

徐祖繩著

經濟叢書

比

較

租

稅

商務印書館發行

民國二十一年一月二十九日
 敝公司突遭國難總務處印刷
 所編譯所書棧房均被炸燬附
 設之涵芬樓東方圖書館尙公
 小學亦遭殃及盡付焚如三十
 五載之經營墮於一旦迭蒙
 各界慰問督望速圖恢復詞意
 懇摯銜感何窮敝館雖處境艱
 困不敢不勉爲其難因將需用
 較切各書先行覆印其他各書
 亦將次第出版惟是圖版裝製
 不能盡如原式事勢所限想荷
 鑒原謹布下忱統祈 垂 鑒

上海商務印書館謹啓

版 權 所 有 翻 印 必 究

中華民國十九年十二月初版
 民國廿二年 國難後第一版
 三月印行

(四五三)

經濟叢書 比較租稅一冊

每冊定價大洋貳元

外埠酌加運費匯費

著 者 徐 祖 繩

發 行 者 兼 印 刷 者 商 務 印 書 館
上海河南路

發 行 所 商 務 印 書 館
上海及各埠

序

往時歐洲經濟制度，尙形幼稚，當軸自由制定稅制，志在裕國庫之收入而已，於國民經濟之消長，未遑及也。實業革命以來，工廠勃興，貧富階級，日以懸絕，國家財政政策，又不足以救正，甚者反助其沸，而揚其波，社會狀況，愈呈艱脆。歐戰發生，思潮劇變，租稅制度，亦頗有改革，於是向之偏重國家經濟者，進而兼顧國民經濟，循是以往，生產與分配，將趨於民衆化，社會化，以爲至善之鵠。思想必根於事實，制度每原於學說，窮變通久，道固然乎！徐君祖繩，青年中好學者也，治經濟學有年，以其所得，著爲比較租稅一書，不以士毅爲陋，而來謁序，受而讀之，見其綜合諸家學說，列舉現行稅目，於國民經濟之發展，既極置重，尤詳於中國稅制之變遷，分類而比較之，異同得失，判然大明，而於平均地權節制資本之實施，益三致意焉。蓋近時著作界所未備，徐君銳意爲之，鴻篇立就，亦已勤矣。嘗怪中土經濟思想，發源最早，而互數千年間，卒未能產生良好租稅制度，何哉？蓋一學說之立，前人發其端，後人竟其緒，吾國經濟思想，散見經籍者，僅僅一鱗一爪，其後亦竟無人設而充之，輯爲一書，成爲一學，宜乎微言就湮，而操枋者昧理財之原則，以補苴爲能事，千古如出一轍也。自孫中山先生揭櫫民生，昭示大義，持說既精，感人斯至。會區宇寧一，整理財政，朝野一心，然則以純粹之主義，造良好之制度，殆有望矣。而徐君此書，適於是時出而問世，詎不足爲更新稅制之助也歟。士毅比年贊襄計政，妄欲有所獻替，學淺才拙，績用未彰，讀徐君書，未常不惻然內疚也。

比較租稅

民國十七年七月陽羨賈士毅

比較租稅

目次

第一章 緒論.....一

第一節 租稅之界說.....一

一 租稅 二 租稅學

第二節 租稅之理論.....六

一 有機體說 二 利益交換說 三 分擔說 四 犧牲說 五 保險說 六 社會政

策說

第三節 租稅學上之術語.....一一

一 納稅人 二 租稅負擔人 三 課稅品 四 稅源 五 租稅之單位 六 稅率

七 課稅法 八 課稅用具

第四節 租稅之分類.....一四

目次

比較租稅

二

- 一 以租稅物質爲標準之分類
- 二 以租稅存續期間爲標準之分類
- 三 以課稅品所在地爲標準之分類
- 四 以課稅品之種類爲標準之分類
- 五 以課稅方法爲標準之分類
- 六 以租稅之歸著爲標準之分類
- 七 以課稅之目的爲標準之分類

第五節 租稅之原則

一七

- 一 亞丹斯密之原則
- 二 華格南之原則

第六節 租稅之轉嫁與歸著

二五

- 一 重農派學說
- 二 經濟學派之學說
- 三 樂天派之學說
- 四 悲觀派之學說
- 五 資本折算派之學說
- 六 折衷派之學說
- 七 算數派之學說

- 甲 租稅轉嫁之原理
- 乙 租稅轉嫁之種類
- 丙 轉嫁之條件

第七節 課稅及於經濟之影響

三三

- 一 因課稅而增加人民之收入
- 二 因課稅而減少生產費
- 三 因課稅而降低一般利息
- 四 因課稅而擾亂產業之組織

第八節 租稅制度論

三六

- 甲 單稅制
- 乙 複稅制

第二章 收益稅……………四六

第一節 關於收益稅之理論……………四六

第二節 田賦……………四九

一 關於田賦之理論 二 田賦之沿革 三 田賦之課稅法 四 各國之田賦 五 我

國之田賦 六 田賦之轉嫁

第三節 家屋稅……………七二

一 關於家屋稅之理論 二 家屋稅之課稅法 三 各國之家屋稅 四 我國之家屋稅

五 家屋稅之轉嫁

第四節 營業稅……………八八

一 關於營業稅之理論及課稅法 二 各國之營業稅 三 我國之營業稅 四 營業稅之

轉嫁

第五節 財產稅……………一一一

一 關於財產稅之理論及課稅法 二 各國之財產稅 三 財產稅之轉嫁

第六節 鑛稅……………一一九

一 關於鑛稅之理論及課稅法 二 中外各國之鑛稅 一一四

第二章 所得稅 一二四

第一節 關於所得稅之理論 一二四

第二節 所得稅之課稅法 一二六

第三節 各國之所得稅 一三〇

第四節 我國之所得稅 一四八

第五節 所得稅之轉嫁 一五二

第四章 行爲稅 一五五

第一節 關於行爲稅之理論 一五五

第二節 印花稅 一五八

一 關於印花稅之理論及課稅法 二 各國之印花稅 三 我國之印花稅 四 印花稅之

轉嫁

第三節 登錄稅 一七〇

一 關於登錄稅之理論及課稅法 二 各國之登錄稅 三 我國之登錄稅 四 登錄稅之

轉嫁

第四節 遺產稅……………一八一

一 關於遺產稅之理論及課稅法 二 各國之遺產稅 三 我國之遺產稅 四 遺產稅之

轉嫁

第五節 運輸稅……………二〇〇

一 關於運輸稅之理論及課稅法 二 各國之運輸稅 三 我國之運輸稅 四 運輸稅之

轉嫁

第六節 價格增差稅……………二〇五

第五章 消費稅……………一〇七

第一節 關於消費稅之理論及課稅法……………二〇七

第二節 菸酒稅……………二一三

一 關於菸酒稅之理論及課稅法 二 各國之菸酒稅 三 我國之菸酒稅

第三節 鹽稅……………二二〇

一 關於鹽稅之理論及課稅法 二 各國之鹽稅 三 我國之鹽稅

比較租稅

六

第四節 糖稅……………二四〇

一 關於糖稅之理論及課稅法 二 各國之糖稅 三 我國之糖稅

第五節 其他國內消費稅……………二四四

一 茶稅 二 屠宰稅 三 絲繭稅

第六節 關稅……………二四七

一 關於關稅之理論及課稅法 二 各國之關稅 三 我國之關稅

第六章 今後我國之租稅問題……………二六八

比較租稅

第一章 緒論

第一節 租稅之界說

一 租稅

自來學者對於租稅之觀念，初不盡同，有以租稅爲利益之交換者，有以租稅爲工作之代價者。霍布士 (Hobbes) 謂：國家竭其能力，保護個人生命財產，其所得之報酬，卽爲租稅。孟德斯鳩 (Montesquieu) 謂：人民以其一部分財產交與國家，而保護其他大部分之財產，其所交之一部，卽係租稅。賽萊葛孟 (Seligman) 謂：租稅爲國家向人民取得之收益，所資以維持公共幸福者也。亞丹斯密 (Adam Smith) 謂：國家必要費用之大半，必宜出諸租稅；卽人民貢其所得之一部，以爲君主或共和國家之公共收入。其他學者，亦多各憑臆度，詮釋其義。惟賽萊葛孟所論，尤能適應時勢。茲參考其說，而擬定租稅之定義如次。

租稅者，國家及其他公共團體，爲供給公共費用，增進人民幸福起見，基於強制權力，依照適當手續，規定一定數量及範圍；對於一般人民無論給予特殊利益與否，而向人民徵得之收入也。分析如次：

(一) 租稅爲增進人民幸福而徵收。國以民立，民以國存，其關係至切。國家履行職務時，不得不有所費用，此項費用，卽向全體人民徵收之。其他辦理費之徵收，以納費者所受之特別利益爲標準；罰金之徵收，以懲罰犯罪者爲目的；而租稅之徵收，則以普遍的增進人民公益爲主旨。惟其以增進人民公益爲務，故全體人民自應不惜犧牲其財產或所得之一部，以應國家之需要。昔時舊派學者，以爲租稅係利益的交換，其實國家卽不予人民以特別利益，人民亦須納稅，此社會聯立之關係，其理至顯。又有以爲租稅目的宜以收入爲限，然近代國家所徵收之關稅或奢侈稅，或由於保護本國產業而起，或由於遏止過度消費而設；初不限於收入，其作用雖殊，而其增進全體人民幸福之目的則一，此爲徵收租稅之第一要義。

(二) 租稅以強制權力而徵收。國家之政體不一，或爲君主，或爲民主。在君主國家，主權屬之君主一人，自無反抗之可能。卽在民主國家，人民既以主權授之政府，人民卽宜聽其指揮，而受其保護，人民亦不得反抗，以危害全體之幸福；倘有反抗，國家得以處分之。此全基於國家之主權，唯其基於國家主權，故凡國家權力所不及之處，卽不能課稅。至地方政府之得以課稅，是由於中央委以一部分權力之所致。納稅不僅爲本國人應盡之義務，卽外國人居住本國者，亦須同等負擔。西諺有不出代議士不納租稅之說，視納稅爲選舉之交換條件。其實選舉僅爲國家

賦與人民許多權利之一種，外國人雖無選舉權，而亦有納稅之義務，蓋以其同在國家主權之下，不得不爾也。

(三) 租稅依照一定手續數量而徵收。國家基於主權，制定租稅之範圍，數量及手續，向人民課稅，以經濟主體之個人，為課稅之手段，以個人之所有物，為課稅之對象，此項手續範圍及數量，由國家制定，普及全國，除與其他國家訂有條約以免重複課稅外，無論中外人民，均須依照完納。

在昔封建制度之下，諸侯得強制人民課稅，予取予求，而力量較強之納稅人，亦有團結抗稅者，今則不然，稅之數額範圍及手續，既有一定，且又係人民直接或間接之決議，不能因一時之喜怒，而增減或變更之。稅既規定，人民可自預算，無缺乏之虞。

(四) 租稅為以權力強制徵收之政府收入。國家基於權力，強制人民納稅，交與政府，以資應用。此項政府收入，非專指貨幣而言，凡物品勞力，皆得視為收入之一部分。古代租稅，多徵實物，在我國有所謂布縷之征，粟米之征，徵之歐美，若英之羊毛稅，法之獸皮稅，瑞士之麻布稅，獸皮稅，北美之牝牛稅，初亦皆徵實物。及至貨幣制度發達，交易由實物進為貨幣，於是納稅亦以貨幣為標準。至於勞力之徵，即我國古時之力役，亦有兵役與勞動之分，各國亦有徵兵之制，近來以貨幣代替力役者，比比然也。

(五) 租稅為國家或其他政治團體之收入。租稅係因借給公共需要而設，已如上述，但為行使上之便利起見，常劃分為國家稅與地方稅兩項。然按之實際，無論其為地方稅，或為國家稅，其取之於人民也同，其為強制收

入也亦同；其以之增進人民公益爲目的也亦同。故合而稱爲國家或其他政治團體之收入，誰曰不宜。

二 租稅學

租稅之特性，已如上述，至其特性如何發揮，內容如何構成，其運用原則，如何實施，則有待乎專門之研究。租稅學者，爲研究租稅之科學，易言之，卽關於上述各問題，施以精密研究之科學也。租稅之研究，通常均以爲財政學中應包括之事項，鮮有以之單獨探討者。誠然，租稅原係公共經濟之一種，不能不與財政學發生密切之關係，而就近代租稅方面之學問觀之，租稅學亦有成立之機能：

第一，租稅學有一定之研究範圍，

第二，租稅學有系統之事實原則及一般進展之法則，

第三，租稅學可適用科學之研究法，

第四，租稅學於說明特定現象外兼可預測將來。

根據以上各種機能，決定租稅學亦爲科學，有獨立研究之必要。

(一) 租稅學之性質 租稅學爲關於公共經濟徵課之學，故在科學系統上，爲行爲之學，其內容包括理論與事實兩項，故又可分別說明之。

第一、租稅學爲理論科學 租稅學常就各地方各時期之課稅現象，詳加觀察，比較分抑之，以發見共同原素

一般原理及普遍之法則。

第二、租稅學爲應用科學。租稅學常就各地方各時期之課稅事實，詳加審核，爲解決現時租稅問題之指導，而應實際上之需要。

(二) 租稅學與他科學之關係。租稅學在現時科學系統上，尙係財政學之一部，故其與他科學之關係，亦與財政學同。

第一、課稅爲公共團體之行爲，故就形式方面而論，租稅學尤須依賴憲法學之指導。蓋租稅之實行，不能不依據各種法規，以爲有力之準備也。

第二、課稅原係經濟行爲，故就理論方面而言，租稅學與經濟學有密切關係。蓋租稅之研究，莫不依據經濟學上所有之原則也。

第三、課稅又須依據歷史上遺傳之習慣，故就事實方面而論，租稅學與歷史學，亦有密切之關係。

第四、課稅須適應時勢，而一國政治之實況，非有詳密之統計，不足以澈底瞭解。故就需要方面而論，租稅學與統計學亦有密切之關係。蓋事前固須根據統計，事後亦有賴於統計也。

(三) 租稅學之研究方法。租稅學之研究，分理論與實際兩方面，其方法並用演繹及歸納兩種。蓋欲建設租稅學上之原理，不可不用歸納法，欲應用租稅學上之原則，不可不用演繹法。

我國對於租稅，素少系統之研究，僅於財政學中爲概括之敘述，亦略而不詳。本書先述租稅之原理，次詳述各種租稅之實況，殿以我國今後之租稅問題，以資商榷。

第二節 租稅之理論

一、有機體說。國家及其他公共團體，爲人類共同生活所必需，人類有鑒於組織之必要，因即出其所有，以助國家之發展，故國家及其他公共團體，乃每隨其經濟勢力之消長，而變遷焉。易言之，卽凡百國家，苟能得國民經濟上之援助，則其國鼎盛，如指之使臂，極分工合作之能事，交通也，教育也，均予國民以莫大之便利。國民欲享其利，必自納稅始。譬之於人，國家其軀幹，納稅其飲食也，世固未有斷食而能生存者。是以國家爲維持生存起見，用強制權力，普遍的，繼續的，向人民課稅，人民不得反抗之。

國家有機體說，已爲人所唾棄，有機體的租稅理論，似亦有可評議者：

(一) 有機體的租稅論，先必承認國家有機體說，方足說明其旨趣。然而國家本身，並不如有機體之具體而確切。國家有機體說，既不存在，則有機體的租稅理論，亦失其根據。

(二) 有機體之語，出自自然科學，用於社會科學，諸多鑿柄。且有機體之意義，根本不甚明瞭也。

二、利益交換說 (exchange theory) 霍布士 (Hobbes) 蒲魯東 (Proudhon) 盧梭 (Rousseau) 等倡

之謂：各個人及其經濟方面獲益於國家者至大，各個人之自由——身體自由言論自由居住自由等——因受國家之保障而益彰。而其經濟方面，如所有權之維持，經濟活動之繼續，亦因國家之援助而益盛，各個人之享樂及收益，既於法律上得維持於不敵，自宜出其所有之一部，以納之國家，以爲勞力之交換，此租稅之所由起也。

交換論在租稅史上，頗有相當之地位，然亦有可議者：

(一) 國家之目的，不僅消極的保護個人，或保障個人既得之權利，且有增進人民幸福，促進文明之積極的任務。如以租稅爲交換，則納稅一事，似在獲得保護以後，此外對於促進文化等未來事宜，將用何術以酬之？倘均須俟其一實現後，而再納稅，則課稅之期，更渺不可測，此其謬誤之點一。

(二) 所謂交換，必有其主體，係對等的，具體的。然而國家之性質則異是。既無具體之表徵，亦不與人民處對等地位；故其所擬，實屬不倫，此其謬誤之點二。

(三) 交換論者，以爲人民因受國家之保護，而各出所有以納稅。設有人焉，盜劫其家，則國家保護之不周可知。試問此人能拒納租稅否？又如無產階級，平日多不納稅，試問國家能不一體保護之否？此其謬誤之點三。

(四) 果如交換論所說，則有一先決條件焉，即人民之給付，須與國家之政務等額。然而國家之行爲，若國防，若警察等，其性質皆不容人民置喙，且其效力普及，無形可觀，不可以事事物物評論之。則交換價值，將以何爲準乎？

三分擔說 (contributory theory) 此說爲科薩 (Cossa) 伊利堡 (Eheberg) 盧劉 (Leroy-Beaulieu)

等所主張。大意謂國民既爲國家之一份子，則對於國家之生命維持上，所必不可少之公共需要，當然不可不任分擔之責。不如是，則國家之存在，將不可保；國民亦失其所恃。故租稅者，國民爲維持國家計，依部分對於全體之義務之理由，所通同分擔之公共需要也。此說亦有缺點：

(一) 此說之根柢，爲一國家主義，視國家爲最高至上之物，而認國民對於國家有絕對服從信仰之必要。故若求此說之成立，必先證明國家主義之不誤。然不但在理論上，無論何種國家終非至高無上之物，且從一般心理觀察，此種主義，亦未能得一般人類之信仰，則此說已失其根據。

(二) 租稅實係強制徵收而得，離卻強制，而解釋租稅，實有憑空想像之弊。

四、犧牲說 (sacrifice theory) 此說爲華格南 (Wagner) 剛拉特 (Conrad) 白斯推蒲 (Bastable) 等所主張。大致謂：租稅之基礎，在於犧牲之一念。租稅由國民觀之，可謂一種犧牲；由國家觀之，可謂一種強制。易詞言之，即租稅者：國家依強制組織之事實，以充給公共需要之名義，對於一般被統治者不用代價強制的徵收而得者也。故租稅之基礎，完全在國家，爲強制的組織，及國民爲被剝削的犧牲者之事實，其謂爲一般的報償者，特一種掩飾之詞而已。

五、保險說 (insurance-premium theory) 持此說者，爲退耳 (Thiers) 孟德斯鳩 (Montesquieu) 斯賓塞 (Spencer) 馬卡洛克 (McCulloch) 等，大意謂：人民以其所有權及經濟活動等等，爲保險目的物，而以租稅爲

保險費，國家或其他公共團體則爲保險者，人民爲被保險者。其謬誤之點，大概與交換說同，本可以批評交換說者批評保險說，但亦有特別可議之點：

(一) 保險以契約爲根據，國家之起源，由於契約之說，猶成疑問，則保險說之根據，已欠穩固。即在實際上，亦斷無國家與人民訂立契約之事也，此其一。

(二) 果如所言，則國民之保護程度，必與所負擔之租稅額相當；但在事實上常有弱者重而強者輕之事，此其二。

(三) 就保險事業而論，保險目的物如有損害時，保險者有賠償之責任。國家對於私人所有權及其經濟活動，雖力任保護，然遇損害時，保險者並無保險之責任，人民并不得因其保護之不周，而實行抗稅。是租稅性質實與保險費異，今合爲一談，殊多糺謬，此其三。

六、社會政策說。現代社會之不安定，實由於分配之不均；改革之法無他，施行社會政策而已。施行之法有二：一爲保障貧民之生計，一爲限制富人積蓄，而租稅者一方面免稅於貧民，以紓其困難；一方面課稅於富人，限制其積蓄；並得設法剝奪其所得，轉移於貧民，功莫大焉。

以租稅爲施行社會政策之一種手段，確有相當之根據。

此外關於租稅之理論，有官房學者及消費生產力等理論，均無十分有根據之說明。租稅一語之解釋，因時而

比較租稅

異。賽萊葛孟謂租稅理論之變遷，有如下述：

(一) 自課稅之意義而論，可分七期：

第一時期 爲人民對於政府自由資助之意，英文曰 *benevolence*。

第二時期 爲政府要求人民援助之意，英文曰 *pray*，德文曰 *dede*。

第三時期 爲政府對於人民之資助，表示感謝之意，英文曰 *aid subsidy*，法文曰 *contribution*。

第四時期 爲人民犧牲爲國之意，英文曰 *duty*，法文曰 *gabelle*。

第五時期 爲對於國家盡義務之意，英文曰 *obligation or duty*。

第六時期 爲國家用權力強制人民納稅之意，英文曰 *imposition*，法文曰 *impôt*。

第七時期 爲國家向人民課稅之意，英文曰 *rate*，法文曰 *taxe*，意文曰 *tax*。

(二) 自租稅負擔之實質而論，可分四期：

第一時期 爲勞役的租稅時代——原始的共產主義時代。

第二時期 爲實物的租稅時代——實物交換的經濟時代。

第三時期 爲貨幣的租稅時代——貨幣的經濟時代。

第四時期 爲貨幣的兼信用的租稅時代——信用經濟時代。

(三) 自租稅之內容而論，可分五期：

第一時期 爲實物獻納時代。

第二時期 爲佃租交納時代。

第三時期 爲間接稅時代。

第四時期 爲間接稅兼不動產稅時代。

第五時期 爲有系統之租稅時代。

第二節 租稅學上之術語

租稅學上之術語，須有一定的明確解說，然後於研究租稅原理時，方無阻礙。茲列舉其重要者如左：

(一) 納稅人 (taxpayer) 凡依照法律之規定而負擔納稅之義務者，爲納稅人。其所納之稅，不論由其自己負擔，抑轉嫁於他人，統稱之爲納稅人。

(二) 租稅負擔人 (taxbearer) 凡以其所得或財產之一部，不論由已經手，或由人經手，繳納租稅者，謂之租稅負擔人。直接稅由己納稅，間接稅由中間人繳納，而由消費者負擔。蓋中間人雖亦以其自己之貨財，繳納租稅，然往往得取償於他人。例如製煙者雖有納稅之義務，而常得加稅額於煙價，轉嫁之於消費者，則名義上之租稅

負擔者，（即納稅人）固爲製煙者，而實際上之租稅負擔者，則消費人也。惟納稅人與租稅負擔人有時同屬一人，如製煙者，不明市場狀況，將稅額加於煙價，致煙價過昂，消費額減少，未能轉嫁其稅額，遂由納稅人兼爲租稅負擔人是已。

租稅負擔人，如亦爲消費者之一，則以其所消費之數量，爲實際上納稅之標準。

（三）課稅品 (taxable goods) 課稅之目的物爲課稅品，如田賦之課稅品爲土地，煙酒稅之課稅品爲煙類酒類是也。昔日重農派學者，以爲課稅品宜以土地爲限。然現代各國，或課稅於財產（動產或不動產），或課稅於行爲，或課稅於消費，或課稅於享樂，則課稅品之日益加多，固已甚顯，限於土地之說，當亦無補於實際也。

（四）稅源 (source of taxation) 稅源者，即租稅所自出之貨財，得之於人民之資產，或所得者也。如土地之收入，爲田賦之稅源；各種收入爲所得稅之稅源是已。稅源與課稅品，常易混而爲一，然二者實大有區別。蓋課稅品爲課稅之客體，課稅與否，權操政府。稅源則爲課稅品所附麗之國民經濟，國民經濟之盛衰，國家稅源之消長緊焉。政府對於課稅品須慎於選擇，對於稅源，則須加以培養，此爲研究租稅學者所不可忽者也。

（五）租稅之單位 (unit of tax) 租稅單位者，課稅標準之一定的數量也。通常以數量價格尺度等名稱表示之。例如地租以每一地價百元，酒類以一石爲標準，我國所得稅條例定五百元爲所得稅單位，依此標準算出關於各稅之納稅額。

(六) 稅率 (Tax Rate) 稅率者，課稅品之課稅成數也。即對於租稅單位之稅額，以百分法指稱之。例如關稅中之煤油，課其價百分之二十；地租之課地價百分之四七；我國所得稅條例所定，凡所得超過五百元至二千元者，課千分之五是已。

廣義之稅率，常合稅額，及稅率而言，以此稅率，或稅額乘各個人所有課稅標準之全數，則其得數，謂之曰個人之納稅義務，或單稱之曰稅金。

(七) 課稅法 (method of assessment) 課稅法者，即租稅分賦之方法之謂也。

(1) 定率稅 定率稅者，為對於租稅單位課以一定之稅率也。此種租稅收入之總額，非徵收完竣之後，不能確定。然各納稅者固可預算其自己之稅金也。

(2) 配賦稅 配賦稅者，政府先定課稅品及收入總額，平均分配之於各地方自治團體，再由各地方自治團體分配之於各納稅者。故公共金庫，雖早已知其收入總額，而納稅者則僅各知平均負擔額而止。其一己所應負擔之實在稅金額，非俟最初級之地方自治團體分配確定後，莫由知其個人所應納之數額也。此法為美法德之直接稅及日本地方財政所行之府縣戶數分配制度所採用，本為與歸納課稅相反之演繹課稅，其弊也，雖上級配賦之少不公平，漸至下級配賦變為極大的差異，此其一。又此制往往缺乏依收入現狀，以抑制支出之妙用，往往致經費之膨脹。此其二。

(八) 課稅用具最要者有二：

(1) 租稅底冊 (the tax roll) 登錄收稅程序上之必要的事實，例如納稅人租稅負擔人及課稅標準等，爲官廳文簿。

(2) 稅則 (tax tariff) 記載各種租稅單位及稅率等，爲官廳文簿。

第四節 租稅之分類

租稅之分類法，因人而異。租稅學上，常依各種標準，而區別爲若干類：

(一) 以租稅物質爲標準之分類 依此標準租稅之種類，可分爲三：

(1) 實物稅 以實物爲租稅者也。如古代課男子以粟，課女子以布，蓋出其所有，以納之公家也。

(2) 徭役稅 以人之勞力爲租稅者也。如古代於粟布之征之外，尚有勞役之征。於一定時期爲修隄浚渠等事，今雖有行之者，然多以貨幣代之矣。

(3) 貨幣稅 以貨幣爲租稅者也。此制於納者收者均極便利。

(二) 以租稅存續期間爲標準之分類 依此標準租稅之種類可分爲二：

(1) 經常稅 每會計年度所徵收，所以充經常之政費，而有永久存續之性質者也，如田賦是。

- (2) 臨時稅 其賦課限於一時，而以之充臨時之政費爲目的者也，如戰時稅是。
- (三) 以課稅品所在地爲標準之分類 依此標準租稅之種類可分爲二：
- (1) 國內稅 其課稅品在國內，對於本國人或外國人而徵收之租稅也。又以主權所在而分爲二項：
- (甲) 國稅 爲中央政府對於全國一般所徵收之租稅，用之於一般政費者也。
- (乙) 地方稅 地方政府於其行政區域內所徵收之租稅，用之於地方政務者也。
- (2) 國境稅 其課稅品於通過國境時，對於本國人或外國人而徵收之租稅也。因課稅目標之不同，而分爲兩項：

- (甲) 關稅 爲一國對於外國輸入本國之貨物，或本國輸出外國之貨物所徵課之租稅也。
- (a) 以徵收地不同，而分爲：(i) 陸上關稅，(ii) 海上關稅。
- (b) 以修訂權不同，而分爲：(i) 國定關稅，(ii) 協定關稅。
- (c) 以目的不同，而分爲：(i) 保護關稅，(ii) 收入關稅。
- (d) 以課稅標準不同，而分爲：(i) 從價關稅，(ii) 從量關稅。
- (乙) 通過稅 爲外國之貨物經過本國之地域，更輸出於他國，其經過之地所徵課之租稅也。
- (四) 以課稅品之種類爲標準之分類 依此標準租稅之種類，可分爲六：

(1) 人身稅 卽人頭稅，以人身爲課稅品之租稅也。

(2) 家戶稅 以家戶爲課稅之租稅也。

(3) 收益稅 對於課稅物永續發生之收入所徵課之租稅也，如田賦、營業稅是。

(4) 所得稅 對於個人之收入而課稅者也，如俸金稅、傭金稅等是。

(5) 行爲稅 凡財產或價格因經濟關係而移動時，所徵課之租稅也，如登記稅、繼承稅等是。

(6) 消費稅 對於貨物之消費或使用所徵課之租稅也，如煙稅、酒稅、馬車稅是。

(五) 以課稅方法爲標準之分類 依此標準租稅之種類，可分爲二：

(1) 定率稅 又分爲：(a) 比例稅，(b) 累進稅，(c) 累減稅。

(2) 配賦稅

(六) 以租稅之歸著爲標準之分類 依此標準，租稅之種類，可分爲二：

(1) 直接稅 直接歸著於租稅負擔者之租稅也。卽爲由納稅者直接負擔之稅。

(2) 間接稅 間接歸著於租稅負擔者之租稅也。卽爲由納稅者轉嫁而歸著於租稅負擔者之租稅。

(七) 以課稅之目的爲標準之分類 依此標準租稅之種類，可分爲二：

(1) 一般稅 或稱普通稅，係因供一般的不特定的公共經費之用而賦課之租稅也。

(2) 目的稅 或稱特別稅，係因供公共團體之特定的某種經費而賦課之租稅也。但與特別捐以利益報償為原則，此則以能負擔為原則也。

第五節 租稅之原則

一 亞丹斯密之原則

租稅為一種強制的負擔，如無依據之原則，難免有賦課不公平之虞。租稅原則者，即為關於租稅之創設、廢置、及徵收等，所依據之法則也。若賦課不得其法，從徵稅方面言，有收入減少政費困難之虞；從納稅方面言，有橫征暴斂之苦。故租稅原則，不得不斟酌盡善。近代租稅制度，日臻繁複，孰優孰劣，自非有精要之原則，不足以資準繩也。亞丹斯密首倡租稅四大原則，理財者多遵守不渝，述如左：

一、平等之原則 (the principle of equality) 凡國民當各盡其財力，納之國家，以供國用，其標準即依其因國家之保護而得之收入，為負擔多少之比例。故政府課稅時，亦當求其人民納稅之能力有適當之比例，而後租稅之分配，可得其平也。

二、確實之原則 (the principle of certainty) 凡租稅之賦課，當力求確實，而不可任意變更，稅之種類、數額、課法、及納稅之時期、地點等，均須揭諸國門，俾民共曉，而後催科索賦者，方不致因緣為好也。

三、便利之原則 (the principle of convenience) 凡租稅必以便民為原則，徵收之時期，輸納之方法，皆當以最便於納稅之民為標準。故田賦之課，宜徵之於登場納稼之時；屋租之賦，宜收於賃者納僦之頃；均以此也。

四、最少徵收費之原則 (the principle of least expense) 在人民之完納與國庫之收入之間，對於租稅之額數及時期，當設法使其懸隔能底於最少，不使政府有浮收漁侵之弊。

二 華格南之原則

右列四大原則，其一、示租稅分配之原則，二三四等項，則租稅行政之原則也。亞丹之書，著於經濟的及政治的自由主義盛行時代，故其所主張之原則，多偏於消極方面。時至近代，政治思想經濟思想，已發生變化，租稅觀念，日益發達；遂覺氏之四原則，未盡完滿，經錫斯夢第 (Simondi) 海爾特 (Held) 任孟 (Neumann) 斯汀 (Stein) 之修正增補，已成大觀，而以華格南 (Wagner) 之說，為最精善，爰本其說而引伸之，分為四綱十二目：

第一綱 財政上之原則：

第一目 收入多額之原則，

第二目 收入確實之原則，

第三目 有發達力之原則。

第二綱 經濟上之原則：

第一目 租稅不可侵及國民基本財產之原則，

第二目 租稅不可妨害本國產業發達之原則，

第三目 租稅不可課及生計品原料品教育品之原則。

第三綱 公正上之原則：

第一目 租稅普及之原則，

第二目 租稅均平之原則，

第三目 租稅合德之原則。

第四綱 行政上之原則：

第一目 租稅正確之原則，

第二目 租稅便民之原則，

第三目 徵收省費之原則。

茲依次論列如下：

(一) 財政上之原則

一、收入多額之原則 課稅之目的，在供應國家財政上之需要。近代國家政費，雖有取之於手續費收入，國營

事業收入，及公債之收入，然其大部份，實有賴乎租稅。吾人當租稅立法之時，不可不選擇具有鉅大收入性質之種類，而課其稅，使足供國家必要之政費，如田賦鹽稅等是。

二、收入確實之原則 租稅所以供應國庫永久之需要。不宜時有增減。故宜選擇具有永久存續之性質者，為最適當，如田賦鹽稅是。

三、有發達力之原則 國庫須有確實而鉅額之收入固矣。然國家之政費，常隨社會之進步而增加。苟稅源不足應其需要，財政必感困難。故課稅時不可不擇具有發達力之種類，以資適應。發達力之意義有二：不變更稅率而因產業上自然之發達，收入得以增進，一也。變更稅率而無害於民業，而收入得以增加，二也。

