額而估量之。凡此等公司所佔有之重要地基，則非依照第一類而估計云。

第二類之所得稅，課於佔有之土地，依照利潤佔土地年價幾分之幾而估計其稅額。在一八九六—一九七年度至一九一四—一五年度間，蓋以年價之三分之一為利潤標準，一九一五—一六年度至一九一七—一八年度間及一九一八—一九年度至一九二一—二二年度間，則以利潤佔年價之半為標準（但有某某例外）。一九二三—二四年度，則以利潤等於年價為標準。農民擁有耕地，可依第二類所得或第四類商業上之利潤而定稅。苗圃

與水菓園，亦依第二類財產定稅，但依第四類之規則計算。森林地佔有之利潤，亦列入於此類，但物主若依商業原則經營森林地者，則可請求依照第四類財產而定稅云。

第三類之所得稅——股息之所得，或由國庫支得之年金（政治公債票等等）——採用課源法，英蘭銀行或其他代理處於付息時，依照現行之標準稅率而扣除之。但有一二例外，例如大戰時英政府發行之公債證券，大多數或係全數付息而不扣除租稅，其利息即依第四類而向領受人徵收所得稅，或則公債證券之利息，確為非住居於帝國以內之人所得，故亦不納所得稅。大戰期間，幾種公債證券常依較低的息率發行，政府即以此而折作所得稅。此等公債證券之利息，雖應納所得稅附稅，但免除所得稅。戰時儲蓄券與國民儲蓄券，於發行時，限定每人得持有若干之限額，到期支付之積存利息，一概豁免所得稅與所得稅附稅。英蘭銀行支付公債利息之數目，在二鎊十先令以下者，概不於付息時扣除，但依第四類規則向領受人徵收云。

第四類之所得稅

商業、專門職業、外國匯款、利息等等，可以分成六種如左：

- I. 商業、製造業、及凡有商業性質之投機或商店等之利潤。
- II. 專門職業、職業、業務（惟依第五類徵課之職業不在此內）之所得。
- III. 全數支付而直接向領受人課稅之利息，包括某某不列顛公債證券之利息。

IV. 由殖民地及外國公債證券（惟依第三類而課之公債證券不在此內。）之所得。

V. 由殖民地及國外所有物之所得。

VI. 不屬於前種或其他任何類財源之利潤。

如上之所已述，鐵路、鐵工廠、礦產、運河、船塢、石場等，屬於第一類，但依照第四類之規則課稅，而且列入第四類研究。第四類之所得稅，為此五類中之最重要者，在所得稅行政上，係一大問題。持專門職業者之利潤總額，遠不如商業利潤之大，且於填寫所得報告表時，不但小心，而且準確。商業利潤之報告表，雖約僅佔全體納稅人之二十分之一，然其所納幾佔所得稅總額之半。比年以來，政府極注意於商業利潤之報告，務使民間之報告準確。商業利潤係毛收入與營業費（不包括資本的利息，損失的資本，與營業無關之損失，以及私人及家庭用費）之差額，凡借款之年息，年金，或由利潤撥付之其他每年付款，或版稅等，雖常可視為商業用費，然於扣除租稅時，亦可扣去不計也。不可靠的債項，倒帳，及在營業方面業已付過之盈利稅或公司稅，概視為營業上開費。關於商人營業之房地，依照第一類所得稅付過之租稅淨額，亦得從其利潤中扣除，俾營業利潤之總額，不致於二重課稅。關於工項之所得，徵收員對於工場、工廠、機器、器械之各年損耗，得許其在價值中折減。對於陳舊機器之更換，得許其減稅。工場工廠等等房屋之損耗，至多得由其價值中減少六分之一。損耗之折減，乃以前三年間利潤平均數為標準，機器更換及房屋損耗，不從平均利潤中折減。但在每年利潤計算上，作為開費一項。商人在支付利息或版稅與他人時，得依標

準稅率，從中扣除所得稅。故商人關於付與他人利潤之所得稅，可向他人取回之。

計算所得稅時，乃以前三年之平均數為標準，即專門職業、職業之所得（惟某種週工之工資及依第五類課稅之所得，不在此內），亦殆以此為標準。如上之所已述，勞工之課稅，以現實的課稅年度為標準，但其租稅之估計及繳納，每季一次，而非每年一次，繳納一季的工資稅，而非一年的工資稅。自一九二二年至一九二三年，對於個人或公司之雇員，均改依第五類而非依照第四、五類課稅。由殖民地及外國公債證券之所得（上述第一項），亦以課稅年度為標準，至帝國以內之鐵路、鐵工廠、煤氣廠、運河、船塢、石廠等之利潤、利息，及不依稅源扣除之貼現（包括某某不列顛公債證券利息），則以前課稅年度為標準。在帝國內之煤礦、洋鐵礦、鐵礦等之利潤，則依前五年之平均數估計。由殖民地及外國公債證券以外所有物之所得，則依前三年之平均數而課稅。由此觀之，第四類所得包括製造業、鐵路、專門職業、職業之所得，及不依稅源扣除之戰時公債票的利息等。各項佔總額之百分數如下：

一九二〇—二二年度之第四類所得總額

佔總額之百分數

所得從：	二二
製造業.....	一一
鐵路等等.....	一一

專門職業……………

七

職業……………

四三

證券之利息……………

七

總數……………

一〇〇

觀上表，可知第四類之所得稅，乃課之於住居帝國以內任何人民從各處財產而得之每年利潤（但非依照第一類而徵課），或從經營於各地之商業，專門職業之所得，及不住居於帝國以內人民而從帝國境內之財產之所得（但非第一類而課稅），或從在帝國境內經營之商業，專門職業、職業之所得，以及一切利息、年金、或不依其他任何類課稅而不特別免稅之其他利潤等。

第五類之所得稅，乃課之於服務政府機關、公共團體、及有限公司之人員，但自一九二二—二三年以後，則課之於一切雇員。概言之，課稅之金額，乃係課稅年度之薪俸全數或他種酬金，惟對於變化不定之薪俸，概依上年之收入而課之。凡雇員為行使其職務所必需之全部用費，得從其薪俸中減除之。

估計徵收之方法

四 本節須詳論所得稅之行政問題，因所得稅之成效，端賴於此故也。一八四二年彼爾創行其所得稅制，當時劃郡為一稅區，政府任命各郡所得稅務官（Commissioner）（係名譽職），稅務官委派估稅員，實行估稅，密

理、保證所收之稅額，委派收員核對徵收員賬目，保證因故未收之稅額。英皇之各區代表，職位與租稅監查官（Inspector of taxes）相當，有監督、反對、加額之權。歷久各稅區所得稅務官之權力，實際上轉歸租稅監查官行使，而一九二〇年皇家所得稅委員會之建議，對於政府認許稅務之實際的發展方面，多數發揮云。

內國稅徵收局（Board of Inland Revenue）依法有『監督及管理』所得稅之權。內國稅徵收局有管轄租稅監查官之權，規劃所得稅填報表之格式，及協商整個稅制上之事項，以昭辦法劃一，並由該局會同監查官協同監察，使各方稅政，得以切實繼續行使，並督促各郡所得稅務官注意於新立法。關於逐年考查六百萬人民之財力以決定其應納之所得稅額，以及達到此目的所必要之監督之工作，均已切實辦理。皇家所得稅委員會建議租稅監查官應由內國稅徵收局而不可由財政部委任，良因該員直受內國稅徵收局管轄，乃直接對該局負責故也。

普通所得稅務官（General Commissioner）乃係名譽職，額定七人。由土地稅務官中選出之。普通所得稅務官有時亦稱爲所得稅務官。自理論上言之，普通所得稅務官負各稅區估稅及徵收之責，且不屬於內國稅徵收局。法律上規定所得稅雖受『內國稅徵收局之監督與管理』，然不直接屬於他種機關之事項，悉歸普通所得稅務官辦理。實際上普通所得稅務官僅關於民間訴願之審理，然訴願之歸其審理者殊少，以爭執大多由納稅人與租稅監查官協議解決故也。據皇家所得稅委員會報告書所載，則知在二十二稅區中，課稅上爭執案件，雖有六

萬七千七百九十六件，而實際上經普通所得稅務官調解者，僅有一千二百六十三件，其餘之六萬六千五百三十三件則概歸納稅人與租稅監查官協同解決。以普通所得稅務官深諳各地情形，故關於平常之爭執案件，宜統歸其裁判，至案案包括法律及會計專門技術之難問題者，則可歸所謂特別所得稅務官（Special Commissioner）解決，額外所得稅務官（Additional Commissioner）亦係名譽職，由各區普通所得稅務官委派，而且不屬於內國稅徵收局。其職務在於審查第四類納稅人之報告，有時普通所得稅務官兼額外所得稅務官職務，但稅額已經普通所得稅務官之估定者，納稅人不得聲請再定。愛爾蘭並無額外所得稅務官，即以租稅監查官任其事。普通所得稅務官以討論第一類第二類第三類之所得為職責，至由其委派之額外所得稅務官得估定第四類之所得稅。額外所得稅務官，亦係名譽職，以其熟識地方上之情形，故能估定適當的稅額。特別所得稅務官概由富有經驗的內國稅徵收員與律師出身，係終身職。內國稅徵收局委員依官職上言，雖為特別所得稅務官，但未嘗積極辦理特別所得稅務官之工作。特別所得稅務官之職權在於估定第四類納稅人（彼等不願由地方額外稅務員估稅）之所得，對於反對第四類估定之判決，管理所得稅附稅事項，估定鐵路之所得，徵收課於國外或殖民地股息之所得稅，及討論所得稅之退還等事，其團體常川駐在倫敦，但不時巡遊各地，處決訴訟案件。皇家所得稅委員會建議現在特別所得稅務官應仍照舊，將來如有新委任，則應由律師或在社會上至少有十年地位之特許會計師，及富有內國稅收經驗之官吏中，遴選派充之。惟由官吏階級遴選之人數，無論何時，不得超過於特別所得

稅務官總人數之半數。皇家所得稅委員會且以特別所得稅務官應減少行政上之工作，專管裁判事務，換言之，即使彼等專任上告審判官也。委員會建議應設立一中央估稅機關，由內國稅徵收局遴選老練的稅吏組織之。中央估稅機關應擔任特別所得稅務官方面之估稅事項，人民對於中央估稅機關之估額，有所不服，則由特別所得稅務官審理之。普通所得稅務官設祕書一人襄助普通所得稅務官及額外所得稅務官，係暫任職。祕書概係律師出身，而由普通所得稅務官遴選派充之。彼等為普通所得稅務官之法律顧問，兼行某種祕書上職務，及關於估稅收稅上之事務。估稅員，顧名思義，自然擔任稅額填報表發派之工作，至關於專門技術方面之工作，多由租稅監查官（最近稱為 *surveyor of taxes*）擔任之。就實際上而言，租稅監查官在所得稅政上，為一種重要官員，租稅監查官以其熟識所得稅法及其複雜的實施情形，故凡法律上賦予普通所得稅務官之職務，皆宜由彼擔任之。自理論上言之，租稅監查官僅有檢察、反對、加款之權，然實際上普通所得稅務官之職權，多由其處理也。

一九二三年，提出一種分級估價議案（*Rating and valuation Bill*）劃一國地兩稅之估價，推廣稅區之面積，及矯除現制之缺點。議案主張應行下列五點之改革：（1）分級制度之簡單化；（2）稅率之歸併；（3）令狀之公平方法；（4）劃一國地兩稅五年一次之估價；（5）估稅委員會應廣羅各界之代表。總之該議案之目的，是為劃一國地兩稅之估價，暨避免工作上之重複。各區所得稅務官得受理民間之不服，稅區面積亦依人口與交通方法而分配。惟議案被人反對，反對之理由有四：（一）增加中央機關之權力；（二）增加地方稅；（三）

不經濟；(四)實未減少分區數目。惟吾人所當記憶者，即國家未嘗予官員以估價與估稅之職權，官員僅有批評、反對、與申訴之權。實在言之，財政部以特別的分級法代替現制，實非萬全之策。且從國家稅必不可受各地方團體監督之一點觀察，此案亦有可議之處云。

英屬殖民地

五 英屬各殖民地之所得稅，大都依照母國所定之原則。加拿大之所得稅，始於一九一七年。規定二種免稅率；(一)凡未成婚人及無子女之寡婦鰥夫，其所得額在二千圓以下者；(二)凡其他人民之所得額在三千圓以下者，悉豁免。同年亦課所得稅附稅，稅率先後於一九一八年一九一九年及一九二〇年變更，至一九一八年除徵所得稅與所得稅附稅外，又課附加所得稅。附加所得稅依照所得稅與附稅總額之百分數而算之。例如某甲之所得為七千圓，納百分之四所得稅，納六千圓以上百分之二之附稅，而附加所得稅即依所得稅與附稅百分之五計算。公司既不納所得稅附稅，又不納附加所得稅。(註)一九二〇年規定股東的紅利亦在課稅之列。一九二一—二二年度所得稅之收入，幾等於關稅收入四分之三云。

(註)見加拿大年鑑(一九二一)第六五四頁。

澳洲聯邦的所得稅創始於一九一五—一六年，惟在此以前，各邦政府已實行所得稅。澳洲聯邦政府所得稅之最重要特點，是爲：(1)所得稅與土地稅之併徵，即農業所得稅與土地稅之合併；(2)課於外住者租稅

之較重。各邦創行所得稅之時期，前後不一，惟聯邦政府之所得稅，則始於一九一五年，此則吾人之所已知也。徵課所得稅之一般原則雖相同，然各邦所定之稅率與免稅，迥然各異。澳洲皇家租稅委員會之報告書，即專爲研究此問題者也。

在紐西蘭，凡非住在本國者須納全數所得稅，而無若何之減免。對於人壽保險之最高減免額，爲所得額之百分之十五，至印度則爲百分之六·七。差別原則遲至一九二〇年開始採用。紐西蘭所得稅之一重要特點，是爲公司方面亦課累進稅。一九二二年委派之研究紐西蘭租稅委員會曾痛論此弊，至目之爲一種刑罰的稅率，遠較帝國其他任何國家爲高云。澳洲及紐西蘭均課所得稅附稅。

南非洲徵收所得稅，所得稅附稅及股息稅。所得稅率，個人與公司不同，但若公司（1）最大股東（佔股票百分之九十）不過十人者，（2）股票轉讓有限制者，（3）並無向社會招股或募債者，則其稅率依照個人而非依照公司。公司於繳納所得稅時不得要求減額。允許公司以外之私人之減額，若課稅期間不到一年者，得比例減少，同時並顧到納稅人因結婚、離婚、孀居等等而起之境遇的變化。關於損失與非含有資本性質之支出，得從可課附稅的所得額中扣除。股息稅依照每鎊課一先令六便士之稅率，課於以開採金礦及金鋼石爲主業之公司；依照每鎊課一先令之稅率，課於其他公司。凡公司依照個人而非依照公司之稅率而納稅者，概不繳納股息稅云。

印度

六 中央稅收局最近有管理國稅行政權，中央政府現較以前更注意於所得稅問題。然漏稅之弊，仍層出不窮，例如有所謂一人的公司之問題，此容於本書論漏稅時論之，茲不贅。印度現行之所得稅條例，較前固大有進步，然較諸英國統一條例，則瞠乎不逮遠甚。惟此條例將來仍要隨時修改耳。

印度在未創行所得稅以前（由一八六〇年七月三十一日起曾實行五年），已有一種奢侈稅，課之於個人所得或職業。此等職業稅，孟加拉於一八三六年，孟買於一八四四年，麻打拉薩於一八六〇年，實行取消。因兵變而致財政竭蹶，有名的財政家詹姆士威爾遜（James Wilson）乃創辦所得稅，凡所得年額在二百盧比與五百盧比之間者，按照百分之二，在五百盧比以上者按照百分之四而課之。此百分之四之收入，內以百分之一之收入撥充道路運河及其他生產事業之經費。此稅課之於一切所得，包括農業上之所得，惟海陸軍人之所得除外。凡投資、商業及職業上之所得，均在課稅之列。地主之地租年額不及六百盧比者豁免。稅額原定一年一定，惟四年之間，稅額一如原數，未嘗變更。商業執照稅及職業執照稅先後於一八六七、一八六八年徵課，以代所得稅。所得稅復於一八六九年實行，稅率初為百分之一，同年乃增至分之一·五，後復增至百分之三·五。一八七〇年廢除按照百分抽幾法，乃仿英國之成法，改為每盧比抽六比斯，然稅法之改變殊無關重要。一八七一年稅租由六比斯減為二比斯，可稅的限額由五百盧比增至七百五十盧比，此限額至一八七二年增至一千盧比，自此至一八七三年，租稅迄未變更。執照稅重行之於一八七七年，其後繼續施行至一八八六年政府重行所得稅時而始止，惟稅法中經變改

耳。一八八六年條例第二條規定課所得稅於農業以外之一切所得。免稅限額定五百盧比；五百至二千盧比間之所得，每盧比抽四比斯，二千盧比以上之所得則抽五比斯。一九〇三年條例第十一條定最低可稅所得爲一千盧比。一九一六—一七年間，爲彌補戰時財用之不足，故租稅概行增加，所得稅完全修改，稅率提高，而且採用累進法。印度所得稅現時悉依一九二二年所得稅條例（一九二二年條例第十一條），該條例關於各年度財政法案所定之稅率，均已加以修正。稅額不復依各項財源，分別估定，但依一切財源總所得而估定之。下列幾種所得不課稅：（1）用於宗教及慈善方面之財產之所得，（2）宗教機關、慈善機關及地方政府之所得，（3）恩給金之折算、遺贈物及臨時之收入。印度所得稅有一特色，即農業上所得不課所得稅是也。在農民佔全國人口總數百分之七十一之國家中，此種規定之影響，亦可大堪玩味矣。應課所得稅之所得分爲六種，即薪俸、有價證券之利息、財產（大半係房屋）之收入、營業之收入、職業之收入，及特許免稅以外之其他各種財源之所得。計算應納所得稅之所得額時，亦定有某種減額，如大不列顛。例如薪俸雖課稅，然「關於職務上行使之必需用費」，則特許其減免。房屋所得稅因修繕、火險、不動產抵押利息、土地稅、徵收費，及房屋空時之損失，得從房屋年價中減除六分之一免稅。計算營業上之所得時，亦得將地租、修繕費、借本之利息、保險費、折舊、機器、器械之損耗、土地稅，及營業開支等，減去不計。各公司與註冊商號，其所得總額依每盧比抽一安那六比斯而課之，但公司各個股東之所得總額確應輕於此稅率（一安那六比斯）者，則許其減額或免稅。專門職業的收入依其除去必需用費（但非個人的用費）後

之餘額而課之。印度自一九一九年四月一日起，決定一般的免稅限額爲二千盧比，至二千或二千盧比以上之所得，則依全額課稅，而非依免稅限額以上之餘額課稅也。

印度累進稅之實行，大率依照各種所得額之多寡分別課以高低有差之稅率。現行稅率由每盧比課五比斯至每盧比課一安那六比斯不等。所得總額在二千或二千盧比以上，而在五千盧比以下者，稅率爲每盧比課五比斯，若所得總額爲四萬或四萬盧比以上者，稅率爲每盧比課一安那六比斯。不用差別原則，惟公司或商號則依最高稅率而課之。納稅人爲人壽保險費得減少其所得總額六分之一免稅，但不得超過此額。印度兼採納稅人填報及溯源課稅二人則，估稅率以前年度之所得額爲標準云。

一九二〇年通過附稅條例，依照此條例，附稅於徵收所得稅時附徵之，稅率隨所得年額超過五萬盧比以上之多寡而高低有差。至一九二二年取消此條例，而另代以一九二二年之條例，第十一條。一九二四—二五年度，稅率自每盧比課一安那乃至六安那不等。對於印度教徒未分家庭之所得額，惟在七萬五千盧比以上之超過額始課以附稅。至於公司若其所得總額超過於五萬盧比者，其超過額悉依每盧比課一安那之稅率而課之。

本書前已指出所得稅爲印度國稅之一，惟依照移轉條例 (Devolution Act) 第十五條之規定，凡各地徵課所得稅之所得額，若超過於某種定額，則依其超過額之盧比數目，每盧比分三比斯與稅源所在地之地方政府。將來各地方政府如須增加收入，自不妨仿澳洲法國之成例，附徵所得稅附加稅，以裕庫藏。自一九二二年四月一

日以後，凡所得額超過於一九二〇—二一年度之所得額者，則依照超過額之盧比數目，每一盧比，省政府即可分得三比斯。依照此制，各省省政府不但在中央提高所得稅率時，毫無受益，即在徵收所得稅附稅時，亦毫無分潤。倘在一九二〇年納所得稅的所得額爲五萬萬盧比，而在一九二三年之所得額爲六萬萬盧比，則省政府對於十萬萬盧比，可有三十萬萬比斯之收入。反之，若獨稅率增高，而課稅的所得額仍爲五萬萬盧比，則省政府必毫無所得云。

美國

七 在十七世紀中葉以前，英屬美洲殖民地曾課稅於由個人能力所得之利得與利潤。至後殖民地獨立而稱美國，美國在一八六一年以前並無所謂一般所得稅。及美國南北部戰爭起，乃不得不創辦所得稅。凡所得額在一百六十鎊以上者，即依百分之三而課之，此爲美國所得稅之濫觴。厥後稅率時有增加，迨至一八七二年此稅取消而後已。一八九四年，稅率定百分之二，而以八百鎊或四千圓爲免稅限額。後國會認此稅爲不合，遂下令取消，但所得稅之需要，已大形增加，此亦情勢有以使然，迨至一九一三年二月二十五日聯邦所得稅制遂告確立。除此聯邦所得稅以外，又在威斯康星、馬塞、諸塞、康涅狄格（惟公司課稅）、紐約、俄克拉何馬（惟個人所得課稅）、西維基尼亞（惟公司課稅）、密蘇里、維幾尼亞、得拉威耳（惟個人所得課稅）、北達科他、北卡羅來納、蒙大拿（惟公司課稅）諸邦，亦課一種所得稅。下表顯示自戰前之一年以來聯邦所得稅之最重要的特點：