(二) 經濟上之原則

一、租稅不可侵及基本財產之原則 租稅收入永續無間，則其負擔，自宜僅及於稅源，而不可及於基本財產。蓋稅源為各人之收入，與年俱進，稅之亦不為害。基本財產為國民生存所必需，課之，反足以涸稅源。此宜注意者。

其一 稅率過高，雖以所得為標準，亦足以減少各個人之財產，若稅率過低，則雖以財產之價格為標準，而於基本財產，仍無侵害。

其二 稅源雖注意其所得，然亦間有注重基本財產而仍不失為正當者，如遺產稅，投機事業稅等。皆係不勞而獲，國家雖取其一部，亦無害於民生。

二、租稅不可妨害本國產業發達之原則 凡幼稚產業之有發達希望者實爲公共經濟未來稅源所從出。若於其幼稚時期，而課其稅，則足以妨害其發達，而使與其競爭之他事業，得在市場上獨占。故宜注意二事

其一 幼稚產業宜獎勵之保護之使成爲將來之鉅大稅源。

其二 改良發明等事，於產業有極大關係，宜免其稅，以資激勵。

三、租稅不宜課及生計品原料品教育品之原則 生計品所以維持個人之勞力，爲一切產業之基礎。故爲維持生產力起見，應少課其稅，俾生計品之價格，得以從廉。原料品爲未來產物之原料，故爲培養未來稅源起見，宜使其價格不致過昂，以爲生產事業之提倡。教育品爲文化進展必要之工具，亦即社會事業普遍發達之策源地，亦宜減少，或免其負擔，現代各國均遵行之。

(三) 公正上之原則

一、租稅普及之原則 課稅之目的，在供應國家之經費，在立憲政治未普行以前，僅從事產業者負納稅之義務，而其他貴族僧侶官吏則否，此實大背國家成立之根本原理。故今日論課稅一項，須普及一般。普及之意義有二：一就納稅主體之普及言，謂全國人民皆負有納稅之義務也。一就稅源之普及言，謂對於各種稅源皆當徵課租稅也。第在事實上，常有依政治上公益上或財政經濟政策上所持之理由，明文規定免稅，爲此原則之例外。列舉如下：

(1) 因政治上或公益上之理由而免稅者。關於君主、公使及寺院、學校、貧民院、孤兒院等屬之。

(2) 因財政上或技術上之理由而免稅者。關於官有公地、政府用品等屬之。

(3) 因財政及經濟政策上之理由而免稅者。關於小營業開墾地原料品等屬之。

二、租稅均平之原則 課稅必須平等，方能與近代平等自由之原則相吻合。均平之原則者，即以均平之比例，分配租稅之負擔之謂也。均平之比例，即對於納稅人之負擔力，定一適當之比例之謂。實施此原則之方法有五：

(1) 最低生活費之免稅 最低生活費者，指維持各人肉體的健康之生活費而言。國家課稅，若竟徵及最低之生活費，則人民必不免於飢寒之患，而無復有生存之樂。至最低生活費之數額，應有若干，自應隨其地隨其時之經濟生活程度而異。

(2) 累進稅主義之採用 累進稅與比例稅相對待。累進稅以負擔力之大小，分課稅之等級，所得百而取其十分之一，所得千而取其十分之二，所得萬而取其十分之三，由是遞進，即累進稅之謂也。比例稅則不論數之多寡，以同一之比例為課稅之標準，百取十焉，千取百焉，其比例一也。此比例稅之說也。就形式上觀之，則稅率之均平，殆無過於比例稅者。而按之實際，則貧者所感之苦痛，常較富者為多，蓋得百者之視十，常以為重；而得千者之視百，則甚輕也。

(3) 多課財產少課所得之實行 財產所得，有永久確實之性質，而勤勞所得則不然。有一定勤勞，固有一定之所得；然或以外界之事變，而失其舊有之職業，或以自身之疾病，而害及服務之能力；則所得之源泉既無，永久

確實之性質，負稅之能力，自不及財產之強固，此勤勞所得之課稅，所以宜較輕於財產所得也。

(4) 重複課稅之避免 重複課稅云者，謂對於同一稅源，徵課二種以上之租稅也。例如原料品既被課原料品稅，復於製造後，課以成品稅。又如甲國商人在乙國者，甲國既因其住所所在而課所得稅，乙國復因其財產所在而課所得稅是已。

直接稅上之重複課稅，各國稅制上皆所不免，且亦未必常為不當。因苟於稅源確定稅率之時，能明其一定之計算，使重複課稅之結果，對於該企業或該資產之所得全額，能為適當的比例，則雖重複課稅，與單稅無異。

同一主權下之重稅，可依課稅限制，或特稅法以改正之。若其重複起於主權不同之國際間，則無法矯正。近代學者主張，人稅從其住所之課稅權；物稅從其物之所在之課稅權；行為稅及消費稅，從其行為地及其消費物被課稅時所在地之課稅權。然此亦不過一種學說，當無裨實際也。

(5) 個人情境之斟酌 所得之種類相同。然所得人之一身的事情，若有差異，則其負擔力，亦有不同。例如甲乙二人所得之數額相等，而甲之家累重於乙，則甲之所得稅宜從輕徵收，乙之所得稅則宜從重，惟在實行時，當極慎重。

三、租稅合德之原則 所謂合德，其義有二：一曰國家課稅不可違反德義。如賭博、彩票、禁煙徵稅，最為不德之事，國家所當嚴行禁止者也。倘於此課稅不已，則人民有所恃而無恐，勢必賭風日熾，煙霧愈濃，設阱陷民，人其謂國

家何？二曰國家課稅，不可陷人民於不德。如金鋼鑽寶刀之類，最易藏匿，若於此等財產亦加課稅，則是以徵課不可必得之稅，而長人民欺詐隱匿之風，甚非留心國是者，所宜出此也。

(四) 行政上之原則

財務行政上之原則，亦稱課稅技術上之原則，較之以上所述三類實質上之原質，尤為重要。蓋若無形式的原則，以為保障，則其目的，仍難遽達。因租稅來源，畢竟在乎人民，若國家與人民間之授受關係，不能完滿，則租稅將發生重大影響，不可不注意也。關於此點，在租稅行政上，至少須注意下列三項：

一、依法課稅之原則 租稅之釐訂及徵收，當依照憲法上之法律形式，然後被治階級，方樂於輸納，此為近代立憲政治思潮之自然的結果。而徵收租稅之時，務使正確，俾適合亞丹斯密之正確的原則。

二、納稅簡便之原則 被治階級雖樂於納稅，然若納稅方法過於繁重，則公共團體之收入上，仍難免不蒙完納滯息之損失。欲救其弊，當力求方法之簡明、便利。在稅法中，應將關於納稅人名姓、稅率、完納期、免稅事項、徵收展限事項、及制裁等，規定明白而簡易，當徵收之際，復須以徵收票通告納稅人，票上注明徵收之官廳，完納期限及租稅數額等項，以備納稅人之遺忘。故徵稅手續，以杜絕漏稅隱蔽為限，外此則必力求簡易。

三、節省徵收費之原則 徵收費為國家歲入上之生產費，設能節省，則國家歲入之純利，當愈增加，其間接結果，能使人民之負擔，因而減輕，欲達到此目的，其法有二：

(1) 將審查收稅事務，歸國家機關掌管。其理由：①人民團體承辦，易於作弊；②人民團體承辦不能減少人民負擔。

(2) 將國稅劃歸國家機關直接徵收，直接稅在國家監督之下，歸地方團體辦理。其理由：①地方政府為親民機關，因無威嚴而漏稅；②各地方徵收方法不一，而致不平衡。

第六節 租稅之轉嫁與歸著

租稅之轉嫁云者，即納稅人以租稅之負擔，移轉於他人之謂也。租稅之歸著云者，即因移轉之結果，而以租稅之負擔，歸屬於租稅負擔者之謂也。轉嫁與歸著，為租稅學上最重要之一問題，此而不明，則對於租稅之結果，不能下明確之論斷。茲將關於此問題之重要學說，略述如次：

一、重農派學說 此派以農業為唯一之生產事業，耕作土地之費有兩種：第一、耒耜家畜及開拓之費；第二年維持耕地之費及付與耕作者之勞金，由土地之總收入中除去；第一種費用之利息，及第二種費用之總額，即為土地之純生產。土地以外，無可得此純生產者。愷納 (Quensay) 曰：「土地之純生產，不惟為唯一之稅源，且為維持國民生存之唯一收入，課於此外之租稅，非比例於收入之租稅也，徒苦人民而已！土地之純生產可分為三部：一部歸之國家，一部歸之徵稅者，一部歸之地主，惟其自有之部分，地主可自由賣買讓與；其納於國家之部分，本非其自

己之所有，故租稅當課之地主；若課之農業勞動者，則減土地之生產力；若課之農業以外之勞動者，或貨物，則徒增徵收費，不免爲專制之惡稅。」米拉旁 (Mirabeau) 曰：「租稅無論以何法排列，要不外出於土地之純生產中，故不如逕課稅於土地生產之爲優。」

二、經濟學派之學說 經濟學派，亞丹斯密其著者也。氏嘗謂：國家課稅，以地租、贏利、工資三者爲標準，課於農業者所得之租稅，歸著於地主；課於工業者所得之租稅，歸著於消費者；是因自由競爭之結果，其負擔之歸著，常一成而不能變，即謂課於工資贏利及生計必需品之租稅，以轉嫁爲常，而課於地租及奢侈品之租稅，則轉無轉嫁是已。理嘉圖 (Ricardo) 則謂課於地租之租稅，固歸著於地主；而其他租稅，則以贏利取得者之負擔爲最多。二人論斷，雖大同小異，然其論租稅負擔，不能歸著於勞動者之一點，則先後同論也。

三、樂天派之學說 樂天派之租稅轉嫁論，創於十八世紀意大利學者培利 (Verri) 氏，謂：課於土地之租稅，騰貴農業物之價；課於製造品之租稅，騰貴製造品之價；課於勞動者之租稅，則騰貴勞金；故不問用何法課稅，其結果究歸一致，而負擔必得消費額以均分，易言之，即國家無論課何種稅，其結果必以各人之消費額爲比例，而歸著於各消費者。蓋謂各種租稅，皆可無限轉嫁，而其歸著必在各消費者。

英人約翰揚瓦 (John Young) 且謂：凡租稅不惟騰貴貨物之價，且減貨幣之價格，增貨幣以外一切物品之價格，勞金固亦從而騰貴，然勞動者仍墨守舊態，不改其生活，故不負政府之經費，而以之轉嫁於消費者云。

四、悲觀派之學說 唱導此說者，與樂天派同，以租稅爲歸著於消費者。以爲立法者設爲直接稅與間接稅之別，財政上之妄誕，無甚於此！無論何種稅別，而其最後負擔，終歸於消費者。消費者多爲貧民，故貧民之負擔，常較富人爲重，故一切租稅，實皆不免於不正。然租稅以供應國家之生存需要，故爲必要之不正當之制度，欲求租稅之公正，當先實行均產；欲求均產，尤當廢除現行之私有財產制，此悲觀派學說之大要也。要之樂天派以爲從租稅之久暫，而人民負擔之感有深淺；悲觀派以租稅爲始終不公正之制度；此二說不能無別，而其謂租稅轉嫁，行於一般則一而已矣。

五、資本折算派之學說 資本折算派之轉嫁論，起源於課賦土地之租稅。謂租稅之影響，僅及於原所有者，而無轉嫁之可言。例如土地之價格，純視土地方面收入之多寡而定，若純收入之數額，因課稅而減少，則新買土地者，必以其已減之純生產額爲標準，以定其價，而地價遂不得不低落；地價既低落，則租稅之負擔，自必歸著於舊地主，而新地主自不受何等影響。故租稅之輕重，其始僅影響於負擔租稅之地主，行之既久，則并此影響而無之。然按之實際，則租稅負擔，實以轉嫁爲原則，其萬難轉嫁者，始直接歸著於土地或其他貨物之原所有者。

或謂土地之價，不僅由其純生產而定，亦或由其他原因。如需要變化，利息有高低是。新地主果去租稅之資本折算額，而購買與否，殊難論斷。故資本折算論，必課於土地之租稅，較其他租稅爲高，始可承認。且謂此理得適用於家屋證券及其他資本之租稅云。

六、折衷派之學說 此派學者謂課稅於貨物，而騰貴其貨物之價，則消費必因物貴而減少；消費減少，則生產者之利息，亦因之而減耗。故租稅之負擔，實生產者與消費者共同負之。如不增物價，則其負擔自歸於生產者，固無待論；而貨物之性質，或為生活之必需品，或為奢侈品，其租稅歸著，亦大有差別。課於原料品之租稅，必稍稍影響於他種生產物；課於生產物之直接稅，隨資本之性質而變；流動之資本，轉嫁甚易；固定之資本，轉嫁甚難，故利息之平均，為事實所不可必，則難斷定某種租稅，必歸著於何種階級。因歸著，以租稅種類市場狀況而異。人民又竭力求免負擔，故租稅之歸著，實錯綜紛歧，不能確定。以前所述各派學說，實多偏見。樂天悲觀兩派，謂租稅負擔，僅歸著於各消費者，而不知此說實謬。重農學派注重於純生產，固為有得之論；而於富之性質及生產之原理，皆未能有明確之見解。資本折算派雖有一部份真理，而欲適用之於各種租稅，則為事實上所不可能。經濟學派趨於極端之抽象論，以為自由競爭，無往而不行，而租稅負擔，亦決不至歸著於勞動者。然自由競爭之不能絕對實行，實為經濟學家所公認；而租稅不歸著於勞動者一點，亦言之失當，甚可惜也！

七、算數派之學說 此派學者，以為租稅轉嫁之問題，實為一價值之問題，當分獨占事業之生產物，與競爭事業之生產物，以論物價之騰貴，如何影響於生產者與消費者，宜於報酬漸增漸減之法則中，更詳細論之。此庫爾諾(Cournot)之說也。英人威克斯提(Wicksleed)亦主此說。專論課稅物貨之租稅，以為租稅歸著於買賣兩者之成數，不外賣主收價減少，買客收價增加之成數云。要之算數派從數學上之法則，以論租稅之歸著，固甚精密；然記號

稍誤，即全局無用；欲以單純之數字解釋，現實界之形形色色，事固不易，一小範圍內，雖可適用算數的推理；而適用於一般租稅，終不免於謬誤也。

以上所述各派學說，雖亦各有相當之見解，畢竟謬誤之點較多，業已指示其得失。茲進而探求租稅轉嫁之原理。

甲、租稅轉嫁之原理 租稅轉嫁之一般法則，抽象的不難論定。大要言之，即一切課稅，必增與其稅額相同之生產費，生產者求騰貴物價，轉嫁於消費者；若不能轉嫁，生產者即自行負擔，減少其利息，因而其資本逐漸離其事業，別謀營運。若其資本固定而不可動，則需生產費最多之生產者，次第衰落，生產之額遂減，物價從而騰貴，遂轉嫁於消費者，此唯抽象的一般法則也。然常因社會之事勢而更變：

其一 需要之增減少，則生產者騰貴物價，轉嫁租稅於消費者。需要之增減少，則生產者自負租稅之大部，或轉而從事於他種事業。

其二 獨占事業之物價，不以最多額之生產費為標準，而以最多額之利息為標準。故其租稅轉嫁，不如競爭事業之易。競爭事業之生產者，如有多少之別，則劣等生產者，常為優等生產者所驅逐。報酬漸增的事業之消費者，較之報酬漸減或恆定事業之消費者，所負租稅較多。而獨占事業適與此反，報酬漸增的事業之消費者，負擔最少。其三 少額課稅，其影響於需要供給之關係者，較少於多額納稅，從而租稅之轉嫁亦稀。如依累進法而課稅，

則從其累進之程度而異其轉嫁之難易。課稅之範圍狹，則轉嫁易，廣則轉嫁難。

其四 資本固定，而阻害其移動者多，則轉嫁難，資本流動而阻害其移動者少，則轉嫁易。

其五 勞力難於移動，或阻害其移動者多，則轉嫁難，勞力易於移動，或阻害其移動者少，則轉嫁易。

其六 永有一定收入之貨物，而在不公平課稅之下，則租稅為原所有者所獨負，由新所有者歸之原所有者之負擔，以貨物存在之長短，稅額之多寡，而異其輕重焉。

由以上所述轉嫁之原理而言，則轉嫁問題，仍不外乎價值問題；故必先明供給者與需要者如何負擔租稅，物價之變動如何影響及於需要與供給，始能決定租稅轉嫁之方向。以下更概括的敘述轉嫁之種類：

乙、租稅轉嫁之種類 租稅轉嫁之種類有四：一曰配轉，即納稅人因生產方法之改良，將應納之租稅，分配於

各生產物之謂也。納稅人因租稅負擔過重，利益減少，不得不將其生產方法，從事改良，或同一原料而生產物增加，或同一生產品，而生產費減少，以期負擔之減輕。例如英國之製造火酒者，及德國之製糖業者是也。二曰前轉，即納稅人以所納之租稅轉嫁於他人之謂也。此等轉嫁為立法者所預期，故又有預期轉嫁之稱。其轉嫁之法則，於貨物移轉之時，附加其稅於物價，使與貨物同時轉移以歸著於需要者也。例如內國消費稅及關稅等是也。三曰後轉，又稱逆轉，為前項轉嫁之變例。即納稅人欲將租稅之負擔，順轉於他人，而順轉之後，復歸於納稅人之謂也。此種轉嫁，非立法者所希望，故又有非預期轉嫁之稱。例如土地所有者，欲附加其應納之田賦於佃戶，因是而地主反不能得

預定佃課則地主自不得不自行負擔其租稅之一部或全部。四曰複轉，租稅之轉嫁，大抵不外以上三種，然徵諸事實，此三者或單獨發現，或同時並行；所謂同時並行者，即實行一種轉嫁後，復實行他種轉嫁是。此種複雜轉嫁，爲事實上所恆有，即租稅之複轉是已。

丙、轉嫁之條件 總觀各項租稅，有能轉嫁者，有不能轉嫁者；而轉嫁之中，亦有難易之別，此等分別，隨各種狀態而異。茲將轉嫁之條件列下：

(一) 人之情況 人稅大抵不能轉嫁，即有轉嫁者，亦有難易之分，因納稅人之智識技能境過，頗能影響於租稅之轉嫁，如營利者於市場上需要供給之關係，至爲明瞭，自必工於趨避，利之所在，趨之若鶩，無利事業，人多避之；而在不以營利爲目的者，則並不斤斤於此。又大企業家在經濟界上，常有操縱市價之能力，而小企業家則否。故租稅之轉嫁，大抵營利者常較不營利者爲易；大企業家常較小企業家爲易。

(二) 物之情況 租稅轉嫁之難易，有時視物之情況而異。茲所謂物，係指事業課稅品等而言。因事業課稅品等，常能影響於租稅之轉嫁。就事業言之，獨占事業之租稅轉嫁，較競爭事業爲易；固定資本經營事業者之租稅轉嫁，較以流動資本經營事業爲難。就職業言之，職業之需有高深學識與技術者，其租稅之轉嫁，較普通職業爲難。就課稅品言之，必需品與代用品之租稅轉嫁，較一般物品爲難。就其他方言之，易於運輸之物品，其租稅之轉嫁，較不易運輸之物爲難。一地方之特產，其租稅之轉嫁，較其他一般物品爲易。此其大畧也。

(三) 法律之情況 租稅轉嫁之難易，又視一國法律限制自由競爭與否而有所區別。如國家對於某種特許職業，初時並不課稅，俟其稍著成效時，再實行課稅；或先課之稅較輕，後課之稅較重，則該職業之主人，仍可多索報酬，以資取償，無形中即將租稅轉嫁於他人，因其職業為特許故也。反之，國家以法律定其報酬，如債權者之利息，有一定限制，車馬之價，法有規定，不能擅自增減，若加增其租稅數額，則由納稅人自行負擔，不能再轉嫁於他人矣。

(四) 市場之情況 租稅轉嫁之難易，又視市場之盛衰而異。市場有二：一曰一般市場極處優勢，則貨物價格騰貴，亦無礙於銷路。課稅以後，即將稅額轉嫁於消費者，故租稅之轉嫁甚易。即或一般市場至為衰落，而部分市場獨繁盛時，其租稅之轉嫁亦甚易。二曰部分市場無騰貴價格之可能，故其租稅甚難轉嫁。若一般市場與部分市場均極衰落時，則以生產過剩之故，而致物價暴落，其租稅之轉嫁，當不能如前之易也。

(五) 課稅之情況 租稅自身之情況如何，殊與租稅之轉嫁有關，可注意者：

其一 稅額之多寡 課稅輕，則生產者易轉嫁於消費者。然若因是而變原定之物價，附以稅額，以致物價騰貴，而影響銷路，故多自行負擔。課稅額大，則生產者力求租稅之轉嫁，以保其利益，故多量之稅額，其租稅之轉嫁，較少量之稅額為易。

其二 課稅之時間 時間有臨時與經常兩種。臨時之課稅，其租稅之轉嫁難；經常之課稅，其租稅之轉嫁易。如遺產稅一時徵收，納稅人不能預謀轉嫁之方法，故轉嫁難。田賦為經常之租稅，納稅人可以預計轉嫁之方法，故轉

嫁易。

其三課稅品之影響 直接以納稅人之所得或收入爲標準，而徵課之租稅，轉嫁較難；直接以物爲標準而徵課之租稅，轉嫁較易。前者如一般所得稅是，納稅人以所得之額甚鉅，取其一分以供國家，實爲事理所宜然，故常不謀轉嫁之方法。後者如田賦家屋稅是，地主房東以爲國家既對物課稅，則地價房租，可因稅而增加，以期負擔之減輕。

其四課稅之範圍 課稅之範圍大，其租稅之轉嫁較難，因數稅並課，租稅普及，礙難轉嫁。若課稅之範圍較小，則當課稅時，可設法轉嫁於他人，故轉嫁較易。

其五產銷之距離 茲所謂距離，係指由生產者至消費者之距離。凡租稅中之消費稅，視其接近於消費者與否，而發生轉嫁難易之別。如煙之製造者，與消費者之間，有販賣者，有零售者，其間距離相差甚遠。今若對於製造者課稅，如以之轉嫁於他人，則轉賣之事，頗有阻礙，故製造者爲急於出售起見，將所課之租稅，自行負擔一部分或全部。若課稅於零售者，則直接可加價於消費者，其轉嫁較易多矣。

第七節 課稅及於經濟之影響

租稅徵自人民，故租稅實與國民經濟有聯屬之關係。苟租稅制度一成不變，則租稅歸著，亦永遠一定，於國民

經濟上亦無甚變動。若改革稅制，高下稅率，或廢止舊稅，或增設新稅，則影響於國民經濟者甚大。是以改革稅制，須再三審慎，茲就現實界以求租稅之影響於經濟者，論列如下：

一、因課稅而增加人民之收入。租稅取自人民，人民於課稅以後，與課稅以前，維持同一之生活，得同一之娛樂，為同一之儲蓄，則益勵其精神，以增其生產力。故人民之收入，常因是而增加。馬洛克曰：「凡人為希望而刺激，亦多為恐怖而刺激；苟非增其生產力，或降其生活程度，拋棄從前之娛樂，則無以善其後。」故課稅亦有時得有良果焉。十九世紀之初，英之富力急激增加，人多謂由於英法七年戰爭時重稅之結果。

課稅而增人民之收入，其事甚渺，所謂激勵人民之生產力，亦係懸測之論。倘偶一見之，遂謂課稅常有益於人民，而妄增國用，橫征暴斂，則其弊所及，尙堪設想耶？

二、因課稅而減少生產費。課稅之於生產，或導誘新發明，或變更其組織，或節約其生產費，當此之時，生產者於節約之中，繳納租稅，故於事實上，與課稅以前一無所異，減少銷路，短殺利息，為生產者所最恐。附加租稅於物價，而物價騰貴，則需要減少，生產者必自負租稅之一部。故物價不貴，需要不減，為維持市場而力求生產費之減少。

此說亦與第一項持同一之僻見，重視租稅偶然節約生產費之例外；而抹煞歸著之危險。平心論之，倘租稅能巧於運用，則財政當局者，得徵舊稅之一部於生產費之節約，而人民不必抑制其普通之消費。課稅而當，則助長產業之進步；若課稅而不公平，或過於繁重；則產業必萎靡不振，此證之歷史可明之事也。

三、因課稅而降低一般利息。課稅於或種生產事業，生產者欲轉嫁租稅於消費者，致物價騰貴；物價貴，則需要減少；需要減，則生產額少；生產額少，則利息薄；利息薄，則生產者多自負租稅；小企業或劣等生產者，遂不能維持其事業，而為大企業或優等生產者所驅逐，供給之領域為大企業家或優等生產者所佔領，其生產費減少，生產者得以贏利一部充租稅，降低利息之成數於以實現。

然此種現象，亦不能視之過重。何則？一般利息之降低，固有因此改良生產法而助產業之發達者。然振興產業之希望，與其在降低利息，毋寧在增加利息，故不能以例外律一般也。

四、因課稅而擾亂產業之組織。課稅往往獎勵於此，而蔑視於彼；有擾亂產業自然組織之結果。凡百貨物，或因課稅而貴，或因稅輕而貴，或竟全行免稅，則苟得以甲物代用乙物，需要者必爭擇其價廉者致較貴之貨物無人過問，而成萎靡之象。欲使課稅無影響於產業關係，至少應注意兩事：第一、必選擇課稅物件，第二、必力求簡單的租稅制度。夫對於一切產業，而求其負擔齊一，固非易事；而對於類似種類之產業，必求其課稅齊一。譬之甲乙兩物，不能互相代用，則雖負擔不齊，而產業之組織，猶不致因是而擾亂。若甲乙兩物得互相代用，而負擔不齊，則必有獎此抑彼之現象矣。租稅制度，如流於錯綜糾紛，則不惟難期課稅之公正，且不能知其及於經濟上之影響。故稅制必力求簡明，此則財政當局所宜注意者也。

第八節 租稅制度論

租稅制度，種類紛繁，各種稅率之優劣，當專編討論。然在此種錯綜糾紛之類別中，約可概括爲兩大類，卽單稅制與複稅制是也。

甲、單稅制 課稅於唯一之課稅品，以籌措國家之經費者，謂之單稅制。此僅爲學者之理想，並世各國無以單稅籌國用者。唯其來源則甚古。十七世紀英國及歐陸盛行消費單稅說。其時有特權之階級，全免直接稅之負擔，故謂必課稅於各人之消費以圖負擔之普及。此種議論，一時頗有勢力。十九世紀又倡行所得單稅論。十九世紀法國社會黨倡導資本單稅論。美國學者盛倡土地單稅論。蓋隨稅制之發達，而各種單稅論亦勃焉興起，茲臚列於下，並陳之得失。

一、消費單稅論 主此論者，謂課稅當以消費爲標準，其餘一切租稅皆當廢除之。然其爭論之點，亦復互異：

(1) 以消費稅不歸貧民負擔而採用之者，重商派之學說也。謂課於貨物、家畜、土地等稅，似使貧民陷於困窮，而其實不然。何則？生活之必需品而貴，勞金亦從之而貴，則租稅終可轉嫁於生產者；由生產者轉嫁於富裕之消費者；故富民究多負擔。

(2) 以消費稅爲歸於人民一般之負擔而採用之者，威廉沛典之學說也。謂新建國家所課之租稅，爲地主

與農產物消費者所分擔；舊有國家其地價房租久有定例，所課之稅，由生產物之消費者負之，比例於各自之消費，而人人皆不能漏稅，最能普及於一般。

(3) 否認一般之消費單稅論，而主張專課於奢侈品之單稅論者，始於十八世紀中葉之某記者。謂：苟盡廢一切租稅而代以課於奢侈品之單稅，則無以課稅而阻產業發達之弊，轉足以禁止奢侈，以圖國家之富強。

要之，消費單稅論者，以為課於生產者或販賣者之租稅，比例於各人之消費額，而轉嫁於消費者。此論盛行於十七八世紀，為當時自由平權論之反影，然其弊有四：

其一 消費稅所需徵收費最多，頗足阻礙經濟之發展。果如所論，則政府與人民之間，週折益多。

其二 消費稅課及必需品，貧富之負擔均一，但以納稅力之不同，致貧者不堪其重。

其三 奢侈品雖為富者所服用，然其件數至少，課稅後不足以供國家之用。

其四 盡課於一切消費物，其手續至繁；若欲察其性質異其稅率，則與複稅制何異？

二、所得單稅論 主張課此稅者，謂：宜盡廢人頭稅消費稅等，及其他臨時收入之租稅，而代以十一稅，對於土地營業及其他收入，課其稅，自百之五乃至百之十云。然其謬誤亦有三點：

其一 收入並不以財產之多寡為標準，有若干財產如寶石名畫等，乃至全無收入者，故就財產課稅，並不公允。

其二 個人收入，亦有以勤勞而得之者，如官吏、律師、醫生、技術家等，其勤勞所得常多鉅額，如捨此而不課稅，而轉課稅於僅足餬口之小財產所有者，亦非公平之道。

其三 如僅以財產為課稅標準，則賴勤勞以自立之多數人民，無納稅之義務，而有參政之權利，因近世國民多有參政之機會也。此等不負納稅義務之參政人員，不顧他人疾苦，漫加國用，則其弊有不堪設想者。

其四 所得單稅，雖較財產單稅為優，然亦難行。因所得單稅太少，不能供應國家之需要。如採用累進制，則有沒收所得之趨勢，亦斷難實行。

其五 所得單稅如僅以外標報告為標準，未必正確；欲課一切所得，則更難得其確數；即知其確數，倘課以同一之稅率，固不公允，然異其課稅之法，則又增加手數煩勞及經費。

其六 所得單稅，違反租稅公平之原則。因所得單稅制，以所得稅為國家惟一之收入；而各國所得稅制類有免稅點之規定，人民歲入在免稅點以下者甚多，果行此制，則富民負擔，常不免失之過重。如謂在免稅點下者悉徵之，則徵收費太多；人民亦有不能負擔之勢。

其七 人民所得每不登簿記，難於調查，果行此制，則隱匿益多，造成國民逃稅之弊端。財產及所得單稅制，本以公平為原則；然其結果，每多不公。其他弊端，亦漫無底止，故難實行。

三、土地單稅論 此論倡自重農學派，十七世紀英人約翰洛克(John Locke)之言曰：租稅無論用何法徵收，

而土地終爲一國之重要資本，故其負擔之大部，終歸著於土地。課於地主之租稅，終不能轉嫁。若課稅於土地以外之貨物，則貨價從而騰貴，商人不負稅，勞動者亦不負稅，則租稅必歸著於地主。故租稅之孰優孰劣，惟一任於地主之判斷而已。是以宜將一切稅制，全行廢止，代以地租單稅，爲最簡而善良。此土地單稅論之所由起也。然亦不能無誤：

其一 生產云者，乃創造效用之謂，非創造物質之謂。人非造物，固決不能創造宇宙間所無之物。故治農業者，非能創造物質也，特增益物質之效用而已。土地單稅論者，實誤解生產之意義。

其二 土地單稅論者，如亨利喬治 (Henry George) 謂：土地爲神之生產物，地價之騰貴，由於社會之進步，其收入應歸國家所有。果如所言，則教師所得之薪金，工人所得之勞資，亦應歸國家所有，因均受國家保護故也。一切收入歸國家所有，殊與事實不符。故該派所論，未免杜撰。

其三 土地單稅論以利益交換說爲根據。然國家之課稅，人民之納稅，純係事實上之需要，並非利益之交換。故土地單稅論與租稅本質，不能兩立。

其四 土地單稅論者，以土地爲惟一之課稅品，而資本與勞力之所得，概不課稅，是稅源普及之說爲無效。

其五 土地稅一項不能供應國用，若因而減政，尤足阻礙國家之進步。

其六 又有謂農業所產，爲人人日用必需之物，既爲人人所不可少之物，則課稅結果，自可轉嫁於一般人；與

課一般人之稅無異。爲此論者，純注意租稅徵收之便利，而抹煞租稅轉嫁之種種條件。故彼所謂可轉嫁於人，殊與事實無當。

其七 又有謂地租之收入，不純由於勞力，故多取之而不爲虐。然農家亦常有利用資本、勞力以改良土地，而致地租騰貴者。故謂地租騰貴，係自然發生之結果，殆非確論。然苟能就其不勞而獲之部分，課以重稅，亦無不可。

四、資本單稅論 主此說者，謂：課稅品祇宜以資本爲限。而其中又分兩派：一爲美國學者所主張，謂：課稅當以資本爲標準，而資本又當以不動產爲限。一爲法國學者所主張，謂：國家之課稅品，當以一切有形的資本爲限。二派學說，雖小有差別，然其主張資本單稅則同。其以資本爲財富生產最重要之源泉亦同。其以租稅歸著於資本家之主張更同。故統稱之曰資本單稅論，然亦有誤點：

其一 生產要素有三：曰資本，曰勞力，曰土地，今祇課資本家，而捨其他多數之非資本家，似根本違反租稅均平之原則。

其二 資本爲稅源之最大者，如課稅純以資本爲對象，更採用累進制，則有沒收資本之危險，稅源亦因是破壞無餘。

其三 以今複雜之社會，決非資本單稅制，即能盡善盡美，因其不能適合社會情狀也。

以上所論各種單稅制之弊害，意猶未盡，茲分類概述如下：

(一) 財政上之弊害 單稅制度不足供應國家之需要，各種方法，其彈力皆甚薄弱。消費單稅平時固無過與不足之弊，然一旦有事，而增加稅率，則必物價騰貴，減少需要。生產者既感苦痛，國家亦無所獲。財產及所得單稅制，雖可於必要時，增加稅率，然平日不能調和過與不及之弊，而使收支適合。土地單稅制，毫無彈力，故欲以此立健全之財政基礎，殊不可能，此其弊害，屬於財政方面者也。

(二) 政治上之弊害 單稅制度無論用何種方法，其負擔終不公平。如消費單稅、財產單稅及土地單稅，其負擔不公，固毋論矣。即較爲公平之所得單稅，亦不免有畸輕畸重之弊。因租稅之不公，而引以革命者，比比皆是。如美之脫離英國羈絆，法國之大革命，無不由於租稅問題。而自不負納稅責任之一方面觀之，脫卻其對於政府之義務觀念，減少其對於國事之利害關係，亦非立憲國家之福，此其弊害，屬於政治方面者也。

(三) 社會上之弊害 單稅制度實違反租稅均平及普及之原則。如消費稅以課於必需品，似普及矣，而未能均平。如專課於奢侈品，則近於平允，而不能普及。如財產單稅，專課有形之財產，土地單稅，專課大塊之土地，其不公平，不普及，可無待論。如所得單稅與資本單稅，似較均平，而不能與複稅制比。茲更概述其弊如下：

(1) 違反租稅均平與普及之原則；

(2) 祇課稅於課稅品之一部，不能滿足正義上之要求；

(3) 稅率過重時，有漏稅之弊；

(4) 有簡單之名，無簡單之實。

乙、複稅制 單稅制之不可行，既如上述，於是有所謂複稅制。複稅制者，數種課稅之謂也。有一貫之統系焉，所謂租稅統系是也。租稅之統系成立而後，各種租稅有聯絡與補救之效，而無衝突與重複之弊。租稅負擔之分配，因而公正；國庫收入之數額，因而充裕；此近世各國所以多採用複稅制也。然關於租稅統系之學說，亦復不少，茲臚列於下：

一、根據經濟理論而組織之複稅系統 經濟學派亞丹斯密即主此說。氏以經濟學上財富之理論為根據，以為租稅之為物，係得自各個人之所得，個人之所得，約有四端：曰地租，曰利息，曰利潤，曰工資。稅源亦多以此為根據，而有所謂田賦、利息稅、營業稅與所得稅之稅制。其後英國學者理嘉圖師承其說，酌量實際情形，增加家屋稅、原料稅等類。

二、根據經濟理論且合實際而組織之複稅系統 財政學家英人白士德主張，亦以經濟學上財富之理論為根據。以為租稅之客體，大要有三類：曰所得，曰貨物，曰行為。租稅之組織，亦宜分為三類：其一、從生產各要素，如土地、資本、勞力等，而課其所得稅；如土地課稅、資本及財產課稅、人身及工資課稅等是。其二、從消費方面觀察，而分別課稅；如關稅、國產稅、及貨物稅等是。其三、從財產或價格之移動，而課之行為稅；如財產移轉課稅及運輸課稅等是。此種理論，均能合乎原理，而適於實際，較亞丹又進步多矣。然近代學者，謂對於一般所得之課稅，宜分為收益課稅與

所得課稅二項，方爲完善。

三、根據適宜之理而顧及實際之複稅系統。主張此說者，多爲近代財政學大家。大旨謂：課稅之最重要之一點，即爲國家之需要，與個人之負擔能力，恰能適應。故宜就個人收入與支出，分別觀察，而分租稅之系統爲四項：一曰收益課稅之系統，二曰所得課稅之系統，此兩項皆從個人經濟之經常收入部分，推測其負擔力者也。三曰行爲課稅之系統，則從個人經濟之臨時收入部分，以推測其負擔力者也。四曰支出課稅之系統，則從個人經濟之消費部分，以推測其負擔力者也。分述其作用於下：

(1) 收益稅。收益稅者，以確實永續之財源爲課稅標準，對於其所得之收益課稅者也。易詞言之，即對於課稅品永續發生之收入，而課以稅，以裕國庫，此即其作用。但其稅源可分資產收入，企業收入，及勤勞收入三項。宜視其性質如何，而分別其負擔力之輕重。

- 其一 資產收入 此爲確實永久之稅源，負擔力甚強。例如田賦、家屋稅等，學者或稱爲物稅。
- 其二 企業收入 此爲資產與勞力結合而成之稅源，負擔力尙強，例如企業稅、營業稅等是。
- 其三 勤勞收入 此爲本人勤勞而生之稅源，不及前兩項之永續與健全，例如俸給稅、工資稅等是，學者稱爲人稅。

以上三項收入，其負擔力之強弱程度，大致爲十七五之比，此比例亦適用於查定所得稅額之減成及稅率之

等差。

(2) 所得稅 所得稅者，對於個人之收入而課稅者也。此項收入，常因年齡健康與生活狀況等之不同，而生變異。故其確實永續之性質，遠不如財產收入與企業收入二項。而其負擔力，亦較二者為薄弱。但一國課稅制度，單課收益稅，而不及其他，則其結果，必至凡常有資產企業勤勞之收入者，獨任國庫之負擔；而依此等資產企業勤勞之移動，臨時增其利得而益富者，反可不負租稅，其不平孰甚！故必有所得稅一項以矯正之，如俸給稅、工資稅等皆屬之。

(3) 行爲稅 行爲稅者，對於財產或價格因經濟關係而移動時所課之稅也。亦稱財產移轉稅，爲個人經濟上臨時增益之利得，可分兩種：

① 行爲上之利得 個人經濟上因企業資產勤勞上之權利，或資格有移轉或變更得失時，而生之利益也。此種利益，完全由於個人之努力，實爲相當的勞資，亦課以稅。如註冊稅、印花稅、通行稅、牙行稅、及兌換券稅等是。其課稅率，以輕爲當。

② 不行爲上之利得 個人經濟上，因自然的變動，臨時僥倖取得之利益也。此種利益，並不由於個人之努力，故宜課稅。如遺產稅、地價增差稅及彩票稅等是。其課稅率，以重爲當。

(4) 消費稅 消費稅者，對於個人之消費物，或使用物而徵收之租稅也，亦稱支出課稅。個人消費之數額，

殊難測得，課稅者爲便利起見，恆就個人消費上所需要主要物件之所在，以其價或量爲標準，乃課以稅，以性質之不同，可分兩種：

① 消費稅 以必要之消費物品爲課稅品，如糖稅、煙酒稅等，通常因性質不同，而分爲國內消費稅與關稅兩類，其課稅率以輕爲當。

② 使用稅 以不必要物件之使用爲課稅標準者，如馬車稅、獵犬稅等是，其課稅率，以重爲當。

稅之系統，大略如上所述，各國現行稅類，皆網羅於其中矣，下編當分論之。

第二章 收益稅

第一節 關於收益稅之理論

收益稅者，爲對於個人經常收入之課稅也。個人經常收入，依經濟原理，不能不由資產企業及勤勞之三種生產要素組成；從理論上分析，蓋不外乎資產上之佃金、賃價、利息、企業上之利潤、勤勞上之工資五種，收益或所得而已。

一、收益稅之用語 財政學上收益之用語，係德國學者創行，其起源蓋出於德國之租稅制度。德國學者對於個人之收入，分爲兩種：一爲負擔力強健之物的收入；一爲負擔力薄弱之人的收入。前者爲資產及企業上之收入；後者爲勞動及人格上之收入。此二者在課稅上不可不有以區別之。因欲區別二者，乃至稱前者爲收益；後者爲所得，此收益之語所由來也。在租稅學上所謂收益，係包括企業資產上之所得而言，而所得則單指勞動分配所得之工資俸給而言。

當課稅之際，有人分收入爲人的收入，與物的收入兩項，前者稱爲所得，後者稱爲收益，實誤！

其一 企業收入，實爲資本與勤勞之結合的收入，故不能選稱爲物的收入，與資產收入相等。

其二 個人所得，未必單爲人的收入，實爲使用資產企業及勤勞之結合。

其三 收益與所得之區別，不能明白劃分，然仍用之者，沿習慣耳。

復次，所謂收益稅者，在德國稅制上，係指對於資產及企業上之收益的課稅，通常稱爲收入課稅，學說有二：其一、分收入課稅爲收益稅，特別所得稅及一般所得稅三種，則收益稅不包有勤勞所得之特別稅明矣。其二、分收入課稅爲收益稅及一般所得稅兩種，則收益稅實含有特別所得稅在內，茲從後說。

二、收益稅爲直接稅 直接稅者，直接賦課於稅源所有人之租稅也。法律上完納直接稅之義務人，同時兼爲課稅品所有人及稅源所有人。收益稅如田賦、家屋稅等，以土地家屋爲課稅物件，由此所生之收入爲稅源。課稅物件與稅源，同屬於一人之所有，其人亦卽爲法律上之納稅義務人。此等資產，不移轉於他人，常爲其人所有。所課之稅，亦由其負擔，故爲直接稅。然其利用資產之方法有二：其一，所有人自己享用；其二，所有人轉賃資產於他人。由前之說，所有人自負租稅，當無待言。由後之說，於稅率過重時，或有轉嫁於賃租人之事，但通常以同屬一種資產，賃價不能獨高，故所課之稅，亦不能不自任之。

復次，直接稅之利弊如何？茲更附論於次：

甲、直接稅之優點：

- ① 直接稅對於租稅負擔人之稅源，及其負擔能力，能直接查得，而課以適當之租稅。
 - ② 直接稅之收納時期，及收入年額，皆可確實無誤，國庫無不定之虞。
 - ③ 直接稅於非常事變，得隨時增加其稅額。
 - ④ 直接稅在最初之時，需調查費固多，而其後之檢查費及徵收費，則甚微少。
 - ⑤ 直接稅概課於小所得外之租稅，故無苛細之弊。
 - ⑥ 直接稅有定額定期，無增設由己之弊。
 - ⑦ 直接稅在收稅上，甚少妨害交通或產業之嫌。
 - ⑧ 直接稅切近民情，故甚易促進國民對於政治上之興趣。
- 乙、直接稅之弊：
- ① 直接稅不能普及於一般；
 - ② 直接稅稅額一定少發達力；
 - ③ 直接稅於定期負擔多金，故常有滯納之弊；
 - ④ 直接稅之負擔，感苦痛深，人民有反抗之虞；
 - ⑤ 直接稅之負擔人及徵收吏，非有高尙之道德，卽有隱匿或作弊之虞。

三、收益稅之種類 收益稅之項目，各家學說不同，茲分爲六項：一曰田賦，二曰家屋稅，三曰營業稅，四曰財產稅，五曰人頭稅，六曰鑛稅，以下分節論之。

第二節 田賦

一 關於田賦之理論

田賦者，以土地之純收入爲稅源，而課於土地之永續收益人之租稅也。亦稱地稅。田賦之起源甚古，無論何國，在租稅史上，均佔極重要之地位。蓋古代社會，經濟幼稚，財產之種類甚少，國家徵稅，乃以土地爲重要之課稅品。茲述其性質如次：

一、田賦以土地之收益爲稅源 地主利用土地天然之功能，加以歷年的人爲改良，及從事企業而獲得之代價，除去農具費、種子費、肥料費、及傭金等所餘之收入，謂之純收益。田賦卽以此純收益爲稅源而課之租稅也。然各國所採之課稅標準，各有不同，亦有不以此純收入爲稅源者。如英國之田賦，以地主所受之佃金爲稅源，普法諸國以自耕地主所應受之企業的純收入爲稅源，日本之田賦，則以較佃金及企業的純收入尤廣之收入爲稅源。因日本之田賦算法，於總收穫代價中，僅扣去肥料及種子費，餘皆存於稅源中，課稅法詳後。

二、田賦爲對物稅 對物稅者，以收益物之收益爲標準而課之租稅也。田賦以土地爲收益物，以土地之收益

爲課稅標準，故爲對物稅。土地收益，雖有自種收益，與佃課收益之分；然課稅之後，土地價格必隨之而低落，則自種收益之土地，與佃課收益之土地，固無或稍異也。

三、田賦例爲不轉嫁稅 轉嫁之租稅，通常納稅人與租稅負擔者，各爲一人。蓋納稅人能設法轉嫁其稅於租稅負擔人也，已如前述。田賦既以土地之永續收益爲稅源，則租稅負擔人，自必爲稅源所屬者，卽地主是也。地主而欲轉嫁其負擔，則地價必因而低落，而最後之負擔人，仍爲地主。何則？地主負擔租稅，佃課收益，自必因以減少。當此之時，若地主欲售其土地於他人，則購者自必減除其所負之稅額，以定土地之價格，致售價降低。若欲增加租金，以轉嫁於佃戶，則勞費多而報酬少，佃戶必轉而他就，致地租不能爲鉅額之增加，結果所課之稅，仍由地主負之。故田賦通常爲不轉嫁稅。

四、田賦宜爲地方稅 時至今日，經濟既臻發達，財產種類，日見增加；而租稅之範圍亦大加擴張。卽田賦一項，歐洲各國，已多由中央政府之重要收入，一變而爲地方政府之重要收入。究竟田賦應由中央徵收，抑由地方徵收，誠屬切要之問題。然就田賦之性質而論，似宜劃爲地方稅，而不宜爲國稅。至於主張爲地方稅之理由，約如下述：

① 地方政府之經營建設，於土地所有者，有直接之利害關係。故當以田賦爲地方稅，使地方人民注意其政府經營建設，而藉以養成政治觀念。

② 地方政府以發展地方公益爲務，故爲謀永久的地方公益起見，宜取田賦爲地方稅。

③ 地方政務，日見繁複，非有確實的永續的收入，不足以應需求。而田賦之收入，最爲確實而永續，以之爲地方政府之財源，最爲適當。

④ 地方政府在經濟幼稚之區域內者，其財產種類，至爲有限。如將田賦劃出，更無適當之稅源。地方政府在都市繁盛之區域內者，其土地價值甚高，而其增價之原因，實多由於社會之發達，而非由於勤勞之結果。故徵收田賦，不妨稍重，方足以供應地方之需要。此種因地制宜之課稅法，祇能適用於地方稅，故田賦劃爲地方稅，最爲適宜。

二 田賦之沿革

田賦之起源甚古，在紀元前，埃及強盛時，已爲政府重要之稅源。希臘以商業立國，田賦不甚著。羅馬重農，田賦爲帝國之重要收入。中世紀封建制度盛行，貴族雇田奴爲之耕種，收穫所有，須納稅若干。在紀元後，英國於撒克遜 (Saxons) 時代課臨時稅於土地，以充戰費。諾耳曼 (Norman conquest) 時初以田賦爲經常之收入。十七世紀，普法各國，均經財政上之大改革，田賦多由是確定。日本古稱爲瑞穗之國，以土地之生產物爲國富。十四世紀文武天皇制定稅制，其所謂租，卽對於土地而課其貢米是也。

完整的田賦制度，要以我國爲最早，其間興革，亦以我國爲最多。禹平水土，劃州制賦，以求負擔之均平。其賦法則稱曰貢，一夫授田五十畝，以五畝之收入以爲貢。殷人七十而助，周人百畝而徹，其率皆爲什一。秦廢井田，開阡陌，民得自由買賣，漢因秦制，三十徵一，田賦之制一變。魏收畝粟，晉置戶調，唐並有所謂租庸調，凡授田者，丁歲輸粟二

石，謂之租。丁隨鄉所出，歲輸綾絹絕各二丈，布加五之一，輸綾絹絕者，兼綿二兩，輸布者麻三斤，謂之調。用人之力，歲二十日，閏加二日，不役者，日爲絹三尺，謂之庸。有田則有租，有戶則有調，有身則有庸，而田賦戶賦丁賦三者併徵，田賦之制又一變。楊炎作兩稅法，夏輸無過六月，秋輸無過十一月，戶無主客，以見居爲簿；人無丁中，以貧富爲差，其租庸雜徭悉省，而丁額不廢，民皆稱便。田賦之制又一變。宋元兩代，均沿唐制。明嘉靖間，將租庸調合而爲一條鞭法。其法總括一州縣之賦役，官爲僉募，力差則計其功食之費，量爲增減，銀差則計其交納之用，加以增耗。凡額辦派辦，京庫歲需與存留供億諸費，以及土貢方物，悉併爲一條，皆計畝徵銀，折銀於官，故謂之一條鞭法。初時行時止，至萬曆九年，始永久施行。田賦之制至是又一變。清沿明制，合銀差力差二者而名之曰丁。至雍正四年，攤丁賦於地糧之內，而地丁統歸一，則田賦之制又一變。通商以前無關稅，軍興以前無釐金，地丁之外，無所謂租稅。惟鹽茶馬數物，稍稍徵課，爲補充之稅源而已。清之季年，地丁銀四千八百餘萬兩，較之釐金關稅猶多。論其課稅法，有似於外國幼稚時代之收穫法，法以輸納現品爲原則，觀於錢糧漕米諸色可見。抑其中又參用等級法。南數省分爲五等：曰平田，曰沙田，曰高田，曰極高極低，曰山灘蕩港，等級課稅，於法已疎；況此五等，又非實測。西北諸省並此等級而無之。民國成立，鑒於清季糧籍之不備，與夫徵課之不平，僉以清理田賦，爲當務之急，而經界局亦遂因以設立。雖其後因政局變更，卒歸停辦，然觀其所定計劃，以調查爲始基，以測丈爲中權，以登記爲後勁，繪成全圖精圖，編訂土地清冊，測定之地價，作稅率之標準，深合清賦之旨。孫中山先生建國大綱第八條，在訓政時期，將全國各縣土地測量完竣，第十條每

縣開創自治之時，必須先規定全縣私有土地之價，其法由地主自報之，地方政府則照價徵稅，並可隨時照價收買。自此項報價之後，若土地因政治之改良，社會之進步而增價者，則其利益當爲全縣人民所共享，而原主不得而私之。中山先生詔示於吾人，至善且盡，則此後田賦制度變遷之趨勢，固不難測知之矣。

三 田賦之課稅法

田賦之課稅品，以耕地爲主要物件，此外尚有宅地、畜牧地、山林地等，悉包括在內。以廣義言，即池沼、鹽田、鹽井，亦無不包括之。惟實際上，各國於賦之範圍，各有不同。我國舊例，田賦僅指地丁漕糧而言，而其他灘租、蕩租、荒地租、淤地租等，多列入租課一類。蓋賦與租，在財政學上，猶有區別。賦則土地爲人民所有，租則土地爲國家所有，由官經理，租給人民而收之代價也。又如宅地，歐洲各國，多別立稅目，不入田賦範圍。我國則包括在內。此外若官署用地、寺院地及其他官用地，均無期免稅。新開墾地、荒地、植林地，及水旱災害之地，均有期免稅，以法令定之。田賦之範圍既明，乃繼述田賦之課稅方法如左：

一、面積課稅法：此法即純以土地面積爲標準，而課稅之方法。易言之，課稅之多寡，概憑面積之廣狹，而不問土地之肥瘠何若，古時羅馬及英國皆行此法。蓋其時人口稀少，而土地有餘。凡爲耕地，概屬沃壤，雖有瘠土，無從事耕作者。而其耕作方法，大抵皆極粗簡，課稅亦甚輕微，尙不致不甚公平。時至今日，人口繁殖，耕作之土地日狹，益以私有制度盛行，農耕之方法，日益進步，因地質之肥瘠，灌溉之便否，距離之遠近，而所需資本勞力之事日多，則依面

積而課之田賦，其不公平可知。此不但在同一面積之土地，其總收入之數額，顯見懸殊；即令總收入無甚差別，而自總收入中除去耕作之費，其餘額亦必大有差別；則爲不完全之方法，當無待論。故此法祇可施之於新殖民地，而不可施之於人口繁殖之農業發達的國家。

二、等級課稅法 此法係因土地收穫額之多寡，定爲等級，而各異其稅率。羅馬帝國時代，有分土地爲三級以上者：第一級課總收穫五分之一，第二級課七分之一。美國阿海阿州（Ohio）亦分土地爲三級。我國田賦，向有三等九則之分，似較面積課稅法爲公平。因前者以總收穫爲標準，自不免輕優等之負擔，而加重於劣等之負擔；後者則能衡地質之高下，灌溉之佳否，市場之遠近，而分其等級，爲優等之土地，則重課之，爲劣等之土地，則輕課之；似已進於公平矣。然而土地之肥瘠雖可知，收益之多寡則難測。是等級法之課稅，欲求與人民之負擔力，恰相適合，殆爲事實上所不可能。蓋收益之多寡，常視農具之利鈍，資本之多寡，勞力之巧拙而有不同，固不能徒據土地之肥瘠，以爲斷也。且制定等級法，常經千百年而不變。而土質之高下，常因社會之進步，人爲的改良，與機械之應用，而發生變異，昔之上下地，今變爲上上地者有之。土質既變，而稅率仍舊，其如租稅公平之原則何？

三、收穫課稅法 此法以土地總收穫爲標準，自總收穫中徵收其若干分之方法也。古代各國頗盛行之。如我國古時之什一稅，埃及之五分之一稅，印度之四分之一稅，歐洲列邦之十分一稅，英之十五分之一稅，以及日本有所謂七公三民，六公四民，五公五民之列，皆由人民與政府分取其總收穫者。今土耳其埃及印度等處，仍行此法。土耳其於

收穫期，由官吏檢查其收穫額，而取其一部分，以供國庫。埃及則依納伊爾（*Nile*）河流域之遠近，而異其課稅率。印度則使諸侯任徵收之責。測算之法，較古代精密多矣。我國田賦，向有三等九則之分，似爲等級課稅之性質，而對於漕糧南米之徵收，則仍收穫課稅法之舊。總之，收穫課稅法，雖較前兩法爲進步，然亦有弊。

其一 收穫課稅法爲不公平之課稅 土質有高下，耕作費斯有多寡。即使總收穫相同，其成本卻因是而異。以成本不同之收穫，而課以同一之稅，其不公平孰甚！

其二 收穫課稅法有陷官吏於專橫之弊 蓋以收穫數額爲課稅之標準，多因推定而得，不但不能期負擔之公平，或且使貪官污吏，多舞弊私曲之機會。

其三 收穫課稅法有隱匿漏稅之弊 因人民少報收穫數額，即可減少租稅也。

四、地價課稅法 此法以土地之賣買價格爲課稅之標準，易言之，即以地主取得之收入，爲課稅之標準也。實行此法者，尙尠其例。說者謂：土地之賣買價格，必以土地所得之純收入爲標準而推算之。故以賣買價格爲標準而課稅，無異以純收益爲標準而課稅。且於賣買之際，所有契約，必須登記，調查其價格，至爲簡易，而需費亦少。此法，驟觀之，似甚完善，然一經研究，亦爲一不完全之方法。茲舉其缺點：

其一 土地爲移轉最遲緩之貨物，故因登記而知其價格者，僅其一小部分。

其二 當契約登記時，人民爲謀脫稅，或減少納稅起見，必不以實告，則所報價格，必較實際之賣買價格爲低。

此項虛偽文告，比之借地契約爲尤甚。蓋借地契約，以僞造借地金額登記，則地主常懼借地人之違約，而賣買，則其土地所有權，已經轉移，新所有者，雖以如何廉價登記之，而舊所有者，決不能向之追收其代價也。

其三 土地之價格，因賣買兩造之關係，而顯有低昂，未必皆比例於其純收入之數。又常固定於一定之場所，其移轉不如如有價證券之自由，則所謂公定市價，終不能行，是則以地價爲標準，亦不能比例於純收入也。

其四 土地之因繼承或遺贈而移轉者甚多。故土地所有權之轉移，未必盡有賣買價格。

其五 既不能知一般土地之賣買價格，則對於大部之土地，不外施以推定之法。然欲推定價格，必先知其純收入，然後依當時市場之息金而推算之。市場之息金，高低無定，故以推算之地價爲標準，不如以純收入爲標準，爲能正確公平也。

其六 賣買價格，常因經濟界之變動，及特定人之需要，而有漲落。故與土地之純收益，非必有正確之比例。由以上諸點，足徵土地之賣買價格，不能爲課稅之標準。

五、佃租課稅法 此法以土地之佃租爲標準而賦課之稅，易言之，卽以地主取得之收入，爲課稅之標準。亞丹斯密主張此說，以爲租借田地，必有契約，而契約又須登記；則比附於佃租以爲賦課，必可比例於純收入之公平，負擔既公允，而又便利。但田賦稅源之土地收益，指土地所生之企業收益而言，與佃租性質不同，故其弊有五：

其一 祇課稅於地主之收入，而絕不及於耕作者之利潤。蓋如前所述，田賦應課於土地總收入中，除去耕作

費之餘額；而此則竟置耕作者之利潤於不顧，其負擔之不公，依然如故。

其二 此法如實行，必使所有土地，一律出佃始可。但事實上土地未必皆為佃地，在佃地所在固可以佃租為標準而徵課之；然自種之土地，果將以何者為標準而徵課之耶？

其三 若對於佃地以佃租為課稅標準，而對於自種地以自種收益為標準，則是同一田賦，一以單純分配於土地之所得為課稅標準；一以企業之全體報酬為課稅標準；辦法亦不一致。

其四 若租地果有契約，且能強制登記，而登記之事，未必普及。

其五 登記時常有虛偽之弊，殊無法禁止。

總之，佃租收益既不能代表土地收益之全部；則佃租課稅法，自不能認為適當的課稅標準。

六、收益清冊法 此法以調查土地收益之記載上的純收益額為課稅之標準，有稱為根簿法，有稱為查定法，日本稱之曰土地臺帳法，德奧英美意及日本等國皆行之。採行此法者，先設查定委員，調查各種經濟狀況，造成清冊，若地主對於此種調查記載有異議時，得詳具理由，請求改正，以求課稅之公平。訂正後，製成根簿，以為課稅之標準。編製根簿之手續極繁：

第一 依測量法，測量全國之土地，製成精細地圖，記載地主之姓名、土地之位置、面積等等。

第二 測定土地之生產力及總收益 欲測定土地之生產力，須查定各土地之總收益，凡地質之肥瘠，地勢

之高下，耕作之難易，灌溉之便否，市場之遠近，運輸之難易等等，均須參酌審查，記載於根簿，並取最近五年間收穫數額，平均計算，定一畝平均之總收穫額為若干，然後合計數年內之市價，數年內之利息，以定此總收穫之平均價額。

第三 調查企業費與收益率 企業費如種子、肥料、農具、機械等費，及消耗之損失，與雇工之報酬等等皆是。統須調查確實，從總收穫中除去之，然後以其餘額為純收益，而即以此為課稅之標準。收益清冊編製之法，各國不同，惟據查定法算出之收入，編為記錄，以為課稅之標準，則大致皆同。

收益清冊法，一方既注意於土地之生產力與總收益，一方又能注意於必要之企業費，固能兼採諸法之長，而為各種田賦徵課法中之最完善者，其利益有二：

其一 節省年年之調查費，

其二 確保一定的收入。

然此種收益清冊之課稅法，以手續上之麻煩，不免有種種之缺點：

其一 收益清冊上所定純收入額，乃臆斷者也，總收入及耕作費，皆為委員所推定。才幹之委員，於小區域內所查定者，或較為精確；反之，委員無才幹，或有才幹而於大區域內之調查，決難精確；精確粗疏，既不一致，欲其負擔之公平，蓋亦難矣。

其二 收益清冊所登記之純收益，既如是粗精不一，則課稅時以此爲標準，當然不公。即或不以土地平均收益爲標準，而以土地賣買價格或租賃爲標準，雖較易公正，然按之實際，則土地賣買之價格與租賃之金額，每因所在地方與土質等關係，而互有差異，不能以此爲與純收益有一定之比例。故於此，仍不能不假借於推定之一法。既曰推定，則課稅之不公平，於此可見。

其三 收益清冊之編製，如此其煩難，則完成此簿，必須有許多之歲月方能告成。如法國於千七百九十一年，初有清冊編製之策畫。千八百七年，始著手進行，經四十三年，至千八百五十年，始告成一部分，已歷半世紀矣。日本田賦改正自明治六年著手，預定以明治九年完成。但卒至明治十四年乃竣事。由此觀之，無論何國編製此冊，罔不多費時日。日本小國猶難成如此，其難可見。即使委員才極幹練，能爲精確公平之查定，而在此長時期中，因耕作法之改良，交通機關之發達，及其他社會經濟上之變遷，有當初測定爲下等田地者，至清冊完成時，已變爲上等田地矣。亦有上田變爲下田者，則所完成之收益清冊，於其實施以前，已成爲不完全之清冊矣，又何足貴！

其四 編製收益清冊，既需經歷極長之時期，且需鉅額之經費，在調查編製期內，委員之薪金伙食，帳簿之耗費，均屬鉅額。如法國編製清冊，費至一億五千萬乃至二億法郎之巨。法猶小國，費猶如此之鉅，則大國所需，其大可知。

其五 測量土地，一一區別其等級，而計其平均收入。當其評定之時，常以事務性質，過於繁複，難免錯誤。

其六 收益清冊編製後，改正甚難。如法國調製清冊時，預定三十年後改正，但未及改正，而實際上田賦之負擔，已甚不公。日本以明治七年之布告，預定田賦制定後，期五年一改正；然至明治十三年，迄於明治十八年，布告仍照舊冊徵稅。及至明治十七年廢止關於改正之條例，其後雖改正若干，而現行地價，自查定以來，已經過二十餘年，因地方而生負擔之不公，有達數十倍者。故自清冊編定後，土地收益，雖驟見增加；土地價格，雖日漸擡高，而負擔租稅，仍無變更，必至收益增加，價格擡高之甲地與收益不增價格不高之乙地，負擔同一之稅額，不平孰甚！若此時而不改正，復欲提高稅率，以增加收入，則吃虧之納稅者，更受重大之壓迫矣。

觀於上述，可知收益清冊課稅法，亦有許多缺點，於是改良田賦之方法，乃為租稅學上最重要之問題。或謂收益清冊法雖亦不無缺點，然較之舊法，固已稍勝。如以時會之變遷，收益清冊，不甚可靠，則當於一定年限後，實行改正。而所定年限，愈短愈妙。為易於調查編製及改正起見，宜將田賦收入，劃歸地方政府，其理由有四：

- 其一 地方政府對於本區域土地之變遷，知之最稔，能於必要時，實行改正清冊。
- 其二 地方政府周知民情，調查時，事半功倍。
- 其三 地方政府所轄之土地數額較少，易於調查。
- 其四 各地可因時制宜，編製或改正清冊時，不必全國一致。

普魯士自千八百九十五年以來，毅然自中央政府劃歸地方政府，此最可取法。蓋田賦與動產異，非求去其詐

偽隱蔽之爲難，而欲公平課稅之事實爲難。若以此事移於地方政方，於小區域內行之，清冊比較的近於完全。且國稅與地方稅，亦稍異其趣。地方政務之大部分爲生產的，有增加地主利益之可能，故地主亦宜稍盡義務。晚近以來，各國地方政務，日見擴張，因而所有歲入，漸苦不足；故斷然以中央財政之所許者，充地方政府之財源，實爲得策，各國學者，均同意焉。