美國個人所得稅

	一九一三年	一九二〇年
填報之總數.....	三五七、五九八	七、二五九、九四四
淨所得總額（以百萬計）.....	三、九〇〇圓	一三、七三六
所得稅收入總數（以百萬計）.....	二八圓	一、〇七五
一般的平均的稅率（以百分數表之）.....	一	四·五三
個人的免稅額		
對於每人.....	三、〇〇〇圓	一、〇〇〇
對於家庭之家長.....	四、〇〇〇圓	二、〇〇〇
對於每個倚賴者.....		二〇〇

公司稅不僅以公司所得為標準，此容於後章討論之。在某幾邦，除出所得稅制度外，並無所謂公司稅制度。此則多因報告不確實，而尤關於無形的動產之報告為更不確實之故。近來各邦有一趨勢，即依聯邦所得稅為標準而課所得稅是也。依照配分法，免徵來自本邦以外之財產或營業之所得。美國聯邦所得稅之最重要特質，是為稅收之豐旺，惟在工業發達各邦中之小部分人民直接受此稅之影響。美國課於鉅額所得之稅率，較各國為高，而課於小額所得之稅徑，較各國為低。聯邦所得稅之其他特質是為個人免稅額之高，及出賣資產獲利之課稅。惟此

稅有一弱點，即此稅未嘗課及於市債及他種不課稅之有價證券。對於勤勞所得，並無救濟之特許，而附加稅之過重，致民間競投其資本於免稅之有價證券。政府課極高之稅於個人所得，致租稅佔個人所得百分之五十，而免稅之有價證券之能獲得百分之四·五至百分之五利息者，竟比比皆然。負擔之不公平，莫此為甚。政府爲此，殊非良策。取消個人申告法，而代以課源法。又所得稅條例之遭人非難者，不祇上述。例如國民對於國外所得所納之租稅，得從其所納租稅中扣除一節，是其一端，此即大有損於投資家的本國國庫之收入也。惟國人現正設法矯正幾種缺點；美國財政總長美隆氏（Mr. Mellon）於一九二三年十一月十日建議補救幾種缺點，美氏建議對於勤勞所得減少百分之二十五。因民間不投資於新事業，及轉投資於免稅的有價證券之二事，而減低附加稅，此美隆氏之建議也。惜乎美氏建議迄未爲國會採納。聯邦所得稅之外，又有各邦所得稅，於是遂生管轄、估稅及複稅之問題。在徵收所得稅之各邦中，有幾邦且分其租稅收入之一部分與各郡市縣政府云。

日本

八 日本所得稅之創辦，蓋始於一八八七年。稅制先後於一九〇一年、一九〇五年及一九一八年略有改革，惟在一八九九年及一九二〇年，則全行改革。徵課所得稅之所得大別爲三類：一爲公司之所得，二爲有價證券之所得，三爲個人由薪俸及他種財源之所得。公法人、工業與漁業組合，及從事於農業倉庫業之人民，皆得豁免所得稅。至在作戰時海陸軍官之薪俸，孤寡疾病殘廢者之扶助金，亦豁免所得稅。日本採用累進原則有三，其一對於勤

勞所得允許某種減額，其二對於有家庭負擔者特許其減輕，其三課以高低有差之稅率。公司之所得若在資產百分之十以上，則唯超過百分之十之所得課稅，依利潤超過額之百分數，課以百分之四乃至百分之二十之所得稅。有價券除去免稅者外，其利息課以百分之四乃至百分之七·五之所得稅。日本除所得稅外，並未特訂一種公司稅。優待勤勞所得，凡所得年額在一萬二千圓以下者，得減少所得額百分之十乃至百分之二十免稅。對於家庭負擔（家庭扶養費）惟在所得年額不及三千圓之情形，始許其減額。因家庭負擔而許減額之百分數，隨所得額之大小而不同。凡家族中如有不能賺錢之人，如年齡未滿十六歲或在六十歲以上以及殘疾不能自立者，始許其減額，隨所得額之大小，每名減少五十圓至百圓不等。個人所得除去此等減額後，尚在八百圓或一千二百盧比以上者，始課以所得稅。徵課所得稅之最小限額（包括減額）約爲一千二百五十圓或一千九百盧比——與印度所定之二千盧比限額，相去不遠。對於個人所得，隨其所得額之大小而課以百分之〇·五乃至百分之三十六之所得稅。例如八百圓以上一千圓以下之所得，課百分之〇·四，四百萬圓以上之所得課百分之三十六。第一種所得稅，於各事業年度終徵收之，第二種所得稅於付息時扣除之，第三種所得稅每年分四期徵收之：第一期由本年九月一日起至三十日止，第二期由本年十一月一日起至十五日止，第三期由翌年一月一日起至十五日止，第四期由翌年三月一日起至十五日止。考日本所得稅制頗與印度相類似，惟有二重要異點：（1）土地收益之課稅，（2）如鑄鐵公司等，依照鑄鐵獎勵法變免課所得稅。又日本所得稅法規定凡國民依照帝國律例而製重要商品者，則

於經營之初三年內完全免納所得稅。至第四年則許其營業所得額之一部分免稅云。

法國

九 法國所得稅之主要特質，本書於第十四章第八節論中央、省與地方收入之分配時，已經提及。法國所得稅可分二大類；其一，一般所得稅，其二，特種所得稅。一般所得稅採用累進率。凡在六千佛郎以上之所得，即課所得稅。最高所得稅率為百分之五十，凡所得在六千佛郎與二萬佛郎之間者，課二十五分之一；在二萬佛郎與三萬佛郎之間者，課二十五分之二；依次每增一萬佛郎，增課二十五分之一，至十萬佛郎為止。自十萬佛郎以上，每增二萬五千佛郎，增課二十五分之一，至四十萬佛郎為止。自四十萬佛郎以上，每增五萬佛郎，增課二十五分之一，至五十五萬佛郎為止。五十五萬佛郎以上之溢出額，則增課二十五分之一。凡未婚及離婚而無子女者，已婚年在三十歲以上而無子女者，則課以較重之所得稅。特種所得稅課於農工商業之利潤及專門職業與職業之所得。一九一六年之戰時利潤稅撤銷於一九二〇年。此外亦課轉賣的有價證券所得稅，而由不動產抵押之所得，亦課以所得稅云。

本書以限於篇幅，未能詳述其他各國現行之所得稅制。德國各邦所得稅制，見本書第三十二章『論地方稅』中。

第二十二章 所得稅（一般原理）

一 由前章吾人已知大多數國家所課之所得稅，不但課及於個人、公司、法人，與夫其他團體之所得，而且課及非僑居本國而其收益來自本國之外人。夷考各國，大概如此。所得稅不僅課之於來自本國之所得，而且課之於僑居本國人民一切之所得，至於所得之來自何處，則在所不問也。大不列顛及其他幾國，常依所得之源泉而分類，例如大不列顛分利潤為下列五大類：（1）由土地、房屋所有權之利潤；（2）由土地佔有之利潤；（3）購買公債券之利潤；（4）專門職業與職業；（5）官吏之俸給。

吾人於茲，將論所得稅之較難問題，此種問題，本書於前章多已略略述及，為便於論究起見，本書將依此論究租稅之範圍、遞變、差別、減額、課源、計稅之時期及最關重要之避稅問題。

租稅之範圍

二 所得稅之賦課，常影響於非住居本國者，以及住居本國者，惟非盡如此耳。凡國內居民，其所得無論來自國內或國外，悉皆課稅，至非住居國內者，則其來自本國之所得，必當課稅，此大較也。關於公司之所址，隨其總機關係在不列顛抑在外國而定。在不列顛或北愛爾蘭，凡非住居本國者其由利息或殖民地有價證券及某種英國戰

時公債之所得，免納所得稅。雖非住居英吉利聯合王國，然由聯合王國之所得，如由工業、鐵路、銀行之所得，則必繳納所得稅。通常住居大不列顛及北愛爾蘭以外之英人，其所享減額酌減之待遇，一如住在大不列顛及北愛爾蘭之人。至其他非住居國內者，則概依標準稅率全數納稅，不得享受減免與救濟。近來英國徵稅機關，對於住所法律之解釋，較前嚴格。徵稅機關現須確查納稅人不但已放棄其英國住所，而且在國外確已有固定住所之事實。例如倫敦內國稅徵收局備忘錄上，曾載：「英人於茲，若其尋常住所在於本國領土以內，雖其人僑居國外在所得稅年度六個月以上，然其離開本國也，苟非不能謂其僅在國外暫住者，則其人仍須繳納所得稅。」例如印度與殖民地官吏住居大不列顛，不滿六個月，而且無住所，則其人由諸國外之所得，不納英國所得稅，故彼等得享如非住居本國者所享之免稅待遇。然若某一英人雖旅居格來西（Guinea）在六個月以上，然若不能證明其如上述官吏之住在外國者，則仍須繳納所得稅。依照不列顛所得稅制度，一人——例如印度或海外殖民地官吏——若在國內本有住宅或職業居所，則其人縱爲省視家人而出外若干時日，然亦仍必視爲英國居民也。不列顛皇家所得稅委員會曾建議：丈夫由外國匯與其妻（住居不列顛）之匯款，應納所得稅云。

然則當估計貨幣所得（money income）乎抑真實所得（real income）乎？當估計真實所得，此則毫無疑義。但真實所得，極難估計，通常除房屋土地而外，皆估計貨幣所得。不列顛皇家所得稅委員會建議若按時酬資之一部分爲實物者，則對於此實物，應估計其實價。大概言之，吾人雖能估計房主所居房屋之租價而賦課之，然此

祇能限於房屋與土地，而不能施之於他種，此則吾人所得而言之也。復次，總所得（Gross income）與淨所得（net income）間之區別，及資本與所得間之區別，亦當辨明。夫淨所得之課稅，僅係理想而難於實現，政府僅可允許納稅人在與所得之獲得上直接有關之費用，減去免稅，此其理，吾人讀下即知之。至於所得與資本間之區別，吾人可言租稅既係一種所得稅，則與資本之損益，通常自非可以計及。惟資本之損耗，在所得之獲得上，自屬難免，故凡資本之損耗，通常得從所得中扣除免稅，且在理亦當扣除免稅。

紅利乃來自本年度之還元的利潤，或前年度積存未分的利潤，與夫資產之增加之價值，或資產賣出後之贏利。本年度之別潤或前年度之未分利潤，在其轉成資本之前，即已課稅，雖本年度之標準稅率較前增高，然若以其為紅利而再課稅，殊非公平之道。上院最近決定公司得議決變其原有所得為資本，「可以反抗全世界任何國（即王國亦在內）之課稅云。」至紅利之來自資產之增加之價值，或資產出賣後之贏利者，因其原係資本，故概免稅云。

由交易而得之不再發現的或偶有的利潤，而此交易非係尋常商業之一種者，則此利潤之課稅，常視為不在所得稅範圍以內。任何利潤，若來自以獲得利潤為主業之交易者，則課以所得稅，而且不當視為資本之增加。例如投機賭博，公司營業發達之盈利，以及隨時的現錢買賣，皆課所得稅。顧或者謂調查交易，既極困難，而逃稅之防閑，又極不易，則偶有的利潤，自以不當課稅為愈。雖然，若稅政之效率，果能增進，則此種困難，自非不可完全免除者也。

遞變

三 二十世紀之立法，幾無不承認遞變之原則爲所得稅之一特色。遞變云者，意卽爲課於鉅額所得之百分率，較小額所得爲重之謂。此與不問所得額之多寡，悉課劃一稅率於一切所得者，大有上下牀之別。有向下遞減，對於小額所得減少標準稅率者，有向上遞增，另徵所得稅附稅（a support tax 美國稱之爲“surtax”）者，易詞以言之，如一九〇六年所得稅特別委員會之所指出，實行遞變之方法有三：（1）依照個人純所得總額而課以一種遞進的稅率；（2）一種附稅，依照個人直接估稅法而課之，此係所得稅之補充稅，故與所得稅有別；（3）向下遞變，其法有二：一爲推廣減額之制度，二爲對於小額所得課輕稅。或謂第一法恐致課源原則之拋棄，第二法雖有第一法之幾種不便利，然較爲可行，至第三法則簡而易行，但僅可適用於某種範圍以內。一九二〇年皇家所得稅委員會建議欲實行遞變稅則，惟有依照所得額之大小而課以高低有別之稅率。考遞變原則，由來已久，如上古希臘時代，中世紀英格蘭之人頭稅，卽已實行此原則。彼特之『三倍稅』對於小額所得，卽採用遞變之原則。一七九九年條例規定六十鎊以下之所得免稅，六十鎊以上二百鎊以下，依照遞變稅率課稅，但較十足稅率爲低。二百鎊及二百鎊以上之所得，依十足稅率徵課。一八〇三年改定一百五十鎊依照十足稅率課稅。一八〇六年免稅限額減爲五十鎊。一八四二年條例，因定一百五十鎊爲最低免稅限額，故對於一百五十鎊以上之所得，定出遞變稅率。一八五二年格蘭斯頓的第一次預算案定一百鎊爲免稅限額，一百五十鎊以下之所得，得減額納稅。惟格蘭

斯頓並不贊成遞變稅制，氏曾謂行此制勢必趨於共產主義。即密爾亦以遞進所得稅爲一種漸次的搶劫，其痛惡遞進所得稅制者蓋如此。時至二十世紀，世人對於遞變原則之態度，完全變更。舉世各國已採下述三法：（一）減額法，（二）稅率升降法，（三）附稅法，而行一種遞變制。例如印度亦由一般免稅限額，大小不一之所得稅率，及附稅而實行遞變之制。美國稅法不但減去免稅限額後所餘之全額，即凡在特定限額間之所得餘額，悉依大小不等的稅率徵課。至英吉利聯合王國及印度之附稅亦如此。大概徵收附稅用此法，徵收所得稅則不用此法，以其太麻煩也。附稅法即定第一的百鎊，每鎊課若干；第二的百鎊，每鎊課若干，以下類推。此法蓋必於估稅前先知個人收入之確數，夫盡舉國中盈千累萬之所得，一一週知，殊爲不可能，此即採用此法之難點。顧美國則無此項困難，良以彼邦已採個人報告法以代課源法故也。在英屬各殖民地，如澳洲、紐西蘭、南非，所課稅率概隨所得總額每增若干而遞高，對於鉅額所得，定一最高稅率。約言之，遞變之原則，蓋以效用遞減律爲基礎也。譬如甲有十萬盧比收入，而納一萬盧比，乙丙丁等二百人各有五百盧比收入，各納五十盧比，共納一萬盧比，所納一萬盧比雖同，然乙丙諸人固較甲爲受苦更甚，此則不待煩言而知之也。

差別

四 差別問題雖始起於一七九八年英國實行所得稅之時，然在一九〇七年以前，迄未見諸實施。考英國政府屢議及於此問題之一般原理。如下院某議員於一七九八年十二月曾言：『甲藉其資本而年可坐收一千鎊，

乙藉其職業或營業而亦年有一千鎊之收入。國家對於此二人當不可徵課輕重厥等之租稅也。然彼特別惡此爲推翻舊制。其言曰：『嫌此之不公平，是嫌財產分配之制度也；是嫌社會之組織也。將欲爲此之補救者，其殆將效尤他國不肖立法者之所爲乎？』一八五一年之選派委員會及一八六一年之選派委員會，曾論及此事，顧對於勤勞所得實施優待之辦法，均不能有所建議也。時至今日，勤勞所得（*earned income*）一詞，世人已漸明瞭，此爲個人努力之所得，與由財產之所得，截然有別。法人稱勤勞所得爲“*revenu gagné*”或“*revenu la produit du travail*”至其相對的名詞則稱爲“*revenu provenant du capital*”意爲資本收入也。意人則有『勞力收入』（*labour income, redditi di labors*）『資本收入』（*redditi di capitale*）之別，德人則有『確定的』（*funded, fundiert*）與『不確定的』（*unfunded, unfundiert*）所得之區別。外此若『永久所得』與『不定』所得，『自然』所得與『勤勞』所得，『勤勞』所得與『不勞』所得，『投資』所得與『勤勞』所得等名詞，亦常用以區別此二性質不同之所得。就中以不勞所得一詞不甚適合，蓋此並未含有投資所得之觀念故也。一九二〇年之皇家所得稅研究委員會建議採用『投資所得』（*investment income*）一詞以代『不勞所得』或謂勤勞所得與投資所得間之區別，頗係不合，以其界限不易明定，而且不顧雜種所得之許多情形故也。或者之言，不爲無理，蓋區別僅爲一種難問題之解決而已，決不致因低微勤勞所得者之免稅，而有獎奢抑儉，影響於國庫稅收之虞也。投資所得不繫於投資者一身之存亡，至由職業等之所得，則端賴勞働者之健

康的生命，人存俱存，人亡俱亡。此外，勞働者局促於一地如犢下駒，斷不能如大投資家之移動自如，此亦為勤勞所得不如投資所得之一點。勤勞所得與投資所得之區別，以美國財政總長致國會之一函（一九二三年十一月十一日）說得最妙，其言曰：『工資，薪俸，專門職業之所得，其課稅之較商業與投資之所得為輕之公平，毫無問題。前一種所得，數目既不定，而時間又有限；一旦疾病死亡，而所得即失，年老力衰而所得即減。至於後一種之所得，可以源源不絕，人之有此也，不但在生可將其出賣，即死後亦可以傳歸與其後人云。』觀乎此，則知此二種所得，確有重要之區別，政府自當分別輕重，以昭公平。不列顛以一九二〇年皇家所得稅研究委員會之建議，凡低額勤勞所得，得減免十分之一之所得，惟以二百鎊為最大限額，以此所得低微之勞働者，其困苦賴以減輕者，實不淺。總之，差別為可行之方法。政府之遺產產稅或繼承稅而課稅於財產，亦常視為優待勤勞所得之一法，惟其效果常係輕微而不確定，以故世人罕知之。不列顛優待勤勞所得辦法，即減免所得之十分一，而以餘之十分九為可計的所得（*assessable income*）不問勤勞所得之總額為多為寡，悉許免徵一部分，惟每人不得免徵二百鎊以上。可計的所得（*assessable income*）與可稅的所得（*taxable income*）有別。可稅的所得者，係所得總額減去相當免徵額後之數也。至可計的所得，則係可稅所得中實際課稅之部分。換言之，即可稅的所得，減去本人免徵額，妻免徵額（其妻亦有勤勞所得）及家主子女親戚扶養費之免徵額後之餘額也。總之，減去子女扶養費等免徵額之餘額，是為可稅的所得云。

今日不列顛（一九二四年）規定可稅的所得在二百五十鎊以下之部分，悉依標準稅率之半數徵課。至在二百五十鎊以上之所得額，則依標準稅率徵課。政府不問所得總額之多寡，但必准許子女扶養費之免稅。茲所當述者，即讀者讀所得稅統計時，應將在免稅限額以上之所得，分清所得總額（aggregate gross income）與法定所得總額（aggregate statutory income）二者。所得總額之所以大於法定所得總額者，其故有二：一因包括免稅者之所得，二因為折舊等等理由而給予減額。

減額

五 除免稅及因折舊腐損而給予之減額外，尙有其他減額給許。減額之形式有三：（一）本人減額；（二）因妻之勤勞所得而本人減額爲之增加，換言之，即已婚而成家者之減額大於未婚者之減額；（三）子女贍養費之減除。試就大不列顛而言，本人減額，未婚者定一百三十五鎊，已婚而與其妻同居者，定二百二十五鎊。若其妻有勤勞所得者，則於二百二十五鎊之外，得另減去其勤勞所得額之十分之九，惟至多不得過四十五鎊。或謂合併夫妻兩人所得而課所得稅及附稅之制度，易致已婚者納稅過重，而不免有婚媾稅（tax on matrimony）之弊。於理於情，兩屬不合。夫兄弟與姊妹同居，二個或二個以上未婚者同居分用，固無類此之合併課稅情事。況乎夫婦同居，類有子女，政府誠當考慮而予以減輕負擔，殊不當有此無謂之分別也。願合併課稅，雖致夫婦納稅過重，然此決無影響及於男女之婚媾，此決不致影響及於世人解決「婚乎不婚乎」之問題。已嫁者之情形，當與其未嫁之

姊妹無異，是以政府不得不廢除此種無意識之區別，然若夫妻所得不併課而分課，英國國庫年必損失三千五百萬鎊。夫因夫妻分課而致國庫損失之一事，誠不能即謂此為不公正之法律，惟公平為非財政上之最後要素，是故理財者，以收入豐旺為首要目的，公平次之。贊成現制者之理由有三：（一）實際上夫婦所得進款，大抵合一；（二）夫婦同居，其費用當較二人分居者為小，故其納稅能力較大；（三）以夫婦之收入而強為之分課，易啓租稅由一人獨納抑由二人均分之無意義的區別，由一人獨納之負擔必較均分為重，且以夫婦分納，則夫婦間之收入，事先必互相移轉以冀稅率減至最低限度。此分課制劣點之昭昭者。英制凡有一子女者，得減去三十六鎊，其每增一人，得再減去二十七鎊。至其子女或義子女自己年有四十鎊以上之收入者，則不得援例減少云。（四）政府有時對於家主及無賴的親戚等，亦曾許其減少若干。不列顛減額之方法，試以下表說明之：