我國現行課稅法 我國自改元以來，各省田賦，仍沿前清原定稅率課稅。考其訂定科則之初，先分土地之種類，次按土地之肥瘠，分爲上中下三級，每級中又分爲上中下三等，每等之賦則各有不同，卽同等級之各地，亦難期一律。蓋由於地質之異同，歷史之沿習，以致科則愈多，而輕重懸殊。大致民田每畝徵銀最低額自一釐三毫至一分，最高額自九釐至五分五釐，徵米或麥每畝一升至十升不等。至其田賦名稱，本有三項：一曰丁銀，二曰地糧，三曰漕米。現丁銀折入地糧，併稱錢糧，故現祇錢糧漕米兩種。錢糧每兩折價自一元五角至二元三角不等。漕米每石折收五元至七元不等。其他零星帶徵之款，尚不在內。總之，田賦之制，納銀納米，錯綜紛紜，情弊百出，莫可究詰。就地丁言，銀錢折合，互有出入；省與省辦法不同，縣與縣情形互異。徵收官吏勾串舞弊，或勒洋價，或貼平色，奇零折算，輾轉增加，徒爲官吏中飽之資於國計民生，兩受其害，其弊一。就漕糧言，有改折銀兩者，有徵收本色者，前者之弊，略同於地丁；後者之弊，隨地而異：或加收斛面；或索取免費；或斛面餘下之米，作爲席墊；或藉口米色不純，私自增加；而土豪汚吏，壟斷把持，尤爲通病，其弊二。晚近以來，已由財政部通令各省地丁漕糧，一律改折銀元，皆所以爲劃一稅制，改良

徵收起見者也。然而各省軍閥，據地自肥，日以收括爲事。有今年尚未及半，糧漕已徵至明年者（如江蘇）；有在民國十六年，已徵足民國二十五年之漕糧者（如四川）；此等民脂民膏，無非供應軍費，徒飽私囊。至於教育如何發展，交通如何整頓？及其他有關國計民生之事，毫無聞焉，吁，亦可慨矣！

四 各國之田賦

各國田賦之課法，大多爲收益清冊法，已如前述。但或狃於積習，或因時代之變遷，其稅率上，當然不無稍異。茲略述各重要國家之田賦於次：

一、英國之田賦 英國在撒克遜時代，因充戰費，課臨時稅於土地。然尙未成爲永久之財源。諾耳曼時代，課稅法稍稍進步。其後，中央集權制之確定，及經濟事業之發展，遂以田賦爲經常之收入。諾耳曼朝之君主，頗專橫自恣，任意課稅，致激成政變。及大憲章頒布，始以徵稅須得議員同意，爲必要條件。至查理一世（Charles I）始變更不規則之課稅制，而爲定期課稅制。千六百九十三年，因威廉三世（William III）之田賦改革，而面目爲之一新。然當時之課稅，不僅對於土地一項，動產亦包括於其中，甚似今日之所得稅也。其後動產之課稅，脫漏滋多，而負擔之大部分，但歸於地主，不平愈甚。千七百九十八年，首相畢德（Pitt）因拿破崙戰爭，發行巨額之公債，其公債之價格，至於減半，乃憂將來無募債之餘地，而研究出一種減債法，是爲田賦賠償法。其法：使地主就其所負擔田賦額十成之一，以三釐利息計算，使購公債票，許其永久免除田賦。後以千八百三年之條例，政府又將此特權，售於地主以外

者，以地主所納之田賦，交付於其特權所有者，故此爲一種投資法。人民接受公債，即得此特權。其後因公債市價騰貴，至千八百五十二年，欲歲免一鎊之地租，必接受三十三鎊之公債矣。千八百九十六年，改正條例之結果，以爲公債市價縱有高低，不妨改田賦之賠償價格，爲稅額之三十倍；同時對於未購債票之土地，其田賦之課稅率，各依分區，定爲每土地總收入一鎊課一先令以上迄於四先令爲止，以確定導引人民樂購田賦之方針焉。據千七百九十八年之規定，免稅地爲牛津大學，劍橋大學，公立學校，病院，及慈善目的所使用之土地等，其餘悉課稅，此英國田賦之大畧也。

二、法國之田賦 西曆紀元千七百九十年，法國實行財政上之大改革，田賦課稅法，即定於是時。其法：廢除昔日不動產之課稅，而按土地之純收入及家屋之租賃價格，課其六分之一。自後戰事頻仍，國民疲於奔走，加以不換紙幣之濫發，經濟社會紛擾益甚。田賦之收入，不但日見減少；田賦清冊，亦未編製；僅恃向來之負擔額，以爲課稅之標準，其不公平之處，當無待言。因欲矯正此弊，乃次第減其課稅額。至千八百二十一年由二億四千萬法郎，減至一億五千四百萬法郎。千八百三十五年，對於家屋之課稅，稍加改正，國庫之收入亦稍有增加。然對於土地一項之課稅，自千八百二十一年以來，絕未增加。蓋法國之現行收益清冊，自千八百七年起，已著手編製。至千八百五十一年，始克完成，其間實費四十四年之長久歲月。收益清冊雖極周密，然非全國同時著手，不能收公平之效果也。於完成之時，已見各地方負擔之不公，因而爲下列之矯正手段：第一，對於負擔過重之縣區，減少田賦之配付額。第二，使縣

會及鄉會，規定鄉鎮之配付額。第三，收益清冊編製後，經過三十年，則按照當時之狀況，許修正鎮鄉內之清冊。然此等改正之手段，無一能實行；逐年以降，負擔之不公愈甚。最高之負擔者，與最低之負擔者，其區別實達數十倍。故苟欲增收田賦，則釀成最高負擔者之不平。今土地之純收入，有無增加，雖不得知；而其陷國庫於有減無增之域，則易知者也。直至千八百九十年，始更訂法律，矯正此不完全之弊。將宅稅與田賦分離，合建物而為獨立之家屋稅，課之以定率，實為法國租稅史上一大進步。

田賦之課稅，以下列各物為對象：曰耕地，曰園圃，曰娛樂地，曰葡萄園，曰牧場，曰池沼，曰荒地，曰林地，曰雜地，曰泥炭地，曰池，曰運河，曰鑛山，曰石坑，曰製鹽所，曰鐵路。至於純收入之計算法，亦有不同。在耕地，則除最歉之年，與最豐之年不計外，而推算過去十五個年間總收入之平均額，自其中除去耕作收穫諸費，以其餘額，視為純收入。在園圃，則與耕地作同一方法推算租賃價格，以之為課稅之標準。娛樂地視為與最上級之耕地，有同一之純收入，乃照額課稅。葡萄園亦與耕地依同一之方法推算。惟以葡萄之培養，較之耕地，須多額之費用，故復自純收入中，除去其一成五分，以資為培養之費焉。

三、普魯士之田賦 德國聯邦中之普魯士，土地最廣，賦制亦最良。千八百六十一年，訂定法律，將宅地與一般土地實行分離，與建物同課以家屋稅。宅地以外之課稅地，分為七種：（一）耕地，（二）園圃，（三）秣場，亦稱雜草地，（四）牧場，（五）林地，（六）沼澤，（七）荒地。先查定各種土地之總收入，除去耕作費之餘額，謂之純收

益，分爲八級，準配賦稅法，約課九分五釐之稅率焉。純收入之查定，由各部行之。又於其上級之縣，設委員會，佐以技師監督而訂正之。又於財政大臣之下，設中央委員會，監督各縣之委員會，以謀全國田賦之公平。其中四人，須精通土地情事者，方得任命；其餘委員，以半數選自上院議員；以半數選自下院議員；以期全國之課稅，謀負擔之公平，如是而已。其收益清冊，每十五年改正一次。編製之精密，向爲世人所稱道。又定田賦之徵收費，不得超過收稅額百分之三，至百分之四。願立法雖精密，以田賦爲國稅，在此廣大之區域內，終不免有不平之事。因於千八百九十三年，始將田賦劃歸地方政府。其徵課之法，仍係採用收益清冊法，除宅地將土地分爲八級，於上述七項外，加不收益地一項是已。

四、奧大利之田賦 奧國田賦之徵課法，亦爲收益清冊法，自千八百十七年起，即謀舊清冊之改正。於千八百二十年，以家屋稅與田賦分離。至千八百五十六年，新收益清冊告成，但以編製之時期太長，已覺其不確。故更於千八百八十一年立法改正之，此即現行之收益清冊也。其課稅之地，亦分八級：即（一）耕地，（二）園圃，（三）秣場，（四）牧場，（五）葡萄園，（六）山地，（七）森林，（八）沼澤。更以此等課稅地純收入之多少，而分爲八級，其收益清冊，每十五年改正一次，編製亦稱精密，以其仿自普魯士故也。

五、美國之田賦 美國之土地課稅，爲一般財產之一部，以土地價格爲課稅之標準，爲各州政府之財源。而收益清冊之改訂期間，則各州不一致。以四個年乃至十五個年，諸州並於各鎮鄉區設財產查定委員會，使調查評定

土地之價格。又設查定部於各縣及市，使司訂正之事。更設查定平準部於各州廳，使謀州內各地方負擔之公平。然以區域過大，各地方之間，於其查定價格，尙有極顯著之差數。

六、日本之田賦

日本之最初之田賦課稅法，爲面積法，至和銅年間，尙襲用之。及桓武天皇以後，雖猶用面積

法，而時有免稅之事。自源賴朝開霸府於鎌倉以後，迄於現行田賦之實施，乃悉依收穫課稅法。明治四年，有改正田賦之議。明治六年頒布田賦改正條例，著手於收益清冊之編製。至明治十四年，始告完成。自是年迄今，徵收田賦，悉採用收益清冊之制。但其立法，又與歐美諸國稍異。蓋日本並不以純收益爲課稅標準，而將一切課稅物付，分爲若干類，以其法定之價格，爲課稅標準。此法定地價，卽土地企業或租地賃金之還原價格也。凡官有地及府縣以下公共團體之所有，或定爲供應於公用之土地，府縣以下公共團體供應於公用之無償借地，鄉村社地墳墓地，用水排洩路，溜池，隄塘，井溝，鐵路用地，保安林公用路，皆爲免稅地。至於課稅地，則分爲：第一類，田、旱田、郡村、宅地、市街宅地、鹽田、鑛泉地。第二類，池沼、山林、牧場、原野、雜種地。至其稅率，在明治十年，減至百分之二·五，明治三十二年，一律變更課稅率，改定市街宅地稅率爲百分之四·五，其餘課稅地稅率，爲百分之三·三。固財政上迫於增加歲入之必要，而屢增其稅率，至今日通行之稅率爲：①市街宅地稅率，課以法定地價百分之二十，郡村宅地課以百分之八；②田園地稅率，課以地價百分之四·七；③其他土地稅率，爲地價百分之五·五是已。

收益清冊之編製法，因各地之狀況而不同，其一般之順序：

- (1) 整理各鎮鄉小區劃所設之「字」及附於土地之「地號」。
 - (2) 測量土地之面積，區劃編制於圖面，以記其號數地目（土地種類），是爲丈量。
 - (3) 丈量既終之後，再踏勘，更正登記簿之錯誤者。
 - (4) 綜合調查所得（土質、灌溉、及交通等），將土地分爲若干等級。
 - (5) 檢查土地每年之生產額，而以三年間之平均額爲標準。
 - (6) 以收穫額折算貨幣，於其中除去種子肥料等費，以其餘額從各地之利息時價，換算資本。
- 以上爲日本制定田賦法之順序，其缺點：①所除耕作之費，不甚確切。②以利息時價推算地價，多屬不公。③宅地稅併入田賦之不當。④收益清冊，無改正之期限。

五 我國之田賦

田賦之制，我國最多，三代以還，代有變遷。禹平水土，區劃九州，辨其土質而訂賦之等級，以求公平之負擔。其賦法曰貢，一夫授田五十畝，各計五畝之所穫以爲貢。般人之賦法曰助，周人之賦法曰徹，其實皆什一也。秦廢井田，開阡陌，漢因秦制，三十徵六，而民得自爲賣買，田賦之制一變。晉置戶調，以戶賦與田賦並徵，田賦之制二變。唐行租庸調，三者並徵，田賦之制三變。楊炎作兩稅法，租庸悉省，而丁額不廢，田賦之制四變。明行一條鞭法，田賦之制五變。清合銀差力差而名曰丁，後攤丁賦於地糧內，田賦之制六變。民國沿襲清制，量爲考定，田賦名稱，均經按其性質，陸續

歸併，僅分地丁、漕糧、租課、差徭、墾務、雜賦、地方附稅、專款附稅、均賦收入九種，此民國五年事也。分別解釋如左：

(1) 地丁 地係田地，丁係人丁，古者賦出於地，役由於丁，此即地丁所由起。明代編審正賦，以地爲經，以丁爲緯；編審銀力差徭，則以丁爲經，以地爲緯。清初釐定直省錢糧，一仍萬曆時張江陵當國勘丈核定之數。康熙年間，復將現徵錢糧冊內，有名人丁定爲常額，後生之丁，謂之滋生，人丁永不加賦。雍正年間，將丁糧派入地糧銀內徵收，以迄於今。明代於正賦外，有耗銀、解費、部費、免役費等項。清初廢之。雍正時，復耗羨與正供並重。民國以來，各省均於折價案內併入，統稱地丁，而西北各省，仍有耗羨之名。

(2) 漕糧 漕糧本包括於田賦之內，其與地丁分別之原因，以地丁向係徵銀，而漕糧則由地糧內派徵本色，依水道而運輸者也。考漕運之制，起於兩漢，盛於唐宋，均用轉輸之法。明時則用民運，殊多擾累。清始改爲官收官兌，按畝編定之後，由州縣運赴水次交幫，其中直接運至北京者，謂之正兌；運至通州者，謂之改兌；另加以耗，隨正入倉。此種辦法，無非以東南爲產米之區，西北爲需米之地，官俸兵餉，於焉取資。惟兌運之際，吏胥需索，經費浩繁，咸以折徵爲便。咸同以後，各省漸次改徵折色。清末納本色者，僅江浙兩省，起運漕白糧米一百萬石而已。民國初元，江浙兩省，首將此項漕糧，改折銀元，而仍存漕糧之名，每石折收通用銀五元，近增至七元云。

(3) 租課 租與稅性質不同，租則土地爲國家所有，由官經理，租與人民所收之代價；稅則土地爲人民所有，而納與國家之物；前曾略述及之。各省租課，以屯租、官租、學租居多。在沿江各省，蘆課亦佔重要地位。租課之起原，

或係國家固有之土地，或係公家置買之田畝，或因事因案查出及沒收之田地，凡性屬官有者，皆屬此類。

(4) 差徭 古有力役之征，即差徭也。昔時立法者，本於用一緩二之意，使東南賦重而役輕，西北賦輕而役重，歷久不變。清初，西北各省，差徭尤重；有按地畝出差者，有按驛馬出差者，有按行戶出差者，因已成慣例，官民相安。迨及清季，地方官奉行不善，以致奸胥蠹役，藉端苛派；土豪劣紳，遇事把持；乃致擾及民衆，弊多而利少。民國以還，漸次革除，即有差徭之名，亦已折收銀元，非昔可比矣。

(5) 墾務 此即墾務收入之意。我國西北一帶，土地日闢，人口日加，每年墾務所入，爲數亦鉅。惟是項收款，均列入各省官產項下，而歸於田賦項下者，實爲例外。最近各省設官產經理處經理之。

(6) 雜賦 此別於正賦而言。名目與來源不一；或爲例解貢品折銀之款，或係其他零星之款，款數多寡不等；各省之辦理情形，亦不一致。

(7) 附加稅 此亦別於正稅而言。清季舉辦新政，各省附徵自治費、學校費、警察費等項，乃有附加稅之名。自民國初元，劃分兩稅，各省田賦項下，多有附稅一款，旋以兩稅合併，此項附稅，亦歸入國家預算冊內。

(8) 專款附稅 亦稱中央附加稅，係別於地方附加稅而言。中央附加稅始於民國四年，財政部以濮陽河工緊要，呈准令直魯兩省，先行籌辦附稅，以應河工需要。旋以五年預算收支，未能適合，乃通令各省，一體仿行。但實際上實行者，僅直魯皖贛閩粵桂滇黔湘鄂川陝等十三省而已。

(9) 均賦收入 此係臨時的性質，民國四年，財政部呈准調查田賦辦法大綱八條，通行各省，限八個月內辦齊送部，並擬俟調查後，核定各地收益，為課稅標準。而全國田賦，畢竟輕賦多，重賦少，以多益寡，可增收一千五百萬元，此即均賦之收入也。惜以時故紛乘，未能實行而罷。

六 田賦之轉嫁

田賦例為不轉嫁稅，前於第一目中，稍稍論之。顧自理嘉特為精密論究以來，又於一致傾向以後，稍有紛議，茲分論之：

一、準面積法之課稅 祇問面積之大小，不問地質之肥瘠，耕作之難易等，對於同一面積之土地，課以同額之田賦，則其租稅，必轉嫁於農產物之消費者。因就面積言，對於上等土地之課稅額，與對於下等土地之課稅額同。換言之，卽下等田比於上等田，立於不利益之地位，而負擔重稅，使兩者之純收入，相差愈遠。蓋農產物之價，於最多生產費內，加若干利潤而定。耕種下等田者，以生產費之差額，歸於耕上等田者之利益。所謂利潤，畢竟由農產物之消費者而出。是租稅不得不謂轉嫁於消費者，此一說也。

二、準收穫法之課稅 收穫法係以總收入額為課稅標準，因自由競爭，致生產者負擔稅額，生產者乃棄而他就，減少農產物，於是農產物之價，因而騰貴；則所加之價額，實由耕作者轉嫁於消費者，此二說也。

三、準等級法之課稅 依等級法以地質之肥瘠，耕作之難易，辨別田之高下而異。其課稅額者，則必因課稅之

輕重，與對於農產物需要之消長，而異其轉嫁者也。在課稅輕而農產物需要急迫之時，則田賦之大部分，得轉嫁於消費者；反是，在課稅重而農產物滯銷之時，則田賦之大部分，由地主自負之，此三說也。

四、準佃租課稅法之課稅 課賦於佃租之租稅，如理嘉特之所論，不可不悉歸於地主之負擔。何則？在無佃租制度之時代，雖因農產物之價，而佃租時有高低，然非從佃租之多寡，而致農產物之價有高低也。故課於佃租地之租稅，並不影響於農產物之價，故亦無可轉嫁於耕作者或消費者之理也。此四說也。

五、依純收入之課稅 依收益清冊法，而課土地純收入之田賦，與依地價法，而以土地賣買價格為標準之田賦，其轉嫁之理正同。蓋土地之價格，即自純收入推算而定者也。以純收入為標準之田賦，通常歸於地主負擔，而不能轉嫁於承種人或消費者。如理嘉特所論，謂課稅而奪耕作者之利益，則必廢棄耕作，而農產物之供給，亦因以減少，由是物價騰貴，而租稅乃轉嫁於消費者。然如此結果，必在兩種場合之下：第一，自由競爭，已達於圓滿，資本勞力之移動，已告完全。第二，閉關自守，杜絕外國貿易關係。但此種場合，尚係假設，事實上決無此理，則租稅不能轉嫁於消費者，而由地主自負之，殆無疑義。

以上所述之前五項，謂租稅得轉嫁於消費者，固尚多討論之餘地；即退一步言，果如所論，亦不影響於田賦不轉嫁之結論。因現代文明各國，固無不採用收益清冊法而課稅也。

第二節 家屋稅

一 關於家屋稅之理論

收益稅除田賦外之最大收入，厥爲家屋稅。關於此項租稅之理論，茲分五項述之：

一、家屋稅之定義 家屋稅 (Building tax) 者，爲收益稅之一種，以家屋爲課稅品，以家屋之收益爲稅源，而課於家屋所有人之租稅也。各國宅地一項，多不列入田賦，是則家屋云云，不僅專指家屋一項，實兼有屋與地二項而言。

二、家屋稅之起源 田賦之起源甚古，前已論之。家屋稅之起原，雖不如田賦之古，然亦爲東西洋各國所通行之租稅。在我國古時所行之間架稅，雖卽家屋稅之別名，然不久卽廢止。誠以中國無市政，無工商業蒼萃之所，故都市無盛衰之感，貧金少騰貴之時；自無於田賦之外，另課家屋稅之必要。至若東西各國，建設事業基繁，所需費用至鉅，不得不多徵租稅，平均人民之負擔，而家屋稅確能具有三種特性：

其一 此項課稅品之範圍甚廣，得使一般人民平均負擔。

其二 此稅較動產稅課賦爲易，納稅者不能行作僞脫稅之弊，故在租稅制度幼稚時代，無不以爲可靠的一種財源而採用之。

其三 近代學者，雖以爲此稅可不課賦，然以其與納稅者之收入，尙無懸殊之事，故猶承認爲適當之稅法，以爲中央或地方政府之財源。

三、家屋稅爲地方稅 家屋稅以家屋爲稅源，實與田賦無殊，故宜劃爲地方稅。其理由亦有三項：

其一 地方政府之範圍較小，調查收益，易於精確；則所負擔之稅，易趨公平。

其二 家屋之安全與改進，常有賴乎地方之助力，故其所納之稅，應繳與地方政府。

其三 家屋價格，常因地方經濟狀態之變遷而不同。而地方政府之政務，又直接影響於地方經濟狀態之變遷。故家屋稅宜劃歸地方，以資改進。

四、家屋稅之範圍 家屋稅雖以家屋爲課稅品，同以家屋收入爲稅源，但因使用之不同，而分爲兩種：一曰家屋稅，以家屋之收入爲稅源，而課於家屋所有者。一曰住屋稅，以居住人之一般收入爲稅源，而課於家屋住居人者。然此兩種，頗不易區別，大概其區別之標準，有三項：

其一 爲納稅之主體 家屋稅由所有人徵收，住家稅則向居住人徵收云云，此僅法律上之區別，而非經濟上之重要區別。如在都市，家屋之需要較切，雖由所有人徵收，實際上之負擔，仍歸於居住人。反之，如在鄉村，家屋之需要不切，則雖向居住人徵收，實則往往仍歸所有人負擔。故所謂家屋所有人或居住人，不過僅爲課稅之便宜計，不得乃謂爲此項賦稅根本之區別也。

其二 爲課稅物件 家屋之課稅物件爲建築物，在東西各國，概包括在住宅地內。其所謂建築物者，不獨居住用之，雖產業用之各種建築物，亦包括在內。而住家稅之課稅物件，則在東西各國，不包括於住宅地，亦不包括於產業用之各種建築物，而僅單純的限於住居用者。然產業用之建築物，與住居用之建築物，兩者亦不易區別。因住居時而兼作產業用者固多，即名爲產業用之建築物，同時亦即住居用之建築物，此等情形，殊難區別之也。

其三 爲稅源與課稅標準 家屋稅之稅源，爲由家屋賃貸及企業上所生之收益；而住家稅之稅源，則爲居住事實所表示之支出消費；在理論上雖能區別，實則不過同一收入之兩面的名義，一從收入，一從支出，如是觀察而已。蓋其課稅標準，均不外乎建築物之賃貸價格，而凡當此賃貸價格難於算定之時，往往僅以居住的條件（如建築之構造面積等）爲標準，此又兩稅之名稱，爲課稅上便利起見而設者。

總之，兩稅之區別，殊屬不易。其間可認爲特徵者，僅限於課稅物件，是否作住居之用而已。又住屋稅，實爲使用物稅之一種，俟於後章詳論之。茲所述者，即課於家屋收入之家屋稅也。

五、家屋稅之存廢問題 家屋稅雖爲各國所通行，然從理論上研究，家屋稅與企業所得兩稅，實有重複賦課之嫌，因是發生家屋稅存廢問題。論者以爲家屋依使用之目的，區爲兩種：第一、企業用之家屋，可作爲其企業之固定資本，而發生其收益於企業純收入中，故當農工商之企業收益稅（如營業稅等）通行之際，家屋收益，即包括於此等租稅之稅源內。第二、住居用之家屋，雖於賃貸時對於家屋所有人可發生經常的收入，然此亦不外乎一種

資產所得，故當一般所得稅通行之際，家屋收益，即可加算於所得稅之稅源內。除以上產業用及賃貸用之家屋外，更無發生經常的收入之事，故收益稅性質之家屋稅，除昔尙無企業稅及所得稅之時尙可徵收外，在今日稅制組織上，家屋實無存在之必要也。

雖然，家屋稅亦自有其存在之理由：第一、家屋無論爲企業之用，或居住之用，其受政府之保護，與政務之促進則一，衡以權利義務關係，亦有納稅之必要。第二、家屋稅能平均各人之負擔，與難於精密統計之所得稅或企業稅，較爲確切可靠。矧近代各國，對於所得稅或企業稅，尙未能普遍的實施，是家屋稅一項，尙未至廢止之時期也。

二 家屋稅之課稅法

家屋稅與田賦同，以家屋之收入爲稅源，對於家屋所有者課之，故以純收入爲課稅之標準，則最爲公平。然欲知其純收入，頗非易事。故在財政制度幼稚時代，依最簡單之外標定之。自後次第進步，乃有查定純收入之法，爲今東西各國所通行者。茲將家屋課稅法，分五項述之：

一、面積課稅法 此法以家屋之基地面積爲標準，而以一定之稅率課賦之，換言之，即以家屋地基之大小廣狹，以定稅率之高下。有時亦將屋外之附屬地基，亦包括於課稅範圍之內。當家屋稅與田賦混同之時代，此爲盛行之最幼稚之課稅法也。其缺點有二：

其一 家屋之收入，不以面積爲比例，與土地之收入，不以面積爲比例，其理實同。則以面積所課之稅，其不公

平也明甚。例如窮鄉僻壤之大廈，其收益不及繁盛都市之家屋爲大，詎可以同一面積，而課同一之稅乎？

其二 占同一面積之家屋，其所有人之負擔力，未必盡同。例鄉村之貧民窟，與都市之洋房，其所有人之負擔稅力，判然有異。今欲強課同一之稅，詎得謂平？由於上述理由，故近來各國，已多廢止此項課稅法矣。

二等級課稅法 此法以家屋所在之地位，家屋之種類，構造之材料，住室及其窗戶之多寡，庭園及其他附屬地之廣狹，及家屋所在地之人口等爲標準，區爲若干等級，而以一定稅率課賦之。如奧大利以家屋之室數爲標準，分一室以上至四十室之家屋爲若干級，而各級皆異其課稅額。法蘭西則參酌窗之數目，與其地位及家屋所在地人口之多寡，而定課稅之額數。又在日本國，如東京之家屋稅，定爲：市部每一個，課稅一分六釐；郡部每一個三分六釐；更因家屋存在之場所，異其每一坪之個數，而課以前述之稅率。是皆依等級課稅法以行之者。其缺點有三：

其一 課稅僅以家屋之外形（如室數、窗戶等）爲標準，而不問其純收益，殊難恰當。

其二 即依其外形課稅，而其外形之表示，又難得精密之計算。

其三 此法對於田間之家屋，雖爲適當之課稅法，而對於都會之家屋，則尙多不當。故等級法雖較面積法爲優，然不能得課稅的恰當標準，則彼此正同，不足取也。

三、租賃價格法 此法以家屋租金之多寡，爲課稅標準。其法：先使吏員調查家屋之租賃價格，即視爲家屋之收益，而以之爲課稅標準。租賃家屋，鄉間較都市爲少，故此法宜行之於都市，不宜行之於鄉村。蓋都市之民，暫寓者

多，家屋租金之數，可令屋主呈報，一方面並可向租戶調查，不致隱匿或逃稅，而負擔不致有懸殊之差別。至鄉僻之處，家屋多用以自住，租賃價格，不能測定，此法即無從實施矣。

四、賣買價格法 此法以家屋之賣買價格，為課稅之標準，實由租賃價格法，類推而假定之一種課稅法。主張此種課稅法者，謂都市家屋，因多作租寓之用，故可依據貸稅之價格，以定賣買之價格。至鄉間僻壤家屋，多係自住，雖無賃租價格可言，但亦可依據建築之成本，構成賣買價格；更依據此項價格，以為課稅之標準。推測上述兩層意見，無非認定賣買價格法可用之於都市，亦可用之於鄉村，無往不宜。其實家屋之賣買價格，常因時因地因人因事而有不同。都市家屋與鄉村家屋，其價格固大相懸殊；即在同一都市中，因所有人購買力之不同，賣買緩急之不同，致價格亦有變異；即同等家屋，兩相比較，亦未嘗無一般價格，可以推知；而其平均與否，仍難斷定。凡此難期一致之賣買價格，以為課稅之標準，未必能達到平均分配之目的也。

五、收益查定法 此法與田賦之收益清冊法略同。蓋以純收入為課稅標準之方法也。其法先設調查委員會，查明家屋之租賃價格，自此價格中，扣除保險費、修理費、建築費、及償還金等，其餘額，即視為純收入，而以為課稅之標準。此種純收入，亦有由家屋所有者之報告而確定者，但不如調查判定之為確。若自住之家屋，則其價格之查定，尤有賴乎調查。調查委員即就建築費、基地面積、構造材料、及家屋之地位等項，擬定而計算之。此法雖不甚完善，然已進步多矣。普奧兩國行之，且多改為地方稅。因如為國稅，則對於全國之家屋調查計算，殊感困難；且測量訂定諸

事，委諸員吏，亦因調查之不精確，而致負擔之不公平。若劃為地方稅，則於小區域內，施行查定之事，則事半功倍，殊易為力也。

家屋稅之課稅，已略如右述，其課稅時所應注意之事項，亦有四條，分述如次：

甲、家屋稅宜為地方政府之財源。家屋稅之性質，與田賦同，宜為地方財源。已如前述。蓋以家屋稅須採用收益查定法，較為可靠；而查定之法，行於小區域內，較能得其平允。至家屋價格，因地方政務改良而增加，尤為劃為地方財源之重大理由。

乙、家屋稅宜與田賦分離而獨立。古時家屋稅均包括於一般田賦之中，不另立家屋稅一項。然土地有天然之生產力，而家屋則因投資而益價，此兩項租稅，性質各別。在財政上有分立之必要。近來西班牙葡萄牙日本諸國，於家屋稅外，仍於田賦中課宅地稅，則更有重複課稅之嫌，賦稅制度尚極幼稚。至法蘭西奧大利普魯士及意大利等國，均以徵收家屋稅之故，而除去田賦中之宅地稅，較之西葡諸國，進步多矣。

丙、課稅額之規定宜以家屋之種類為標準。家屋有作企業之用，有作居住之用，其性質種類不同，其稅率亦宜有高下輕重之別。例如居住用之家屋，其收益必較企業用之家屋為少，則其稅率亦宜輕，否則難期負擔之公平。故普魯士區別家屋為甲乙兩種，屬於甲種者，為普通住屋，其課稅率當收益價格百分之四；屬於乙種者，為企業用之家屋，戲館及其他以營業為目的者皆是，其課稅率當收益價格百分之二。蓋課企業用之家屋，實不免有重複之

嫌，故其課稅率宜稍輕，以其於此項租稅外，仍須納普通之家屋稅也。

丁、用於公益用之家屋不宜課稅。供特別目的用之家屋，如宗教教育慈善等事業所用之僧寺、校舍、病院、殘廢院、育嬰堂、行政公署、及特種機關，各國皆有特別免稅之規定。蓋此等家屋，皆為公共之目的而設，與一般人民之幸福有關，如課以租稅，當有礙於人民之福利，故以去除其稅，較為適當也。

三 各國之家屋稅

家屋稅之採用與否，各國不一其制，有包括家屋稅於田賦中者，有廢止宅地稅而祇行家屋稅者，有於家屋稅外，又課宅地稅者，其情形各殊，茲分述於下：

一、英國之家屋稅。英國之家屋稅起原於千七百七十八年，與歷來所行之窗戶稅，皆以家屋之租賃價格為標準。其稅率大約如下：①租賃價格在五鎊以下之家屋，則免稅。②五鎊以上至五十鎊，則課二分五釐。③五十鎊以上，則課五分。旋因戰事影響，稅率屢增。在千八百八年，竟增至一成五分之重稅。此項稅率至千八百三十四年廢止。千八百五十一年復興。但此時卻區別住屋與營業之建築為二，而異其課稅率。英國之家屋稅，課之於居住人。蓋以富人有多額之收入，無不住於壯麗之家屋。至於貧窮之人，收益甚少，居於陋屋，租賃價格極低，課稅至微，甚至免稅。故對於住屋之課稅，雖未完善，而以其比例於居住人之收入，尚能得其平。至企業用之家屋稅，最近寓於所得稅中，不另課稅。此英國家屋稅之大概也。

二、法蘭西之家屋稅 法國家屋稅有家屋地租與窗戶稅之二種。家屋地租自千八百九十年，與一般田賦分離，而課稅於建屋之收入。窗戶稅以窗戶之數為標準，課之於居住人，屬於使用物稅。試就家屋地租觀之，其課稅方法，係先調查租賃價格，以最上級之耕地為標準，所算出之宅地借地金，從租賃價格中除去之。如此，除最高及最低之二個年不計外，以算出過去十個年之平均額為標準。又在住屋，則更除去四分之一，在工場，則更除去三分之一之修理及維持費，以其餘額為課稅之標準。新建之屋，在三個年內，或僅有二十法郎以下之純收入者，則皆免除其稅。此外悉為比例稅，通課以百分之五·六之稅率，此其所以與田賦異也。依照以上手續而算出之家屋純收入，皆編製成清冊，十個年改正一次。

三、日本之家屋稅 初日本將家屋稅包括於田賦之中，市街及郡村宅地則課以宅地稅。明治三十二年，政府欲增設家屋稅，以為國稅，而卒無成。明治三十六年，調查完竣，兼用等級稅法、比例稅法、或定額稅法。其規劃如左：

課稅地

稅率

東京

等級稅法

一個（最下等之課稅標準）市部一分六釐
郡部三分四釐

大阪

等級稅法

一個五分七釐

神戶

比例稅法

一坪（以坪數計算之）二分

名古屋

等級稅法

十個二元一角七分

秋田 定額稅法 一棟二元一角六分八釐

金澤 定額稅法 一軒八角六分五釐

松井 比例稅法 一坪一分五釐

德島 等級稅法 一個四分六釐

高知 比例稅法 十坪平均二角三分七釐

四、普魯士之家屋稅 普魯士之家屋稅，定於千八百六十一年，并於千八百九十三年由中央政府移歸於地

方政府，為對於家屋收益之課稅。其課稅標準，為一年間之收益價格。當定此收益價格之時，對於都市之家屋，以租賃價格為計算之標準，對於鄉村之家屋，則依等級制參酌家屋之大小、建築方法、及附屬地之廣狹、庭園面積之大小，以其課稅之數額。列表如左：

等級	課稅價格	課稅額第一類 住居屋	課稅額第二類 企業屋
一級	一二馬克	〇四〇	〇二〇
二級	一八	〇六〇	〇三〇
三級	二四	〇八〇	〇四〇
四級	三六	一二〇	〇六〇

比較租稅

十八級	十七級	十六級	十五級	十四級	十三級	十二級	十一級	十級	九級	八級	七級	六級	五級
三六四	三〇〇	二七〇	二四〇	二一〇	一八〇	一五〇	一三三	一二〇	一〇五	九〇	七五	六〇	四六
一四四〇	一二〇〇	一〇八〇	九六〇	八四〇	七二〇	六〇〇	五四〇	四八〇	四二〇	三六〇	三〇〇	二四〇	一八〇
七二〇	六〇〇	五四〇	四八〇	四二〇	三六〇	三〇〇	二七〇	二四〇	二一〇	一八〇	一五〇	一二〇	〇九〇

十九級	四二〇	一六八〇	八四〇
二十級	四八〇	一九二〇	九六〇
二十一級	五四〇	二一六〇	一〇八〇
二十二級	六〇〇	二四〇〇	一二〇〇
二十三級	六七五	二七〇〇	一三〇〇
二十四級	七五〇	三〇〇〇	一五〇〇
二十五級	八二五	三三〇〇	一六〇〇
二十六級	九〇〇	三六〇〇	一八〇〇
二十七級	九七五	三九〇〇	一九〇〇
二十八級	一〇五〇	四二〇〇	二一〇〇
二十九級	一一二五	四五〇〇	二二〇〇
三十級	一二〇〇	四八〇〇	二四〇〇
三十一級	一二七五	五一〇〇	二七〇〇
三十二級	一三五〇	五四〇〇	三〇〇〇

第二章 收益税

比較租稅

三十三級	一六五〇	六六〇〇	三三〇〇
三十四級	一八〇〇	七二〇〇	三六〇〇
三十五級	一九五〇	七八〇〇	三九〇〇
三十六級	二一〇〇	八四〇〇	四二〇〇
三十七級	二二五〇	九〇〇〇	四五〇〇
三十八級	二四〇〇	九六〇〇	四八〇〇
三十九級	二五五〇	一〇二〇〇	五一〇〇
四十級	二七〇〇	一〇八〇〇	五四〇〇
四十一級	二八五〇	一一四〇〇	五七〇〇
四十二級	三〇〇〇	一二〇〇〇	六〇〇〇
四十三級	三二〇〇	一二二〇〇	六六〇〇

註 租賃價格自三千馬克以上，迄於六千馬克，每增三百馬克進一級。六千馬克以上，每增六百馬克進一級。

租賃價格由家屋稅調查委員會決定。此等調查委員，自各地方之家屋所有者選出之，而受地方長官之監督。其所調查，每十五年修正一次，其免稅家屋，限於公共用之家屋，宗教用之家屋，教育用之家屋，病院孤兒院所用之

家屋，及僧侶教師所用之家屋等。其餘課稅家屋，第一類，課純收入百分之四；第二類，課百分之二。

五、奧大利之家屋稅 奧大利之家屋稅，與普魯士同，亦以投資於家屋之利潤為課稅之標準，計分兩種：（一）

曰家屋租賃稅，自實際之租賃價格，或推定之租賃價格中，除去修理費、維持費，以其餘額之純收入，為課稅之標準。（二）曰家屋等級稅，其本質實為住屋稅，因住屋之數，而分為等級，課各級相異之稅額，然此二稅，初不通行於全國，特依法律所定，於某地，課某稅，茲併論之。

家屋租賃稅，須先求得純收入，其法係自屋租總額中，除去一成五分以上，至三成之修理費、維持費，及建築費等，以其餘額，視為純收入，以此純收入，為課稅標準。中央政府與地方政府，皆課此稅，故負擔極重。如在維也納，此稅之負擔額，實當純收入之四成五分。千八百八十二年，新設家屋等級稅，不問家屋之建築構造材料，或家屋使用之目的如何，上自宮殿，下至農民陋屋，但以住室數為標準而賦課之。一室以上，迄於三十六室，乃至四十室，分十六級，課以一·一五弗洛林乃至〇·七五弗洛林以上，至二百二十弗洛林。此種課稅，以住室為標準，故凡廚房、貨房、客庫、廐房，及外屋皆除外不計。至前廳、讀書室、客座等則皆視為住室，不問室內裝飾之有無，窗戶之破損與否，凡不加改建而可居住者，悉視為住室。裁縫師、靴工、織物室、箱室等作業場，商人之賣買場、藥劑師之調劑室、醫生之診察室、工場附屬之倉庫，皆屬課稅範圍之內。但國有寺院，與公共用之家屋，以及學校、慈善機關等，皆在免稅之列。對於新建之家屋，在十二年內，亦有免稅之規定。

四 我國之家屋稅

我國之家屋稅，或行或不行，無確定之成規。周以地征爲正供，而地征之中，其一爲廛布，卽家屋稅之起原，管子所謂籍於室屋者也。廛布之目有三：一曰民宅，二曰市宅，三曰市肆，惟任地國宅則無征。唐嘗收間架稅，不久卽廢。自後，興廢無常，史無足徵。清初大興、宛平兩縣，行所謂鋪面行稅，仁稅，錢塘有所謂間架房稅，江寧有市廛輸鈔，北京琉璃瓦兩廠民房，有計榷輸稅，均屬家屋稅。康熙雍正年間，悉行豁免。清季光緒二十四年，戶部通行各省藩司，派員會同地方官查明城鄉市鎮鋪戶數目，按照所賃房屋租摺，於每月實繳租價內，十成酌提一成，房主租戶各任其半，按月直向租戶收取一成，再由租戶轉向房主扣留半成。此外如房主鋪戶同屬一人，並無租賃關係，賃價無可計算者，概以比照鄰近大小相仿之賃價，抽收一成。此項辦法，正在開辦之際，以跡近擾民，奉令停止。光緒二十七年，辛丑和約告成，各省分擔賠款，戶部議飭查照二十四年章程，試辦房捐。浙省首先開辦，然僅課及鋪戶行店，至民房住屋，概不收捐。且鋪戶每月賃價錢在三千文銀在三元以內者，准免納捐。嗣後各省創辦警察，相率試辦房捐。其著者，如陝吉黑閩之鋪捐，直粵蘇皖贛湘之房鋪捐，收數最鉅，但胥吏於中漁利者，其數亦不在少云。

民國以來，各省房捐，仍清季之舊，照例徵收。但以督率不力，漸多廢弛。民國四年，浙省修訂店屋捐章程，較爲完善，其課稅標準，都市課十分之一，鄉村小縣課二十分之一，月租在二元以內者免稅。租賃家屋，按照賃價課一成，房主租戶各半負擔。此項辦法，由財政部咨行各省參酌實行。直湘兩省鋪捐與房捐，同時徵收；蘇奉兩省就原有房捐，

切實整頓；其他各省，或請暫行緩辦，或云已包括他稅之內，其辦法亦不一致云。

五 家屋稅之轉嫁

家屋稅之轉嫁，亞丹斯密理嘉特及穆勒曾論及之。謂：家屋之建築，爲從投資所得之房租中，除去建築費、修理費、及償還金等，而尙有利潤時，始樂爲之，否則不願爲。於此，可見課家屋稅於家屋所有人，必轉嫁於家屋之租賃人。在家屋之供給，超過需要時，資本家必止而不築，以待租價之騰貴。故無論如何，家屋稅之負擔，必轉嫁於家屋租賃人。據以上之理由而推論之，倘家屋所在地，日見繁盛，人口日多，則對於家屋，不妨特別課稅；反之，家屋所在地日見衰象，人口日削，則與他稅並課。然此種論斷，不免謬誤。因不發達地方，家屋供給，超過需要，家屋所有者不得降低賃價，以求出租。在此場合之下，租稅不轉嫁於租賃者，而仍由家屋所有者負擔之。英國學者有以爲此租稅，轉嫁於宅地所有者。實亦不然。因在借地契約期限內，家屋所有者，固不能求減借地金，以租稅轉嫁於宅地所有者，即借地契約期限已盡，從新繼續契約，而欲求減少借地金，亦屬不易。蓋家屋與動產異，以之移轉於他處，殊爲不易；苟移轉之，不但需多額之再築費，且損家屋之價值；故所課之稅額，結果終歸家屋所有者負擔，不歸於家屋租賃人或宅地所有人。

又有以爲課稅不限於家屋，徧及一般財產，則租稅之負擔，亦由家屋所有者負之。蓋謂建築家屋雖爲一種投資，然以其投資轉移於他方面，亦均課以租稅，故投資於家屋與投資於其他有利事業，殊無稍異，於是租稅不得不

歸家屋所有者自負之。反之，課稅祇限於家屋，或課稅較重，則資本家不投資於家屋，而投資於其他有利事業，非至租屋者願給重價時，不願建築新家屋，夫而後租稅始轉嫁於家屋租賃人。

要之，家屋稅之轉嫁與否，須視何種場合而定。倘家屋因人口增加而不敷應用，則家屋稅移轉於房客；倘家屋在窮鄉僻壤，或退化地方，則非俟地方事業有進步時，不能轉嫁。

第四節 營業稅

一 關於營業稅之理論及課稅法

營業稅者，以營業之收益為稅源，對於營業者所課之租稅也，亦為收益稅之一種。推其起源，實由古之許可金發達而成。蓋古時對於人民之營利者，嘗先徵收許可金，而後得以實行營利。及自由思想勃興，對於此項許可金，認為束縛人民營業之自由，抨擊不遺餘力。自後工商業逐漸進步，事業有大小，而許可金無多少負擔，更欠公允。各國政府有鑒於此，乃代以營業稅，以營業或職業之利潤為課稅之標準。至此，企業之收益，乃與財產之所得，同有納稅之義務，其發達之次第，雖有後先之別，其課於人民之用意則同；在理論上，營業稅亦屬正當課稅之一種。

課稅之範圍，各國互異：有限於大資本營業所得之利潤，而課營業稅；有課及一般職業及營業；有既課特別稅，不再課以營業稅；如日本之鑛業稅及賣藥營業稅，德國之鐵路營業稅等，對於被課之營業，不更課營業稅是也。

營業稅以收益爲稅源，則務必求其營業之收益，即純收入，而直接賦課之。在理論上，自屬當然。然實際上調查收益，殊不易，前述土地及家屋之收益，不易調查；營業利潤，更難著手。因在營業者自身，尙不能知其確數，遑論他人；此營業利潤之課稅法，所以有研究之必要也。

營業稅之課稅法，大要有三，而皆未盡完善：

一、許可稅法 此法爲對於各種營業，於一次或每年徵收稅額之課稅法，實即古代許可金之遺意，各國地方稅制多採用此法。美國南部諸州，尤盛行此制：如南加羅尼亞州區別營業之種類，計爲五十種，課煤氣公司五十元，課建築及金融公司五十元，課鐵路公司五百元，課電話及電報公司五百元，其他各業，視其收益多寡而異其等差。馬理蘭州因營業資本之多寡，分六千元以上爲七級，而課以四十元至百五十元，但近代各國，多已廢止，其理由有二：

其一 此法不以營業者之利潤爲課稅標準，殊不公允。

其二 此項營業稅，妨害產業之發達，短於資本者，不易從事於營業；而雄於資本者，因得以獨占市場，一般人民之利益，將爲獨占營業者所犧牲。

因有上列兩項弊害，各國均認此法爲幼稚，廢而不用。

二、外觀法 此法以一定之外形爲標準，而推定營業利潤，以定稅額之多寡。其初推定之標準，至爲單純，此後

逐漸進步，推定之程度，亦漸周密。近代國家，若法若普，均採用此法。

甲、法國制度。法之營業稅，其課稅標準有四：一曰營業之種類，二曰營業地之人口，三曰從事此營業之人數，四曰家屋之租賃價格。由此四方面觀察，以為課稅標準，至為周密。然亦有缺點：

其一 營業或職業之利潤，不能得精確之比例。

其二 法國實際上純以家屋之租賃價格為標準，致從事於同一之營業者，有不公平之負擔。

乙、普魯士制度。德國各邦及比利時均採用外觀法，其制度略有不同。普魯士於千八百十年設此稅以來，屢加修正，至千八百七十二年，乃就各種營業，大別為三種：一曰商業工業，二曰旅館業，三曰有從業者之手工業。其課稅標準有五：一曰營業之種類，二曰營業地之人口，三曰從事營業之人數，四曰家屋之租賃價格，五曰資本額及收入額。

三、收益查定法。此法為調查營業者之純收益而賦課之稅。美國之公司營業稅，以公司之分配金為標準，其他各州，有以總收入為標準者。英國則以營業利潤之課稅，編入於所得稅之一部，以三個年之營業利潤之平均額，為課稅標準。意大利亦以此稅編入於所得稅之一部。

調查營業者之利潤，果能精確，則此法必可為最完全之課稅方法，但營業之收益，即營業者亦多茫然。而政府委員之調查，則尤以不精確者為多。故查定之法，實非易事；則課稅不得其平，從可知矣。美國之公司稅，其調查之所

以易於精確者，以是等營業，關於貸借關係，財產狀況，本有公告之義務也。若欲課稅於一般營業者，則逃稅之弊，在所不免。蓋營業之事，最易隱匿，又多變更。且一地方各業情形互異，故調查內容，大非易易。是收益查定法，不得謂爲營業課稅之最良方法，不待知者而自明矣。

營業稅適當之課稅方法，猶未發見，故各國皆順其國情，以選擇外觀法，或收益查定法之一，以爲依據。或以外觀法之課稅標準，不易確定，官吏無從臆斷，頗非難之。然如其外表精確，則負擔當較爲公平。在大區域內，比於收益查定法，其弊自少。惟收益查定法，苟官吏善爲調查，納稅者道義之程度亦高，且行之於小區域內，則比於外觀法爲善，故不能絕對的論斷其優劣。採其合於國情者而用之，惟藉財政家善爲調度而已。

二 各國之營業稅

各國之營業稅，其課稅法不同，其制度之良否，因而發生顯著之差別。茲擇其重要國家，分述如下：

一、英國之營業稅 英國無獨立之營業稅，其中央政府之稅則上，亦無營業稅之名稱，僅就第四種所得稅中，徵課營業之收益而已。至於地方政府對於釀造酒類者，製造紙類者，製作肥皂者，監製藥料者，製造煙草者，及介紹骨牌製造業，金銀器具之商人等，視其營業之大小，及營業地之位置爲標準，而課之以稅而已。

二、美國之營業稅 美國對於一般營業，無課以普遍的營業稅之事，惟對於銀行、保險公司、鐵路公司、電報公司、電話公司、運輸公司及其他具有獨占性質之公司，課以公司稅而已。其課稅法，各州不同：南部諸州，大致採用許

可稅法，北部諸州則以總收益爲課稅之標準，唯其中公司之動產及不動產額，實爲最通行之課稅標準也。又在紐約州電報公司之課稅，則以其架設費爲課稅標準。紐哲爾西 (New Jersey) 州之公司稅及馬塞諸薩斯 (Massachusetts) 州課及鑛業公司。濱西文尼 (Pennsylvania) 州課於銀行之公司稅，則以股票額面總額，爲課稅之標準。干尼底吉 (Connecticut) 州對於鐵路公司之課稅，以股票及債票之總額爲課稅標準。紐約州之外國銀行，馬塞諸薩斯州之保險公司，則以銀行及信託公司之存款額，保險公司之保險額爲課稅之標準。由是觀之，美國各州間之稅法，確有不同也。

三、法國之營業稅 法國之營業稅，兼採定率比例二法。定率稅者，因營業職業之種類與營業地人口之多少，傭工及機械數之多寡，而異其稅額者也。惟一人從事於一種以上之營業或職業者，則指定一業爲正業，而課以最高額之營業稅，徵收全額，其餘視爲從業，祇課以半額。比例稅者，以營業家屋之租賃價格爲標準，而課稅者也。於千七百九十一年曾設爲三種稅率：

- (1) 對於有四百利普爾以下之租賃價格，課以百分之十。
- (2) 對於有四百利普爾以上八百利普爾以下之租賃價格，課以百分之十二·五。
- (3) 對於有八百利普爾以上之租賃價格者，課以百分之十五。

此項稅率至千七百九十三年廢止。越二年復興，而加以修正，即現行營業稅之基礎。經千八百四十四年，五十

三年，七十二年，八十年，及九十三年之改正，以迄於今日。此稅法之特點：在使各營業者依其營業之大小，收益之多少，納稅力之強弱，而納不同之稅額，以謀負擔之公平。分營業之種類有四：

第一類 普通商賈手工業及下等職業，又因營業之種類，而分為八級，更因人口之多少，而分為九級，課稅額各不相同。其規定如左：

人口	一級	二級	三級	四級	五級	六級	七級	八級
巴黎	四〇〇	二〇〇	一四〇	七五	五〇	四〇	二〇	一一
十萬人以上	三〇〇	一五〇	一〇〇	七五	五〇	四〇	二〇	一一
十萬人以下五萬人以上	二四〇	一二〇	八〇	六〇	四〇	三二	一六	一〇
五萬人以下三萬人以上	一八〇	九〇	六〇	四五	三〇	二四	一二	八
三萬人以下二萬人以上	一二〇	六〇	四〇	三〇	二〇	一六	八	六
二萬人以下一萬人以上	八〇	四五	三〇	二五	一五	一〇	八	五
一萬人以下五千人以上	六〇	四〇	二五	二〇	一二	八	五	四
五千人以下二千人以上	四〇	三〇	二二	一五	九	六	四	三
二千人以下	三五	二五	一八	一二	七	四	三	二

是故第一類之定率稅額，自二法郎至四百法郎不等。比例稅率因企業之大小而異，自租賃價格四十分之一，乃至十五分之一。

第二類 銀行業、介紹業、運輸業及其他商人，亦因營業種類之差異，與營業地人口之多少，而分爲五級之定率稅，更課租賃價格十五分之一之比例稅。

第三類 製造業、冶金業、股份公司等，以機械及股份資本爲標準，純以營業之種類而異其稅率。製造場所在地，人口之多寡，與其利潤，無甚關係。故代以勞動者之多寡，而異其附加稅額。定率稅分五級，更課租賃價格十五分之一，乃至五十分之一之比例稅，不僅家屋之租賃價格也。凡機械器具之租賃價格，亦折算在內。

第四類 高等職業如律師、會計師、醫生者，流無定率稅，僅課以租賃價格十五分之一之比例稅。總之，法國之營業稅，頗能顧到課稅之普及，與負擔之平均。其納稅之多寡，視其營業之大小與收益之多寡而異。言營業稅制度者，率以法國爲代表。唯此法非政治清明及國民道義程度至高者不辦，否則濫收浮報，或隱匿逃稅之弊，亦在所不免也。

四、普魯士之營業稅 普魯士之營業稅法，自千八百十年以來，屢加修正。至千八百七十二年，始就各種營業，分爲三類：第一類，爲業工商者；第二類，爲業旅館業者；第三類，爲雇有助手之手工業者。高等職業則享有免稅之特權。其課稅雖因營業之種類及營業地人口之多寡而異，其實純以外觀法賦課之。因千八百九十一年之改正，則更

加以資本額及收入額爲課稅之標準，凡營業之收入，在一千五百馬克以下，資本金在三千馬克以下者，免除其課稅。自是以上，分爲四級，臚列於左：

等級	收入額	資本額	稅率
一級	五萬馬克以上	百萬馬克以上	收入百分之一
二級	四萬馬克以下三萬馬克以上	百萬馬克以下十五萬以上	平均三百馬克
三級	三萬馬克以下四萬馬克以上	十五萬馬克以下三萬以上	平均八十馬克
四級	四萬馬克以下千五百馬克以上	三萬馬克以下三千馬克以上	平均六十馬克

註 二級下之平均額，爲對於一定區域內同一等級之營業者所應分賦之稅額。查普魯士之營業稅法，爲配賦法。先由政府規定此區域之負擔總額，如二級之三百馬克，而分配於各地方，使同級之營業者，互相協議，以決定各戶之營業稅，悉依營業之大小盛衰爲標準。故各戶之稅，有在三百馬克以下者，有在三百馬克以上者，務使所負擔之稅額，期於適當而已。

據以上之修正法，較之法蘭西，實精確多多，以其不僅憑外觀法，且顧及資本額及收入額爲課稅之標準焉。然以營業稅爲國稅，施行於大區域內，無論如何精確，終難期課稅之公平。故自千八百九十三年以來，已由中央政府之財源，一變而爲地方政府之財源，以地方政務之大部分，於其地方之盛衰，有直接之關係故也。

五、奧大利之營業稅 奧大利之營業稅，亦以營業之大小，分爲四類：第一類，爲營製造業者，第二類，爲營商業

者，第三類、爲工匠等從事手工業者，第四類、爲勞動者，其課稅法，有下列七項標準。

第一 以三個月之平均收入額，爲課稅標準。

第二 以資本額，爲課稅標準。

第三 以營業之種類，爲課稅標準。

第四 以營業地之租賃價格，爲課稅標準。

第五 以從業者之數額，爲課稅標準。

第六 以機械器具之租賃價格，爲課稅標準。

第七 以家屋之租賃價格，爲課稅標準。

奧大利之營業稅，亦爲配賦法。設稅區於全國各要地，每一稅區，更分若干組，使各組依據上列之標準，分爲四十六級，以之配賦於各納稅者。其課稅額，最低爲一福洛林半以上，迄於一千三百福洛林爲止。凡僱傭之勞動者，著述家、藝術家、教員、醫師、產婆、漁人、儲蓄銀行及農人，因勞銀及承辦而從事於勞役者，均免其課稅。

六、日本之營業稅 明治二十九年，日本始訂立營業稅法。翌年實行。其稅與法國異：不課稅於醫生律師，且不採用外觀法，而以資本金及營業額爲課稅標準，蓋亦仿自普魯士，以營業之種類而異其稅率。日本分營業爲若干類，其稅率如左：

營業種類

課稅標準

稅率

免稅額

物品販賣業

賣出金額

躉賣萬分之五
零賣萬分之十五

千元以下

建物租賃價格

千分之四十

從業者

每人一元

銀行業保險業

資本金額

千分之二

五百元以下

建物租賃價格

千分之四十

從業者

每人一元

倉庫業

資本金額

千分之二

五百元以下

建物租賃價格

千分之二十

從業者

每人一元

製造業印刷業照相業

資本金額

千分之十五

五百元以下

建物租賃價格

千分之四十

從業者

每人一元

從業者內職工勞役者

每人三角

使用不滿二人者

比較租稅

運輸業船業

資本金額

千分之二十五

從業者

每人一元

使用不滿二人者

鐵路業

收入金額

千分之十

從業者

每人一元

土木及勞力包辦業

包辦金額

千分之二

一千元以下

從業者

每人一元

貸席業菜館業

建物租賃價格

千分之六十

貸席業五十元以下

從業者

每人一元

旅館業

建物租賃價格

千分之四十

從業者

每人一元

介紹業代辦業

報價金額

千分之十五

百元以下

從業者

每人一元

據以上所述日本之營業稅，其課稅標準有四：一為營業額，二為資本金額，三為建物租賃價格，四為從業者之人數。此種稅法，亦有可議之點：

其一 營業種類之區分，未盡適當。

其二 課稅標準之方法，尙未得其宜。

其三 課稅率不能平均，負擔亦不甚公允。

然以之比較法國稅法，則已較勝一籌。蓋法國之營業稅純依外觀法，租稅收入恆固定不動，並不因工商業之發達，而有所增加。日本則以營業額爲課稅之標準，因工商業之發達，國庫之收入從而增加，此其特點也。

三 我國之營業稅

營業稅爲一種正當之租稅，歐美各國均盛行之，我國則向無此等名目，有之則牙當兩稅是已。牙稅起源較古，當稅則自清代始。兩稅又均分帖費及年捐兩項：帖費近於登錄稅之性質，年捐則頗類營業稅。民國以來，以財政困難，朝野一致主張創辦營業稅，以資挹注。顧營業稅制，各國不同：自其大體言之，法普奧日等國，均採一般營業稅制。美國則採特別營業稅制。我國初行販賣煙酒特許牌照稅，繼設特種營業執照稅，後又定普通商業牌照稅。乃時局多故，普通商業牌照稅，議而未行；特種營業稅，旋行旋廢；其始終照常舉辦者，僅牙當兩稅，及販賣煙酒特許牌照稅而已。

一、牙稅 前清定例，牙稅之部帖，限制頗嚴。其後積久玩生，或一帖而分設數行，或一字而兼行數業，各地方官吏乃私給諭帖，婪取鉅資；胥吏衙役，從中漁利，其弊甚矣。民國初元，各省續辦牙稅，飭換新帖，另設新牙，辦法益紊。四

年九月，擬定整理辦法八條：

- 第一 無帖私開及清季舊帖未換新帖者，均勒令照章領帖。
 - 第二 各牙紀，前清舊帖已換新帖未繳帖捐者，應於五年度，一律按等納捐。
 - 第三 各牙紀常年稅則，應比較直隸現行稅率，切實加增。
 - 第四 牙帖營業年限，至多不得過十年。凡以前逾限之舊帖，概行取消，另行繳費領帖。
 - 第五 帖捐稅率，以直隸爲適中之數，各省一律依照改定。
 - 第六 領帖換帖，應按帖費百分之二，徵收手數料。
 - 第七 各縣田地房屋之牙紀，應改名爲官中，其繳捐領帖納稅等手續，悉照牙帖例辦理。
 - 第八 各項帖捐年稅，應專款存儲，解濟中央。
- 自此整理辦法頒布後，各省多更改章程，其大要如左：
- 京兆 帖費，即登錄稅，分四級，自一百二十元至二千元不等。稅率即常年稅與帖費同。時效，長期以二十年爲限，短期以五年爲限。
- 直隸 帖費分六級，自八十元至三百元，稅率自二十元至一百六十元，滯納者按日遞加原額十分之一。領帖有效期爲五年。

奉天 帖費分四級，稅率自十四元至八十元，時效期為一年。

吉林 帖費分六級，稅率自四十元至二百元不等。時效為五年。

黑龍江 帖費分牙店帖，牙紀帖兩種。前者自八十元至三百元不等。時效以五年為限。後者納費五元，以六個月為限。

山東 帖費分六級，自六十元至三百元，稅率自十元至二百元不等。時效以五年為限。

河南 帖費分三等，稅率自十六元自二十四元不等。以五年為限。

山西 帖費分三等，稅率亦分三級，自三元至八元不等。以五年為限。

江蘇 帖費分四等，稅率自二元五角至二十五元不等。長期以二十年為限，短期以一年為限。

安徽 帖費，買賣貨物者，分四等。買賣田產者，每帖二百元。稅率分四等，自二十元至六十元不等。長期以十年為限，短期以一年為限，唯買賣貨物者，以五年為限。

浙江 帖費分繁盛與偏僻區域兩種，各分三等。稅率自五元至十五元不等。時效，長期以十年為限，短期以一年為限。

江西 帖費分三等，三元至二百四十元。稅率自十六元至三十二元。時效以十年為限。

福建 帖費等級未詳。稅率未詳。時效以五年為限。

湖北 帖費分六等，自一百串至一千串。稅率自四元至十六元。時效以三十年爲限。

湖南 帖費分五等，自一百元至五百元。稅率自十元至五十元。時效以五年爲限。

陝西 帖費分六等，自八十元至三百元。稅率自二十元至一百六十元。時效以十年爲限。

甘肅 帖費分六等，自五元至一百六十元。稅率自四元至十六元。時效，長期以二十年爲限，短期以一年爲限。

新疆 帖費分四等，自二十四元至一百元。稅率自四元五角至二十四元。時效以五年爲限。

四川 帖費分六等，自四十元至一百六十元。稅率自十六元至八十元。時效以八年爲限。

雲南 帖費及稅率未詳。時效以二十年爲限。

廣東 廣西 無牙稅。

貴州 未詳。

熱河 帖費分五等，自三十元至一百六十元。稅率自十五元至八十元。時效以二年爲限。

歸綏 帖費分三等，自五元至一百五十元。稅率自三元至八元。時效以五年爲限。

川邊 帖費分兩等，自二十元至六十元。稅率自二元至六元。時效以三年爲限。

察哈爾 帖費分六等，自二十八元至二百四十元。稅率自十四元至一百二十元。時效以五年爲限。

上述各省牙稅之收入，約可分爲兩種：一曰帖費，均須於請領或換領時，一次繳足，所謂領帖費是也。二曰帖稅，

按年分期或分季繳納，所謂常年稅是也。其帖費額之多寡，稅率之輕重，各省均不一致。尙有牙捐一種，各省亦不一律。在清季以部帖與各省藩司之司帖，各縣知事之諭帖，有同等之效力，國庫收入，影響非淺。近自整頓辦法後，收數已逐漸增加，然而中飽與漏稅之弊，仍在所不免也。

二、當稅 古無當稅之名目，有之則自清始。清康熙三年，戶部則例規定，每當舖按年徵銀五兩至二兩五錢不等，稅率甚微。雍正六年，設典當行帖規制，典當須按年納稅。其後因籌辦海防，修浚河工，於正稅外另有帖捐。至光緒二十三年，規定每鋪按年納稅五十兩。民國成立，以當稅辦理不善，議加整頓。惟稅率之釐定，等則之區分，必視地方商業之盛衰，營業資本之多寡，以爲標準。劃一辦法，恐多窒礙，乃准由各省體察本省情形，量爲訂定。茲記其大要於左：

京兆 帖稅每帖納銀一百元，稅率卽常年稅，每年百元。時效以五年爲限。

直隸 帖捐分四等，自百五十元至三百元。稅率亦分四等，自一百元至二百五十元。時效以十年爲限。

奉天 帖捐分三等，自二十元至六十元。稅率亦分三等，自三十元至一百五十元。時效以五年爲限。

吉林 帖稅分兩項，以清季舊帖換新帖者，自一百五十元至三百元。民國舊帖換新帖者，准抵去舊時帖稅七十兩，稅率年課五十兩，並徵純利九釐。時效以五年爲限。

黑龍江 帖稅分兩項，以清帖換新帖者，自一百五十元至三百元，以舊帖換新帖者，准抵去舊帖稅五十兩。稅

率年課五十兩，並徵純利一成捐。時效以五年爲限。

山東 未詳。

河南 帖捐於領帖時徵四百元，帖費二元，更換時繳帖費二元。稅率年繳一百五十元。時效以五年爲限。

山西 帖費及註冊費分三類，每類分五種：（一）清帖換新帖，其帖費自四十元至二百元。註冊費自十元至五十元。（二）舊帖換新帖，其帖費自三十元至一百五十元。註冊費自五元至二十五元。（三）請領新帖者，其帖費自六十元至三百元，註冊費自二十元至一百元。稅率年約五十元。時效統以五年爲限。