英吉利聯合王國所得稅

第一類、第二類、第三類、第四類、第五類。

（一九二〇—二一年度）

項目	鎊數（以百萬為單位）
(a) 總所得	三四七七
(b) 免稅	—

	在免稅限額以下之所得	八一
	慈善機關、專門學校、醫院、學校、共濟社等	一一三
	非住居於聯合王國以內者所得之殖民地與外國股息	四
(c)	減除	
	修繕費——土地、房屋、及建築物	四七
	不生利財產	二
	機器、器械之損耗	五二
	其他之減除及免除	六〇七
	(b)(c)之總額	八一六
(d)	實際所得「即總所得(a)減去」	二六六一
	「(b)免稅及(c)減除」	二六六一
(e)	勤勞所得之酌減(十分之一)	一五七
(f)	可計所得(即d減e)	二五〇四
(g)	個人的酌減、減免與救濟	二八一

已婚者, 二二五鎊	七五四
其他之人, 一三五鎊	三二七
關於妻的勤勞所得之酌減(以四十鎊爲限)	三
關於子女之救濟	五五
關於無力自給的親戚之救濟	七
(g) 之總額	一一四八
可稅所得(即可計所得)減去酌減(g)	一一四八
(i) 依標準稅率折半(三先令)	三〇四
(ii) 依標準稅率(六先令)	一〇五二
(h) 之總額	一三五六
所課之租稅	三六一
(j) 關於人壽保險費之免除	五
(k) 殖民地所得稅之救濟	三
(l) 租稅之淨收入	三五三

(m) 法定稅率六先令每便士之淨收入一卽

總額 (l) 之七十二分之一 四·九

課於實際所得 (d) 每鎊之平均的有效的稅率 二先令八便士

減額之重要原則，就保險費方面而言，蓋藉此可以減輕租稅侵害儲蓄之弊害，至就機器、器械之損耗、折舊或廢壞方面而言，蓋政府之課所得稅原期課之於淨所得而非課之於總所得也。政府亦必顧及納稅人之室家負擔，已婚者無論其有無子女，其負擔租稅能力自不能如未婚者，是以已婚者不可與未婚者相提並論。對於一切所得，其所以必定一般的免稅限額者，其故有二：(一) 假令不設一種限額，則收稅費必非常之高；(二) 政府不應使僅能溫飽以及不能溫飽者之負擔，有所過重。且勞動者所入之工資，亦非全不納稅者，如本書後章之所示，勞動者類納間接稅云。復次，免稅限額一經規定，非經久不宜輕事變更，惟至民間生活費起絕大變動時，始可以變更。總之，免稅限額，不宜逐年更變，又不問各階級慣過的生活程度如何，但所定免稅限額，必宜劃一。

課源法 (Collection at Source)

六 所得稅方面，有一種大原則，卽力依溯源課稅是也。此原則雖非一種普遍的，然在各國則已形特別重要。所得稅卽於所得者之所得未到手前，先行扣去。例如某甲係某股份有限公司之股東，其應得之收入，在未到手前，卽依法定利率十足課稅，是其明例。所徵稅率若超過於某甲之所應納，某甲得申請退還一部分公司利潤常

依最高稅率徵課，故國庫收入，不致於減少，而退還稅金之負擔，仍歸於納稅者擔負。依照各種所得源泉，分別徵稅。收稅之手續既簡便，而稅收又可增旺。但對於所得總額之差別待遇，則殊不易辦。學者讀下自明。納稅者常從他人所得中扣除稅金，例如在英國出賃房屋土地之所得稅，類由租借人而非由業主繳納，因之租借人所納之稅金，必由其付與地主之房租或地租中扣除。地主之財產，若抵押或須納地租與人者，則彼即可由其付出金中扣除稅額。又如股份有限公司，其贏利總額悉依標準利率課稅，政府對於其贏利最後歸屬於何人，則在所不問，公司在付利息與持社債券者，或付紅利與股東時，若無股息紅利不納所得稅之規定者，公司得將其利息紅利應納之所得稅，從中扣除之。課源之原則已使大多數國家之稅收大增，而稅吏與納稅人間之爭執，亦可以藉此免除。租稅於所得未到納稅人前，先行扣除，故納稅人恆不覺租稅之負擔。吾人已知英國在一八〇三年依課源法徵收百分之五所得稅之收入，幾與一八〇一年直接向各人徵收百分之十所得稅之收入相等，是亦可見課源法成效之宏矣。顧或者謂欲得一種平滑斜曲線（a smooth graduation curve）則不可不放棄課源法。欲得平滑斜曲線，蓋必稅率隨所得額增多而遞增，換言之，即無忽高忽低急變或無比例的稅率。是以依課源法，雖非不能得到平滑斜曲線，然確稍難，此蓋因對於納稅人之所得總額，於扣除時，不知其為多少故也。如斯塔姆普爵士出席於皇家所得稅委員會之所言，『不用課源法，固可有一種平滑斜線，但必定因下列二因而可改良欠缺的記憶：第一，未課稅者課稅；第二，使所得稅率減低。』此種贊成不用課源法者之評語，可引斯塔姆普爵士之言回答之：『世之受制於數學概念，

願犧牲一切實際的要點以從其代數之好者，其影響若大，則勢必有重大的公共危險……吾人若爲一種曲線，甚或爲極好的函數與無瑕疵的圓滿之可疑的利益及不確定的優點，而犧牲課源之原則，則吾人必蒙不利，納稅者無一而更願意納稅云。」

若夫不用課源法，則必用個別報告法，凡納稅者必申報其應當課稅之所得總額，因此稅率可隨所得額而遞變，而可得一更平滑之斜線。至若兼採課源及個別報告二法，則更平滑之斜線亦能得到。今日英吉利聯合王國及其他數國已兼採此二法者也。是以課源法不當棄而不用，若果棄而不用，則凡在免稅限額以上或以下者之所得總額，不能知其確數，而國庫無論如何必受損失。在澳洲四邦中，公司利潤依法定利率十足徵稅。各納稅人由公司所得之股息，未嘗列入報告單中，故不得請求減免。此種稅制，殊非良制。蓋以某甲（假定說）之收入，其中二百五十鎊係投資收入，固應十足徵稅，至其餘之收入則固應減輕若干以體念之也。不列顛方面，納稅人應將所得全額（投資所得及勤勞所得）悉在報告單中填明，但其依照標準稅率納所得稅之一部分所得，即股息所得，得申請折減。夫依課源法，固可徵收以後仍須退還之鉅額金錢，然因此而納稅人使用金錢之權力，一時不免爲之剝奪。用個別報告法，納稅人親以囊中之錢納稅，於是其感受租稅負擔之痛苦，必較錢未到手而即先被扣去者爲多多矣。

估稅之根據

七 納稅人應納之所得稅，應依課稅年度之所得而估計乎？抑應依前年之所得抑或依課稅年度前數年之所得平均數而估計乎？不列顛之估稅根據概隨各種所得而不同。凡手工勞動者按週計算之所得，及殖民地與外國債券之所得，則依課稅年度之所得而估稅。鐵路、鐵工廠、煤氣廠、連河、船塢等等之利潤利息貼現等等之所得（不依課源而徵者），暨某種不列顛公債證券之利息，則以去年之所得為估計標準。商業製造業等之利潤，專門職業職業之所得（手工勞動者按週給付之工資除外）則以前三年之平均數為估計標準。由殖民地及除債券外由國外所有物之所得，亦以前三年之平均數為標準。煤礦、錫礦、鐵礦等之利潤，則以前五年之平均數為標準。以上述之期間而決定應課稅之所得額，及適當的稅率。依各年之所得而估稅，必生不公平之弊，此可由澳洲皇家租稅委員會報告書上所述之下表觀之：

年 序	牧 畜 者 所 得		市 民 所 得		牧 畜 者 納 於 聯 邦 政 府 及 新 南 威 爾 斯 之 稅		市 民 之 稅						
	鎊	鎊	鎊	鎊	鎊	先令	便士	鎊	先令	便士			
第 一 年	五七九六		九六〇		一	二	三	八	七	一	九	八	
第 二 年	三八〇〇 (損失)		九六〇		無			八	七	一	九	八	
第 三 年	八九六		九六〇		八	〇	九	五	八	七	一	九	八

第 四 年	六七〇〇	九六〇	一六五三一五一〇	八七一九	八
第 五 年	四七九〇(損失)	九六二	無	八八	四 五
總 額	四八〇二	四八〇二	三〇〇一七	六四四〇	三 八

依照牧畜者各年的所得而課稅之不公平，已呈現於表上。如斯泰姆普爵士之建議「稅務基礎應爲足可顯出財力的平均徵兆之長時間，依此標準而各人之家庭與生活狀況，自然顯到。損失移到下年扣除法，雖足以減輕民間之困苦，然所減輕者，究屬甚微。除房地租，利息，工資及公務員之所得外，一切應以去年之所得爲法定所得爲較優。依照此法，人民於其得到收入時納稅，故方法簡而便。不列顛所得稅納稅人聯合會曾主張推廣依照前年所得推算之方法於第五類所得，以免估計，補充估計，救濟，與退稅等項手續。不列顛對於商業製造業等依照前三年之所得平均數而估計所得稅，依照去年之所得而估計其所得稅附稅之制度，殊爲一種變格。若一律依照去年之所得而估稅，則不但手續簡單，而且去年與今年時間相距不遠，去年的數目與今年所賺利潤之近似，自遠較估計爲勝，故此制似可實行。澳洲皇家租稅委員會曾建議所得額應爲課稅年度前十二個月內之可稅的所得淨額，稅率應以課稅年度前五年內之平均可稅的所得淨額爲根據。稅率之所以必根據於平均數而不根據於前年度者，蓋所以平均變化不一的所得也。英國皇家委員會不贊成允許各業有任選一年額或三年平均額之自由。委員等之意，以爲在標準改變時，納稅人無任意選擇何種標準之自由，唯當確有公正之弊端時，始可以設法補救云。

避稅

八 戰後避稅問題，在各國大估重要。近來英美等國對於設計避免所得稅者，均科以刑罰。凡國民所得應在課稅之列者，無論何人，均不得故意或非故意避免之，此爲公認之原則。政府對於故意欺瞞者，意志薄弱者，或損人以利己者，其避稅愈多，其受罰愈重。因避稅而國庫每年稅收，究竟短少若干，吾人殊難精確推算。據推算，不列顛年約短少一萬萬鎊，惟當此數送交一九二〇年皇家所得稅委員會時，委員會力說決不致於如此之鉅。據深知此事者言，不列顛每年短少不出一千萬鎊。今試應用巴累托氏定律於不列顛之所得稅，則知不列顛之所得稅，大致無甚短少，惟在其他諸國，則恐未能如此。在所得稅初辦之國家，謂國民盡能依法納稅者，恐屬未必。所得稅之納稅者，常可分成下列類別：國民中之能直說不隱者，殆居半數，惟彼等因他人之不忠實而受害不淺。其餘之半數，大概躊躇而不定者居其半，膽敢行詐者亦殆居半。彼以『滾計法』而計資產價值者，初未嘗不行之於商業社會。例如某金鋼石商聲言日下尙未售完貨物，將來售完之後，是否可以獲利，殊不確定，故在此十二個月內，並無贏利云云，此其明例。救濟之道，端在嚴密偵查詐騙規避之隱弊，此就不列顛而言者也。至於印度，欺詐之術，層出不窮。如以自己或他人之名義存款於銀行，因以逃避所得稅，是其一端。復次，亦有將賬簿放於土司，依法住於英屬印度之財產所有人，可以全不納稅，因以完全避去租稅云。雖然，此種弊端，不獨印度有之，即他國亦未嘗無之也。據云商人常立三本總賬，一備自用，一備所得稅徵收員用，一備法庭用。此外又有虛假公司之情事。昔印度政府曾指出有某商人組

繼假行號與私公司，公司之所有主，夥友，與股東，乃卽此商人之妻子也。某商人竟以此而能大減或竟全免所得稅附稅之負擔。聞此風盛行於英格蘭，迨後政府立法防止，而始減少云。亦有無利而貸鉅款於私公司之主要股東者，此實分配利潤之妙法也。印度政府現正用嚴刑峻法制止此等弊端。各工業國多設立一種有力的徵稅局及特別調查處，負責處理民間規避之弊端，以及給發簿據等事，聞已收效甚宏云。

在不列顛方面，每見外商恆將寄交英國分行發票之價格，故意抬高，使其在英獲得之利潤，可大減而少納稅。對於此事，不列顛一九一八年所得稅條例第七條上曾規定：凡非住居本國之外人或在英屬印度或殖民地之行號、公司，若與本國居民交易，因兩方關係密切，或因本國居民完全受其支配，故將其發票價格抬高，因而使本國居民除尋常利潤外，抑若無利甚或損失以冀避免所得稅者，一經查出，則此不住本國之外人，亦必依居民之名義納稅，毋得倖免。易詞以言之，政府不管買主與賣主之關係，卽視不住在本國者抑若藉其分行或代理所而直接賣之於英人者然。依照第十二條，得能依公平的標準定出利潤率，其大小一如本國商人或零賣商所能希冀者。在一九二二年度財政法案第二十一節未通過以前，大資產之所有者得能變彼等爲一人公司，因以避免所得稅附稅，並因以減輕死稅之負擔云。

彼特在其一七九八年十二月之著名演詞中，首論所得稅關於抑制『大足以毀壞國譽，大有害於盡職納稅的良民，大有礙於收入以利國之大目的之各種規避』之問題。格蘭斯頓在第一次預算演詞中，曾言『欲知商民

填寫所得之報告爲何，報告利潤之真確與否，恆極困難。余信疑問之解決在於吾可敬商民之誠實不欺，以及報告其利潤之能以少報多。世人慎毋以余言及少數人平日之行爲而有意味辱英國商業階級也。余可述一最痛心之事例，此非一般常見之行爲，而實少見不多見之行爲。余雅不欲道出某人之姓名——余雅不欲壞人信譽——余將僅述發生於行將建造新街之一某大城鎮之事情。人民住居於舊街而經商者，已納若干所得稅，彼等自亦填報應當課稅之所得額。當新街行將建造之際，彼等要求政府賠償其營業損失，賠償額須經陪審官判定。余雅不欲瑣述以厭委員會之聽，余僅述彼等（約二十八人）所要求之賠償額。陪審官判定之額，大致與實數相近，彼等且填報其應行納稅之利潤額。使余涉入各種事項之瑣碎，則余殊難詳述此可笑可恥之情形也。故余僅論此事之梗概，且言此二十八人要求一年賠償四萬八千一百五十九鎊。陪審官允許減半給予，爲數約二萬六千九百七十二鎊。試想彼等填報應納所得稅之利潤究竟多少？彼等要求四萬八千鎊，由陪審官給予二萬七千鎊左右，至此二十八人分填利潤之總額，爲數實僅九千鎊。夫以商業令譽遍於全球之吾國可敬的商人，乃竟爲此等少數敗類所敗壞，余不禁深爲惋惜。此種欺騙情事，確曾有之。使人性依舊不變，吾知此等弊竇，將永與課稅以俱存。是以吾人在討論整頓稅制問題時，吾人絕不能恣然置此不論也。『顧如格氏所述之弊竇，誠難存在於今日之英國，而在所得稅制幼稚之國家，足可引此爲殷鑑。解決之道，惟在增進稅政之效率，舍此別無他法也。例如印度設立中央收稅局以刷新稅政，成效已著，是其明例。』

復次，所得稅徵收機關雖誠已細心辦事，無忝厥職，但以租稅之勒索，以及其查究之頻繁，故徵收員不但當力避苛擾，而且宜就其權力之所及，幫助納稅者。例如徵收員有時當告納稅人可以要求減稅之情形。納稅人本可要求稅金之收回，惟常忘卻。納稅人所納之所得稅全數，應由其所得額中扣除。納稅人無論男女，如可要求退回者，應即許其退回。吾知應當減輕負擔之納稅人，其中誠能明悉此種事實者，恐不到半數。是以徵收機關關於此等事項，應極力告知民衆，使民衆得能確知其權利與義務。稅法不可速變，蓋若速變，則納稅人受苦更甚，所得稅制將失信於人民而爲一般所痛惡矣。政府當特別注意於稅法之合時與簡單。欲求簡單，則莫如第七節之所述，以上年而非本年之所得額爲估稅底物之一法，惟薪俸不當在此例。至於效率者，乃實行所得稅之唯一滋補品也，謀國者其曷審諸！

巴累托氏定律 (Pareto's Law) (註) 與避免

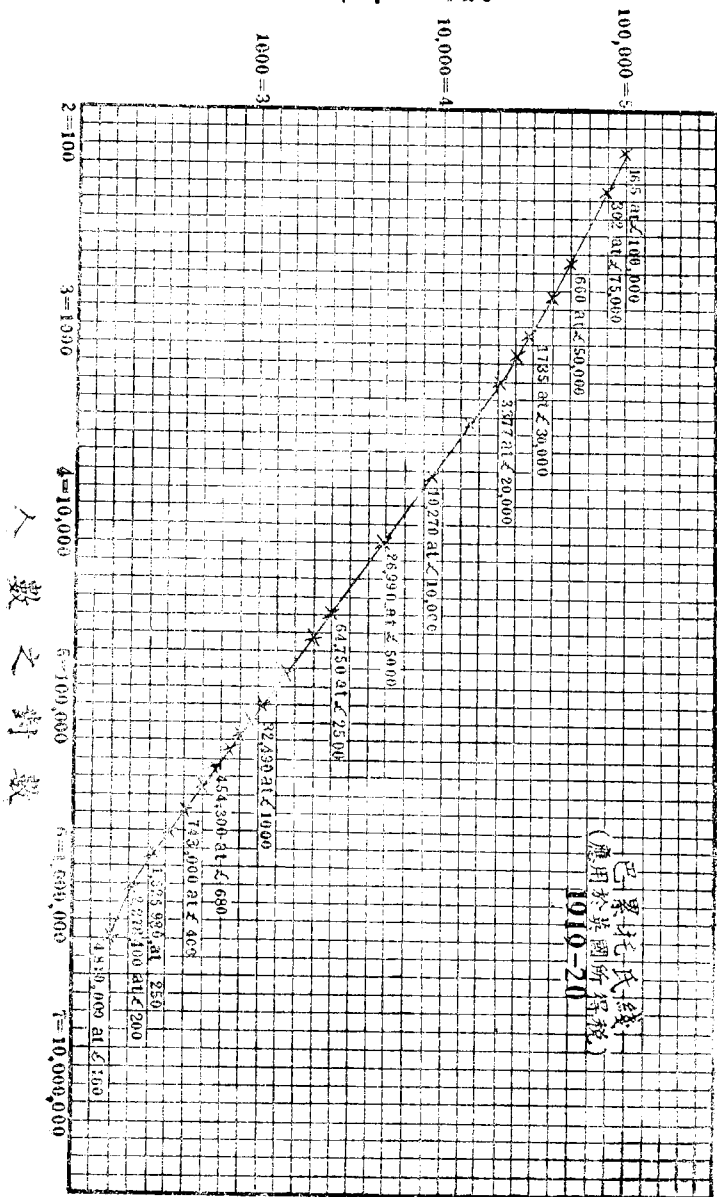
九 吾人可以巴累托氏的定律測驗所得稅填報表之準確。簡言之，此定律即以 N 代表所得年額在 X 定額以上之人數， a 與 A 係常數，則

$$N = \frac{A}{aX}$$

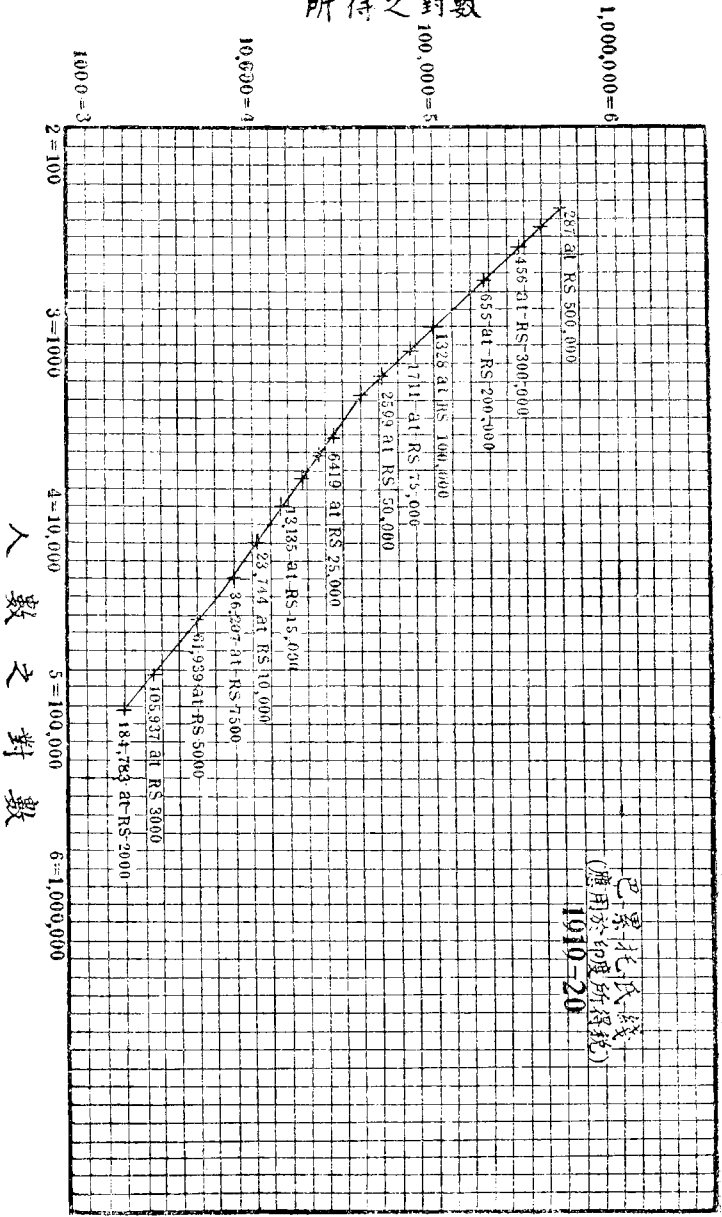
$$\text{故 } \log N = \log A - a \log X.$$

易詞以言之，若以所得年額在某定額以上之人數之對數點於橫坐標上，此等所得額之對數點於縱坐標上，

所得之對數

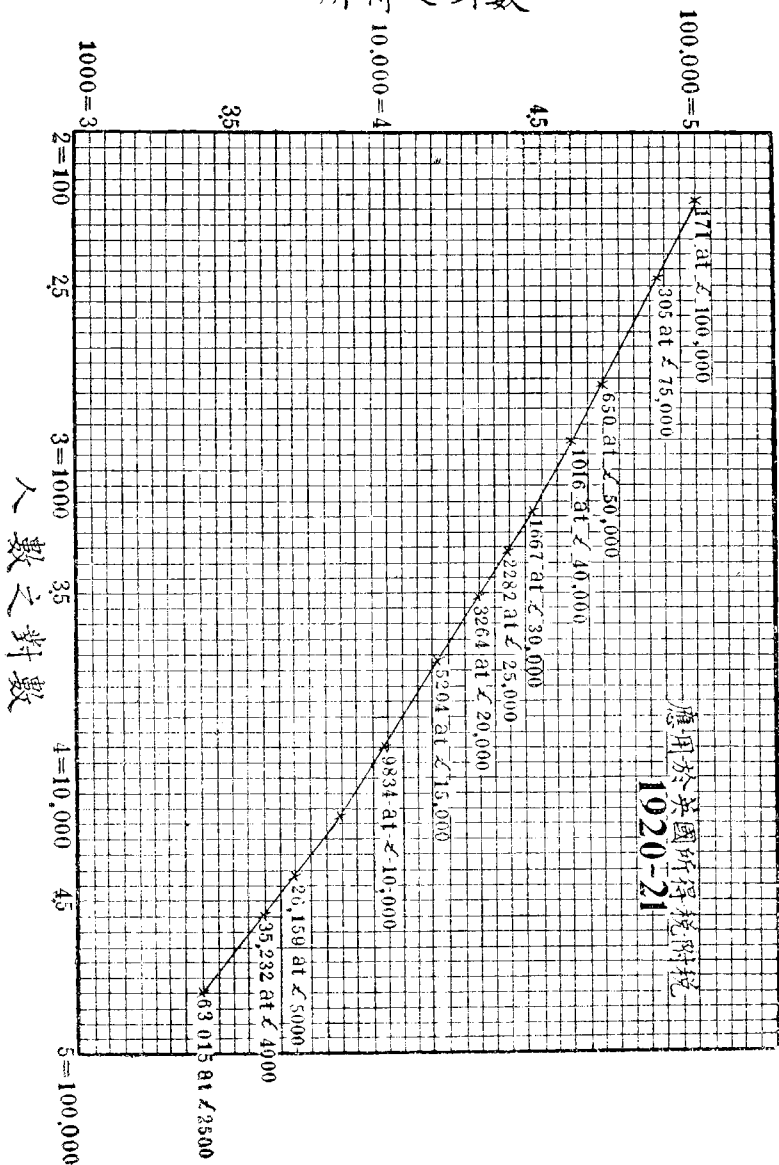


所得之對數

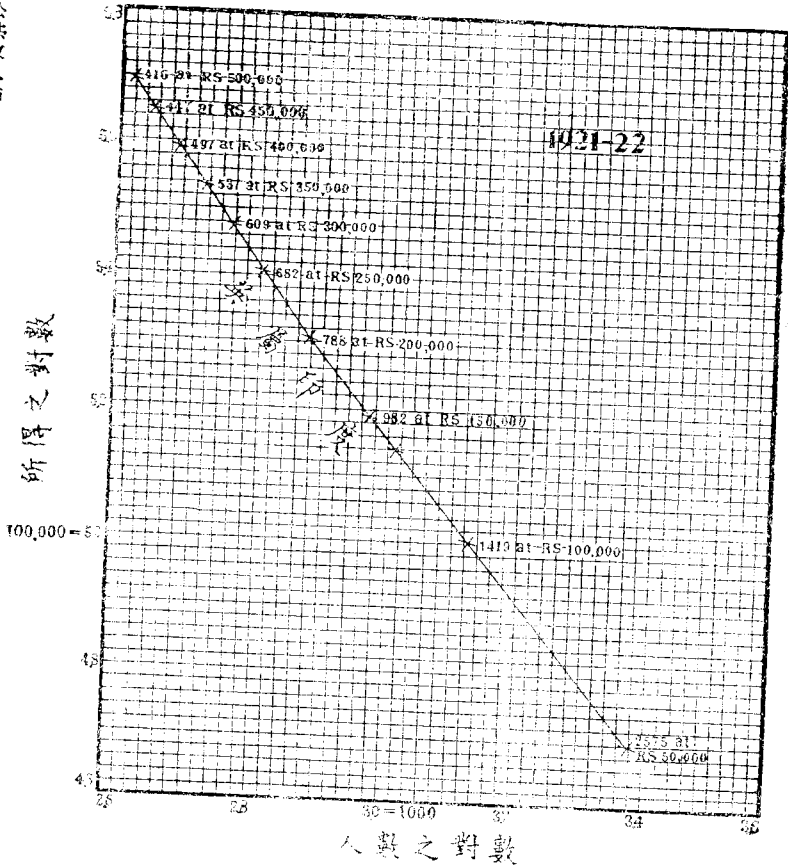


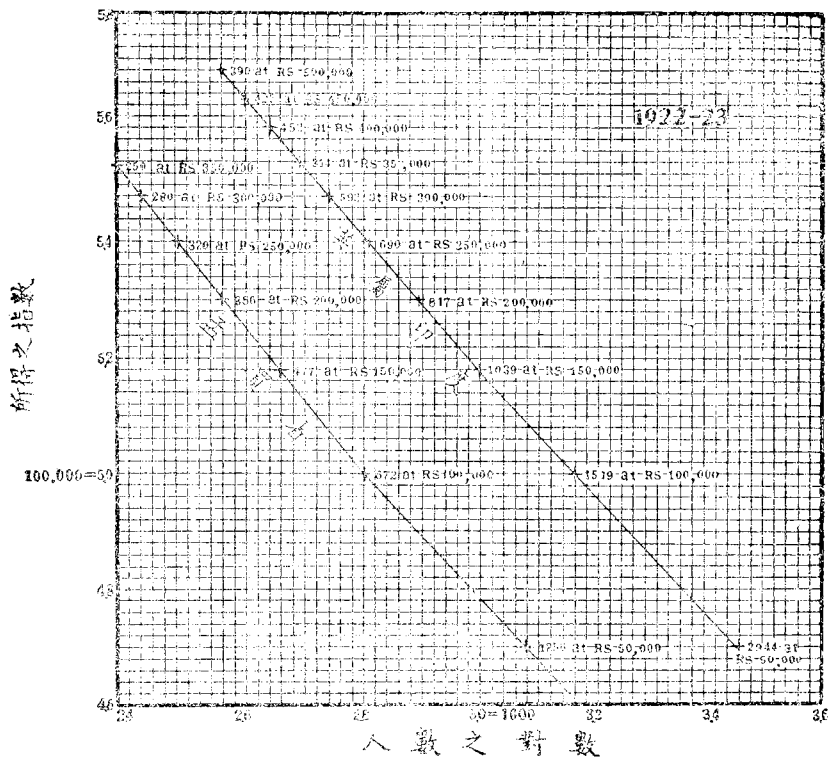
巴魯托氏線
(應用於印度所得稅)
1910-20

所得之對數



數對之數





所得各點必可連成一直線。惟此就理論上而言，至實際上所得之線，非係絕對的直線，乃係一種顛倒的伸長的 S 字形曲線如前圖所示。英吉利聯合王國之曲線，線之兩端自然與定律差離，此蓋因所得額愈大，人數愈少，實際上吾人總不能得一收入至大而無可再大之人故也。使定律果能徹上徹下而皆確，則線之此端必有收入鉅大之一人，彼端必有收入在生活標準以下之無量數人。總之，巴累托氏的定律，固能表明中等階級之收入而絲毫不差，至於兩極端以外之一切所得，則亦能顯示其傾向。若欲尋求中等所得之人數，自可應用此律，至在不能統計之範圍，則固不能信任此定律之應用也。巴累托氏的定律蓋乃根據各國所得之觀察而製出。對於此種曲線，尙罕理論上之闡明，以故此種曲線與他種曲線如必需品需要曲線者，固相逕庭也。對於所得分配之重要問題，尙待進一步之研究。遺產稅法之改變果有影響於曲線否？鉅額公債之真正價值因物價跌而增加，其影響究爲若何？（持票人之一階級必大得利。）復次，巴累托氏的定律中所含之真理，與馬克斯之所謂富者愈富，貧者愈貧之觀念，二者相吻合之程度究係若何？就此方面而言，此定律必可完全反駁馬克斯之理論也。

（註）欲知此定律之詳者，可參閱不列顛所得與財產（斯塔姆普）第八章，第三三二頁。財富與納稅能力（斯塔姆普）第八〇頁。財富之經濟（皮古）第五部，第二章，第六九三頁。所得稅（特別委員會報告書）（下院）第三六五號，一九〇六。經濟季刊（一九一四年二月）
『論不列顛所得稅與所得之分配』

今試應用巴累托氏定律於英印兩國之所得稅統計，當饒有趣。上圖之二巴累托氏線乃根據英印兩國一九

一九一〇年度所得稅統計而得。模範的巴累托氏線，可由英國所得稅統計顯出，惟應用之於印度所得稅統計，則得二平行線而與第三線相交。巴累托氏線兩端之主要趨勢，在印度所得稅統計方面，不能顯出。若在二千盧比以下之所得年額能點於圖上，則線下端之變化，可以顯出，惟三千盧比以下之所得統計，不甚可用耳。七千五百盧比以下四萬盧比以上之所得，點於圖上，略成平行形，至在七千五百盧比與四萬盧比之間之所得，點於圖上，即聯成與二平行線相交之一線。此種二平行線交以第三線之圖形，足可證明巴累托氏定律雖同應用於吾國勤勞所得與投資所得，然應用於二者之程度，迥不相同之理論。換言之，所得年額在七千五百盧比以下之所得，概係勤勞所得，在四萬盧比以上之所得，概係財產所得，在七千五百盧比與四萬盧比間之所得，則適介乎二者之間。二平行線之差距約爲一·二。此差離在英吉利聯合王國方面，依包雷博士（Dr. Bowley）之計算，約爲一·五三，依斯塔姆普博士之計算，約爲一·六八。印度農業所得不在課稅之列，此項所得，約佔印度國民所得總額百分之七十一，因其未曾計及，故巴累托氏線大受影響。總之，農業所得之不課稅，必使巴累托氏定律不能應用之於印度所得稅統計。無論如何，假使其他之情形相同，曲線足以顯出此等統計之不完全云。

大概所得稅附稅統計較所得稅統計爲更準確，因在附稅方面較少逃稅之機會故也。揆之各國，類係如此。

在英吉利聯合王國方面，標準的巴累托氏線極爲顯明，惟在印度方面，其不規則一如所得稅統計。是故英吉利聯合王國方面，雖亦不免有逃稅情事，但遠較印度爲少，此則吾人可以斷言者也。印度所得稅統計，極不完全，而

且因幾種所得未嘗課以所得稅，故此等所得統計，實無所用云。

漏規避之發生，多因民間對於徵稅機關之不信任，而不信任之心理，起於徵稅機關之百端掎克。例如某國家因徵收較高所得稅之故，民間即已發生不公平之觀念。政府且設計捕捉，定出『爾民人等務守法律，不得規避，致觸法網之規律。』如吾人之所已知，徵稅機關在估稅時，當依法予納稅人以減免之待遇。納稅人類係無知，但稅法則係複雜。實行一種簡單所得稅，則律師與會計師之收入必為之大減。然而要求簡單所得稅法者，其謬妄亦不能否認。所得稅之課也，政府既不能根據所得額，物質條件，家庭負擔，及所得之由來，而判定納稅能力之強弱，則其稅制之複雜，又奚待言哉？如上之所已述，稅吏對於納稅人易犯之過失，應時賜以糾正，對於納稅人應行退稅之作用，應切實奉行，蓋所以堅國民之信仰也。總之，納稅人若不犯逃稅之罪，徵收員毋得擾民。美夫世人有言曰，以政府為不妨欺騙之錯誤觀念，無異於故意行騙，此觀念者，乃即避稅之原因也。

結論

十 所得稅重複賦課之問題，本書於第十七章上業已論及，茲括述此種分析之結論。大戰時，英國重依得諸克里米戰爭之經驗實行。大戰時，所得稅確為英美兩國之絕佳的財政寶庫。賴所得稅兩國卒能維持鉅大之戰費，戰費數額之鉅大，若使世人唯恐大業之不能生活進而一究租稅之詳數者，幾無不驚駭而致咋舌。德法遠在一九一四年之前，未知所得稅之重要，法戰後之問題，實多因於法國發展所得稅之太遲。德意志帝國覺間接稅絕不

足以應國用，大戰時，以直接稅係由邦政府而非由聯邦政府徵收，故中央不能運用直接稅徵課權以應急需。印度及各殖民地，已知所得稅之重要。澳洲除聯邦所得稅外，尚有一種邦所得稅。間接稅若國產稅等，非待行政上設備之齊全，決不足以實行或發展，然欲行政上設備之齊全，常須另設機關，另需經費。若夫所得稅則不然，徵收機關一經就緒，則所得稅率可大增，而機關經費可不增，故稅收可坐而待增也。所得稅之有此種彈力，於國用孔亟之時，確有莫大之實利。自前世紀以來，所得稅已見試行，至現世紀，此稅彈力之大，以及其原則方法之能克服戰時戰後財政之紊亂與竭蹶，在各稅中，可謂獨一無二。聯邦國家之所得稅，有全係聯邦稅者，有半係聯邦稅半係邦稅者。美國所得稅係聯邦稅，然在威斯康星，馬薩諸塞，紐約，俄克拉何馬（Oklahoma），密斯里，維幾尼亞，特拉華（Delaware）等邦中，則有徵課邦所得稅者，此則吾人之所已知也。澳洲有聯邦所得稅與邦所得稅之別（見本書第二十一章）。南非聯邦之所得稅，概由聯邦政府徵課之。印度定所得稅爲國稅。加拿大之所得稅由中央政府徵課。至法國則有一種有趣的稅制（如吾人之所已知），中央政府除徵收其法定所得稅外，另徵附加稅以充各州市經費，此制至今仍沿行不廢，實至堪注意之稅制也。

第二十三章 死稅或遺產稅

一 直接稅之第二大稅源

昔某大基督教徒有言曰，『今世之時尚，已成過去，』斯言之真理，可於十九世紀末葉稅制之變遷而覘之。十九世紀末葉，各國繼續發現新稅源，因各國已發現直接稅之第二大稅源（死稅或遺產稅），於是間接稅遂不復如前之通行。在大不列顛，尤其在美國方面，社會漸知遺產稅制度——即於財產由死者移轉歸活者時徵收一種租稅——實爲病民少收入多而可靠之稅制。（註）三十年以前，大不列顛之稅制改革，在遺產稅方面，生大效果。美國方面，尤其自從一八八〇年以來，此種稅制，業已十分通行，故今日除聯邦遺產稅之外，美國四十九邦中之行遺產稅者，已有四十八邦。至如不列顛自治殖民地如澳洲、紐西蘭、加拿大、南非洲，不列顛屬地如錫蘭、海峽殖民地、香港、巴哈馬（Bahamas）、巴佩道斯（Barbados）、特力尼達與託巴哥（Trinidad and Tobago）、牙買加（Jamaica）、里溫得羣島（Leeward Islands）、英屬基阿那福克蘭羣島、非濟羣島、與塞拉勒窩內（Fiji and Sierra Leone）。他若法、德、意、荷蘭、瑞士、比利時、瑞典、挪威、智利、日本等國，皆行死稅。世界大國，惟印度尙獨未行此稅，然因各省建國事業，尤其教育事業之經費，日漸膨脹，不久或當創辦此稅，以裕國庫也。

（註）參閱（一）馬克思威斯特（Marx West）著各國遺產稅之歷史的與經濟的比較（The Inheritance Tax—A Historical and Economic Comparison between the Various Countries）（二）歐洲各大國之遺產稅論（Die Besteuerung der Erbschaften in den Wichtigern europäischen Staaten, mit besonderer Rücksicht auf die schweizerische Finanzreform）

此書係格羅斯曼和恩 (E. Grossmann, Bern) 所著。(三) 索瓦德與威爾 (Soward and Wilson) 著資本稅論 (Taxation of Capital)。

近年死稅或遺產稅之發達，雖甚顯著，然此種稅制，由來殊久，此則吾人所當切記不忘者也。昔奧古士都 (Augustus) 曾課一種百分之五稅，名為百分之五遺產繼承稅 (Vicesima Hereditatum et Legatorum)，凡未負擔尋常財產稅者，悉須納稅以充軍費。其時財產稅僅課之於各省云。封建時代，諸侯死後若無適當繼承人，則其財產即收歸王有，而在十八世紀末葉，荷蘭曾徵一種遺產稅。諾斯 (North) 仿照荷蘭採行印花稅，凡任何遺產之收入或死者動產之一部或剩餘，均須繳納印花稅。至一七八九年，彼特增加此稅。一七九六年，徵課財產稅，隨旁系繼承人之親疏而課以不同之稅率。其時土地之繼承，則並不課稅，惟在五十七年後始行課稅云。美國賓夕法尼亞遠在一八二六年即有遺產稅。

二 一般原理

政府於財產所有者死亡時，又於受惠人繼承財產時，依照累進率課稅於動產與不動產，其由直系卑族繼承者，予以若干之免稅，至由旁系繼承或私贈與外人者，加重其稅率，此在理論上與實際上，均覺健全。遺產稅為任何健全財政制度之一部分。如亞丹斯密之所言，此稅是『完全明白的而且確定的』而且納稅之時間『十分方便』。復次，遺產稅之收入亦豐旺。遺產稅累進之方法通常有三：第一，稅額隨移轉財產之價值而不同，總遺產稅之賦課，

即係如此。大不列顛之稅率，最高爲百分之四十，最低爲百分之一。美國所課之聯邦遺產稅，卽以此爲標準也。第二，租稅亦可隨受惠人與死亡人關係之親疏而不同，如遺產由疏遠繼承者承繼，則依極高稅率徵稅。大不列顛及他處之分遺產稅或繼承稅，概按照血族之親疏而不同。例如在大不列顛，稅率由百分之一乃至百分之十不等，在非聯邦由百分之二至百分之十不等。第三，租稅亦可隨每個繼承人繼承之財產額而不同。如法國卽照此法。如大宗遺產之由一二人承繼者，輒特別課以重稅，以防財產集中於少數人手中。此法非常合理，故美國各邦多行此法。蘭多爾夫雀其爾爵士（Lord Randolph Churchill）向使不於一八八六年遞辭財長之職，則彼之課不同遺產稅，殆必依照每個繼承人所得之總利益，而不依照遺產未分配時之全部價值也。（註）

（註）雀其爾主張動產不動產一樣課稅，並主張廢棄依照血族親疏而課不同稅率之稅法。參閱蘭多爾夫雀其爾爵士第二卷，第十五章。

國家保護個人之財產，則於財產所有者死亡之時，國家出而要求一部分，而於財產未移歸受惠人時，用課稅之方法取其一部分，揆之於理，誰曰不宜？昔格蘭斯頓有言曰：「於人民死亡之時，死亡人之財產果能安然讓與受惠人，此誠極大之功勞，文明制度之能力之最好證據……此爲法律與文明制度賜予人類偉大利益之一例證，此爲天然自由藉法律而有莫大擴充之一例證，吾不禁以爲天下事之最合理者，莫如國家於人民安然享受全部財產時，出而干涉，用課稅之法，分取其一部分以充必要之公共經費者也。」（註）旨哉言乎！國家於此，縱有削減人民遺贈之權利，亦屬正當。謂遺產稅可以直接阻止繼產幾種極不均一之議論，乃政治家之議論，非理財家之議論。

也。又有一派謂死稅歸資本負擔而有阻礙生產之弊，三四十年前，時人頗多持此說，今則較少云。世人或謂此等租稅實有減少儲蓄而阻社會進步之害，然則事實維何？前十年間之經過維何？