江蘇 帖費分三等，自二百元至五百元，稅率年繳五十兩。時效以二十年爲限。

安徽 帖費一元，註冊費一角。稅率分三等，自一百八十元至三百元。時效至少三年。期滿酌辦。

江西 帖費二百四十元，經徵費七元，換帖費納半數。稅率年納八十年，經徵費一元。時效以十年爲限。

福建 帖費二十兩，換帖費十兩，限內換帖減半。稅率年納一百兩。時效以五年爲限。

浙江 帖費繁盛區四百元，偏僻區二百元。稅率年納七十五元。架本捐六十元至三百元。時效以十年爲限。

湖北 帖稅繁盛區二百元，偏僻區一百元。稅率繁盛區二百元，偏僻區一百五十元。時效未定。

湖南 帖費分三等，典當自三百元至五百元，質當自一百元至三百元。稅率年納帖費五分之一。時效未定。

陝西 帖費，特等按資本抽千分之二。普通分九等，自四兩至二十兩。稅率特等按資本抽千分之二，普通分

九等，自四十兩至二百兩。時效以二十年爲限。

甘肅 帖捐，繁盛區一百六十元，換帖費八十元。偏僻區八十元，換帖費四十元。稅率，繁盛區年納八十元，偏僻區年納五十六元。時效以三十年爲限。

新疆 帖費一百元，換帖費二元。稅率年納二十四元。時效以五年爲限。

四川 帖費分三等，自二百元至五百元。稅率自一百元至二百元。時效以十年爲限。

廣東 帖費無。稅率在繁盛區，自二百元至六百元。偏僻區自一百五十元至四百五十元。時效以納年捐爲準。

廣西 未詳。

雲南 未詳。

貴州 帖費，典鋪四百元，當舖五百元。稅率年納五十元。時效以十年爲限。

熱河 帖費一百元。稅率年納七十五元。時效以五年爲限。

察哈爾 帖捐分四等，自一百五十元至三百元。稅率自一百元至二百五十元。時效以十年爲限。

上述各省之典當，其領帖有效時期，長短不一，名目亦不同。大約有四：（一）期滿換帖，須將全額繳足，再或加或減。（二）清帖換新帖，有准抵與否之別。（三）民國之帖換領時，或扣年限作抵，或酌抵數成。（四）請領新帖，一律須繳足全額。

三、煙酒特許牌照稅 我國煙酒稅率，每斤或每壘或每包，課錢四文至十六文，或銀一錢六分不等。向甚輕微。民國初年，訂定販賣煙酒營業特許稅之條例，略如左：

甲、營業之分類 販賣煙草或酒類之營業，分爲二類：第一類爲整賣營業，第二類爲零賣營業，第二類又分爲甲乙丙三種，分別課稅。

乙、納稅之等級 整賣營業，年納四十元。甲種零賣營業十六元，乙種零賣營業八元，丙種零賣營業四元，每年分兩期繳納。

丙、牌照之領換 特許牌照，統由財政部頒發，如有遺失或污損時，得呈請補給。營業停閉時，須將牌照繳還。

丁、罰則之規定 初犯處以一期稅額三倍之罰金，累犯處以全年稅額三倍之罰金。

民國十六年，國民政府財政部，對於捲菸營業牌照及酒類營業牌照之章程，重行釐訂如下：

(1) 捲菸營業牌照稅

甲、營業之分類 捲煙營業分特別普通兩類，又分批發零售兩種。

乙、納稅之等級 特別營業批發牌照分兩等：一等每季課四百元，二等每季課八十元。零售牌照分三等：一等每季納二十元，二等八元，三等四元。

普通營業，批發分兩等：一等每季一百元，二等每季二十元。零售分三等：一等五元，二等二元，三等一元。

丙、牌照之領換 同時並營批發及零售之商店，須一律購用，不得出讓，每季換領新照。
丁、罰則之規定 違則處以應納照費十倍以下一倍以上之罰金。

(2) 酒類營業牌照稅

甲、營業之分類 華洋機製酒營業牌照，分批發零售兩類。

乙、納稅之等級 批發牌照分兩等，一等五十元，二等十元。零售分兩等，一等十元，二等五元。

丙、牌照之領換 同時兼營批發及零售之商店，須分別領照，不得轉讓，每季換領新照。

丁、罰則之規定 違則處以應納牌照費十倍以下一倍以上之罰金。

四、特種營業執照稅 此稅係採自美國特別營業稅制，所以補救財政上之窘迫者也。北京政府曾訂定關於此項執照稅之條例，茲擇要分述如左：

甲、營業之分類 規定以下各業為特種營業，按率課稅：①皮貨業 ②綢緞業 ③洋布業 ④洋雜貨業 ⑤藥房業

⑥煤油業 ⑦金店銀樓業 ⑧珠寶古玩業 ⑨旅館業 ⑩飯莊酒館業 ⑪海菜業 ⑫洋服業 ⑬革製品業。

乙、納稅之等級 分三等十三級，每年分兩期，繳納稅額如下：

等 級	營業總入額	稅額
-----	-------	----

一 等	一 級	四十萬元以上	一 千元
-----	-----	--------	------

比較租稅

二級	二十萬元以上	五百元
三級	十五萬元以上	三百七十五元
四級	十萬元以上	二百五十元
一級	五萬元以上	一百二十五元
二級	三萬元以上	七十五元
三級	二萬元以上	五十元
四級	一萬五千元以上	三十七元五角
一級	一萬元以上	二十五元
二級	五千元以上	十二元五角
三級	三千元以上	七元五角
四級	一千元以上	二元五角
五級	一千元以下	一元

丙、執照之領換 特種營業，不論新開舊設，均須納費領照。如有損壞遺失或變更時，得納換照費換照。

丁、罰則之規定 期滿未換者，處以應納稅額三倍之罰金。違抗檢查者，處以五十元以下罰金。

五、普通商業牌照稅 民國四年，北京政府爲謀抵補政費之不敷，擬仿照香港澳門等處辦法，舉辦普通商業牌照稅，依市面之盛衰與營業之大小，酌定稅則。稅率務求其輕，以期普遍。茲將此稅條例，擇要分述於左：

甲、課稅之範圍 凡各項商業，除牙當各商及煙酒等營業外，均須課稅。

乙、納稅之等級 稅率分八等，一等每年納二十元，二等十六元，三等十元，四等八元，五等六元，六等四元，七等二元，八等一元，分兩期繳納。

丙、牌照之領繳 納稅者按等給照，輟業時繳還註銷。

丁、罰則之規定 遲納者酌罰，期滿不納費者，處以應納稅額十分之五之罰金。

我國營業稅，除牙當二稅照舊徵收，煙酒牌照稅日有進步外，其餘各種營業稅，旋行旋輟，普通商業稅，議而未行。蓋以我國商業，猶未十分發達，實行未幾，於國庫收入無補，於國民生計有礙。倘此後政治清明，賦課得法，或仍可繼續進行，是在財政當局之努力而已。

四 營業稅之轉嫁

營業稅之轉嫁，視營業稅之課賦法而異。撮要論列如下：

(一) 以定額課稅之轉嫁 依許可稅法或外觀法，課一定之租稅，不獨對於獨占的營業所課之租稅，歸於營業者負擔之；即在於競爭的營業，亦多由營業者，自行負擔。蓋定額課稅，多不公平，以小資本之營業，而與大資本

之營業負擔同等之稅率，已屬不公；矧大資本之營業，往往侵入其範圍，使小資本之營業，無存在之餘地。而在戰勝方面之大資本家觀之，則其所得之利益，僅與負擔之租稅相抵，物價不能因課稅而騰貴，於是租稅之負擔，乃無轉嫁之餘地。

(二) 以營業額課稅之轉嫁 凡課於總收入之租稅，其轉嫁因競爭營業，與獨占營業之區別及需要供給之關係而異：第一，競爭營業之物價，以劣等營業者之生產費而定，即以最多額之生產費為基礎而定。故其結果，雖可轉嫁於消費者，而在此過程中，常因需要供給之關係如何而定。蓋物價騰貴，而需要不見減少，則租稅自可轉嫁於消費者。苟其需要減少，則租稅不能轉嫁於消費者，而由營業者自行負擔。劣等生產者在此場合之下，乃無存在之餘地。第二，獨占營業雖可壟斷市場，然大體上亦與上述情形無異。即需要多，則轉嫁易；需要少，則轉嫁難。但獨占營業者，常能運用其智慧，研究供給與需要之關係，以定其營業方針，藉圖獲利。如在課稅以前，已定相當之物價；一面限制供給，使市場上成求過於供之勢，乃騰貴物價，即有租稅，亦可因而轉嫁於消費者。故嚴格論之，獨占營業較優於競爭的營業也。

(三) 以純收入課稅之轉嫁 營業稅如課於純收入，其轉嫁情形，亦因競爭營業與獨占營業之區別，並需要供給之關係而異：第一，在獨占的營業租稅並不轉嫁，多由營業者自行負擔。蓋獨占營業，既於課稅以前得最多額之利益，而達於消費者購賣力之最高點，物價已屬昂貴；倘更因課稅而擡高價格，則需要必為之減少，於是租稅

乃不得不歸之於營業者。第二，在競爭的營業，若無外國貿易上之關係，國內之營業稅，對於各營業者又公平課賦，則營業者無論擇何種營業，皆荷平等之負擔。故租稅常由營業者自行負擔之。但此係一種想像，在事實上，國內之營業，不僅常受外國貿易之影響，即課稅於各種營業，亦不能普遍與公平。故負擔重稅之營業者，將次第轉於他種稅輕而有利之事業。若資本之大部分，為固定資本，則營業者所負擔租稅之時間較長。若資本之大部分為流動資本，則營業者負擔租稅之時間較短。故轉嫁之難易，實因轉業之難易而定，不可不注意之也。

第五節 財產稅

一 關於財產稅之理論及課稅法

財產稅者，為對於動產或不動產，不論其有無收益，而唯以其總額為標準之課稅也。財產稅如課於有收益之財產，則為收益稅；如課於無收益之財產，則與課住居人之住屋稅等，亦可視為使用物稅之一種。

一、財產稅之起源 一般財產稅之起源甚古，羅馬對於土地家畜奴隸及家產等，均課以租稅。嗣後各國踵行之。英國之財產稅，十分取一。法國之財產稅，名曰爵稅，其二十分一稅，十分一稅，均屬財產稅。迄於十八世紀，財產稅殆為各國重要之租稅。時至今日，情勢稍變，有以財產稅為獨立之租稅者，美利堅合衆國是也。有以補充他項租稅而為副稅者，荷蘭及普魯士是也。

二、財產稅之課稅法 財產稅爲對於一般財產之課稅，已如前述。然因施行財產稅之國家，其所用之方法不同，因可分爲下列兩項：

甲、比例稅法 此爲美國所採用之稅法。先設調查關機，調查各地財產之總額，而決定各地每年應徵收之稅額，然後用配賦稅法，由各州分配於各縣，各縣亦決定必要之稅額，加於州稅，以分配於各鄉鎮，各鄉鎮復決定必要之稅額，加於州稅及縣稅，而課之於各納稅者。其決定稅額，悉採用比例稅法。

乙、累進稅法 此爲瑞士、荷蘭、普魯士所採用之稅法，隨財產額之增加，而次第增高其稅率，是爲累進稅法。其調查動產或不動產之價格等事，則與美國同。

右列比例稅法與累進稅法，均爲各國採用之課財產稅之方法。關於財產稅之本身缺點，姑待後詳，卽就此兩種方法而論，亦各有其利弊：

(1) 比例稅法調查較易，但不顧到人民之納稅力；累進稅法調查不易，但確能顧到人民之納稅力。

(2) 比例稅法多少能獎勵人民積蓄；累進稅法實有抑制財產積蓄之情勢。

(3) 比例稅法之課稅標準，較易確定；累進稅法之等級，雖無合理標準，而確較公平。

三、財產稅之缺點 財產不論用何種方法課稅，其稅之本身，確有不可避免之缺點：

甲、財產稅不能課勤勞所得之收入 財產稅爲對於動產或不動產所課之稅，故於勤勞所得之收入，不復課

稅。然人民勤勞所得，常隨經濟社會之進步而增加。如官吏、律師、醫士等薪俸，所入甚鉅，倘不課以稅，寧非不公平乎？

乙、財產稅不能比例於人民之納稅力。財產雖為收入之淵源，而收入之多寡，常視財產之種類，各人之才能，與夫他種事情而異。人民納稅力即決定於收入之多寡，易言之，即收入多者，其納稅力必較強；否則反是。財產稅並不以收入之多少為標準，故不能比例於人民之納稅力。

丙、財產稅不能得一適宜之課稅法。夫調查財產額較調查收入額尤難。何則？有收入之財產額，必以收入換算資本，故非先知收入額，則不能算出財產額。而換算時，常以不定之利率為基礎，故如此算定之財產額，比之其收入額，尤為不確。其無收入之財產，如書畫、古玩、家具之類，不外依調查之官吏為之推定而已。故欲精確算定此項財產額，殆為不可能之事也。因財產額之不精確，故財產稅之賦課，難期公平。

四、財產稅之存廢問題。財產稅為自古通行之租稅，蓋在農業社會時代，人民之收入厥惟財產，則課財產以租稅，亦不為過。即在現今工商業發達時代，亦有實行財產稅，以補救所得稅之不及者，其理由如左：

其一 財產有永久存在性，財產存在，則所有者之收入，即無斷絕之虞。勤勞收入，往往因本人有疾病或其他災害而斷絕，故財產收入較勤勞所得為可靠。

其二 財產亦有無經常收入而價值連城者，故欲謀負擔之公平，宜課財產稅。

然財產稅實為學者非難之一種，有提議廢之者，其所持之理由，約分五方面觀察：

其一、從歷史上觀察 在農業時代之社會，創行財產稅，尚無大礙；至工商時代之社會，人民收入，大多得自勤勞；倘只有財產稅直課稅於財產，而不課稅於勤勞，殊欠公允。

其二、從理論上觀察 財產額不能確知，則財產稅之基礎，已不穩固。況僅按財產之多少，不足為納稅力之標準。蓋財產額即使相等，常因各人之才能，或其他事情之變遷，而使收入不能一致，課同額租稅於異額之收入，實非事理之當。

其三、從實際上觀察 財產稅之課於不動產者，尚無顯著之弊端，如課於動產，則狡猾之納稅者，乃得因緣為利，使最弱小之納稅力，當最多之負擔，詎得謂為良稅。

其四、從經濟上觀察 嚴格的從經濟上觀察，財產稅僅為課稅之一方法，而實則賦課於資本之租稅也。賦課於資本之租稅，其結果必減殺社會之財富，涸竭社會之資源。

其五、從行政上觀察 凡公正之課稅，常以收入為標準，財產稅為以抽象的資本換算額為課說之標準，實違背租稅學上公正之原則。

總之，財產稅於理論上，事實上，均無存在之可能，社會愈發達，財產稅愈不足恃，此現代學者所以有廢止財產稅之提議也。

二 各國之財產稅

現代國家以財產稅爲獨立稅者，惟美利堅一國。有以財產稅爲副稅者，瑞士、荷蘭等國是也。分述如下：

一、美國之財產稅 美國徵課財產稅，當分下列三階段述之：

甲、調查機關 凡調查財產額事宜，由各調查委員任之。美國於各都市，各鄉鎮，設調查委員，使之調查動產及不動產之價格，參酌人民意見，妥訂各項價格，復於各縣各市，設課稅部，根據地方委員之調查價格，以謀一縣或一市內負擔之公平。更在各州政府，設課稅平準部，平準其調查價格，以爲課稅之標準。

乙、調查標準 各調查委員之調查標準，各州互異：有由納稅人自行申告，以爲依據者；有以時價爲標準者；有以收入之多少，而除去現存農產物之價格，或貸金之利息等爲標準者。此係從不動產方面而言，至於動產如家具、現金、貨物、家畜、債券、股票、及資本金等調查時，以納稅者之生活狀態爲主，而定其財產額。納稅者在二三年間，並無不平之表示，則次第增加其稅額。

丙、課稅方法 各州所定課稅額，由各縣分任之，各縣所定之課稅額，由各鄉鎮分任之，各鄉鎮所定之課稅額，乃分配於各納稅者。州稅納於州政府，縣稅納於縣政府。

美國所設各機關，均有名無實，調查委員任期甚短，並不精熟。課稅部或平準部，亦多因循敷衍，負擔不公，與逃稅隱匿等弊，所在不免，此所以爲世所詬病也。

二、瑞士之財產稅 瑞士所行之財產稅，亦依調查動產或不動產之價格而課之，然與美國不同：

其一 美國以財產稅爲獨立稅，祇課於財產，不課於勤勞所得。瑞士則以財產稅爲副稅，於財產稅外，又課所得稅。

其二 美國之財產稅採比例稅法，瑞士則採累進稅法。

其三 美國地廣民衆，調查不易精確；瑞士則國小民寡，調查易趨精密。

瑞士之稅率，因財產之多寡，分爲六級，最低級在二萬法郎以下，課稅於其十分之五。最高級二十萬法郎以上，課稅於其十二分之十。

瑞士之財產稅雖亦間有逃稅隱匿之弊，然較之美國，已差勝多矣。

三、荷蘭之財產稅 荷蘭本無財產稅，自千八百九十一年起，始釐訂財產稅之稅則。其創設此稅之理由，據當時財政大臣之報告，約有五端：

其一 因施行田賦及遺產稅，官吏熟於財產之課稅，故使之任賦課財產稅之事，事半功倍。至所得稅則使從來辦理營業稅之官吏當之，在行政上亦無何等之困難。

其二 地方政府徵收附加稅，與其就所得稅徵收之，無寧以所得稅一部之財產稅當之。

其三 欲使財產所有者與勤勞者間負擔之公平，財產稅乃必要之租稅。

其四 貧富所有財產之種類不同，富人財產所得之收入雖少，然皆擇安全確實之財產，貧者反之，而收入則

較多，故以收入爲標準，將有重於貧者，而輕於富者之結果。爲期負擔之公平，則不可不課財產稅。

其五 財產稅有課稅於不生收入之病，然賦課於收入之所得稅，若收入有意外，則亦與財產稅等。

以上所舉論據，大多謬誤，茲不具論。荷蘭即於千八百九十二年實行動產及不動產之價格，以收入之二十倍爲標準，動產中如家具、美術品、學術器具及生命保險金等，皆不計稅。又採用累進稅法，凡一萬三千福洛林以下之財產，則免除課稅，一萬三千福洛林以上至一萬四千福洛林以下，則課一福洛林，自一萬四千福洛林以上至一萬五千福洛林以下，則課四福洛林，隨財產額之增加，而次第增高稅率，對於二千萬福洛林之財產，爲課三萬九千八百三十七福洛林半。

四、普魯士之財產稅 普魯士之財產稅，始於千八百九十三年，舉凡一切動產及不動產，其價格不滿六千馬克者，免除課稅，依累進稅法，分下列各階級：

甲、自六千馬克以上至八千馬克之財產，課三馬克。

乙、自八千馬克以上至二萬四千馬克之財產，每增二千馬克進一級，每級各增課一馬克。

丙、自二萬四千馬克以至六萬馬克之財產，每增四千馬克進一級，每級各增課二馬克。

丁、自六萬馬克以上至二十萬馬克之財產，每增一萬馬克進一級，每級各增課五馬克。

戊、自二十萬馬克以上至二百萬馬克之財產，每增二萬馬克進一級，每級各增課一馬克。

依上列之規定，有二百萬馬克之財產者，爲負擔一千馬克之財產稅，又有二馬克以下之財產收入，不超過九百馬克者，及婦人孤兒有二萬馬克以下之財產，其收入不超過一千二百馬克者，則免除課稅。此稅不獨普魯士人民負之，雖全德意志之人民，或外國人，在普魯士有土地財產及營農業林業鑛業工業者，皆有完納財產稅之義務。通觀歐美各國之財產稅，瑞士較美國爲優，荷蘭普魯士則尤與財政學理相暗合。至彼以財產稅與所得稅並課，無非欲保持財產所有者與勤勞所得者課稅之均平，亦未可厚非者也。

三 財產稅之轉嫁

就收益財產之中，課於土地及家屋之租稅，其轉嫁之故，已如前述，茲僅論動產課稅之轉嫁而已。動產中如書畫、骨董、樂器、古玩及其他家具之類，自己使用者，苟其課稅物件，未經移轉，則必爲納稅人所負擔，毫無疑義。至如資本而一旦移動，則租稅之歸著，必不如是之簡單，故必分別論之。

一、對於各資本公平課稅之轉嫁 對於各資本公平之課稅，則轉嫁之事，有非人力所能企及者。然謂甲資本與乙資本間，或甲納稅者與乙納稅者間，無不公平之負擔，殊不可能。今假有此事實，則租稅常歸著於資本所有者。何則？資本家欲以課稅轉嫁於他途，若課稅有不公時，則必以其資本轉用於他方面之有利者，若其課稅甚不公平，則無論投資於何方面，皆無輕重之別，以資本轉於他途，仍無所得，故租稅終竟不得不歸著於資本家也。

二、對於不公平課稅之轉嫁 課於資本之租稅，其不公平者，則有兩種轉嫁法：

甲、當資本之移轉，必有以課稅額換算資本，而增減資本額者。在限於某種資本，若課以重稅時，則非從課稅額算出之數低減其價，決無有購之者，是不啻減原所有者之財產也。反之，如限於某種資本而課以輕微之稅，則其資本較之他資本利益爲多。故往往以課稅額算出之額而騰貴其價格，是卽爲增加原所有者之財產。

乙、又在債主與負債者之間，租稅通常自債主轉嫁於負債者。蓋債主自負擔租稅，則收入自減，勢必移轉資本向其他有利方面，則借出金之供給以減，因之利息亦增高，租稅仍歸著於負債者。雖然，資本之移動，並不如是之單純，常有因資本家知識之高下，社會之狀態，法律之拘束，而有所阻礙。倘資本家不能轉於他途，亦有自行負擔租稅之可能也。

第六節 鑛稅

一 關於鑛稅之理論及課稅法

鑛稅者，爲對於鑛業收益所徵課之租稅也，故亦爲收益稅之一種。上述各種收益稅，均係對於收益之課稅，此則兼有營業之性質，故亦爲營業稅之一種。在各國租稅制度上，間有揭載於營業稅中者，然不如列入收益稅之爲妥也。

一、鑛稅之起源 鑛稅之起源甚古，羅馬以之納入財產稅中。我國在成周之際，已設鑛務專官。秦漢以降，鑛官

不廢，開鑿所得，悉納入官，與官有產業無異。唯以開採乏術，得不償失。歐洲各國自機械發明以來，利用機械之力，開採搜掘，不遺餘力，所入甚豐，乃規定鑛稅為特別稅，發達極速，且其發達之時期，亦較營業稅為早也。

二、鑛稅之課法

鑛稅之徵課法，隨時隨地而異，大概有三：

甲、面積課稅法 此法視鑛山面積之大小，以為課稅之標準。日本對於砂鑛，即採用此法。此項稅制，甚屬幼稚，因鑛業收益，並不與鑛山面積成比例，固有極大之鑛山，而收益甚少者也。

乙、租賃價格課稅法 此法以鑛山之租賃價格為課稅之標準，換言之，即稅率之大小，視鑛山租賃價格之多寡而異。英國即採用此法。然租賃價格如不依收益之大小為標準，此法亦未盡善也。

丙、面積與純收入之兼課稅 此法先以鑛區大小，課以若干定額稅，並依企業純收入為標準，更課賦若干比例稅，法蘭西即採用此法，似較優於前兩項也。

二 中外各國之鑛稅

一、歐亞各國之鑛稅 近代各國，對於鑛稅均有不同之立法，舉要如次：

甲、英國 英國於千九百十年四月二十九日訂定關於鑛稅之法律。蓋於所得稅法中，企業所得之外，更課鑛業收益之租稅法也。此新課鑛業權稅，以鑛山之租賃價格為標準，其稅率為每租賃價格二十先令，課一先令，即百分之五。

乙、法國 法國亦於營業稅設有特別之鑛業稅，依鑛區之大小，每一方啓羅密達，課十法郎之定額稅。並依企業純收入，課百分之五之比例稅。

丙、普國 普魯士初亦於營業稅外，設有特別之鑛業稅，旋於千八百九十三年廢止。今僅課一般所得稅及一般財產稅於鑛業公司而已。

丁、日本 日本於砂鑛區採用面積課稅法，於砂鑛以外之鑛產物，則課以市場價百分之一之比例稅。

二、我國之鑛稅 我國於周代設卅人，以典鑛政，漢有銅官，鐵官，唐宋有坑冶，明設鑛稅，清初有銀銅兩鑛，僅資鼓鑄。自中外大通以來，開鑛事業，日見發達，漠河金鑛，開平萍鄉煤鑛，大冶鐵鑛，尤為著名，乃立定章，繳納鑛稅，其稅率之多寡，視鑛之種類而異，略述如下：

甲、煤鑛稅 直隸每噸一錢。山東每噸徵出井稅五分，另加隨封稅，如經釐卡，再納稅一錢。河南稅率為百分之五。奉天山西雲南亦按值百抽五。熱河每噸納稅一錢。吉林一角至三角。安徽一角六分。

乙、鐵鑛稅 湖北山西均產鐵鑛，生鐵每萬斤，抽捐四錢，稅八分，計每噸約徵二角五分五釐。熟鐵每萬斤，抽捐八錢，稅一兩四錢二分。計每噸約徵銀四角九分。安徽則納千分之十五。

丙、銅鑛稅 雲南銅鑛在清為官有，向不納稅。民國以來，每噸徵三十七元六角三分，並不納釐金。四川銅鑛按值納稅約千分之十五，即每噸約十元零八釐。

丁、鉛鑛稅 雲南鉛鑛稅率百分之五，每噸納稅五元八角八分，不納釐金。浙江稅率百分之三，每噸課四元四角五分，由釐局代收。福建之鉛砂，稅率百分之一·五，每噸課一元二角六分。

戊、鋅鑛稅 雲南鋅鑛稅率百分之五，每噸納稅八元四角。四川稅率為百分之一·五，每噸課二元三角二分。

己、金鑛稅 黑龍江金鑛稅率為百分之十七，工人每名每日納金稅一錢二分，四川稅率為百分之十五。

庚、錫鑛稅 貴州之錫鑛，稅率為百分之七，每噸課銀二十一元二角。

辛、錫鑛稅 雲南之錫鑛稅，每二千五百斤，課銀一百二十二元，稅率約百分之十。

壬、汞鑛稅 貴州之汞鑛稅，本為統捐，原定百分之十，水銀每百斤，抽捐七兩六錢，片砂每百斤十二兩，顆砂每百斤六兩，末砂每百斤五兩。後改定值百抽七，計水銀每噸課一百二十五元一角，片砂每噸課一百九十七元五角，顆砂每噸課九十八元八角，末砂每噸課八十二元三角。

癸、鉬鑛稅 福建之鉬鑛，稅率為千分之十五，每噸約課三十元。

子、硫鑛稅 山西硫磺，每噸課一元六角八分，貴州每噸課五元八角八分。

丑、繳稅法 各大公司及邊省之鑛，均享有特權，其辦法如下：

(1) 暫免各稅者 廣西之煤錫鎳三鑛，漢冶萍公司之煤鐵錳三鑛，山西之保晉公司等。

(2) 僅徵海關稅者 湖南之鉛鋅鑛，吉林四川之銅鑛，雲南之錫鑛，撫順延太之煤鑛等。

(3) 僅繳釐金者 山東之煤礦。

(4) 有特別規定者 撫順延太煤礦公司，其滿三千噸之煤，每噸課日幣一元，關稅一錢。山東坊子之煤，出省時每噸納關稅三錢。萍鄉煤礦之煤，不供鐵廠用者，每噸課一錢。福中公司每噸止課五分，關稅一錢。以上各處，均有報效，作為幫捐及常關雜稅之總額。

(5) 照章納稅而出口稅以每噸一錢計者 江蘇之賈汪煤礦公司，江西之各煤礦，直隸柳江煤礦公司等。我國現行鑛稅法，如煤稅原為千分之十五，係採用比例稅法。但各省均各自為政，未趨一致。後由政府議定改良辦法，先從煤鑛稅入手，第一，在交通便利之煤，每噸課銀一角五分，交通不便之煤，每噸課銀一角。第二，改採定額稅法，按噸課稅。第三，出井稅普遍後，免除常關釐金等。

第三章 所得稅

第一節 關於所得稅之理論

所得稅者，以生產所得之純收入爲標準，對於收入所有者賦課之租稅也。田賦祇課及地主，家屋稅祇課於家屋所有者，營業稅祇課於營業或職業者，財產稅祇課於財產所有者，鑛稅祇課於鑛業之所有者，未有如所得稅之普及一般民衆也。蓋所得稅對於一切生產源泉所生之純收入，均爲課稅之標準，其異於人頭稅之點，卽人頭稅着重納稅人之個體，此則着重納稅之所得。其異於收益稅之點，卽收益稅着重於各別所得，此則着重於所得之總體。前者課於各別所得之各主體，後者課於總體所得之一主體，此其大較也。

一、所得稅之起源 古無所得稅制度，爾時所得，僅指財產之收益，未有如近代稱爲所得之廣也。英國於千一百九十三年英王理嘉特課不動產，以充戰費，實仍爲財產稅。自後課稅之範圍稍廣，當十三世紀十字軍初起之時，英國課稅於不動產稅兼課動產，悉充戰事之用，已著所得稅之萌芽。千七百九十八年英首相畢德與法宣戰，爲充軍費起見，正式徵收所得稅，是後屢經改革，所得稅乃爲國庫歲入大宗之一。

二、所得稅之論據 各國均設所得稅，於租稅制度上，占重要之一頁，創辦此稅之理由，約有四端：

甲、所得稅合於負擔普及之原則 租稅因供應國家之經費，而強制徵收之，則必應各人之納稅力，以期共同負擔。然各種直接稅，多局於一部，而不能普及。如田賦僅課地主，財產稅僅限於財產所有者，至勤勞所得之收入，則無何等之負擔，實不合於租稅普及之原則。不但產業上發生弊害，馴至政治上亦生影響。如美國諸州學者醫師等，以不負直接稅之故，對於政治淡焉若忘，結果必致政治腐敗，其害有如此者。所得稅則不問其爲勤勞收入或財產收入，除不及納稅標準者外，凡一般國民，隨所得金額之大小，咸有納稅之義務。在理論上，可以合於租稅普及之原則，在事實上可以引起人民對於政治之興趣。

乙、所得稅合於負擔公平之原則 國民納稅力隨貧富而異。若各種租稅，咸取比例法徵收，或富者負擔較輕，而貧者負擔反重，輕則富者益富，重則貧者益貧，殊失課稅之本意。如田賦或家屋稅，就各個生產之源而課之，仍未能顧到國民之納稅力。蓋納稅力之強弱，非經各個人純收入之總額，不能知之。故各項稅則中，惟所得稅以純收入之總額爲課稅標準，且採用累進稅法，使富者所負之義務較重，而貧民之負擔可輕，殊合於租稅公平之原則。

丙、所得稅合於有伸縮力之原則 國家財政比之於個人之私經濟，殊大，斷不能期收支之適合，故必預求富有伸縮力之財源，而爲歲入增減之預備。所得稅實合乎此原則。蓋當承平之際，政聞人和，國家費用較少，自可減輕稅率，以增進國民之財富。一旦有戰事，需要大宗經費，則稍增加稅率，人民亦樂於輸將，是所得稅不僅爲平時財政

上必要之財源，又爲戰時最適當之收入，蓋由於本身富有伸縮之力故也。

丁、所得稅合於多獲稅額之原則 國家徵收租稅，用以供應行政上之需要，非有大宗之款項，不足以資應付。所得稅普及於人民全體，復用累進稅法以賦課之，則其收入之額，必較他稅爲鉅。日本所得稅歲入在三千萬元以上，英國所得稅歲入亦在三千五百萬鎊以上，此實爲所得稅合於租稅能得多額原則之明證。

依上列所述之論據，所得稅實爲世界至公平至完全之稅法，或又以爲既課於各個生產之淵源，而復課以一般所得稅以重複課稅爲疑者，然重複稅與否，則非觀察租稅制度之全體，不能論斷之。夫課稅於勤勞之收入，應較課於財產之收入爲輕，此學者所公認者也。故若勤勞收入與財產收入，課同率之所得稅，則雖復對於財產課稅，要亦不能謂之重複也。

第二節 所得稅之課稅法

所得稅爲課於人民之純收入，而調查純收入之確數，則殊非易事。認真搜查，則有傷人民之感情，調查不嚴，又有隱匿逃稅之弊。故對於所得稅之課稅法，近代各國多兼採申告法與查定法之兩種：

一、申告法 申告法者，使人民用書面或口頭，先行報告其所得之數額，調查委員會即據此報告原案審查；以定課稅額之方法也。但人民常以多報少，期減輕其負擔。國庫收入，必因是而生影響，故非兼採查定法不可。

二、查定法 查定法者，由政府設所得稅調查委員會，以調查各人之所得額，以定課稅額之方法也。普魯士昔曾專用此法，旋以所設調查委員，未必熟悉民情，調查不易精確，而與人民間之感情則日益隔闕，因即兼採申告法。關於課稅之手續，約有下列三種：