（註）見英國會議事錄卷七第二六七頁『繼承稅演詞』

三 資本之課稅

持此說者，當必遠溯及於李嘉圖，李氏曾痛論遺產稅爲資本稅。馬沙爾亦謂『前人反對遺產稅，謂此稅歸諸資本負擔，此說自吾視之，似仍有充分真理』。雖然，馬氏之爲此言，不但未知戰時財政影響於所得稅較諸影響於死稅之如何，而且恐亦未知今日各實業國資本迅速積聚之影響也。據財政經驗之所示，則知近代實業國中，由遺產稅所徵之資本數目（若不徵稅，此資本即可用以維持工作之效率）若與社會使用資本之總額或資本每年之增加額一比，實爲數甚微而不重要。善夫劍橋大經濟學家利薛知（利薛知之言曰：遺產稅之缺點，『絕不可與額外所得稅之相似的影響相比擬，實在言之，遺產稅之限度，財政家實際上所能決定者，不在於此稅阻止勤儉之危險，而在於因生前贈與而逃其稅之危險』）（註）實在言之，死稅確有幾種利益，而爲所得稅所不及。財產所有者不但生前享受財富之實利，而且能遺留大宗財產於死後。愛家族，好榮譽，人性如此其然也；喜積蓄，好儲財，動機如此其強也；故世人終不因死後財產之一次課稅而少積蓄。且政府固嘗設法防止各種逃稅矣，例如在大不列顛，若於死亡前三年間生前遺贈與人之遺產，即要課稅，是其一例。復次，租稅之收入，嘗僅含有資本移轉之意味，因國家

固常以租稅之收入償付債務故也。取諸民而仍予諸民，是即不過移甲之資本以予乙而已。又社會事業費之支出，亦足以提高工作效率之標準而增進國家生產力，而尤以國中勞働階級消費能力低者爲收效更大。故久而久之，一種純粹的利益（有百利而無一弊）與社會普遍的繁榮，即可實現。惟若遺產稅過重，則人民收入之發展必爲之阻礙，——稅率之輕重係一重大關鍵——而他方面生產力又不能增加，假令如此，則貨物與人工之需要必爲之減少，及其終也，必有影響及於職業。一言以蔽之，資本與人工二者互相倚賴，是故稅之足以阻礙其一之供給，則他一即立受影響。顧此種見解，誠亦未知民間積財之鉅大，所徵遺產稅不過取此積財之一小部分，與九牛之拔一毛何以異。據經驗所示，知遺產稅確利多而害少，而就各方面統盤觀察，遺產稅確爲可行之稅。善夫佐賽阿斯塔普綜述此稅有言曰：『世人過言此事之弊，而不知國家必設法籌款，謂遺產稅有影響於資本，而不知他稅亦有影響於儲蓄，厥弊正復相同也。故（1）綜括言之，姑離開遺產稅之其他經濟的影響不論，若以遺產稅收入用之於各項事業，當可增進民間儲蓄之能力，其增進儲蓄能力之利益，確較其取之個人的實際資本之弊病爲大。（2）及於實際儲金之直接影響：（a）就政府以遺產稅收入用於永久事業或減債而論，此實不過資本之移轉；（b）即令政府不用之於此途，民間儲金或致於「浪費」，但若不課遺產稅而課他稅，則民間儲金之被「浪費」者，程度正同。是故死稅與他稅比較，並無特別弊害之可言也。（3）及於儲蓄動機之最後影響：就此稅之最大弊害而論，此稅較諸他稅尙無甚不可行之處云』（註二）

(註一) 參閱厚理卷三，第八章，第二節。

(註二) 參閱租稅原理(一九二一)第一五五頁。

四 李格那諾氏的遺產稅計劃

李格那諾教授 (Professor Niskanen) 曾建議一種特別遺產稅，不但可免除所得上之不均平，而且不致於阻礙生產事業。簡言之，李氏之計劃，在使遺產稅隨時間而累進，換言之，租稅隨財產繼承之次數而遞增。李氏建議任何積富之全部，經過若干繼承人後，應盡由國家取去。財富愈古，遺產稅愈重。稅率與時間，在國家未取盡此種積富以前，應隨一國財政困難與其他經濟情狀而不同。設甲以其平日積產傳之於乙，國家於乙繼承時，對於全額課以百分之二十五之遺產稅。乙死以其自己努力獲得之財產，及其由甲繼承下來之財產，傳之於丙，則於丙繼承時，國家課百分之五十於甲的財產，課百分之二十五於乙的財產。丙死傳其財產於丁，則國家課百分之七十五於甲的財產，課百分之五十於乙的財產，課百分之二十五於丙的財產。丁死其財產傳之於戊，國家取去甲的財產全部，乙的財產四分之三，丙的財產半數，丁的財產四分之一。此稅之優點，是為新得財富課稅之甚輕，而依李格那諾教授之意見，因繼承之不足以敷繼承人之使用，故此稅足以促進財富之實際積聚。此李氏計劃之大要也。惟反對李氏計劃者，每以管理上之困難為詞。欲防止逃稅，則繼承人處置繼承之權利，必須嚴格減少，然此殊為一複雜事情。惟逃稅之危險（尤當稅重時而更甚）必非甚小，而且此種逃稅事件之多寡，隨各國而大異，例如在大不列顛

即較多數國家爲少云。

五 聯邦國之死稅或遺產稅

在聯邦國中，遺產稅之賦課，發生一問題，即此稅應由聯邦政府或中央政府徵課乎？抑應由邦政府或省政府徵課乎？抑由二者並徵乎？瑞士之遺產稅，由各郡徵課，而且各郡所徵之遺產稅，輕重極不一律。美國除一二例外不計外，遺產稅概歸邦政府收入，聯邦政府間亦徵課聯邦稅，如一八六二年之所徵，是其明例。美國今日通行之聯邦遺產稅，係總遺產稅。加拿大之遺產稅係省稅。澳洲之總遺產稅、遺贈稅、及繼承稅，由聯邦政府及邦政府徵課之。南非好望角殖民地及納塔爾聯邦，在依南非聯邦條例組織之聯邦政府成立（一九〇九）以前，即有此種遺產稅，惟依聯邦條例，撤銷此稅。印度繼承稅（或聯合家庭活存者之繼承稅），依照一九一九年印度政府法案之規定，留歸省政府云。

塞力格曼（註一）主張美國繼承稅應爲邦稅而不應爲聯邦稅，其言曰：『美國財政改革之一要着，是爲將遺產稅逐漸變爲邦稅並謀其發展，使此稅與公司稅同爲各邦收入之主要的而且有時爲獨一的稅源，俾其他稅源留歸地方政府之用。聯邦遺產稅之賦課，就稅制自身而論，雖係完全合法，然勢必阻礙此種健全的發展。因此之故，各邦遂不能以遺產稅爲邦稅，而且整個稅制之完成與合法排列亦爲之更形困難。顧或者曰，夫所得稅之宜爲國稅而不宜爲邦稅，事理昭然，蓋必如此而住所與重複課稅之許多複雜問題，可以免除，唯遺產稅亦然；故遺產稅亦

宜爲聯邦稅而不宜爲邦稅。就令或者之言，真實不誤，然此利益之獲得，要必致全國劃一的合法的稅制進步之方向完全顛倒，其爲犧牲亦不少矣。或謂聯邦稅制之缺憾不無補苴罅漏之一法。然而補救談何容易，語其小者，就現今美國地方稅制改變之困難卽可以推知矣。』（註二）塞力格曼或因財產稅宜爲邦政府或聯邦政府之主要稅源性質之不定，故偏贊成遺產稅爲邦稅。塞氏同時亦因邦與邦間遺產稅率累進之不劃一，深覺此稅爲邦稅之有危險。夫各邦稅率之不統一明甚，各邦徵課財產稅條規之不相同亦明甚，塞氏固已言及一種聯邦稅爲『完全合法』矣。又一著名的美國學者（註三）主張遺產稅應爲邦稅：『若在各邦未實行放棄家族關係之一切管理，及讓出其財產之全部立法遺產稅之立法與聯邦政府之前，而聯邦政府徵課遺產稅者是不合法，而且有害之道也……此問題實含有深長的政治意味。』自此議論公表於世後，聯邦政府於各邦之遺產稅外，另課一種聯邦稅。印度繼承稅之歸省政府當依加拿大與其他殖民地之前例。且印花稅既係一種省稅，是以遺產稅亦宜爲省稅。但在印度此問題大約如此——以遺產稅之舉辦尚未成爲事實，則此稅究宜爲國稅抑宜爲省稅，而稅政始較易措施，效率始較可增大。遺產稅若爲國稅，則各省累進稅稅率不同之危險，必可避免，故此稅有似於所得稅，確可歸中央政府復次，以此稅之大部分來自土地，而土地稅已爲省稅，則遺產稅應否亦爲省稅？若此稅，如所得稅，歸中央管轄，則省政府協助中央之款必較少。遺產稅若愈普遍，則人民住所改變之機會必愈少。然欲此類直接稅之稅收效率增大，則一國之特別國情，必須細心研究，將來印度舉辦遺產稅，中央政府與省政府之合作，確係必要云。

(註一) 租稅論叢第五章。

(註二) 所得稅論(二版)。

(註三) 善閔財政學第二篇第八章, 第三一〇頁。

六 大不列顛之死稅

大不列顛之死稅可大別爲二：(a) 總遺產稅 (estate duty) 國家於財產所有者死亡時，依照遺產淨價值百抽幾，此稅將歸財產負擔；(b) 分遺產稅或繼承稅 (legacy duty and succession duty) 此可視爲受惠人繼承財產時所納之繼承稅。此等租稅，在直接稅上日形重要，縱有由極大財產而得之橫財，然其稅收頗可以準確預計云。

年別(終於三月三十一日)	估計額(以百萬鎊計)	淨收額(以百萬鎊計)
一九一三	二五	二五
一九一四	二七	二七
一九一八	二九	三一
一九一九	三二	三一
一九二〇	三五	四五

一九二一.....四五

四七

一九二二.....四八

五三

一九二一—二二年不列顛死稅約佔租稅收入總額百分之六，歲入總額百分之五，而死稅之大部分則來自總遺產稅。例如一九二二年度死稅淨收入約為五千三百萬鎊，內總遺產稅為四千五百萬鎊，或總額百分之八四·七分；遺產稅為六百萬鎊，或百分之三一·三；繼承稅為一百二十萬鎊，或百分之二·三；其他雜收入為八十萬鎊，或百分之二·七。一九二二—二四年度死稅收入為五千八百萬鎊，至一九二二—二三年度則為五千七百萬鎊云。

總遺產稅為一種價值百抽幾之累進稅，於人民亡故時，凡須移轉之一切動產、不動產、派定的或未派定的財產，均須課稅。湖此稅之徵也，實始於一八九四年之財政法案，（註一）創此稅者乃羅斯培利爵士（Lord Roschbery）當國時之財長威廉哈科特爵士（Sir William Harcourt）也。試依爵士傳略作者之言曰，哈科特恪守『政治家之遺訓，視節用為良好政府之第一要義。哈氏相信浪費奢侈之習慣轉足以壞公務而借國是，而尤以軍事機關之支出為更形如此。國家用一分之錢，當思為民謀一分之利。氏久已洞悉稅制，而尤以土地稅制之不規則。氏雖出身地主，然絕無議員有特殊利益於不動產之見解。哈氏與其兄弟在紐哈姆（Zimelham）政見之不合，遂促起其注意節用問題（註二）哈科特之創此議也，各地物議沸然，甚且肆力攻擊守舊之見解，可於女皇維多利亞致

財長一書中顯出。其文如下（作於一八九四年六月五日）——

朕今頗關心於預算書上所定死稅之條規，朕竊恐死稅之必有害於一切地主也。方今土地之收成不佳，地主已遭極大之損失，若預算果成法律，則其支出之能力更形減小，此必使窮苦階級完全失業，而尤以貧苦農民爲尤甚，若是而使田野空無人煙，全國慈善機關之款項將無所從出矣。且徵課死稅，財產所有者知此必有害於其繼承者，故亦不願爲農地之改良。朕未嘗不悲遺囑檢驗法規定寡婦孤兒於居喪哀痛之際須受詳細查問估價之一事爲殘忍無道之事也。朕今切望威廉哈科特修改其提議以副朕愛護元元之至意，朕實有厚望焉。

一八九四年六月九日財長威廉哈科特覆奏維多利亞女皇而言曰：

大皇帝陛下，臣頃效勞陛下，敢將日前預算案中條規之進步爲我陛下一詳陳之。

臣確告陛下，地主階級所言此稅壓迫過重，縱非全無根據，然言之未免過甚。塞力斯培利爵士所謂此稅將吸盡四年之收益以淨盡者，全與事實不符。有人於此，有十萬之財產，則另課以百分之一稅，百萬之財產則另課以百分之四稅，充此百萬之財產，在八年間所納之租稅，合計之不過二年之收益耳。然而地主反作不平之鳴者何哉？臣嘗推原其故，而知地主久已慣享輕稅之特別待遇，一旦欲取消其特別待遇，使其與社會中其他階級擔負均等之負擔，宜乎其怨此爲不公平也。

不幸國家因軍需浩繁，非增徵四百萬鎊之租稅似不足以應急需，然此唯有使租稅之負擔平均分配於一切

階級之一法。

臣信預算之所以能得下院暨在野人士之贊助者，實因人士深信平均分配租稅負擔於社會一切階級之舉爲忠實之舉故也。

就所徵稅額而論，其中歸諸土地負擔者，實不過四分之一，餘則概歸動產負擔，今負擔最少者，怨言反最多，何哉？

夫農業之不振固矣，然而此稅僅依土地之收入而賦課。農業而外，他業亦不振者也，他業固未嘗藉口於其不振而不願分擔其在國防費上應負之負擔者也。

茲因此稅之正當，是以在研究累進問題之分組中政府能得百人以上大多數之贊成。

夫國家徵集鉅款而欲其無礙於國人者，此爲絕不可能之事，然各階級對於必要犧牲上所應負擔之一部分，殊不應不思所以負擔之也。

臣渴欲掃除土地稅之任何特別弊病，且已於公務最能相合之範圍內，與反對者相討論，以期儘量採納反對者之意見。

(註一) 距此二百年前(即一六九四年)即有一種印花稅，對於值二十鎊以上之財產之遺囑檢驗書，均須貼用印花，以爲適法憑證，此即所謂遺囑檢驗稅者是也。此稅在一六九八年增至十先令，至一七七九年，諾斯依照財產價值分稅爲三級。自此至一八八九年，中間稅制屢經改

更以應國家財政上之急需。迨至一八八九年稅率改值百抽三。此稅自然未嘗包括不動產在內。故不動產之避免此種死稅。計垂二百年之久云。

(註二) 見加提納 (A. F. Gardner) 著哈特傳略 (Life of Sir William Hartnoll) 第三冊第二八頁 (一九三二)。

凡在大不列顛之不動產，當課總遺產稅。至不在大不列顛者則不課此稅。所謂不動產者，乃指土地、房屋、以及房地上之一切利益之謂，即租借利益，殆亦包括在內。在大不列顛之動產，亦須課稅，如財貨、器具、股票、公債票等。不在大不列顛之動產，惟當死者係所有者而又住居大不列顛，或所有者僅享終身利益，死後動產即交英人保管或信託者，始行課稅。生前所贈之財產，若非離死亡三年以上者，或捐贈公益慈善機關，若非離死亡一年以上者，悉納總遺產稅。此外於亡故時，所得之人壽保險金，亦要課稅。惟嫁奩，確係人民經常支出之一部分之贈物，及贈物價值不在百鎊以上者，不在課稅之列。計算財產之資本價值淨額，法將總計各項財產之資本價值，減去相當喪葬費，及死者之債務與負擔財產之資本價值，乃指內國稅徵收局相信財產於其所有者死亡時出賣之市價而言。小額財產值三百鎊與五百鎊者，除各納三十先令五十先令之固定租稅以外，免納其他一切之死稅。從死亡之日起，至宣誓陳述書或賬目交付之日止，繼承人對於動產須付年利四釐之利息。課於不動產之租稅，得每年一繳，分八次繳清，或半年一繳，分十六次繳清。課於某種年金之租稅，得每年一繳，分四次繳清云。死後未行繳清之租稅，依年利四釐償付利息。下列財產得免稅：(1) 資本淨值不超過於一百鎊之財產；(2) 陣亡或在職死亡之普通船員，水陸兵士，或飛機師之財產；(3) 與國家科學、歷史，或美術有關之物件。為免除英屬殖民地內動產之重複課稅起

見，動產僅依二稅中之較重者而課之，故凡在殖民地所納之稅額，得從大不列顛之總遺產稅中扣除云。

總遺產稅稅率，概如下表所示。此稅顯係累進性質，而尤以鉅額之所得為更如此。例如百萬鎊之總遺產稅，課百分之三十。此外又課以從百分之一乃至百分之十之分遺產稅。今若假定課百分之三·三之分遺產稅，則遺產之三分之一或三十三萬三千三百三十三鎊應納死稅。

財產資本淨值超過於：

在一九一九年七月三十一日後租稅之百分率

一〇〇鎊	.....	一鎊
五〇〇	.....	二
一、〇〇〇	.....	三
五、〇〇〇	.....	四
一〇、〇〇〇	.....	五
一五、〇〇〇	.....	六
二〇、〇〇〇	.....	七
二五、〇〇〇	.....	八
三〇、〇〇〇	.....	九

四〇、〇〇〇	.....	一〇
五〇、〇〇〇	.....	一一
六〇、〇〇〇	.....	一二
七〇、〇〇〇	.....	一三
九〇、〇〇〇	.....	一四
一一〇、〇〇〇	.....	一五
一三〇、〇〇〇	.....	一六
一五〇、〇〇〇	.....	一七
一七五、〇〇〇	.....	一八
二〇〇、〇〇〇	.....	一九
二二五、〇〇〇	.....	二〇
二五〇、〇〇〇	.....	二一
三〇〇、〇〇〇	.....	二二
三五〇、〇〇〇	.....	二三

四〇〇、〇〇〇	二四
四五〇、〇〇〇	二五
五〇〇、〇〇〇	二六
六〇〇、〇〇〇	二七
八〇〇、〇〇〇	二八
一、〇〇〇、〇〇〇	三〇
一、二五〇、〇〇〇	三一
一、五〇〇、〇〇〇	三五
二、〇〇〇、〇〇〇	四〇

分遺產稅與繼承稅因沿革上的關係而互為補充。分遺產稅課於住居大不列顛者之依遺囑或無遺囑分贈之動產。若所有者住居大不列顛，則其在無論何處之動產，概行課稅。若立遺囑者不住居大不列顛，則其財產不納分遺產稅。若動產之管轄所在大不列顛，則在無論何處之一切授定的動產，概須納繼承稅。然若交與非英人保管者，則不納此稅。至在大不列顛以外之不動產，概不納此稅云。分遺產稅與繼承稅之稅率如下：夫妻、子女、子女之直系卑族、父母、或直系尊族，課百分之一；兄弟、姊妹、兄弟姊妹之直系卑族，課百分之五；僅因天然關係之其他任何

人課百分之十。受惠人於享得利益時納稅。但在某種情形下，分遺產稅與繼承稅得分期繳納之。在不動產方面，分納期間得延長八年之久。分遺產稅始於一七八〇年，而在一七九六年通過『關於旁系及外人依照財產所有人之遺囑或無遺囑繼承其財產』之條件。一七九六年之條例含有課稅於受惠人之性質，且載之於律書。繼承稅亦爲課於受惠人之稅，此稅始於一八五三年，課之於不動產及不納分遺產稅之授足的動產。動產總值不及一百鎊者不納遺產稅。凡繼承之資本價值不及一百鎊者不納繼承稅。凡物之無收益者則不納此二稅之任何一稅。但若此物出賣或轉入於有自由出賣權之任何人者，則必納此稅。與國家、科學、歷史、或美術有關之物件，除出賣外，概不納稅，而且僅與最後繼承者之死亡有關。凡國立美術館，不列顛博物館，其他類似之國立機關，各大學，郡議院，自治機關，及收藏國家美術品基金，悉免稅。關於分遺產稅與繼承稅，亦有某種免稅與救濟之規定。凡遺產已納總遺產稅，而其淨值不在一千鎊以上者，則既不課分遺產稅，又不課繼承稅。價值不在一萬五千鎊以上，而財產傳之於旁系尊卑族或個人而課百分之一稅者得減免若干。凡受惠人係寡婦或係年齡未滿二十一歲之子女，而其所得利益不在二千鎊以上者，則不納稅云。

七各殖民地

各自治殖民地之死稅或遺產稅載諸律書中。加拿大之遺產稅立法係省的立法。例如英屬可倫比亞、紐布隆斯威克 (New Brunswick)、諾瓦斯可提亞 (Nova Scotia)、翁他利俄 (Ontario) 及魁貝克 (Quebec)

所頒之條例是也。各省稅法彼此皆類似，而加拿大之立法概取法於美國，此則顯然。翁他利俄與魁貝克之租稅，亦如美國，依照財產之價值，關係之親疏，而分等級。各省大都有免稅額之規定，而課於旁系尊卑族之租稅，較直系尊卑族爲重云。

澳洲聯邦之總遺產稅，蓋始於一九一四年，此稅依照財產價值之總額而徵課，此與英國總遺產稅髣髴之一點。澳洲聯邦，除南澳大利亞外，各邦亦係如此。惟「繼承稅」一詞，與各邦之依各受惠人利益而課之繼承稅，義有不同。例如昆士蘭除課總遺產稅於全部遺產外，另課分遺產稅（隨財產價值總額而分高低）於各受惠人，此分遺產稅，雖依財產總值而決定，然彼邦即稱此爲繼承稅。傳與妻或直系之財產之價值總額，在五百鎊以下者，不納遺產稅。若價值在五百鎊以上，而未超過二千五百鎊者，則依法定稅率之半數而課之。在二千五百鎊以上而未超過五千鎊者，則依法定稅率之三分二而課之。繼承人係同血統而非係夫妻或直系之關係者，則除依法定稅率外，另加法定稅率之二分之一而課之，但至多不得過百分之十五。繼承人係異血統者，則倍其法定稅率，但不得過百分之二十。總之，昆士蘭實際上有二種遺產稅，其所謂繼承稅較遺囑驗證稅或總遺產稅多百分之一。南澳大利亞之死稅大體與大不列顛所課之繼承稅相同，而與澳洲其他各邦之死稅不同。在南澳大利亞之不動產及在任何處之動產，若其死者住居南澳大利亞者，則悉納稅。不在南澳大利亞之財產，其在外邦所納之租稅，得從其在南澳大利亞所納之租稅中扣除之。昆士蘭與南澳大利亞死稅之高可於下表觀之：

值五萬鎊之財產

最高稅率	邦	聯邦	估財產價值總額之百分數
新南威爾斯	五、〇〇〇	四、三二〇	一九
維克多利亞	五、〇〇〇	四、三二〇	一九
昆士蘭	九、八三三	三、五三五	二七
南澳大利亞	一〇、〇〇〇	三、四四〇	二七
西澳大利亞	五、〇〇〇	四、三二〇	一九
塔斯馬尼亞	五、〇〇〇	四、三二〇	一九

最高稅率，在昆士蘭為百分之三十三，在南澳大利亞與新南威爾斯為百分之三十二，在維克多利亞與塔斯馬尼亞為百分之二十四。最低稅率約為百分之二或百分之三。新南威爾斯課稅於域內之動產不動產。維克多利亞、西澳大利亞、塔斯馬尼亞亦然。昆士蘭之遺囑驗徵稅，因死者在昆士蘭財產遺囑之檢驗而徵課，而且唯當財產入於遺囑執行人或遺產管理人手中時繳納之。尚有一種特別繼承稅，依照遺產總額而課之，繼承人與死者之關係較密者，得減成繳納。

紐西蘭之死稅，依照一九二一年條例而課之。總遺產稅最低爲百分之一，課於價值不在二千鎊以上之財產，最高爲百分之二十，課於十萬鎊以上之財產，其間分別有差。此外繼承稅依照受惠人與死者關係之親疏而課之。遺產捐贈慈善機關者免稅。對於寡婦及小數遺產之納總遺產稅與繼承稅，亦另訂特別條規以示優異。例如最後財產之價值若不在一萬鎊以上，妻所得之利益在五千元鎊以下者豁免；惟課於全部財產之稅率必先決定。而後可以減額課稅。又軍士因作戰陣亡者，則對於其妻，直系卑族，或直系尊族之繼承，許其豁免五千元鎊。繼承稅由無稅以至百分之二十不等。價值在一千鎊以上之財產，而非住於紐西蘭者繼承，而受惠人又非係死者之夫妻，或三等以內之親族者，則對於一千鎊以上之超過額，另課以百分之十稅。紐西蘭之死稅較南非聯邦之死稅爲重云。

好望角殖民地與納塔爾，在南非聯邦未組成以前，已實行徵課繼承稅。聯邦遺產稅條例，其規定總遺產稅與繼承稅，大致與不列顛相同。凡國民在一九二二年七月一日或以後亡故，其遺產總額在二千鎊以內者課百分之〇·五，在二千鎊與三千鎊之間者，課百分之一，依次遞增，至總遺產值百萬或值百萬以上者，課百分之十七。此總遺產稅之稅率也。至於繼承稅，若繼承人係死者之直系尊卑族，則對於應行課稅之遺產，課百分之二；若係死者之兄弟，姊妹，課百分之四；若係兄弟，姊妹之子孫，課百分之六；若繼承人與死者係上述以外之關係，或非係同血統，或係某機關者，課百分之十。關於遺產之僅含有有限利益的財產估價，及關於因繼承錯誤利益傳歸他人時租稅之退還，政府亦特訂條規確定之。遺產若傳之於死者之夫或妻，慈善、教育或宗教性質之任何公共機關，或任何省行

政機關，市行政機關，或其他任何地方團體者，概豁免繼承稅。南非條例適用於聯邦各地，自此條例頒布後，於是前此通行之各省遺產稅單行法，遂告廢止矣。

八 印度之死稅

莫臥兒時代皇帝，恆將其達官富商之遺產收歸己有，蓋自以爲有此權利也。昔柏尼（Bernier）藏有奧朗最布帝（Aurangzeb）致其父沙哲亭帝（Emperor Shahjehan）一書，茲節錄之於下：『每當達官富商死亡或臨終之際，余等恆封閉其資產，監禁其家奴，施以拷打，必待家奴報出全部家產甚或無數珠寶而後釋放焉。此事固確有利於國庫，然其不法與殘酷，吾人果能否認之乎？』奧朗最布帝雖明知此事之不法與殘酷，然終帝之朝迄未廢除。此項收入甚鉅——至一六四一年阿薩夫汗（Asaf Khan）死時，計達一萬九千萬盧比云。就官吏方面而論，財產之沒收，可謂官吏受職契約之一部分，官吏一行作官，掠奪聚斂，在所不免，由民間掠得之財產，死後歸還於國，誰曰不公？故其沒收宜也。若夫於商賈而行此制，則必有阻礙工商業之大弊，爲害孰甚焉！

印度現時並無總遺產稅或繼承稅。惟徵收一種小額規費，依照一八七〇年法庭費條例（Court Fees Act）凡當遺囑驗證及財產管理證書給予遺囑執行人或遺產管理人時，政府依照財產價值徵收值百抽二或三之規費。若無遺囑，除一種事例外，則不必取得遺囑驗證或遺產管理證書。至若有遺囑者，則必取得遺囑驗證或遺產管理證書而後遺囑始能有效，惟印人尤其印度教徒概不訂立遺囑。方今各省政府勢必振興強迫初等教育，與夫足

以增進窮苦階級中大部分人之生產力之其他社會事業，則其經費之必取給於總遺產稅與繼承稅者，亦勢之必然也。自前世迄至現時，財政方面實未嘗提及，唯自大戰以後，此問題已日形重要云。

吾人可從二觀察點論究此問題：（一）使一切繼承遺產被課稅。論及此對於聯合的印度教徒家庭制度，遺產不由於繼承而由於後死者繼得之困難，必須一詳究之。（二）於遺產移轉時，對於全部遺產徵收總遺產稅。一切家庭悉被課稅，包括（a）非聯合的印度教徒家庭，（b）聯合的印度教徒家庭，對於亡故祖先或共同嗣襲遺產者（包括其直系卑族之應得財產）應得財產之部份，實行課稅。

欲使一切繼承遺產被課稅，如在各自治殖民地及大多數其他各國之所行者，其法莫如（一）對於各人依照遺囑繼承或在遺產者死時生效之判決而承繼者，徵收一種繼承稅。在最低限額例如一千盧比以下之財產，可以豁免。無論動產與不動產，均要課稅。若非設一認真辦理之行政機關，則動產易逃稅。（二）受惠人若係死亡人之夫或妻或其直系尊卑族者，則所課稅率宜較受惠人之係死亡人之旁系或其外人者為低。課於近親之稅率，宜較遠親為低，累進的稅率宜較現時為高。（三）凡應納繼承稅者，依法應於法定時內，向徵收員或動產不動產所在地之相當徵稅機關具報應納之租稅。吾國亦宜如澳洲等國，訂定處罰違法之各種重刑。例如澳洲聯邦遺產稅條例（始於一九一九年十二月實行）對於下列五種違法：（a）妨礙依法執行公務之任何官吏者；（b）未曾報告者；（c）應出席而告而故不出席或因疏忽而忘出席者；（d）故意造作假報告者；（e）故意低估其繼

產價值企圖行詐者；(f) 用欺騙或故意行爲，及缺席或疏忽而圖規避者；定出各種懲罰。該條例且定出末二種爲可以告發之罪，處以五百鎊以下之罰金，或三年之徒刑（第四六、四七、及四八節）。印度亦須定出類此之懲罰。有時可令違法者加倍納稅以罰之。政府對於民間假分產，生前遺贈，以及假處分（即假轉讓）等情事，亟應設法防止。大不列顛所定三年之規則，可以仿辦。凡在轉讓人死亡前三年間實行財產假移轉以圖避免繼承稅者，該移轉財產仍須課稅。政府可設法偵查分產遺贈等是否真確而已實行。(四) 稅率應累進，隨財產價值而累增，隨親族關係親近而累減。(五) 因不動產類多課稅，則遺產稅條例，自可委任徵收機關負責執行。然若爲監督之嚴密，及各省區手續與租稅之劃一起見，則條例之執行與監督，儘可命令中央徵稅局負責辦理也。

應使租稅公平分配於各界間。然欲達此，即遇有聯合的印度教徒家庭之難問題。聯合的印度教徒家庭，在其聯合期內，除稀有例外，個人對於財產無遺囑處分之權。財產之獲得，不由於繼承，而由於後死。今日英國於某聯合租戶死亡時，對於後死的租戶亦課以稅。英國後死的租戶，於其他一租戶亡故時，即享有財產權，至死亡人之子，對於財產不能有所要求。依照聯合的印度教徒家庭制度，某共同嗣襲遺產者死亡後，其子遂變爲共同嗣襲遺產者。關於遺囑處分之例外如馬努（Manu）之所言，「某人若憑自己努力不藉祖業而得之財產，得不與其兄弟共有，惟遺囑上言明與其兄弟共有者除外。」馬努規定因結婚而得之禮物或情人愛物，可不與兄弟共有。是以聯合的家庭者，乃財產共，宗教共，信仰共，食處共（惟兄弟因作工於他處不能共處共食者除外）之家庭也。即使家

人不能共處其食，然而家庭仍係財產共，宗教共，信仰共之家庭也。印度二派法律家——密塔克沙拉（Mitakshara）與達雅巴加（Dayalbagh）——對於分產問題，各持異見。依照密塔克沙拉派（行於孟加拉以外各地）除去聯合家庭之家主不計，若係三代以內之子孫，此子孫於出生時即係財產共有人，或共同嗣襲遺產人，此等共同嗣襲遺產人不能以個人資格分享家產，祇能以團體之一分子共享家產。個人除對於以自己努力之財產外，無分享財產之權。依照達雅巴加制度，家人係其家中未分財產之所有人，其父未死，其子對於家產無享有權。總之，子之利益乃由其父之死亡而非由於本人之出生而獲得也。至依照密塔克沙拉之制度，則不然，共同嗣襲遺產者之利益隨其他共同嗣襲遺產者之生死而不同。在孟加拉，各共同嗣襲遺產者應分得之財產，即視為其個人財產，而有負擔債務之責任。至在密塔克沙拉制度之下，共同襲遺產者應分得之財產，若非經教令宣布以及生前已被扣押者，不能用以清償各人之債務。故在密塔克沙拉制度下，若將共同嗣襲遺產者在臨終時可以分得之財產設法查明，則徵稅之困難，自可免除矣。有一問題發生，即何故不課稅於因出生死亡而得之財產？各共同嗣襲遺產者可因其出生而共享家產。復次，共同嗣襲遺產者之利益，隨家人之死亡而增減。夫因死亡而增之利益既當課稅，則因出生而減之利益，奚不可以補償？若於各年幼之共同襲遺產者死亡時而課稅，則印度教徒之感情必致損傷，而租稅必因頻頻徵收而為擾民之具矣。國家之目的在徵收死稅，故凡因出生而得之財產，可以不課，又凡因出生而致利益之減少，國家亦不能為之補償，因死時課稅而生時補償，一而入，一而出，國家所入，究有幾何？其不可也明。

甚。況吾人從租稅平均分配於各界間如印度教徒回教徒耶穌教徒或拜火教徒間之問題而論，斷無此種補償之理。若如下節所述之建議，將來果能見諸實施，則於年幼共同嗣襲遺產者死時之課稅，可以完全避免。故若課死稅於因後死而得之財產，則下述制度之一，似可採納。

遺產之課稅，應限於最老一代之共同嗣襲遺產者死亡之時。例如兄弟三人與其子孫合居，國家唯在三兄弟之一死亡時而始課以繼承稅，而且各次應就財產總額之三分之一而課之。租稅不當課之於其子之死亡，而當課之於三兄弟某一之死亡。若三兄弟盡死而留有五子幾孫，則繼承稅惟當五子死亡時課之。且每次宜以財產總額之五分一為限，依次類推。此種計劃之利益，在於租稅及於各界間如印度教徒、回教徒、拜火教徒、耶穌教徒間之公平。惟反對之者，則謂課稅的財產恆超過於各共同嗣襲遺產者應分得之財產。例如某印度教徒死後，留有幾子，而無尊系或旁系，其時財產全部課稅，初不僅其父之一份已也。然若吾人鑑於租稅及於各界間公平之利益大於或有弊害之事實，則知此實無關重要。上之所謂恆超過於各共同嗣襲遺產者應分得之財產云者，非謂印度教徒之課稅較其他教徒為獨重之謂也。計劃之目的，在使印度教徒與其他教徒立於同等之地位。

其他可用之方法有二：（一）唯當家長死亡時課稅。（二）唯當後死者盡係死者之後代時課稅。用第一法，則可課稅於財產之全部，或家長臨終應得財產之部份。試舉例以明之。設甲乙丙三兄弟合居，甲死則全部財產課稅，於是乙為家長。乙死全部財產又課稅，於是丙為家長。丙死全部財產又復課稅。英制父死遺產傳諸其子，至印度

遺產由後死者繼承，故父死後，遺產由其子或其兄弟繼承，故在印度，課諸某死亡人之租稅，非僅依照其應得之財產而賦課，而且依照其兄弟與其子孫應得之財產而賦課也。若是，則課諸印度教徒財產之負擔，實較應有之負擔為重。又若僅課稅於家長應得之財產，則各代財產必可一部份免稅。例如甲乙丙三人，丙先長兄甲乙而死，丙死有子，以丙而非家長，故丙死時不課稅。甲死，財產之三分之一課稅，於是乙死財產之其他三分之二課稅，若是則在甲乙丙之一代中，僅財產之三分二課稅，至丙之部分，則免於稅云。

至依第二法，即當共同嗣襲遺產者盡係死者之後代時而始課稅。例如甲與其子乙、丙、丁合居，甲死而乙丙丁乃為其父的財產納稅。其後乙死，但以丙丁係乙之嗣代，故不課稅。此法之缺點，在於印度教徒之課稅次數，較其他印度人為少，因租稅僅當共同嗣襲遺產者盡係後代而始課故也。或謂若以其課稅之次數較少，政府儘可課較重之稅以補之。然此必能算出印度教徒較其他各界不課稅之次數而後可，苟其不能，則所謂定較重之稅率者，竊恐近於武斷也。從全盤觀察，似以第一法為極適當。

世有謂政府對於凡由遺贈繼承而非由後死而得之財產，先可徵收一筆繼承稅，次則於遺產賬目須完全報出，遺囑驗證及遺產管理證書應行取得之時，又可徵收租稅。前者實不過一種彌縫之策，至於後者，則非他國之所謂總遺產稅也。

其次即論對於由繼承，後死，或授定而得之財產之課稅。為徵收總遺產稅起見，凡由死者傳下之遺產，可總併

爲一納稅之義務，可由財產總額決定之，但債務應當扣除，故租稅應依財產之淨額徵課。如大不列顛、德國、日本、智利及其他諸國之所行，印度對於短時間內二次課稅稅額減少之辦法，應行訂定。例如第二死亡離第一死亡不到一年者，得減稅百分之五十，不到二年者，得減少百分之四十，不到三年者百分之三十，不到四年者百分之二十，不到五年者百分之十，惟對於聯合之家庭之財產因同代後死而傳下者，則概不以此項減稅之優待，此蓋因僅死亡人應得之一部而非財產之全部課稅故也。實際上此係一種財產稅，因其歸死者應得之財產負擔之故。至在非聯合之家庭方面，此稅歸財產全部負擔。在不列顛，凡包括土地或營業之財產者，於五年之內二次繼承者，得減稅。第二死亡離第一死亡不到一年者，減百分之五十，依次遞減，以至第二死亡離第一死亡超過四年者，減百分之十爲止。美國依照一九一八年之法律，若第二次繼承離第一次不到五年者，則不再課遺產稅。所課稅率宜累進。例如澳洲聯邦遺產稅條例，規定遺產在扣除一切債務後之總額，在一千鎊以上而不超過二千鎊者，課百分之一，二千鎊以上之遺產，除徵收百分之一外，每超過一千鎊或一千鎊以下之溢額，另課以五分之一鎊，依次遞增至百分數至百分之十五爲止。財產若依遺囑、無遺囑、或生前遺贈、或撥充而傳之於死亡人之寡婦或子孫者，則依照尋常稅率課三分之二。一如繼承稅，對於應納總遺產稅之財產報告，應訂定辦法。

九 英屬殖民地

錫蘭之課總遺產稅，蓋始於一九一九年七月，總遺產稅包括死者於其死時可以處分之財產。印花稅徵收員負執

行法律之權，但民間對於徵收員決定之不服，可訴諸地方法院。死者之全部財產悉須課稅，此財產包括其死時因此種利益之終結而生利益之財產，即係死者之配偶其遺產於後死之他人而享有之財產。依十足價值賣與誠實購買者之財產，不過二百五十盧比以下之小額年金，以及贈與公共團體之有關國家美術的書籍作品等，概不課稅。在某種情況下，歸還遺產者之財產亦豁免。遺囑執行人須於死亡人死亡後十二個月內詳報遺產之實數，違者加倍課稅；口供不實者，處謊報罪。課稅時財產全部之價值，依照其當時市價估計。價值總額在一千五百盧比以上七千五百盧比以下者，課百分之一；七千五百盧比以上，一萬五千盧比以下者，課百分之二；一萬五千盧比以上，七萬五千盧比以下者，課百分之三；七萬五千盧比以上，十五萬盧比以下者，課百分之四；十五萬盧比以上，三十萬盧比以下者，課百分之五；三十萬盧比以上，六十萬盧比以下者，課百分之六；財產價值在一百五十萬盧比以上，二百五十萬盧比以下者，課百分之十；五百二十五萬盧比以上，六百萬盧比以下者，課百分之十五；一千五百萬及一千五百萬盧比以上之財產，課百分之二十。又於財產授定時，另課一種分遺產稅。

海峽殖民地依照一九〇七年之印花稅條例，實行一種累進稅率，最高至百分之七，香港從一九〇一年起實行相似之稅法，稅率最低定百分之一，最高定百分之八。巴哈馬（Bahamas）對於遺產徵收一種規費，但以百分之二為最高限額。巴佩道斯（Barbados）依照一八九五年之遺產稅與外住條例，徵收遺產稅。特立尼達（Trinidad）及託巴哥（Tobago）在一八八八年，頒行遺囑遺贈稅條例，課於直系祖先之稅率較輕，最高定百分之六。

英屬基阿那(Guiana)訂有一八九二年之遺產稅條例。牙買加(Jamaica)則課遺囑檢驗稅、遺贈稅、與繼承稅。在里溫得羣島(Leeward Islands) 菲濟(Fiji) (註一) 與塞拉勒窩內(Sierra Leone) (註二) 等處，亦有類似之立法。福克蘭羣島(Falkland Islands) 依照一九〇一年頒布之遺囑檢驗與無保管人保管之遺產條例(Probate and Unrepresented Estate Ordinance) 定最高稅率爲百分之四。菲濟依照法律，始於一八八二年徵課自無稅以至百分之十之繼承稅。

(註一) 印花稅條例(一八八二年)。

(註二) 印花稅之統一條例與修正條例(一九〇五年)。

十 美國

美國之遺產稅，有聯邦遺產稅、邦遺產稅之分。關於自一八八五年紐約邦創行遺產稅以來，美國遺產稅收入增加極速一節，本書業已述及。哈林吞(Mr. Harrington)者，乃威斯康星邦租稅研究委員會之遺產稅顧問也。曾謂威斯康星之遺產稅法，堪爲各邦通行稅法之模範。遺產稅根據受益人分得財產之數額而定。「最低稅率是爲：遺產若歸夫、妻、子女、父母繼承者，課百分之一；若歸叔、姪、姪女繼承者，課百分之一；五若歸較疏者繼承，則隨其親族關係之親疏，課百分之三、四、五不等；若傳歸於無血統關係之外人、團體，及他種組織者，課百分之五。惟若傳歸本邦以內市自治團體以及宗教慈善教育機關者，則概豁免。上項最低稅率得適用於受益人所得之第一的

兩萬五千圓。至第二的兩萬五千圓，則課以最低稅率之一倍半；五萬圓以上四十萬圓以下，課以最低稅率之二倍；四十萬圓以上五十萬圓以下，課以二倍半；五十萬圓以上之任何遺產，課以三倍。由此觀之，遠親或外人對於五十萬圓以上之溢額，須納百分之十五。對於寡婦之繼承，得豁免一萬圓，對於上面所述近親之繼承，得各豁免二千圓。親屬較疏者，免稅額遞減，降至五服親族，則定一百圓為免稅額。上述各項免稅額，得由第一的兩萬五千圓中除去。遺產稅於地方法庭或遺囑檢驗法庭判決時徵收之。通常由遺囑執行人繳納，遺囑執行人於此種判決時，必當依受惠人分得之遺產納稅云。哈林吞對於下一問題「若死亡人住於甲邦而其財產坐落乙邦，則應納遺產稅於何邦乎？」作一回答曰「創行此稅之初，曾決定若遺產係不動產，則應向遺產所在之一邦納稅。此種規則，業已屢被確定，而且已得一般之承認。至若外人財產係動產，則從所有者之住所，而向死亡人住所所在邦納稅。但各邦主張財產應由財產所在邦徵稅，如是，則同一財產而被二重課稅矣。除去一切不動產以及所有人住所所在邦之一切動產外，財產之被二重課稅者，為數當不在多，而且此不足以為詬病法律之充分理由。惟或有的二重課稅之問題係重要問題，學子與立法家應細心注意。威斯康星法律之最近修訂（一九一三年法律一〇八七—一節，三一—八目）原為消除重複課稅之弊端，而未放棄代表威斯康星公司財產之證券的移轉稅也。法律上規定不住居本邦者之股票、公債票及其他證券，依照威斯康星公司資產與全部資產之比例而納稅。誠然此種法律，究未包括全部情形，且其行政問題，亦未完全解決。世人每謂遺產稅為一種經濟手段，意欲少減「過大」之財富。此種議論，