甲、對於人民所有財產及勤勞所得之估計，

乙、對於所得稅之稅源上設法徵收，

丙、納稅人申報所得之數額而審定之。

所得稅之課稅方法最進步者，厥惟英國。調查委員分爲地方委員與特別委員兩種。地方委員爲名譽職，必熟悉地方之產業狀況，有租稅上之經驗學識，且甚公平廉直者，方得充任。該委員會分兩部：一部擔任調查，一部掌理納稅人之抗議而再事調查。故調查結果，較爲精確。政府又設所得稅監督官，監督各地方調查委員會。納稅人如不服從地方委員會之查定，得更向監督官上告。至特別委員會因調查第四種所得，即營業者所得，由中央政府任命之，爲有給職。凡第四種所得，恐申報地方委員而曝露其內情，則呈請監督官而受特別委員之查定，以保持其秘密。並有退還之法。倘第四種所得納稅人實受之數額，較查定之數額爲少，則納稅人得提出其年之實收額，及前三年之收入計算書，呈於監督官，而請求劃還。至第一種之所得，即不動產所有者之所得，有因租金或農作變動減至八分之一以上者，得請求免除相當之課稅額。至第二種之所得，於所得減少之時，亦得減輕課稅額，雖手續繁重，然

欲求負擔之公平，亦不得不然也。

三、溯源法 溯源法者，謂於收入未歸於所有者之前，溯其稅源之所在而徵收課稅額之方法也。英國於千八百六年對於銀行之分配金，於股東分配以前，先徵收所得稅，然後以其餘額，由銀行交付於股東。自採用此法以來，適用之範圍，次第擴張，今日對於第一種不動產之所得，亦課稅於租賃者，使自租金中扣除之。對於第五種勤勞者之所得，亦於俸給中扣除，以其餘額交付於勤勞者。凡此皆防逃稅之弊。而課稅之法，乃大簡易。諸國模倣之者不少。然此有一應注意之點，即溯源法與累進稅法不可並立是也。英國所得稅依比例稅法，故適用溯源法，日本之所得稅則用累進稅法，非知納稅人所得總額之後，不能定稅率，以故不得不與溯源法相衝突。

關於所得稅課稅法，大致已如上述，然尚有數點，為課稅時所宜注意者：

其一、對於勤勞所得之辦法 勤勞所得與財產所得，其額雖同，而其納稅力則不等。故對於勤勞所得之稅率，宜較財產所得之稅率為少。意大利分所得為五種，而對於勤勞所得之稅率，僅及全稅率十分之五。日本及英國於此二者之間，無甚差別。又別無一般財產稅，似頗不公平。然日本各種直接稅，悉歸於財產所有者負擔之，而勤勞者祇負擔所得稅，營業稅中已除去醫師律師，故在所得稅，可不問其為財產所得與勤勞所得，而課以劃一之稅率也。英國之所得稅，其理亦同。

其二、適用累進稅法 以收入之多寡為納稅力之標準，實最精確，而納稅力之強度，常隨收入之增加以幾何

級數而加高者也。故欲期負擔之公平，不可不適用累進稅法。累進稅法祇適用於個人所有之收入總額，而不適用於各個之收益稅。所得稅者，為對於純收入總額所課之租稅也，故適用累進稅法。

前述課稅法時，曾謂採用溯源法，不宜採用累進稅法，然苟於所得稅之類別與稅率排列得宜，即並用兩法，亦不至陷於極不公平之地位，是在財政當局運用得宜而已。

其三、所得稅之免除。欲謀課稅之公平，對於生活必要費，應酌予免稅。蓋若對於一般人民悉課以所得稅，不特手續太繁，而在貧苦之人，於消費稅或其他直接稅，已負較重之稅額，設更加課稅，則其負擔愈不克勝，致在他方面增加救貧恤窮之費用，實亦至拙至劣之辦法。故對於少數額之所得，應免除其所得稅。此外應免稅之所得，尙有下列數種：

甲、對於生財產業上修理維持之必要數額，而免除其課稅者，如英國是。

乙、對於生命保險費（相當於前項之修理維持費），而免除其課稅者，如英國德國是。

丙、對於營業以外之借款及銀行準備金，而免除其課稅者，如德國是。

丁、對於疾病保險費而免除其課稅者，如德國是。

其四、稅率之釐訂。所得稅為課於一般人民之租稅，故在承平之際，稅率宜輕，其理由有三：

甲、稅率過重，則人民必多方避免，以減輕其負擔，於是逃稅之弊，所在不免。

乙、稅率過重，則於戰爭之時，不能再加，卽失其伸縮力。

丙、稅率過重，如發生欺詐或抗稅之事實，足以養成國民不良之德性。

因此，各國所得稅之稅率，均極輕微，英國爲百分之五，普魯士爲累進法，大約自千分之六至千分之四十，荷蘭之稅率對於財產所得，不過課百分之一至百分之五，對於勤勞所得，則亦用累進法，不過課百分之二至千分之五十五，此所以行之甚久而無弊也。

第二節 各國之所得稅

所得稅創始於英國，歐洲各國，均仿行之，各爲其國庫收入之大宗，其制度如何？亦爲吾人所宜研究者，茲分述如下：

一、英國之所得稅 英國於千七百九十八年正式創行所得稅，對於人民申告之所得額在一百六十鎊以上者，課稅一成，而於不動產之修理費，子女之教育費，生命之保險費，及利息地租，均免除課稅，其時因辦理不善，所入甚少，且爲多數人民所反對，乃於千八百二年廢止之。翌年又設而區別人民之所得爲五類：一曰土地房屋之所得，二曰土地耕作之所得，三曰公債利息之所得，四曰營業之所得，五曰其他一切之所得。其初稅率爲百分之五，對於六十鎊以下所得，免除課稅，對於六十鎊以上，一百五十鎊以下之所得，則減輕其稅率。及至千八百六年，稅率增至

百分之十。規定五十鎊以下免稅。第三種所得，通用溯源法。同時又廢止不動產修理費及子女教育費免稅之例。此後旋行旋輟。至千八百四十二年，首相披爾 (R. Peel) 變更財政政策，實行自由貿易而恢復所得稅以補關稅減少之數，期以三年爲限。每鎊課七邊士稅率，約百分之三。行之數年，迄未廢止。千八百五十三年，財政部長格爾斯頓 (Gladstone) 將所得稅推廣至愛爾蘭，期以七年爲限。翌年南非洲戰事又起，乃二倍其稅率，繼續進行。千八百五十五年，更增稅率爲百分之七，至千八百五十七年，始恢復百分之三之稅率。七年期滿，仍不能廢止，遂爲永久之財源。依千八百七十五年及七十六年之改正，則稅率最低之數爲千分之八，對於一百鎊以上三百鎊以下之所得，則扣除八十鎊，而從其餘額課之。千九百四年，英政府又設所得稅委員會，千九百六年該會提出報告，其要點有六：

甲、提高免稅額，

乙、累進法雖良而不如比例法之穩妥，

丙、凡五千鎊以上之所得行累進法加重其稅，

丁、維持溯源法，

戊、分別財產所得與勤勞所得而輕重其稅率，

己、人民有申告每年純收入之義務。

千九百七年政府承受其報告，立法改良，其改良之點有七：

甲、分所得爲五種：

(1) 第一種，爲賦課於土地家屋之純所得者。在住屋則以賃屋金扣除地方稅，又扣除六分之一爲修理費，以其餘額爲純所得。在土地及外屋，則扣除租金八分之一爲修理費，而以其餘額爲純所得。純所得五年調查一次。課稅於土地家屋之賃客，賃客即於支付租金之時，扣除其課稅額焉。

(2) 第二種，爲農業上之所得，不問承種人與地主，悉課之以土地及農業用之家屋租金三分之一，爲所得額，五年調查一次。

(3) 第三種，爲對於內國政府及殖民地政府支出之公債利息及年金及公司之分配而課之，蓋即據溯源法，使中央政府之官吏，以此等所得，於支付所得人以前，先扣除其課稅額者也。

(4) 第四種，爲對於商業、工業、職業或不屬於他種類之所得而賦課之，此課賦之法，將前三個年之平均所得額爲課稅標準，所得額之調查，每年一次。

(5) 第五種，爲對於中央及地方政府有給官吏及公司之有給員役等課之，以其年之俸給額爲純所得。

乙、所得稅之免稅額，爲一百六十鎊，換言之，在百六十鎊以下，則免除課稅。

丙、所得稅之控除額，規定如下：

(1) 所得在一百六十鎊以上四百鎊以下，可減去一百六十鎊，以其餘額課之。

- (2) 所得在四百鎊以上五百鎊以下，可減去一百五十鎊，以其餘額課之。
- (3) 所得在五百鎊以上六百鎊以下，可減去一百二十鎊，以其餘額課之。
- (4) 所得在六百鎊以上七百鎊以下，可減去七十鎊，以其餘額課之。
- (5) 所得在七百鎊以上，則全額悉依比例稅法課之。
- 丁、所得稅之稅率，以每年度預算定之。其時（一九〇七年）每所得一鎊課一先令，適當於百分之五之比例。
- 戊、所得又分勤勞所得與財產所得兩種。前者在二千鎊以下課九邊士，後者在二千鎊以下課一先令。
- 己、凡學校教會醫院及慈善事業，不以營業爲目的之所得，悉免其課稅。
- 庚、所得中免去保險費之課稅，但不得超過總額六分之一。
- 千九百十年，喬治(George)爲財政部長，於國會宣佈其改良財政政策，謂：所得稅宜採累進稅法，其改革案：
- 甲、勤勞所得在二千鎊以上課九邊士，三千鎊以上課一先令，財產所得在三千鎊以下，課一先令。
- 乙、凡在五百鎊以下之所得者，如有十六歲以下兒童一人，得減去十鎊。
- 丙、凡在三千鎊以上之所得者，除按率納稅外，尚須課以超額稅。
- 千九百十九年，對於所得稅有嚴密之規定，其稅率如下：

比較租稅

所得額	勤勞所得稅率	財産所得稅率
一三〇	無	無
五〇〇	2/3 (二先令三邊士)	3/- (三先令)
一〇〇〇	3/-	3/9
一五〇〇	3/9	4/6
二〇〇〇	4/6	5/3
二五〇〇	5/3	6/-
二五〇〇以上	6/-	6/-
所得額	免稅額	
一三〇	全免	
四〇〇	11/6	
六〇〇	1〇〇	
七〇〇	七〇	
七〇〇以上	無	

所得額 超額稅

二〇〇〇	無
初超五〇〇	1/-
二超五〇〇	1/6
三超一〇〇〇	2/-
四超一〇〇〇	2/6
五超一〇〇〇	3/-
六超一〇〇〇	3/6
七超一〇〇〇	4/-
八超一〇〇〇	4/6

下：
千九百二十五年，邱吉爾 (Churchill) 爲財政部長，對於所得稅，亦有所改良。茲述英國現行所得稅制度如下：

(1) 稅率每鎊課四先令，是爲標準稅率。

(2) 勤勞所得之課稅，以二千鎊爲度，其稅率較之財產所得，減去六分之一，最高減稅額以二百五十鎊爲

度。

(3) 凡在六十歲以上歲入在五百鎊以下者，依勤勞所得例課稅。夫婦有一人在六十歲以上者，同樣辦理。

(4) 家有子女者，得免除若干。長子每年免除六十鎊，次子以下，每年免除五十鎊。

(5) 超額稅規定如下：

所得額

一九二四年至二五年之稅率

二九二五年至今之稅率

第一	11000	免	免
初超	500	1/6	9
二超	500	2/-	1/-
三超	1000	2/6	1/6
四超	1000	3/-	2/3
五超	1000	3/6	3/0
六超	1000	4/-	3/6
七超	1000	4/6	3/6
八超	11000	5/-	4/-

九超	五〇〇〇	5/-	4/6
十超	五〇〇〇	5/-	4/6
十一超	一〇〇〇〇	5/6	5/6
三〇〇〇以上		6/-	6/-

總之，英國之所得稅其優點有二：第一，從稅源上課稅，逃稅隱匿之弊較少。第二，國庫收入以所得稅為大宗，藉以平衡人民之負擔。此英國所以日趨發達也。

二、普魯士之所得稅 普魯士之所得稅，乃自千八百二十年來所行之等級稅而進化者也。等級稅實起源於千八百十一年所行之人頭稅。千八百五十一年初設所得稅，課多額之所得者。至千八百七十三年，所得額在四百二十馬克以下者，得免課稅。自四百二十馬克以上至三千馬克以下，分為十二級，稅率自三馬克起，至七十二馬克不等。三千馬克以上之所得，分為四十級，屬於各等級之所得，則課最低額之百分之三之稅率。（例如二千馬克以上三千六百馬克以下之所得，凡為同一等級，則均課以九十馬克。三千六百馬克以上，四千二百馬克以下之所得，凡為同一等級則課以百〇八馬克。）嗣後千八百九十一年，千八百九十三年，千九百六年，及千九百九年，均有改革。茲述歐戰以前，普魯士之所得稅制度如下：

①以資本不動產製造業及營利事業之所得，均為所得稅之稅源。至於給贈、繼承、生命保險、及不動產出產之

所得，均不在課稅範圍之內。

② 分所得之種類爲五種：第一、動產之所得，第二、不動產之所得，第三、工商業者之所得，第四、勤勞者之所得，第五、凡不屬於以上四種之各種所得。

③ 稅率視所得之多寡而異：九百馬克以下免稅，九百馬克以上千〇五十馬克以下之所得，則課六馬克。是後次第增加，課稅額自九千五百馬克以上，至萬〇五百馬克以下，則課三百馬克。自萬〇五百馬克至三萬馬克，每一千馬克課三十馬克。（即三萬馬克之所得，課三百馬克也。）

④ 每歲入在二百馬克以下者免稅。又皇室、貴族、外國使臣、及軍人，均免所得稅。

⑤ 所得無勤勞所得與財產所得之分，唯另課財產稅，以加重其負擔。

① 凡德國國民居住境內及外國人在本國境內營業者，皆須納稅。但德國國民住在外國境內二年以上，且在本國無住所者，得免課稅。

⑦ 普魯士所得稅，並不以純收入爲課稅標準，即生活費、保險費、營業費，亦在課稅範圍之內。公司利潤在三分五釐以上者，另有章程課稅。

⑧ 所得分四類：第一、資本所得，第二、不動產所得，第三、製造及鑛業之所得，第四、其他以營利爲目的之所得，申報不實者，均有罰。

歐戰後普魯士之所得稅，又有變更，千九百二十年之稅法，大略如下：

① 納稅人之範 德國人民在本國無住所，在外國居住二年以上者，仍得免稅。如外國人民住在本國境內營業，或僑住本國六個月以上者，均有納稅之義務。（蓋歐戰後各國人利其馬克價跌，趨之若鶩，故課以稅，以示限制。）

② 課稅之種類 所得分五類：第一、土地所得，第二、營業所得，第三、財產所得，第四、勤勞所得，第五、其他不屬於前四項之所得。

③ 減免之稅額 凡工人旅費、家庭費用、保險費、及利息、暨公共團體不以營利為目的者，可全部免稅。又繼承收入、保險收入、軍人養傷費、官吏廉俸等，年額在一千五百馬克以下者，均免除課稅。

④ 稅率 詳細規定如下：

所得年額	稅額	百分率
一,〇〇〇	一〇〇	一〇・
二,〇〇〇	二一〇	一〇・五
五,〇〇〇	六〇〇	一二・
一〇,〇〇〇	一,四五〇	一四・五
二〇,〇〇〇	三,八四〇	一九・二

比較租稅

五〇〇〇	一三、六〇〇	二七・二
一〇〇〇〇	三三、八五〇	三三・八五
五〇〇〇	二五、二四〇	五〇・四八六
一〇〇〇〇	五五、二四〇	五五・二四
五〇〇〇	二、九五二、四〇〇	五九・

三、意大利之所得稅 意大利之所得稅與各國異，不動產之所得，不在課稅範圍之內。千八百六十四年，始設所得稅，準配付稅法而定租稅總額，以配付於各地方。千八百六十五年，課稅總額，增至二倍。翌年，改配付稅法為定率稅法，課所得百分之八。至千八百七十年，更增加稅率至百分之十二。經千八百七十七年及九十四年之改正，即歐戰前之所得稅也。

●所得之種類及稅率：

A類 第一項 國家公債及由國家保證之公司利息暨獎券，各課百分之二十，即課稅二成。

第二項 有價證券及其他資本總額中之四分之三，各課百分之二十，即課稅一成五分。

B類 資本與勞動之混合所得：

第一項 法人所得，就所得總額中之四分三課百分之二十，即課稅一成五分。

第二項 個人所得，按所得之多寡為課稅比例，就所得總額中二分一至四分三，各課百分之二十，即

課稅一成至一成五分。

C類 勤勞所得，依所得數額，就總額中之二十分九至二十分十四，各課百分之二十，即課稅九分。

D類 官吏廉俸，就總額中之八分三，課百分之二十，即課稅七分五釐。

② 減免之稅額 分三項：

A、凡皇室、軍人公使、領事、公司公債金、及公共慈善團體之所得，完全免除所得稅。

B、土地所得，可酌量減免。

C、個人所得，可如左表，分別減除之：

所得年額

減免數額

四〇〇—五〇〇 利息

二五〇

五〇〇—六〇〇

二〇〇

六〇〇—七〇〇

一五〇

七〇〇—八〇〇

一〇〇

總之，歐戰前意大利之所得稅，為歐洲特殊的稅制，茲述其優點及缺點如下：

優點 ①各種所得，分別至清楚，各課以相當之稅額。

②財產與勞動所得，又有區別。

③法人團體免稅，可免重複課稅之弊。

缺點 ①計算麻煩。

②一般人無遵守之習慣，逃稅頗多。

千九百十九年之改革案，大要如左：

所得類別	A類	B類	C類	D類
免稅點	無	一一〇〇	一一〇〇	一一〇〇
稅率	一八%	一五%	一二%	九%

四、法國之所得稅 法國西在千八百四十九年，曾欲創行一般所得稅，因當局者之更迭，卒未成議。普法戰後，即以千八百七十二年及七十五年之法律，設特別所得稅，對於永遠公債以外之公債，社債，株券，及其餘之益金，課百分之三。千八百九十年，改正稅率，為百分之四。歐戰期間，因國用不足，乃創設一般所得稅，其大要如左：

- ①所得之分類 第一、工業所得，第二、商業所得，第三、農業所得，第四、官吏薪俸所得，第五、工資所得。
- ②所得稅稅率 標準稅率為百分之五十。但依數額之多寡，而定免減之數額。

千九百二十年之改革案，大要如左：

所得數額

稅率

六〇〇〇法郎(下同)

免稅點

六〇〇〇—二〇〇〇〇

課標準稅率之二十五分之一

二〇〇〇〇—三〇〇〇〇

課標準稅率之二十五分之二

三〇〇〇〇—一〇〇〇〇〇

每增一萬法郎加課二十五分之一

一〇〇〇〇〇—四〇〇〇〇〇

每增二萬五千法郎加課二十五分之一

四〇〇〇〇〇—五五〇〇〇〇

每增五萬法郎加課二十五分之一

此外尚有一特別規定，即凡未結婚男女，或離婚後之男女，或結婚後三十年無子女者，皆須課以較重之稅。此蓋有鑒於法國人口之日減，欲借課稅作用，以資補救者也。

五、日本之所得稅 日本之所得稅，創始於明治二十年，分所得為兩種：第一、為公債利息、利潤、利息及俸給年金報償等。第二、為不動產及工商業者之所得，但均以純收入為課稅標準，對於三百元以下之所得，悉免除課稅。自三百元以上，迄於三萬元止，分五級，課以百分之一以上，至百分之三之累進稅。明治三十二年改正，增加累進稅率，同時又適用溯源法，在日俄戰後，稅率之增加益甚，大要如左：

甲、所得之種類及稅率

舊稅率

新稅率

大戰期內之稅率

第一種法人之所得

千分之二十五

甲種千分之六十二・五
乙種千分之四十五以上至千分之百五

提高二成

第二種公債社債之利息

千分之二十

千分之二十

提高千分之十

第三種不屬於前兩項之所得

十萬元以上

千分之五十五 千分之二百〇三・五

提高二成

五萬元以上

千分之五十 千分之百七十

三萬元以上

千分之四十五 千分之百三十九・五

一萬五千元以上

千分之三十五 千分之九十四・五

一萬元以上

千分之三十 千分之七十五

五千元以上

千分之二十五 千分之六十

三千元以上

千分之二十 千分之四十六

二千元以上

千分之十七 千分之三十九・一

一千元以上

千分之十五 千分之三十四・五

五百元以上

千分之十二 千分之二十五・二

大正九年以八百元為免稅點

大正七年由此課起

三百元以上

千分之十

千分之二十

免除

乙、所得額之估計 第一種所得，以各事業歲入總額內，除去本年內之耗損及保險責任準備金，作為純所得額。第二種所得，以受支付之總全額為所得額。第三種所得，依總收入金額，除去必要經費之預算年額（必要經費如稻種、蠶種、肥料之購買費、家畜之飼養費、購入品之原價、原料品之價額、工場物件之修理費、雇人之工資等）視為純所得額。

丙、課稅之免除 第一、軍人從軍之俸給，第二、疾病療養金，第三、旅費及學費，第四、不以營利為目的之法人所得，第五、不屬於營利事業之一時之所得，第六、在外國或不施行此法之地之資產所得，第七、不滿三百元者。

丁、所得之調查 第一種所得，由有納稅義務之法人，於每年提出損益計算書於政府，政府經一度調查，即決定其所得額。第三種所得，由納稅人於每年四月將所得額報告於政府，由調查委員會議決，再由政府決定之。

戊、所得稅之徵收 第一種所得，於每年度結束時徵收之。第二種所得，於支付其金額時徵收之。第三種所得，於九月十一月一月三月分納之。

以上所述，為日本所得稅之大概，迄今尙無大變更，茲評論如左：

優點 ①對於公債社債最易逃稅之所得，則用溯源法。

②依累進稅法，而期課稅之公平。

③ 兼用申告法與查定法，務求調查之精確。

④ 設審查委員會，以備人民之抗議。

⑤ 所得金額減至四分之一以上，則許更訂。

劣點

① 課稅率自千分之二十以上迄於二百〇三·五，實為歐美各國之所無，是失之過重。

② 第一種及第三種之所得，迄於十萬元以上，不用累進稅法，未免太不公平。

③ 對於第二種所得，依溯源法課以比例稅，明定以千分之二十為限，亦失負擔之均平。

④ 第三種所除之生產費，猶嫌不甚足。

⑤ 對於定額之保險費，無免稅之明文。

六、美國之所得稅 美國所得稅之議案，雖嘗兩次提出，而其能成爲事實，則自千八百六十二年始。美國所得

稅亦採用累進稅法，對於一萬元以下之所得，先除去六百元，以其餘額課百分之三。在一萬元以上，則亦先除去六百元，以其餘額課百分之五。依千八百六十四年之改正，對於五千元以上之所得，課百分之十。凡人民之所得，由國庫支付者，適用溯源法。千八百九十四年關稅改革事起，歲入驟感不足，又設所得稅，定四千元以上，課百分之二。至翌年大理院宣告其違憲而廢置。美國各州課一般所得稅者，惟弗爾吉尼 (Virginia) 州對於一千元以上，課百分之十，然因稅率過高，方法又不完備，致逃稅甚多。至馬沙諸塞 (Massachusetts) 州濱西文尼亞 (Pennsylvania) 州

北加羅萊拿 (North Carolina) 諸州，則課特別所得稅。

七、荷蘭之所得稅 荷蘭之所得稅，爲千八百九十二年所設者，因財產所得與勤勞所得而異。其課稅額，對於勤勞所得，則扣除六百五十福洛林，以其餘額，準累進稅法而課最低百分之二以上，最高百分之三三之稅率，對於財產所得，則扣除二百五十福洛林，以其餘額，亦準累進稅法，而課最低百分之一以上，最高百分之五之稅率。由此觀之，則荷蘭之所得稅，不但財產所得與勤勞所得而異其辦法也。又附帶於所得稅，別設財產稅，務使兩者之負擔，得趨均平而已。

八、奧大利之所得稅 奧大利之所得稅，始創於十九世紀，千八百二十九年，曾經廢止，至千八百四十九年，再行恢復，其後屢加修正，最後於千八百九十六年之修改，即歐戰前之稅法，其大要如左：

甲、所得之分類 第一、土地所得，第二、家屋所得，第三、營業及農業之所得，第四、勤勞之所得，第五、資本之所得。乙、減免之所得 不動產之修理費、疾病災厄老廢死亡之保險費、及負債之利息等，均可於總收入中扣除之，以其餘額爲課稅之標準，對於六百福洛林之所得，則免除課稅。

丙、稅率之規定 自六百福洛林以上至六百二十五福洛林，課三福洛林，爲千分之六，依次遞增。至四萬六千福洛林以上，四萬八千福洛林以下，則課千八百六十福洛林，爲百分之四。至四萬八千福洛林以上，十萬福洛林以下，所得額每二千福洛林，增課一百福洛林。更至十五萬福洛林以上，所得額每增五千福洛林，則增課二百五十福

洛林。歐戰後之所得稅制度，大都仿自德國，茲不復贅。

第四節 我國之所得稅

我國所得稅之創議，始於清末，蓋有鑒於財政之困難，謀所以補救者也。顧終以反對者多，致未實行。民國三年頒布所得稅條例，共二十七條，採用累進稅制，以重富者之負擔，茲述其要點如左：

一、課稅之範圍 凡在國內有住所或一年以上之居所者，均有納繳所得稅之義務。又在國內雖無住所或一年以上之居所，而有財產或營業或公債社債之利息等所得者，僅就其所得，負納稅之義務。

二、課稅之稅率 分兩種，各若干等級：

第一種（1）法人之所得課千分之二十，

（2）除國債外，公債社債之利息所得，課千分之十五。

第二種不屬於第一種之所得

所得額

稅率

五〇〇—二〇〇〇

千分之五

二〇〇〇—三〇〇〇

千分之十

三,〇〇〇—五,〇〇〇 千分之十五

五,〇〇〇—一〇,〇〇〇 千分之二十

一〇,〇〇〇—二〇,〇〇〇 千分之二十五

二〇,〇〇〇—三〇,〇〇〇 千分之三十

三〇,〇〇〇—五〇,〇〇〇 千分之三十五

五〇,〇〇〇—一〇〇,〇〇〇 千分之四十

一〇〇,〇〇〇—二〇〇,〇〇〇 千分之四十五

二〇〇,〇〇〇—五〇〇,〇〇〇 千分之五十

五〇〇,〇〇〇以上,每增十萬元,加課千分之五。

三、計算之方法 計算所得額之方法如左:

甲、第一種第二項之所得,須由各事業年度總收入額內,減除本年度之支出額,前年之贏餘,各種公課及保險金及責任預備金等,以其餘額為所得額。

乙、第一種第二項之所得,以其利息之全額,為所得額。

丙、第二種之所得,須於一切收入之總額內,減除由已課所得稅之法人分配之利益。第一種第二項之利息及

經營各種事業所需之經費，並各種公課等，以其餘額為所得額。

官吏之俸給，及其他給予金，從事各業者之薪給、放款、或存款之利息，及由不課所得稅之法人分配之。利益以其收入之全額，為所得額，田地所得，則依三年間所得之平均額估計之。

四、減免之所得 第一、不滿五百元者免稅。第二、軍官在從軍中所得之俸給免稅。第三、美術或著作之所得免稅。第四、教員之薪俸所得免稅。第五、旅費、學費、及法定贍養費之所得免稅。第六、不以營利為目的之法人所得免稅。第七、不屬於營利事業之一時所得免稅。

五、所得之報告 第一種第一項之所得，應由納稅人於每事業年度之末，將其所得額並損益計算書，報告於主管官署。第一種第二項之所得，應由發行公債之地方團體，或發行社債之公司，於給付利息以前，報告於主管官署。至第二種之所得，應由所得者於每年二月預計全年之所得額，報告於主管官署，二月以後，新有所得之發生者，應隨時以其預計全年所得額，報告於主管官署。

六、調查會之設置 主管官署每年應就第二種所得者之報告，調查其人數及所得金額，交調查所得委員會調查之，惟調查所得委員會調查完竣後，須報告於主管官署，主管官署如認為不當，得令再調查。再調查後如仍認為不當，則由主管官署，自行決定。至第一種之所得額，則主管官署本於各法人及發行公債之地方團體，調查決定之，不經委員會。

七、納稅之通知 主管官署決定第一種第一項及第二種之所得額後，須通知納稅人，如有不服，須於三十日內，敘明理由，請求主管官署審查，重行決定。

八、納稅之時期 第一種第一項之所得稅，以各法人每事業年度終了後兩個月內，爲納稅期。第一種第二項之所得稅，由發行公債之地方團體，於給發利息時，依率扣除，彙交主管官署。至第二種之所得稅，每年分兩期繳納。第一期爲七月一日至七月三十一日，第二期爲翌年一月一日至一月三十一日。

以上爲所得稅之概要，四年八月又公佈所得稅第一期施行細則，但以受軍事影響，未能見諸事實。民國十七年，革命軍底定東南，於四月中，又頒佈新條例，其稅率之概要如左：

所得額	稅率
一〇〇—二〇〇元	百分之二
二〇〇—三〇〇元	百分之三
三〇〇—四〇〇元	百分之四
四〇〇—五〇〇元	百分之五
五〇〇—六〇〇元	百分之六
六〇〇—七〇〇元	百分之七

七〇〇—八〇〇元 百分之七

此項所得稅，係補助黨費而設，故由中央黨部議決，由各級黨部徵收，彙解中央。凡百元以下之所得免稅，官吏公費免稅。因官吏之最高薪俸爲八百元，故以此爲終點焉。

第五節 所得稅之轉嫁

所得稅有課於財產之所得者，有課於勤勞之所得者。由前之說，詳爲分解，實包括若干獨立的直接稅，其轉嫁與否，視其稅源而異，已如前章各節所述。茲所討論者，卽爲課於勤勞之所得，是否轉嫁而已。

論勤勞所得之課稅，是否轉嫁，又須視所得之來源，分別論之。原來所得之來源，有屬於普通工人，與有專門知識的工人之別。因其職業性質之不同，於是對於其所得之課稅，有能轉嫁與不能轉嫁之異。

普通工人立於勞動市場，爲勞力的賣買競爭，無論是精工成粗工，其所得之工資，則多爲標準生活費，對於此類所得之課稅，常轉嫁於企業家之利潤。理嘉圖會證明工資低減至生活費以下，則工人供給減少，結果工資上升，對於工資課稅，足以減少生活費，其結果正同。是說也，現祇認爲有一部之理由。蓋近代產業界，勞力供給，高出於需要之上，不僅是本國工人，足以發生此項情形，而且有若干僑民，均急於謀得職業，工資雖低廉至生活費之不，亦祇得忍受，企業家頗有機會低減工資，將其課稅的負擔，轉嫁於工人。由此觀之，工人對於工資所課之稅，似無法轉嫁

矣。而又不然。因近代工人，均知有組織的必要，於是有所謂工會，或其他工人團體。工會之目的，爲謀工人謀利益，務使工資所得，不能低於生活費，如果對於工資課稅，工會即可請求增加工資。且最近各國政府，大多釐訂最低工資率，保障工人之所得。企業家勢力雖大，亦無法抵抗工人之正常要求。結果，企業家不得不增加工資。於是租稅由工人轉嫁於企業家。（無組織之工人當然除外。）

工人雖可假本身之力，或外界援助之力，免除此項負擔，但未必全能免除。蓋在課稅實行之後，工資增加之前，在此期間，仍然歸工人負擔，此由於租稅之增加在前，工資之增加在後，工資雖尾隨物價之騰貴而增加，而殊無先着手增加之事實。在此相隔時期之長短，乃致負擔有輕重之別，詳言之，即時期相隔愈長，則工人之負擔愈重；相隔愈短，則負擔愈輕，於斯時也，勤勞者仍須負擔租稅，減少其生活費與其生活消費品之購買力。故對於下級勤勞課稅，實有礙於生計。凡所得愈寡者，以缺乏組織，生活愈低，抵抗力亦愈薄弱，負擔愈無法免除；反之，所得愈多者，勢力愈強，愈有轉嫁之機會。由是觀之，李嘉圖之原則，並不能決定下級勤勞所得之課稅能否轉嫁，而轉嫁與否，視所得者有無勢力爲斷。

對於有專門智識之所得課稅，如穆勒氏所論，此項高等職業，自立於競爭以外，常有獨占性質，故難於轉嫁。智識階級之俸給，大多依照習慣規定，較一般爲優厚，不必在市場上競爭。醫生之診病費，律師之辯護費，均有較高之規定。即課以稅，決不因課稅再求加價，若不課稅，其所取之費用，仍不減少。渠等所受之報酬，不僅係經濟的報酬；而