實無根據，若甲邦課稅甚重而有此種影響者，則必驅逐流動資本於邦外，而阻止外資之流入矣。』聯邦政府所課之聯邦遺產稅，係一種總遺產稅。

十一 日本

日本遺產稅法始於一九〇五年。租稅隨親族關係遺產額而增加。對於近親課以百分之〇·五（繼承日金二千圓之遺產課百分之〇·五）乃至百分之二·五（十五萬圓以上之遺產課百分之二·五）之稅率，對於較遠親族課以自百分之〇·六乃至百分之三之不等稅率，對於更遠親族課以百分之〇·八乃至百分之四之不等稅率。二十萬圓以上之遺產，每增加十萬圓，增課千分之五。若於五年之內再行課稅者，則得豁免與前次稅額相當之遺產稅額。此外另徵一種遺贈稅，稅率依親族之親疏而各異，最親者課百分之一·二乃至百分之五，較疏者課百分之一·三乃至百分之五·五，更疏者課百分之二乃至百分之六·五。

十二 法國

法國（註）繼承稅，雖自一七九〇年以後即已存在，然由此稅之沿革而言，其重要蓋始於一九〇一年法律之通過。是年即以遺產之淨值爲估稅標準，債務得從遺產中扣除，自此而租稅等級亦依一定標準而確定。租稅隨親族關係，受惠人所得財產之淨值而不同，有時稅率在百分之二十以上。至若財產僅歸某人終身暫用者，則對於受惠人享受之利益，依照受惠人之年齡而決定。年齡每隔十歲爲一組，估定有用益權者終身利益之價值，其年齡

不過二十九歲者，約當財產全部之十分之七；年在二十歲以上三十歲以下者，約當全部財產十分之六；三十歲以上四十歲以下者，約當十分之五。四十歲以上五十歲以下者，約當十分之四。五十歲以上六十歲以下者，約當十分之三；六十歲以上七十歲以下者，約當十分之二；七十歲以上者，約當十分之一。而差額即係復產之價值云。

(註) 佩提 (Pétié) 著遺產檢查紀實 (Manual Pratique de déclarations de Successions) (二版，一九一一年)；柏勒林 (Pellierin, P.) 著法國遺囑、遺產檢査、遺產管理及死稅之法律 (French Law of Wills, Probate, Administration, and Death

Duties, Particularly in regard to Estates of Englishmen deceased in France) (一九〇一年)；那開 (Naquet E.) 著之一九〇一年二月二十五日法律評述 (Commentaire de la loi du 25 février, 1901)。繼承稅 (L'Impôt des Successions) (一九二二年)。

十三 德國及其他諸國

聞德意志帝國現奉徵收繼承稅，而分派其收入與各邦。(註一) 荷蘭 (註二) 比利時 (註三) 除徵收繼承稅外，對於死亡人之遺產，另徵財產移轉特稅。瑞士 (註四) 各州之稅率不一，瑞士以早已實行累進遺產稅聞於世。意大利 (註五) 之繼承稅制，亦如其他各稅，與法國甚似。挪威 (註六) 瑞典 (註七) 智利三國，亦有相似之立法。

(註一) 馬卡斯 (Marens) 著一九一九年九月十日之新遺產稅法論 (La Nouvelle Fröbischsteuerergesetz Vom 10 September

1919, Neben den Ausführungsbestimmungen) (二版，一九二二年)；齊麥曼 (Zimmernann, F. W. H.) 著一九一九年九月十日之

遺產稅法論 (Das Erbschaftsteuerbuch Zum Erbschaftsteuerergesetz Vom 10, September 1919 unter Berücksichtigung der

Ausführungsbestimmungen des Reichsministers der Finanzen) (三版, 一九二二) 沙西安 (Schachian, H.) 著遺產稅法 (Das Erbschaftsteuergesetz nebst Ausführungsbestimmungen tabellen und angrenzenden Rechtsvorschriften, Berlin and Leipzig) (三版, 一九二二)。

(註二) 塔真克威林 (Tjeenk W. Rink) 荷蘭租稅論 (Het Nederlandsch Belastingrecht) 第四卷『繼承稅』。

(註三) 論始於一九一三年十二月三十一日所行之比利時登錄印花抵押繼承法律之原則 (Coordination doctrinaire sur les droits d'enregistrement, de timbre, de greffe, d'hypothèque et de succession en vigneur en Belgique. Au 31, 1913)。

(註四) 若該 (Jaeggy, F. C.) 著論瑞士之遺產稅與遺贈稅 (Die Erbschafts und Schenkungsteuer in der Schweiz)

(一九一九) 塞勒維爾 (Cérenville) 著瑞士租稅論 (Les Impôts en Suisse) (一八九八)。

(註五) 加累利 (Garelli Alex.) 著繼承稅論 (L'Imposta Successoria) (一八九六此書係一名著)。

(註六) 托姆爾 (Thomle, J. L.) 著遺產稅條規 (Regulations Concerning the Inheritance Duties) 一九一〇年。

(註七) 一九一四年十一月十九日關於繼承稅與遺贈稅之皇家勅令 (Royal Ordinance of 19th November 1914, relating to a tax on Inheritance and Gifts)。

第二十四章 其他直接稅與盈餘稅

關於直接稅問題，本書現已大致論及，惟其他直接稅，仍未論及，茲擬依次論究之：(I) 人頭稅 (Poll tax) (II) 直接消費稅 (direct consumption tax) 如課於房屋、草屋、馬車、汽車、及男僕之租稅；(III) 盈餘稅 (taxation of surplus) 比年政府極注意於盈餘稅，如未改良的土地稅、公司稅、與盈利稅 (Excess Profits Duties) 大戰期間，盈餘稅之收入，別放異彩，而所課者大都係直接稅。一九一八年美國盈利稅之收入，計達美金二十五萬五百萬圓之鉅 (五萬一千一百萬鎊)，此為各國各稅收入未有之鉅額也。不列顛在四年間盈利稅之收入，幾至九萬八千二百萬鎊。故掌一國度支者，在盈餘稅方面，自可得到鉅大收入也。

一 人頭稅

人頭稅由來最古，除美國、瑞典、南非、聯邦以及一二殖民地以外，今日此稅之在各國，實不過係歷史上重要之遺稅而已。(註一)古時羅馬曾徵人頭稅於布力頓人 (Britons) 而名此為 "Capitatis humana"。云。英國最早人頭稅是為一三七七年所課之『四使士稅』 (tallage of knights) 英史紀此甚詳。據云，此稅仿自法國。荷蘭理財家鑑於此稅之不公平，故決不行此稅。英國一三七七年之人頭稅為『四使士』國內人民，不論男女，年在

十四歲以上者，各納四便士，惟真正赤貧除外。』後改課一三八〇年之人頭稅，即「經商之外人」亦要納稅。蘭卡斯忒（Lancaster）與布累塔納（Bretagne）之二公爵，各課十馬克（六鎊十三先令四便士），侯爵課六馬克（四鎊），餘如子、男、縉紳、律師、商人、農人，下至「已婚者（其財產不課）及其妻，年在十六歲以上之男女，悉各納四便士，惟真正赤貧除外。」此外教士與未婚者，亦要納稅。「派往各市郡估稅收稅之官吏，常宣誓盡忠供職，惟徵稅確屬困難，故最後不得不採包稅之方法。承包者到民間收稅，備極誅求，對於年齡限額，紛爭迭起，莫可究極。」（註二）據瓦特泰雷（Wat Tyler）之亂，其起因殆即由於課稅時爲一女子年齡之爭執，女子力謂年十五歲要求免稅，而稅吏不肯，致因細故而起紛爭，由紛爭而起大亂，甚矣苛稅之足以禍國也。復次，外人之僑居於其國者，亦納人頭稅。終亨利第六一代，徵課此稅。亨利第八朝（一五一三）之徵人頭稅，蓋以工資爲估量納稅能力之一標準。（註三）查爾第一時代，通過人頭稅以充北軍軍費，時在一六四一年也。此稅「依照人民之身分、官職、職業、財產、資格」而課之。人頭稅最高爲一百鎊，課之於公爵，每年收入爲五鎊者納一先令，其收入在五鎊以下者，各納六便士。人頭稅先後課於一六六〇、一六六六、一六七七年，而尤以在威廉馬利（William and Mary）朝爲最盛。累行至一六九八年而始止。曾憶塞繆爾培培（Samuel Pepys）日記中載有一段涉及人頭稅，大意略謂一六六〇年十二月稅吏向彼索十先令，男僕二先令，彼即欣然予以此數，彼且附言曰「余固願納十鎊，既而思之，余固不應直告余之姓名也。」無怪培培謂英國人頭稅爲「歐洲各國中之最輕者。」

也。』
(註一) 參閱哈德利著經濟學第四七四頁。『人頭稅既不公平，而其收入又不豐旺，此稅不過古代稅法之遺留物，而非現在重要之稅也。』

(註二) 多威爾著英格蘭租稅史卷二，第一一三頁。

(註三) 各人之工資爲四十先令者十二便士。

美國各邦除哥倫比亞馬來蘭德 (Maryland) 二邦外，現均徵課人頭稅。通常此稅課於年在二十或二十一以上，四十五或六十以下之男子（惟在人口稀少之衛明 Winning 卽女子亦要課稅）。人頭稅收入專充邦政府或地方政府用（如道路學校）或由二者分用。惟逃稅極多人頭稅之在其他各國，則不重要。印度當莫臥兒 (Mogul) 時代，曾徵人頭稅，(註二) 而在山嶺區域如阿薩姆之那加 (Naga) 及拉舍 (Lushai) 至今仍行此稅。有數國家之人頭稅，含有登錄費或預備選舉性質，如美國某幾邦之所行。南非聯邦中之課人頭稅者，則有特朗斯瓦 (Transvaal)，浩朗自由國 (Orange Free State)，而在開普省 (Cape Province) 納塔爾及特拉斯克領地 (Transkeian territories) 則課一種草屋稅。特朗斯瓦依照人口稅法 (Poll Tax Ordinance) (一九二二年第七號) 人口稅補充法 (Poll Tax Amendment Ordinance) (一九二二年第九號) 人口稅 (懲治) 法 (Poll Tax Penalty Ordinance) (一九二三年第二號) 而課人頭稅。政府對於第一法要求法庭應用，並宣告此法適用於土人。今則卽非土人之丁男，住居本土在本年度六月三十日 (納稅之日) 以前繼

續在九十日以上者，亦須納人頭稅。婦女之不納聯邦所得稅者，學生自己無收入而入立案學校讀書在納稅前已歷三個月者，悉免納人頭稅。已婚者每名納一鎊十先令，另納上年度聯邦所得稅與所得稅附稅之百分之十五。凡年未滿二十五歲而不納所得稅之未婚者，每名納一鎊十先令，其他每名納二鎊五先令，另納聯邦所得稅之百分之二二·五。若於法定期內延不納稅，則每稽延一月或不到一月，處以百分之十之懲罰。雇主若已代傭工納稅，則雇主可於傭工工資中扣去稅額。人頭稅不能視為收入豐旺之租稅。（註二）

（註一）人頭稅僅課之於丁男。

（註二）一九二二—二三年度之土人稅，僅爲八十四萬鎊，而歲入總額則爲二千八百六十九萬五千鎊云。

反對人頭稅之主要理由有四：不便民，一也；未會顧及納稅人之真正納稅能力，三也；收入不豐旺，三也；徵稅費太鉅，四也。自亞丹斯密視之，徵收人頭稅之費用不大，此稅苟能切實整頓，則稅收可保穩定。因此在不甚注意下，級人民之安適與平安之國中，人頭稅極其通行。然在大國之中，人頭稅之收入，僅佔歲入之一小部分；夫徵人頭稅縱可集鉅款，然此鉅款可不必如課其他更便民之租稅以徵集之爲愈也。（註）

（註）見原富卷五，第二章第二節，第四節。孟德斯鳩（法意卷十三第十四章）以爲人頭稅定出每名必納若干，故此稅可視為奴隸之記號云。亞丹斯密則曰：「各稅之于納稅者，實爲自由之記號，而非奴隸之記號也。」（見原富卷五，第二章第二節，第二節。）

二 直接消費稅

第三篇 公共收入論

直接消費稅，在近代稅制中，爲極不重要之租稅。間接消費稅已代直接消費稅而起。在此實業進步時代，課於某種製造業之各稅自較課於各類消費者之稅易於徵收，而且可更豐旺，此間接消費稅之所以興，直接消費稅之所以衰也。況此直接消費稅常課之於奢侈品與非必需品，而課於此等物品之租稅，既無彈性，而收入又不豐旺，若與國產稅一比，其優劣不待辨而自明也。

大不列顛之直接消費稅爲馬車、汽車、執照稅、紋印執照稅、男僕執照稅、及賭賽鎗狗執照稅。(註)因房屋之普遍使用，故世人視房屋稅爲便於徵收之租稅。此稅在一九二四—二五年間撤消。房租通常爲個人收入之良好標準，故常爲個人納稅能力之良好標準。因實際房租之難於查得，故不得不依竈、窗而課稅。惟房屋稅因查究頻繁，擾民太甚，始於革命後廢除，乃改徵每屋納二先令之租稅，其若房屋有十個或十個以上窗戶者則另行加稅。依窗戶而課房屋稅，學者每病此爲通氣稅 (a tax on ventilation)。其後房屋稅改爲窗戶稅，每窗納二便士以至二先令不等。反對窗戶稅者謂此稅之歸貧民負擔實較歸諸富民負擔爲重，故爲不公平之租稅。在一九二四年以前，房屋稅成爲永久直接稅，凡住屋之租借人，悉依其每年租價而納稅，惟至一九二四年四月實行廢除。倫敦郡之房租，依照一八六九年京師估價法五年一估之價值爲標準。倫敦房租最近曾於一九二一年實行估計，而不列顛其他各地之最近估計則於一九二三—二四年舉行，其前次估價，則係在一九一〇年云。私人住宅之稅率，換言之，即除去旅館、農場、酒館、咖啡館、客棧、或寄宿舍以外之房屋稅率，若每年租價係二十鎊或二十鎊以上而未超過四十

鎊者，每鎊納三便士；四十鎊以上而未超過六十鎊者，每鎊納六便士；六十鎊以上，每鎊納九便士。農場、旅館、酒館、咖啡館、客棧或寄宿舍之房屋稅，若每年租價在上述之限額內，每鎊各納二便士、四便士及六便士。共同住居之房屋，有二三人或二三家合住一屋者，則合徵一稅。惟在某種情狀下，即在一屋可以分住房屋稅可以分徵而每家房租不過六十鎊之情狀下，不在此例。房屋稅絕非為邦政府或聯邦政府之適當稅源，此稅應劃歸地方政府。不列顛在一九二二—二四年度之租稅收入總額，幾達八萬五千六百萬鎊，內中房屋稅收入僅為一百九十五萬鎊云。一九二四年度撤消此稅，不列顛財長謂藉此可使國中收入不多之勞動職業階級之大部分，可移此不必要的擾害的支出以負擔必要的有價值的支出。財長又謂在房屋稅取消後，凡每年有五百鎊收入之已婚者所得之利益，自較減少六便士之所得稅為大。一九二四年度國庫損失一百七十五萬鎊，而全年度之損失，當在二百萬鎊之譜云。

（註）消費執照稅與營業執照稅有別，大不列顛之釐酒執照稅、鹽酒執照稅、典當執照稅、拍賣執照稅，皆營業執照稅也。

現行之馬車稅、男僕稅、紋印稅與房屋稅，同屬於向來所稱之奢侈稅（*assessed taxes*）。英國在一七八五年以前之馬車稅與男僕稅，歸國產稅徵收員徵收，而在其時新徵之馬鞍稅、馬車稅、跑馬稅，則歸印花稅徵收員徵收，時人稱此為『不貼印花的印花稅』（*unstamped duties of stamp*）云。窗戶稅、房屋稅歸稅務員徵收。一七八五年，彼特為防止詐騙偷漏及增進稅政效率起見，乃舉凡課於富人奢侈品之各稅統歸稅務局管理，以一事權；於是此等租稅即房屋稅、馬鞍稅、馬車稅、男僕稅、跑馬稅，始稱為奢侈稅。迨後又將髮粉稅及紋印稅併入其內。馬稅

與髮粉稅已經取消。狗執照稅與賽狗稅二者雖非奢侈稅，然二者性質實相類似。自動車稅今日為收入極豐之租稅。各部代表委員會稱現行之自動車稅為最公平最佳之租稅。然除反對任何租稅者外，仍有少數人反對此稅也。對於低空飛行機，牽引用自動車，及專為商業上運貨之車輛，則定特種稅率以課之。（註一）地方政府所設救火機，運送傷兵車輛，及滾路機，皆免稅。其他自動車（註二）之未超過六馬力或藉電氣推動者，納六鎊。對於六馬力以上每一馬力或不及一馬力之超過額，另課一鎊稅。英國近來每二年車輛稅之收入達一千一百萬鎊以上。（註三）此種稅法，值得他國之仿辦。茲將幾種消費執照稅之收入，及發出執照之數目，列表如下：

稅別	一九一三—一九一四		一九二二—一九二三	
	數目	收入	數目	收入
男僕	二四八、二七七	一八六、一九七鎊	一六九、二七七	一二六、九〇八鎊
紋印	五三、八〇二	六九、五四二	三九、三一六	四七、五八三
槍執照	二二六、八八二	一一三、三七七	二六七、八九六	一三三、八八一
狗執照	一九七八、四四〇	七四一、九〇二	二、二九二、三五七	八五九、六二一

男僕與紋印執照數目，戰後不如戰前之多，至槍與狗之執照數目戰後較戰前大增。關稅國產稅徵收員，徵收蘇格

蘭之執照稅。至郡議會則管英格蘭之執照稅云。

(註一) 凡車輛重量不過一千二百鎊者，課十鎊；不過一噸者，課十六鎊；不過二噸者，課二十一鎊；不過三噸者，課二十五鎊；不過四噸者，課二十八鎊；四噸以上課三十鎊。

(註二) 據云全世界之自動車約在一千二百五十萬輛以上，其中美國有一千零四十四萬八千輛，不列顛有四十九萬八千輛，加拿大有四十六萬九千輛，法國二十三萬六千輛，澳洲八萬一千輛，阿根廷七萬輛，德國六萬輛，意國五萬三千輛，印度四萬六千輛，其他諸國三十六萬七千輛，各國自然極易推行此稅云。

(註三) 自動車五百萬鎊，商運車三百萬鎊，自動馬車二百萬鎊，自動腳踏車九十五萬二千鎊。在一八八八年，此等車輛執照稅收入轉入地方稅賬上。一九一一年度財政法案曾定一九〇八一九年度車輛執照(包括自動車)收入之剩餘撥歸國庫云。

法國租稅化爲直接稅，馬車稅馬稅騾稅，亦屬於直接消費稅一類。法國門窗稅亦係一種直接消費稅，政府以一九一七年七月三十一日之法律，取消此稅，而代以所得稅，此亦足覘直接消費稅之漸次不用矣。除稀少例外外，此種租稅因行政及其他理由，莫如歸入地方稅之爲適當云。

三 盈餘稅

現世財政良好之國家，類多注意於盈餘稅，而尤以前十年間爲更甚。今日世人對於納稅能力之理論，較戰前爲明瞭，其所以然者，因各國政府及其理財家，迫於稅收之不得不增，故不得不注意於此問題也。剩餘稅之觀念，雖

早見諸李嘉圖之原理（註一）密爾之原理（密爾首創「不勞利得」unearned increment之名詞）然此稅至今仍實未發展。今日學者類以課稅於個人之不勞利得（即所得之非係任何有用的經濟努力——例如資本、人工、技術之耗費——之結果者）而又不致妨礙生產事業者為公平。盈餘包括盈利（excess profit）或因戰爭、社會進步等原因而生之不勞利得等。換言之，若價值因政府或社會一般進步而有所增加者，則政府在當利潤較諸足以誘引資本及維持生產之利潤為高之時，自可分取盈餘之一部分。

（註一）第十章。

（註二）卷五第二章第五節。

美國盈餘稅之進步，遠為他國所不及。美國城市附近之財產，早已繳納土地改良捐，即所稱為特別捐（Special assessment）者是也。依照塞力格曼之定義，特別捐係「依照特別利益而課之一種強迫的賦課，以充財產特別改良費，以謀公共的利益。美國土地之課稅，係依照土地之買賣價值，而不依照其租價，此則與不列顛不同。欲知盈餘價值，莫如引大城市或其附近之土地以為例。紐約之約翰查科布阿斯托（John Jacob Astor），倫敦之威斯明斯忒公爵（Duke of Westminster），即因城市地產而致鉅富者也。紐約倫敦之發達，遂使地主不勞而獲地價增高之利益。土地縱課稅，而土地之供給仍不減少。倫敦城內土地每畝賣十七萬五千鎊，而離城三十哩之土地，每畝賣百鎊。復次，鐵道築成而人口繁盛，各區之交通便利，沿鐵道兩旁之人口與實業，必日見發達，故地價亦

可坐而待騰貴。政府課稅於此不勞而獲之盈餘，必仍無大影響於一國之生產。然則政府奚爲而不課此稅？茲將盈餘稅分爲三項：（1）土地增價稅；（2）公司盈餘稅，學者常稱此爲公司贏利稅或特權稅；（3）盈利稅；依次論之如左。

四 土地增價稅

關於土地增價稅，吾人不可謂地主不當分此增價之一部分與政府，政府者固創造此價值者也。又假令土地空而不種，或仍充耕種，但亦不可讓地主逃避應當負擔之租稅。徵收農地增價稅以充增進社會福利之用費，自非易事，實較辦理城市或鐵路附近之土地增價稅爲難。辦理農地增價稅，不特須注意於經濟上之原素，而且須注意於行政上之困難。估計地上投資之多寡，報酬之厚薄，非用極大之小心不辦。在僅分取盈餘之一部分而非增價之全部分之國中，此等困難或可較少。地價估計員必係智慧卓絕誠實無私之人。觀乎印度土地之定期清丈，而知吾人能明辨地價何者，因於社會進步，何者非因於社會進步。是以國家正可課稅於因於社會進步之地價，而決不致防礙土地之開發。復次，國家亦不難有智慧誠實之稅吏，試觀於印度自十九世紀初葉以來，文官之政績，即可信然也。

近來不列顛漸向地價稅方面注意。一九〇一年皇家地方稅委員會曾建議徵課一種地方稅於英格蘭之宅地價值，此項建議，先後於一九〇四年一九〇五年法案中經過下院三讀。一九〇六年議案二讀通過，但僅適用於

蘇格蘭。因議案撤消贊成分區估價法。卒於一九〇七年爲上院所否決。一九〇九年自由黨組閣。由喬治起草地價稅計劃。而一九〇九—一〇年度財政法案於一九一〇年四月二十九日通過於上院。議徵四種稅。第一。百分之二十之土地增價稅。凡地價增貴至百分之十以上。則此項租稅於土地權移轉時（如土地出賣或所有者死亡）或在訂立十四年以上之土地租借契約時繳納之。若土地爲公司所有。因之土地權未嘗移轉者。則此稅每隔十五年一徵。所有者得將此稅每年一繳。於十五年內分繳之。地皮增價之估計。係將地皮現價與一九〇九年四月三十日之地價比較。蓋以一九〇九年爲基期（*basic period*）也。第二。荒地稅。每鎊課半便士。凡無居民住宅。或無商業及農業以外各種實業之建築物。及無溫室之土地。概爲荒地。第三。復產稅（*the reversion duty*）。稅率係百分之十。租主（即出租土地之人）於租約終了時所得土地之利益。悉照此納稅。第四。礦權稅。依照探礦租金及一切礦物適行權之租金之百分之五而課之。農地若其地價不高於耕地市價者。免納土地增價稅。城市荒地每畝價值不過五十鎊者。不納荒地稅。一九二〇年特別委員會編具報告書。地價估計費。爲數二百七十八萬八千三百九十七鎊。而在初辦四年間。由土地增價稅荒地稅及土地利益歸屬稅之收入計共一百三十九萬鎊。所入不敷所出。故此三種地價稅。卒於一九二〇年取消。惟礦權稅繼續至一九二四年三月。一九二四年三月二十六日。財長於招待某代表團時。復提出地價稅問題討論。財長主張速辦地價稅。應使土地估價之方法簡單。土地估價局重行設立。代表團代表輿論主張政府應速課稅於土地之社會的經濟的價值。工黨內閣之財長對於地價稅之理論。正義。及

必要深與代表團表同情，並謂此爲最可及時實行之改革。財長於其預算演說中，在言政府必當提出地價稅，及重組土地估價局之議案。有數國家未嘗議徵土地增價稅，又未嘗如澳洲無國之徵去改良的土地稅。惟觀各國之最近舉動，即足以知此稅已引起今日人士之注意矣。地價之增貴，究有多少，因於改良物，多少非因於改良物，此則吾人所常難言者。若課重稅於改良物，則此即足以妨礙土地之發展。或謂此類特種土地稅，爲獨課於投資家——投其資本於土地者——之租稅，實爲不公平。世人曾謂「吾人試觀於議院自昔屢制法律強迫保管人、學校、互助社及其他從事救濟貧弱無告者之團體，與私人購買某種不動產之事實，而知政府因此等不動產之所有者未曾繳納相當之租稅而重課之，致此等財產價值大減者，確使彼等犯破壞公共信託與背棄守約之罪。」顧此種議論，無甚價值。若夫以此而論租稅歸於因繳俸而得之盈餘，如一九〇九年喬治計劃上所提議者，更覺不合。是故課特別稅於因繳俸而非因地主經營或先見而致財富增加者，實無所謂不公平者在也。此種租稅，必不阻礙生產，而況國家必徵稅以充國用，城市地皮漲高，國家當先取此漲高之一部分以充國用。此建議在原則上，諒無人反對之也。

五 公司稅

公司稅爲盈餘稅之一種，今日此稅盛行於美國各地。公司稅從許多方面觀察，均可視爲營業稅，但究不如視爲公司剩餘稅之爲適當。許多公司，其所得利潤，往往較諸誘引資本與維持生產事業之必不可少之利潤爲大，而

尤以有獨占性質之公司爲更大。政府予公司以某種特權或特許，因此公司有某種利益或特權。公司收入若較投於不動產、機器或其他財產之合理的報酬爲大，而此收入之超過額，獨由於公司之有特權者，則國家因公司享有特權而課稅，亦屬正當之舉也。總之，公司稅之歸入於盈餘稅，有是可反對之處，然學者固以此爲適當，爲其便於研究也。亨利亞當姆（Henry C. Adam）相信「公司稅與獨占問題關係密切，除以解決獨占問題之某種一般理論來整理公司稅外，此外別無良法。」考此類公司有幾種權利，如組織公司權、使用公司名義權、依公司名義依法起訴權或被訴權，以及業務經營權。復次，有限責任與法人人格，亦爲公司享受特權之一。又有第三類特權，如牌號利益及得由市街通過電車等。租稅或課之於公司淨收入，淨收入爲納稅能力之最好標準。美國對於鐵路公司及其他轉運公司之課稅，特設一局司其事。若鐵路經過數邦，則各邦之收入即依鐵路經過各邦之哩數比例分配之。銀行、保險公司及地產公司，亦與採礦公司及其他獨占公司與公用獨占業如電燈煤氣業等，同樣課稅。各邦課稅，莫如以公司在各邦內之收入或資本爲標準，惟對於鐵路則不如以其在各邦內之哩數爲標準。國家之徵公司稅，應不分本國或外國公司。若依公司財產而課稅，則凡在國外之財產，應當免稅。吾人今茲着重之要點是爲分取公司剩餘之一部分之問題。輒近各國之課公司稅，大抵依照公司之所得。惟日本則依照公司所得之溢額。關於美國公司稅應爲聯邦稅抑應爲邦稅之問題，學者意見迄未一致。某某名家如亞當士等主張公司稅應專爲邦稅，至其他如塞力格曼等則以公司稅應爲聯邦稅而不應爲地方稅。塞氏提議由聯邦政府辦理此稅而分配之於各邦云。

大不列顛之有公司稅，蓋始於一九二〇年。是年財政法案規定課公司稅（1）於經營任何商業之一切本國公司。（2）在王國內經營任何商業而其利潤得自王國以內之外國公司。依照公司利潤課百分之五。惟有限公司始依此納稅。至許多公用公司及建築協社則豁免。公用公司如煤氣、自來水、電氣、電車、水力動機、船塢、運河、或鐵路等，其取價及其股息，已為議院法令所限制，故不在公司稅法範圍以內。課稅之利潤包括不動產與投資之所得，至借債之利息及付與公司當局以外者之勞金，可以除去不計。某種公債證票之利息，工業供給合作社與其社員交易所得之利潤，房屋購買合作社所得之利潤，依一九二一年財政法案，悉免徵。凡公司所得總額之半數或半數以上來自王國土地房屋之地租或利潤者，於計算該公司之利潤時，抵押品利息得酌量減除不計。公司利潤僅為五百鎊者免稅。計算利潤時，公司所納之盈利稅，得從中扣除。納稅之公司在一九二〇—一九二一年度計有一萬一千二百五十九，而在一九二一—二二年度則有三萬九千三百九十五。一九二〇—二一年度之淨收入為七十萬一千七百七十七鎊，至一九二一—二二年度則為一千七百七十萬四千三百九十五鎊。公司稅歸入第四類所得稅。自一九二四年七月一日以後，廢除公司利潤稅，以促進商業之發達。公司利潤稅切勿與公司稅混淆。蓋公司稅乃依一八八五年關稅與內國稅條例而課，係一種印花稅，蓋以抵補法人或非法人團體財產之未納死稅者也。公司稅依照百分之五課稅於此項團體（法人或非法法人）動產不動產之年租收入，或利潤淨額。瑞士德國加拿大亦有公司稅馬尼托巴（Manitoba）之公司稅法規定銀行、保險公司、信託公司，不論總行與分行，悉納公

司稅。日本依照公司之所得而課稅，故其公司稅實爲所得稅之一種。美國聯邦政府即依一般所得稅而課稅於各公司。美國公司稅之發達，殊饒有趣。美國在一般公司稅未行以前，曾由地方官估計公司之動產不動產而課財產稅，及後認識此制之缺點，乃下令特設一局，專辦徵收運送公司稅事宜，而尤注重於鐵路公司稅。課稅之標準不一，或依財產，或依營業額，或依股票公債之價值，或依凡可表示銀行、保險公司、及公務公司納稅能力之其他原素。鐵路公司之課稅則依多種標準。各地公司稅，頗形混亂。所用方法大別有四：（1）財產課稅法；（2）估計有形財產及特權之價值值百抽幾法；（3）社債券、股票、公債票課稅法；（4）毛收入或淨收入課稅法。總之，公司稅不外以公司之財產、營業額、與收入三種爲標準。世人謂財產之課稅可依原來成本，復生產成本，股票公債票之發行價格或市價爲標準。然原來成本與現價無關係，復生產成本包括許多不確定之成因，股票等之發行價格僅係票面價格，至其市價則變動不居漲落無定，而且股票常有不分股息者。以營業額爲課稅標準，在許多方面每係笨拙之法，蓋估計營業額，常須計及各種貨物及工作，而且有時營業雖大而公司亦非一定獲利，惟在銀行保險公司方面，依營業額而課稅，則較公平。政府課公司稅切勿以公司毛收入爲標準，蓋公司之經常雜費，應從毛收入中扣除。故也。淨收入實爲最佳之標準。世之估計公司特權價值者，雖不乏良法，然多係一時權宜之法，將來科學的稅法發現，則此等方法自不適用矣。依資本或所得而課之一般公司稅，今行之於美國諸邦中。此稅切勿與公司執照稅混同，公司執照稅者，乃政府予公司以特權之規費也。地方團體大都依照公司之不動產而徵稅。各邦政府之課公司

稅也，或課之於財產與債款，或課之於財產與所得，或課之於財產與股票。以二者性質之各不相同，故課稅於此二者，自無二重課稅之病。若公司與債票股票持有人悉要納稅，則即生複稅問題。為政府計，莫如課稅於公司，而豁免個人由公司方面之所得。各邦有課稅於一切公司而無一豁免者，有僅課稅於某幾類公司者。在後一種情形下，即發生租稅還原現象，在前一種情形下，租稅即不能有還原作用云。

六 盈利稅

盈餘稅之第三種是為盈利稅 (Excess Profits duty)。盈利稅乃課之於商業公司之利潤，而非課之於個人也。大戰時，某幾種營業極形發達，而尤以軍器製造業為更發達，凡公司之能乘機營業者，莫不獲倍蓰之利焉。政府徵收盈利稅，蓋依公司超過某種標準以上之利潤，而非依所獲利潤之總額。總之，此稅乃係課於超過資本的法定報酬以上之利潤之租稅也。

當一八六〇年南北美戰爭時，佐治亞州曾課盈利稅，凡超過於百分之八以上之利潤，課百分之五乃至百分之二十五稅。一九一五年初，德國由斯于的那維亞輸入食料之時，曾徵盈利稅，其後未幾不列顛亦徵此稅，初係一種軍器稅，後成爲一種盈利稅。未幾各國仿行，不及二載（一九一七），採此制者已有十二國以上，稅制仿行之速，實為歷來所罕見。惟各國實行此稅，厥有二大問題：（一）標準利潤率之決定；（二）徵課利潤超過額之方法。如在大不列顛，盈利稅純係一時救急之策，故至一九二一年廢止。若此稅純係一時救急之策，則以某一時期之利潤為

標準，未始不可。否則若繼續頗久而爲一般稅制之一部分者，則不如定一最低百分數，凡超過於此百分數之利潤，卽要課稅。例如美國（仿加拿大方法）之課稅，不顧戰前之利潤，是其明例。凡公司合夥其實際投下資本之利潤，超過於百分之八之淨所得，卽課以稅。關於此層，本書容後再論之。

欲無礙於生產事業之發達，則標準的利潤率不可定得太低；非然者，則逃稅與浪費的生產，將層出不窮矣。或謂盈利稅因其規定用費之得以免稅，故有誘起生產浪費之弊，世人常執此以非難此稅。此一說也。其他非難此稅者不一而足：（一）嫌此稅僅限於少數營業公司而有不均平之弊；（二）嫌此稅複雜；（三）嫌此稅不確定；（四）嫌建築、製造、採礦、各業之負擔恆較收入穩定各業如銀行等爲重；（五）謂此稅將轉嫁於消費者。總此五說，要皆不能成爲有力之說。假令稅率不過重，免稅救濟有定額，而又繼以認真辦理，則此稅之爲良稅，可斷言也。

如上所述，不列顛之盈利稅，初課之於軍器。名曰軍器稅或軍器特捐。此稅課之於軍器大製造廠，蓋爲分派人、工、資本、國家三方面對於製造利益之分配也。人工方面承認爲增加生產而貶自己利益之某某條件；資本方面願將超過於戰前二年期間利潤平均數之利潤，俾此利潤之五分之一讓與國家。此稅初僅限於某某大製造廠，其後成爲盈利稅，稅率較高。軍器稅廢於一九一六年十二月三十一日。依照一九一五年度財政法案徵收盈利稅以裕庫收。此稅能課及於一切商業（包括代理業），凡住居帝國以內經營國內外之商業者，悉要納稅。農業、官吏、職業、專門職業、商業的旅行者，悉在豁免之列。利潤的經常標準，乃以戰前前三年間營業最好之二年的平均利潤爲根據。

若僅有二年之戰前營業，則卽以此二年之平均利潤爲根據。若僅有一年之戰前營業，則卽以該年之利潤爲根據。若在戰前並未營業，則卽以其資本之百分之幾爲其利潤。估計資產時，扣除設備上之損耗，不計營業以外之投資，社債及他種借貸資本，均作爲公司債務，得由財產項下扣除。自一九一九年十二月三十一日以後，對於本人全年在公司經營之資本主許其在標準利潤外，另有以五百鎊之免稅。在一九一六年十二月三十一日以前，課於公司及他種法人團體之稅率係百分之六，自該時以後，比在戰前有一年或一年以上之營業者，課百分之六，戰前營業不及一年或在大戰時開始營業者，課百分之九，並對於一九一九年三月三十一日以後會計年度另課百分之二。對於私公司課百分之七、八、十一，課百分之十一者，並另課一九一九年十二月三十一日以後會計年度以百分之二。

二。又財政部委派之仲裁局（Board of Referees）對於全業公司得允許特別稅率，但不得允許個別公司。莊號與法人團體之稅率，高低有別，蓋所以平均租稅之負擔者也。公司給與董事經理之俸給，得從利潤項下扣除，但私企業給與資本主或夥友之酬金，不得扣除。具有特別風險之幾種業務，得許其利潤有較大之百分率。公司利潤之計算，依照徵課所得稅時之辦法，但有幾種例外。投資上之所得（惟投資公司不在此例）不算作公司之利潤。其例外爲：（一）扣除借款之利息；（二）董事經理之俸額以戰前一年之所付爲準，若內國稅及官決定不如此者除外；（三）折舊及因大戰修繕遲延之減免；（四）視戰前各年及其後結賬時期資本之變化而調劑。規定在未定盈利稅前，予各業以二百鎊之免徵，小業以八百鎊爲最高免稅額。某結賬時節之利潤若不足法定標準，

公司得移他會計年度之超過利潤以抵之，惟此限於業務之原主，至原主之繼承人，不得有此權利。但一九二二年度財政法案規定繼承人係業務前主之夫妻、祖先，或直系卑族者，亦得享此特權。在一九一七年一月一日與一九一八年十二月三十一日間，稅率高至百分之八十。一九一九年間之稅率，未嘗在百分之四十以下。至一九二一年始行撤消此稅，以減商家資本之負擔。自該年八月四日以後，各業均不納盈利稅。一九二二年度財政法案規定延未繳清之盈利稅，得分季一繳，附加年利四釐半之單利，於五年內分繳之。盈利稅由內國稅徵收員徵收，於發出課稅通知書二個月後繳納之，但徵收員於必要時亦得許民分期繳納。商家若於未到期預繳租稅，得依各種利率折減其應納稅額。政府於大戰時發行之某種公債證券，得用以納稅。雖財政法案規定關於盈利稅之行政事項統歸所得稅務官辦理，然重要工作，則委租稅監查官辦理。普通所得稅務官及特別所得稅務官得有上訴權，兩造關於法律上之爭執得申請法庭解決。又財政部派委之仲裁局，關於法律上之問題，亦得申請法庭解決。

礦業盈利稅之徵也，蓋所以補盈利稅之不足，其稅率殆與盈利稅相同。礦主所得之礦稅，若超過於戰前，則其超過額必納盈利稅。此稅惟在礦主所得之礦稅隨礦產賣價而不同之情形下始課之。

紐西蘭之課盈利稅，蓋始於一九一六年，後覺此稅不均平，與不滿意，乃於一九一七年採用一種累進土地稅制，而附以較重所得稅及戰時所得溢額特別稅。澳洲於一九一七年九月二十二日創行戰時利潤稅，至一九一九年七月一日廢止。計算盈利之標準，有二，或以一九一七年八月四日以前三年間二年利潤之平均數為標準，或以

營業資本百分之十爲標準。課稅年度起於戰時會計年度七月一日，止於次年六月三十日。一九一五—一六年度稅率爲百分之五十，其後數年間，增至百分之七十五。其他殖民地多亦根據相似之原則製定盈利率法，惜皆行之不久云。

印度依照一九一九年法案，凡農業、官吏、職業、與夫憑個人資格之專門職業等之所得，概免納盈利率。又如在英吉利聯合王國納此稅之各業及營業其利潤未超過三萬盧比者，亦免徵。結賬時節之利潤，超過標準利潤之溢額課百分之五十。標準利潤通常爲營業資本之百分之十。納稅人得於規定計算標準利潤之各法中，任選其一而計其利潤。徵收員對於合夥組織之變更，革新之延緩，因大戰之修理，以及特別折舊等等而生之特殊情況，後酌量減稅。在估定所得稅前，凡納過盈利率之利潤，得從利潤總額中扣除，與不列顛所定，如出一轍。若已課所得稅附稅，則不課盈利率。所得稅附稅與盈利率，就二者之較重者而選課之。

美國盈利率稅初僅限於直接因戰爭而得之利潤，後則廣及於各業。(註) 個人與合夥除去六千圓，公司除去三千圓以外之實際資本之報酬，超過於百分之八者課稅。百分之二十以下百分之八以上之利潤，課百分之二十；百分之二十以上之利潤，課百分之四十。此稅廣及於各業，即專門職業及職業，亦在課稅之列。但自一九一八年起，租稅僅限於公司，惟以人力爲要素之公司 (Personal service corporations) (即公司之收入大半因於業主及股東自己常川經營之力，而其資本——無論投資的抑或借來的——非係生產收入之要素者) 除外。蓋此實以

其係公司而課稅也。美國所以獨課此稅於公司者，蓋因公司所納之所得稅，較其他納稅人為獨輕，故另課此稅以謀租稅負擔上之均平也。依照美國所得稅法，凡個人之全部所得或利潤，悉納標準所得稅與所得稅附稅，稅率高至百分之五十，但公司未嘗納所得稅附稅，而股東僅納其所分得利潤之附稅。此稅卒於一九二一年取消，因依照財政部之意見，此稅有三弊：獎勵公司浪費，一也；獎勵過度資本化而懲抑努力與經營，二也；確認舊企業之獨占權，三也。美國之盈利稅制，實有以上三種之缺點。日本盈利稅實為所得稅之一種。公司在任何營業年度之所得，超過於收足資本與準備金之平均額之百分之十以上者，則其在百分之十以上之所得溢額，課百分之四；在百分之二十以上之溢額，課百分之十；在百分之三十以上之溢額，課百分之二十。

（註）盈利稅（一九一七年三月三日條例）；戰時盈利稅（一九一七年十月三日條例）；戰時利潤稅與盈利稅條例（一九一九年二月二十四日條例）。

盈利稅係一種良稅，將來再徵此稅時應極力避免美國盈利稅法之弱點，而尤關於（1）定出一定的利潤百分數（此百分數當依收足資本計，而不當依招募資本計）（2）對於用費，應酌量減免，務以無獎勵浪費之弊為度；（3）對於新舊企業一律予以同樣的標準利潤。

以下各章即論間接稅。