超經濟之報酬，則居大半。彼所定之價格，並不依成本謀生活，而各有他種目的，故平日決定工資之理論，不能應用於高等職業。又如官吏，其登庸悉因其能力資格如何，故因課稅而減其收入，或竟因此而不能得純良官吏，亦或有之。然既課其租稅，則決不致轉嫁於政府或轉嫁於人民，而由己負擔之。

第四章 行爲稅

第一節 關於行爲稅之理論

行爲稅者，國家或其他政治團體，對於經濟的行爲，（如財產之移轉或價格之變動）所生之利益，而徵課之租稅也。此所謂財產，不僅限於有形之資產，或商品，即收益基本之無形財產，亦可包括在內。如發明權，職業權等是。此所謂移轉，不僅指有償之移轉而言，即無償之移轉，亦可包括在內。其所謂價格之變動，則以財產之價格，常因土地之改良，或附近地方之發達，通貨價值之低落等原由，而自然增長。國家對於此項在一定時期內所增長之價格，而課之以稅，是爲行爲稅（tax on acts and transactions）。

一、行爲稅之性質 欲明行爲稅之性質，不得不與他稅相比較，而辨其異同：

其一 行爲稅雖與收益稅同爲關係於可視作收入基本之財產或價格之課稅，然亦略有不同。蓋前者常以偶然發生之利益爲稅源，而後者則以永續發生之收入爲稅源。

其二 行爲稅雖與消費稅同爲財物買賣移轉之時所徵課之租稅，惟消費稅徵之於消費物，而行爲稅則以

有收益之財產爲課稅物件。

其三 行爲稅雖與規費同爲徵課於憑藉公權而使法律行爲確實有效之時，然亦略有不同。蓋規費爲特別勞費之特別報酬，故以勞費之大小爲徵課之標準；行爲稅爲國家之強制徵課，而非特別勞費之特別報酬，故其徵課不以勞費之大小爲標準，而以負擔力之強弱爲比例。

雖然，右列各項，究不過僅有程度之差別，時或有不可得而判別者，此則於研究時，不可不深長思者也。

二、行爲稅之論據 行爲稅有與收益稅或消費稅相似之處，然仍獨立成一種租稅者，因其有相當之根據也。關於行爲稅之論據，約有下列各點，亦卽行爲稅之優點：

其一 行爲稅之作用，在補充直接或間接諸稅徵課之所不及，在租稅制度中，占有特殊之位置。

其二 行爲稅爲財產移轉或價格變動時之課稅，卽據此項變動，可以測定人民負擔力之強弱。

其三 行爲稅之課稅方法，與消費稅近似，能使納稅人樂於完納，而不覺其苦。

其四 行爲稅爲使收入與時俱進之租稅。人事愈複雜，文明愈進步，而財產之移轉，與價格之變動，乃日益加多。唯行爲稅能適應此種現象。

其五 行爲稅之徵課手續極簡，無須有複雜之組織，故其徵收費，亦極輕微。

三、行爲稅之缺點 行爲稅雖具有以上之優點，但缺點亦多，約略舉之，共有五點：

其一 行爲稅難及於一切財產之移動，故勢不得不有課稅於財產移轉中之一部，而逸其他部分。如歷代承襲財產之人，其移轉之時機甚少，故其負擔行爲稅之時機亦少，而行爲稅之徵課，遂僅及於財產移轉中之一部，而不能及其全部。但近世各國對於此點，有設遺產稅及土地增價稅者，或可稍救其弊也。

其二 行爲稅在交易繁盛都市人民中負擔者較多，而營業的獨自經濟之地方村落，則負擔之者極少。

其三 行爲稅在實際上，不問其交易行爲之或成或敗，或損或益，而一律徵課之，故吝嗇之資本積蓄家，可免課稅，而企業家之財產，則常被徵課，殊欠公允。

其四 行爲稅在事實上，常不問市況之爲活動或停滯，對於交易行爲課以同一之租稅，不能斟酌納稅義務人之財產及收入，是亦一缺點也。

其五 行爲稅中除遺產稅外，概類於間接稅。納稅人與租稅之負擔者，未必同係一人，而因轉嫁之結果，其負擔常不免歸著於弱者，故偏重小民負擔之弊，正與消費稅同，不得謂之良好稅則也。

總之，行爲稅利弊參半，若力求稅率之輕，則亦未嘗有害。且行爲稅中之遺產稅，爲平均地權節制資本之最善辦法。近代各國多通行之，而尤爲社會主義者所倡導，正在方興未艾之時。我國孫中山先生之論民生主義，其最緊要處，卽爲平均地權，節制資本，是遺產稅一項，在我中國尤有研究之必要，故與印花稅登錄稅等，並述於後。

第二節 印花稅

一 關於印花稅之理論及課稅法

印花稅者，國家對於一切財產及權利關係之契約、簿據，可用為憑證者所徵課之租稅也。詳論之，印花稅有廣狹二義：由狹義言之，印花稅本為關於民事上及司法上之證書，及凡可提出法庭而作證據之一切財產及權利關係之書契之課稅。然貼用印花，不獨用於行為課稅，即普通徵集公款時，亦得利用之。故由廣義言之，印花稅實包括規費消費稅等項。

一、印花稅之起源 千六百二十四年，荷蘭始創印花稅，其意在使人民不感覺痛苦，而政府得多額之財源；因其方法簡易，乃為各國所採用。法國行於千六百六十四年，英國行於千六百七十一年，普魯士及薩克遜行於千六百八十二年，澳地利行於千六百八十六年，俄羅斯行於千六百九十九年，現已遍及各國。

二、印花稅之性質 印花稅有廣狹二義，已如前述。實際上僅為關於證明財產權之創設、移轉、變更或消滅時所徵課之稅。邇來印花稅適用之範圍，次第擴張，就其內包之區別，約可分為兩大類：

(1) 歐洲之印花稅 歐洲如英法各國印花稅之內容，均極複雜。英國之印花稅，於財產權之移轉等外，尚包括外國支票稅、銀行券稅、骨牌稅，及市價決定書印花稅等。法國之印花稅，又包括廣告稅、鐵路車票稅、旅行券稅、

狩獵券稅、骨牌印花稅及市價印花稅等。

(2) 亞洲之印花稅 亞洲之日本其印花稅爲義極狹，蓋指課於證明財產權之創設、移轉、變更及消滅之證書帳簿及課於證明財產權之證書及證券而言。我國印花稅法規定，凡財物成交，所有各種契約簿據，可爲憑證者，均須貼用印花，方爲適當之憑證。則皆近於狹義之印花稅者也。

三、印花稅之課稅法 印花稅之課稅法，大別爲下列兩種：

(1) 定額課稅法 定額課稅法者，不問其憑證上之金額若何，而課以一定之稅額，對於常有之行爲課稅，當用此法。其優點有二：第一、納稅人對於應納之稅額，易於記憶，因此亦易於履行其義務。第二、徵收官吏因其手續簡便，徵收自易。但有一最大缺點，即負擔不公允是也。憑證上之金額較多者，納少數之租稅，已屬不公，而使金額較少者，亦爲同一之負擔，不孰甚！此其所以不爲各國所採用也。

(2) 比例課稅法 比例課稅法者，爲依憑證上金額之大小，而定稅率之高下之課稅法也。此法之最大優點，即爲合於負擔公平之原則；而最大之缺點，即爲手續太繁，易起逃稅之弊；而訴訟之事遂因此而發生。

右列兩種課稅法，各有利弊，爲兼採所長起見，常兼採二法，對於人民間常有之行爲，常用定額課稅法，免有逃稅之弊。對於特殊行爲，則用比例課稅，以期負擔公允。我國印花稅法，亦以定額課稅法爲主，而以比例課稅法爲輔。

二 各國之印花稅

各國之印花稅，其制度互異，大別之，可分為司法的與商事的兩類。

(一) 關於司法之印花稅 此為保證財產與權利之移動，使不為他人所侵害，而於經過法律上手續之際所課之稅。例如①戶籍登記，②關於不動產及船舶買賣、抵當、貸借等之登記，③關於公司設定或變更，及商號之登記，④關於民法法人之登記，⑤關於特許發明、匠商標、版權之登記，⑥關於證明資格之登記是也。

(二) 關於商事之印花稅 此為課稅於股票、債票、匯票、支票、收據、保險證書及商品買賣所之賣買額等。茲列舉各國之印花稅制度如下：

一、英國之印花稅 英國印花稅之創設，始於千六百七十一年，初課稅於證書，其後次第擴張，及於匯票與保險證書等。稅率初分各證書為六級，課一邊士以上，至四十先令。後又以其記載金額為標準而課之。千七百八十二年及八十三年，加課於票據收據等，一律適用記載金額之比例稅法。千八百五十三年，廢止比例稅法，而代以一邊士之定額稅。後經千八百七十年及八十八年及九十一年之改正，兼採比例與定額兩稅法。第一、折扣票據約束票據等，以記載金額為標準。第二、關於財產處分之印花稅，亦以記載金額為標準。第三、收據支票，課一邊士之定額稅。第四、不屬於以上三種之證書，徵課法律所定之印花稅。

二、法國之印花稅 法國之印花稅，創始於千六百六十四年，初課稅範圍至狹，至千六百七十四年，又擴大其範圍，嗣後屢經改定，基礎斷定。至千八百七十一年及千八百九十三年之改正，始永久實行。其課說法有三種：第一、

定額課稅法，以一定之稅額，課於收據及支票等。第二、比例課稅法，以證書上之記載金額為標準，而課以比例之租稅。如對於確定不動產及動產所有權之證書，課金額百分之〇·二五乃至五·五。此外當課百分之二乃至百分之五之附加稅。商業上之有價證券、債票、及票據等皆屬之。對於內國股票，課百分之一·二〇。對於外國股票，課百分之〇·七五。其他課百分之一·五〇之發行稅，商品及股票買賣所，均以協定證書為標準，課百分之〇·一〇。第三、為等級稅法，為調和的課稅。千八百七十三年，所新設於不記金額，及不能以貨幣計算之書類，課五法郎。其他記載價格，五千法郎以下之證書，亦課五法郎。五千法郎以上，一萬法郎以下，課十法郎。一萬法郎以上，十萬法郎以下，課二十法郎。以上每增二萬法郎，課二十法郎。故法國之印花稅法極繁瑣，稅率亦重，擾民殊甚。

三、德國之印花稅 德意志帝國於千八百七十一年始對於買賣證書，課以印花稅。後經千八百八十一年與八十五年，九十四年及千九百年之改正，基礎漸固，範圍亦漸擴大。凡德國股票及其同類之有價證券，納付假定證書，課百分之二，外國股票，亦課百分之二。而德國及外國鑛山公司之分有股份，則每券課一馬克半。至千九百年七月以後付入者課百分之一。充商業買賣之公債及債券，課百分之六。外國組合股份公司，企業公司之公債及債券，並其同類之證券，課百分之一。至市鎮鄉組合之公司、銀行、及鐵道公司所發行之德國無記名證券，亦課百分之二。而於買賣及其他類似之交易之印花稅，則有四種稅率：①外國票據，外國紙幣，外國貨幣，及外國公債與債券，並外國政府及外國鐵道公司之公債與債券，課一萬分之二。②內國及外國股票，外國合營公司之公債與債券，並其他

可以賣買之外國公債與債券，課一萬分之三。③從鑛業條例上規定之公司，分有股份及關於此等證券課百分之。④從賣買所之習慣，由法律之規定，於其賣買所課其賣買商品價格一萬分之四。次對於匯票二百馬克以下，課十分尼，二百至四百馬克課二十分尼，四百至六百馬克，課三十分尼，六百至八百馬克，課四十分尼，八百至一千馬克，課五十分尼，一千馬克以上，均課五十分尼。又對於船貨證書及裝貨票據，課十分尼乃至一馬克。商品輸入輸出及入庫之申告書，課五分尼乃至十分尼。

四、日本之印花稅 日本印花稅創始於明治六年，凡證明財產之移轉，及契約之證書，均須貼用印花。其後制定登記法，對於不動產之賣買讓與等登記，課以一定之印花稅。至明治四十六年，始代之以登錄稅，分十四種：①關於不動產之登記，②關於船舶之登記，③關於船籍之登記，④關於土地官冊之登記，⑤關於商事公司及其他以營利為目的之法人登記，⑥關於律師名簿之登記，⑦關於醫師藥劑師鐵工等之登記，⑧關於海員之登記，⑨關於著作權之登記，⑩關於其他特許登記，⑪意匠登記，⑫商標登記，⑬鑛業登記，⑭國債登記是也。其課稅法亦兼探定額稅法及比例稅法。最要者，為關於不動產之租稅，課價格百分之一以上至百分之六十。又關於船舶之登記，課價格百分之三以上至百分之五十。商品及有價證券課賣買約定額萬分之十二。國債及地方債，課萬分之五。對於財源之收入，及契約之證明上所用之證書帳簿等，每一種其記載金額在五元以上者，課以萬分之五，乃至五十之比例稅，至少貼用一分之印花稅。對於票據、存金證書、船貨證書、股票、債票、收據等二十三種之證書，課定額稅二分，委任

狀一分，金錢貨物帳一角五分。嗣後對於各項證書，一律加課五分。

三 我國之印花稅

我國創行印花稅之議，始於光緒二十二年。蓋以債臺高築，而又庫藏空虛，欲仿照各國成案，推行印花稅，以資挹注。然反對者多，迄未實行。光緒三十三年，以禁止鴉片，又損失稅收之大宗，乃由當時度支部奏准印花稅則十五條，頒行各省。但貼用者少，未能著效。民國元年，修訂印花稅法，翌年實行。按其性質，可分為二：第一、對於財產貨物權利移轉之證據，須貼用印花。第二、對於民間應行納稅之物，貼用印花，以代交納現款。如人民繳納契稅，須貼用特別印花。茲分述於下：

一、課稅之種類及說類 依照該條例所規定之款項，列表如左：

第一類 課稅之種類	課稅品之價格	貼用印花數
發貨票	十元以上	一分
寄存貨物文契之憑據	十元以上	一分
租賃各種物件之憑據	十元以上	一分
抵押貨物字據	十元以上	一分
承種地畝字據	十元以上	一分

比較租稅

當票

十元以上 一分

延聘或僱用人員之契約

十元以上 一分

鋪戶所出各項貨物憑單

十元以上 二分

租賃及承頂各種鋪底之憑據

十元以上 二分

預定賣買貨物之單據

十元以上 二分

租賃土地房屋之字據

十元以上 二分

各項包單

十元以上 二分

銀錢收據

十元以上 二分

支取銀錢貨物憑摺

每個每年 二分

各種貿易所用之帳簿

每冊每年 二分

第二類

提貨單

以下十一種，凡在十元以上一百元以下，貼用二分，自一百元至

各項承攬字據

五百元，貼用四分，五百元至一千元，貼用一角，一千元至五千元，

保險單

貼用二角，五千元至一萬元，貼用五角，一萬元至五萬元，貼用一

各項保單

元五角。餘不再加。

存款憑單

公司股票

匯票

期票

遺產及析產字據

借款字據

鋪戶或公司議定合資營業之合同

二、印花之種類 印花有五種：①赭色一分，②綠色二分，③紅色一角，④紫色五角，⑤藍色一元。前清印花僅有三種：赭色二十文，綠色一百文，紅色一千文。

三、印花之貼否 國家所用之契約簿據，不貼印花，但有營業性質之各種官業，仍須貼用印花，其他應貼印花之契據憑摺，如不依法貼用，於法庭上無合法憑證之效力。且應貼印花之件，如不依法貼用，或貼用時而未蓋章，或畫押者，按照應貼數目罰貼印花百倍。（旋改爲處以二十元以下罰金，如所貼而不足額，則罰貼印花五十倍。）（旋改爲處以十元以下五元以上之罰金。至於契約簿據須處以一百元以下罰金。）

四、人事印花稅 關於此項，另有人事證憑，貼用印花。條例規定貼用一元者，有國內遊歷護照，普通官吏試驗

合格證書等。貼用一元五角者，有免稅單照。貼用二元者，有出洋護照，高等官吏試驗合格證書。貼用五角者，有專門學校以上各校畢業證書。貼用四角者，有中學入學願書及婚書。貼用三角者，有中學校畢業證書。

民國十六年，革命軍底定東南，奠都南京，十二月國民政府財政部重訂印花稅條例，茲述其大要如左：

(一) 課稅之種類及稅額 暫行條例第二條規定，應貼印花各件，分爲四類，其稅額如左：

第一類 十五種：

各貼印花一分者，①發貨票，②寄存貨物文契之憑據，③租賃各種物件之憑據，④抵押貨物字據，⑤承種地畝字據，⑥當額在四元以上之當票，⑦延聘或雇用人之契約。

各貼印花一分（價值在十元以下）或二分（價值在十元以上）者，①鋪戶所出各項貨物憑單，②租賃及承頂各種鋪底之憑據，③預定買賣貨物之單據，④租賃土地房屋之字據及房票，⑤各項包單，⑥各項銀錢收據每年每個各貼印花一角者，(一)支取銀錢貨物之憑摺，(二)各種貿易所用之賬簿。

第二類 十四種：

以下十四種，銀數在一元以上至十元者，貼印花一分。十元至一百元者，貼二分。一百元至五百元貼四分。五百元至一千元者，貼一角。一千元至五千元者，貼二角。五千元至一萬元者，貼五角。一萬元至五萬元者，貼一元。五萬元以上者，貼一元五角，餘不再加。①提貨單，②各項承攬字據，③保險單，④各項保單，⑤存款憑單，⑥公司股票，⑦交易

所單據，②匯票，③銀行錢莊所用支票及其他票據，④遺產及析產之字據，⑤借款字據，⑥鋪戶或公司講訂合資營業之合同，⑦不動產典賣契據，⑧承領或承租官產執照。

第三類 四十五種：

各貼印花二元者：①出洋遊歷護照，②高等官吏試驗合格證書，③取得國籍之許可執照。

各貼印花一元五角者：①免稅護照，②子口單，③三聯單。

各貼印花一元者：①出洋遊學護照，②國內遊歷護照，③行李護照，④運送現金護照，⑤普通官吏試驗合格證書，⑥留學證書，⑦考准醫士證書，⑧請求入國稟書，⑨新聞發電執照。

各貼印花五角者：①專門學校以上各學校畢業證書，②通譯人證書。

各貼印花四角者：①婚書，②捲煙洋酒運照。

各貼印花三角者：①出洋僑工護照，②中學校畢業證書。

各貼印花二角者：①請求入國籍志願書，②保證書，③腳踏車執照，④運貨大車騾車肩與執照，⑤保結及各項擔保書。

各貼印花一角者：①專門學校以上各學校修業證書轉學證書，②檢定小學教員證書，③受試驗教員科目成績證書，④人民投遞官署呈文申請書，⑤甘結切結，⑥人力車執照，⑦運送客貨之航船快船執照，⑧局票。

各貼印花四分者：①中學校及與中學同等之學校修業證書，②同上學校之轉學證書。

各貼印花一分者：①儲蓄會單據，②戲券遊藝券在五角以下者。

按值貼用印花者：①人民請補分執業田單，五畝以下貼三分，十畝以下貼六分，五十畝以下貼三角，一百畝以下貼五角，一百一畝以上每一百畝加貼五角。在一百畝以上而有零數者，其零數亦作一百畝計算。②電力、汽力、水力、水力等機器事業，或輪船、汽車、腳踏車等公司營業執照，各分甲乙丙三級，貼用印花：甲級三元，乙級二元，丙級一元。在一萬元以上者為甲級，在五千元以上者為乙級，不滿五千元者為丙級。③輪船、汽油船、汽車等執照，其價值滿一千元者，貼印花二元，不滿一千元者，貼印花一元。④各項營業執照分七級：資本在五萬元以上者，貼用印花二元，一萬元至五萬元者，貼用印花一元，五千元至一萬元者，貼用印花五角，一千元至五千元者，貼用印花二角，五百元至一千元者，貼用印花一角，一百元至五百元者，貼用印花四分，不滿一百元者，貼用印花二分。⑤旅館客棧執照，其資本在五千元以上者，貼印花二元，在一千元以上者，貼印花一元，不滿一千元者，貼印花五角。⑥募工承攬人特許執照，貼印花四元。⑦車轎執照，馬車執照，貼印花一元。⑧藥戶執照分三級：甲級三元，乙級二元，丙級一元。⑨各種採鑛執照，五十畝以下貼印花二元，五十一畝至一百畝，貼印花五元，以次每加一百畝，加貼五元。在一百畝以上而有零數者，其零數亦作一百畝計算。⑩煙酒營業牌照分四級：特種一元，甲種五角，乙種二角，丙種一角。⑪各種行帖分三則：上則二元，中則一元，下則五角。⑫戲券、遊藝券，券資每位在五角以上者，貼印花二分，不滿五角者，貼印花一分。

第四類 四種：

① 洋酒印花稅，照按價值百分之三十貼印花。② 奧加可印花稅，每百斤，貼印花十二元。③ 汽水印花稅，對於舶來者每一磅瓶貼印花二分，每半磅瓶貼印花一分，土製者照此減半。④ 爆竹印花稅，照價值百分之二十，貼用印花。此外關於印花分類，應貼與否，及罰則，均與民國初元之印花稅法同。

(二) 化妝品印花特稅 國民政府財政部化妝品印花特稅暫行章程，所規定印花特稅大要如左：

① 化妝品應行貼用印花者，為各種香水、脂粉、香皂、剃鬚皂、雪花膏、牙膏、牙粉、爽身粉、撲粉、髮油、髮蠟、髮膠、髮漿及其他修飾鬚髮口牙或皮膚用之一切化妝品。

② 稅率分六等：

等級	價值	應貼印花	備註
甲	五分至三角	一分	
乙	五角以下	二分	
丙	一元以下	五分	
丁	一元至三元	百分之十	價值尾數不及一角者按一角計算(下同)
戊	三元至五元	百分之十	

己

五元以上

百分之二十

③免貼印花者，以化妝品之貨樣或贈送試用者爲限。並不得超過原裝最小容器之十分之一。

四 印花稅之轉嫁

印花稅爲行爲稅之一種，其轉嫁與否，視其是否爲商事行爲而異。在司法上之行爲，則課稅無論如何繁重，納稅者終不能以之轉嫁於他人。商事行爲之印花稅，則視稅率之輕重與需要之消長而異。例如對於一般收據之貼用印花稅，少則由商人自任，以求推廣；多則商人轉嫁稅額於購買者，騰貴物價，需要因之而減，則稅額由賣主與買主分任之。分任之比例，又視需要供給之關係而定。故商事行爲之印花稅苛重，則常足以阻礙產業之發達。現代法蘭西不動產之賣買，所以甚稀有者，未始不由印花稅之苛重。而關於移轉資本之貸借契約證書，其所課之印花稅，大率由借主負擔之。租稅苛重，則資本有流出海外之傾向，股票債票賦課重稅，此種傾向，尤爲顯著，財政當局，不可不注意焉。

第二節 登錄稅

一 關於登錄稅之理論及課稅法

登錄稅者，爲國家對於人民，以財產特權及其他利益權之取得，移轉或變更，請求登記於國家特置之官冊時

所徵課之租稅也。有稱之曰註冊稅。而名其徵課此項稅額之機關曰註冊局。

一、登錄稅之性質 關於登錄稅之性質，可以登錄稅徵課之目的說明之，其目的有二：

① 增加國家之收入 財產權或其他利益權之移轉，為民間常有之事。國家於其登記時，課以登錄稅，人民並不以為苦，而國家於此可得大宗之收入。

② 維持法律行為之效力 財產權或其他利益權之移轉，所以必須登記於官冊者，一方固然便於國家之稽考，而其最大目的，則在維持法律行為之效力。蓋人民之財產權或其他利益權，登記於官冊後，即為其重要之根據，自不虞他人之侵害或抵賴。遇有爭議時，亦可根據官冊，為之判斷也。

二、登錄稅之課稅法 關於登錄稅之課稅法與印花稅同，亦分兩種：

① 定額課稅法 定額課稅法者，為對於財產權或其他利益權之移轉，不問其財產之價值如何，一律課以定額之登錄稅。此法窒礙甚多，因財產權之價值，相距甚遠，苟以同一稅額，課於不同價值之財產，殊不合於公平之原則。故現代各國，無有單獨採用之者。

② 比例課稅法 比例課稅法者，為對於財產權或其他利益權之移轉，視其價值之多寡，以為課稅之標準。易言之，即徵課之稅額，以登記之財產價值為比例。但此法亦未必盡善盡美。因登記事件，不盡是財產，其利益權之本身，有不能以價值估計之者。故現代各國，亦鮮有單獨採用此法者焉。

現代各國對於登錄稅之課稅，均極費斟酌，大多視登記事項之性質，於比例課稅、定額課稅兩法中，酌量採用，分別規定，以免窒礙。

三、登錄稅之豁免 登錄稅為課於民間財產權之移轉，至於國家之財產權，或其他官有財產，地方自治團體公用之不動產，均豁免登錄稅。關於以上各項財產權，倘有變更，而有登記之必要時，由主管機關通知各所有或管理之團體，履行登記手續，不必完納登錄稅。蓋以徵稅者與納稅者同為國家或地方自治團體，既無損益可言，而有收付之繁，固不如通知登記之為直捷了當也。

二 各國之登錄稅

現代各國之登錄稅，互有不同，其稅法上所規定之登記事項，既復不同；其採用之課稅法，亦復互異。茲撮要略述如左：

一、法國之登錄稅 法國登錄稅之創始，略同於印花稅，關於此項稅法，有下列兩項特點：

① 登錄稅法之內容 法國之登錄說法，包括贈與稅、遺產稅及證券契約稅。關於遺產稅之稅額，另詳第四節，茲不復贅。

② 登錄事項之分類 法國對於登錄事項，分為五種：第一、動產有價移轉，第二、不動產有價移轉，第三、證券契約，第四、贈與，第五、死亡嗣續。

③ 稅率 關於登錄稅之課稅法，法國兼採定額稅法與比例稅法，根據上述之登錄事項，斟酌向來之習慣，而定課稅之多寡，極爲煩瑣。官廳方面，既感徵課之困難；納稅人方面，亦有無所適從之感。

二、日本之登錄稅 日本之登錄稅法，所規定者，大部份與手續費之性質相似。需要登記之物件至多，故其課稅物件之種類，亦遂多至二十有二種。第一、不動產之登記，第二、船舶之登記，第三、鐵路軌道原簿登錄，第四、工場財團登記簿之登記，第五、鑛業財團之登錄，第六、船籍之登錄，第七、土地總冊之登錄，第八、商事及其他營利法人之登錄，第九、財團法人及非營利社團法人之登錄，第十、商事及民事之登錄，十一、律師名簿之登錄，十二、醫生、藥劑師、獸醫、蹄鐵工之登錄，十三、海員官冊之登錄，十四、著作權之登錄，十五、特許權之登錄，十六、意匠之登錄，十七、實用新案之登錄，十八、商標之登錄，十九、鑛業權之登錄，二十、砂鑛業之登錄，二十一、漁業權及入漁權之登錄，二十二、法人之不動產及船舶之登錄。

至其課稅之方法，亦兼採定額稅法與比例稅法，視登錄事項之性質，以定稅率之多寡。

其他各國關於登錄之課稅，或本無此名稱，或已包括於其他稅則之內，或猶在計劃進行中，均無甚特殊之點可述。

三 我國之登錄稅

我國之登錄稅，起源頗古，元朝已有契稅之目，明清因之，以迄於今，猶有登錄稅之一種。其他有登錄稅之性質

者，爲驗契費與註冊費。前者起於民國初元，原爲劃一契稅而設；後者肇自清季，對於鑛業鐵路輪船等項，均有專章，茲分論於下：

第一項 契稅

(一) 契稅之稅率 清例對於不動產之轉移價值，每兩納稅三分，典契減半徵收。民國三年，契稅條例規定，賣契按值課百分之九，典契按值課百分之六，另收契紙費每張五角。後有減至賣六典三者，有減至賣四典二者。四年擬定減稅大綱：第一、契稅稅率，准按賣四典二徵收。第二、前清白契，均免補稅。民國白契，在三年六月前驗明註冊者，亦一律免稅。第三、應稅各契，准於驗契後，限三個月繳稅，仍照現行稅率將已繳驗契等費，在應納稅款內扣除。十六年國民政府財政部復頒布驗契暫行條例，詳後。

(二) 契稅之徵收 清季民間繳納契稅，有完銀者，有折錢者。民國以還，以貼用特別印花之法行之，對於遲納契者，除納定率之稅額外，並處以應納稅額之十倍罰金。其匿報契價者，除改正契約補納稅額外，處以短納稅額之二倍至十六倍罰金。處罰過重，非所以體恤民艱也。

第二項 驗契

(一) 驗契之稅率 民國初元，擬定劃一契紙章程，酌收手續費，凡新舊契紙，無論典賣，一律註冊，給予新契紙，徵收紙價，每張一元，註冊費一角，其不動產價格在三十元以下者，祇收註冊費，逾限呈驗者，加倍徵收紙價，不呈

驗時，不生法律上之效力。四年，又擬定變通辦法，凡逾限之契，大契，祇收查驗費二元，註冊費二角，小契收查驗費一元，註冊費一角。最近國民政府財政部驗契條例規定，每張契紙價酌收紙價一元五角，註冊費一角，附收教育費二角，其不動產價格在三十元以下契據，祇收註冊費，其逾限不呈驗者，每遲一個月，遞增紙價十分之一。

(二) 驗契之辦理費 各縣辦理驗契，按照所收之額，准提百分之四，作為徵收經費。各縣長辦理著有成績者，另給百分之一，為獎勵金，各省財政廳辦理驗契，提百分之二為辦公費，所收各縣驗契收入，按旬報解財政部。

第三項 註冊費

(一) 民國初元之註冊費 註冊費導源於清末，民國以還，註冊事項，日漸加多，交通部則有輪船註冊給照暫行章程，按噸數納稅，分十元，十五元，二十元，二十五元，三十元，三十五元，及四十元七級。二千噸以上每千噸加稅五元，交通部又有民業鐵路給照規則，分二項：初次註冊納費一百元，事項變更納費二十五元。農商部有公司註冊暫行章程，自資本五萬元起，至一百萬元以上，按值課稅，分五十元，一百元，一百五十元，二百元，二百五十元，及三百元六級。又有鑛業註冊條例，探鑛權之註冊，課一百元，探鑛權之註冊倍之，抵押權則按債權金額，課千分之六。司法部有律師暫行章程分二項：領取證書納費十元，登錄名簿納費二元。內務部有著作權律，課稅自五角至五元不等。此外京師警察廳於醫師註冊收費，江西於民船註冊收費，奉天於土地註冊收費，以事非通案，不再詳述。

(二) 國民政府之註冊費 國民政府設全國註冊局，徵收註冊費，其課稅之類別如左：

比較租稅

①公司註冊費

公司種類	資本總額	課稅額	公司種類	課稅額
無限公司及 兩合公司	五千元以下	十元	股份有限公司及 股份兩合公司	二十元
	一萬元以下	二十元		四十元
	三萬元以下	三十元		六十元
	五萬元以下	四十元		八十元
	十萬元以下	五十元		一百元
	三十萬元以下	六十元		一百二十元
同上	五十萬元以下	八十元	同上	一百五十元
	八十萬元以下	一百元		二百元
	一百萬元以下	一百二十元		二百五十元
	一百五十萬元以下	一百五十元		三百元
	二百萬元以下	二百元		四百元
	三百萬元以下	二百五十元		五百元

四百萬元以下 三百元

四百萬元以上每多一百萬元加收五十元

六百元

四百萬元以上每多一百萬元加收一百元

②商號註冊費

資本總額

課稅額

資本總額

課稅額

一千元至五千元

十元

五萬元至十萬元

五十元

五千元至一萬元

二十元

十萬元至三十萬元

六十元

一萬元至三萬元

三十元

三十萬元至五十萬元

八十元

三萬元至五萬元

四十元

五十萬元以上按無限公司例遞增

③商標註冊費

一、商標專用權之創設，或商標專用期間之續展，每件課稅四十元。

二、商標專用權之移轉，屬於繼承者，每件課稅十元，屬於讓與者，每件課稅二十元。

三、註冊各事項之變更或塗銷，每件課稅二元。

前項各款註冊費聯合商標，均減半數。

四、呈請商標之註冊，每件課稅五元。

五、更換商標註冊原呈請人之名義，每件課稅五元。

六、請求補給註冊證，每件課稅三元。

七、呈請商標專用期間續展之註冊，每件課稅五元。

八、商標專用期滿前已逾定限，呈請展期之註冊，每件課稅十元。

九、對於審定公布他人之商標提出異議者，每件課稅十五元。

十、請求評定或再評定，每件課稅十五元。

十一、請求補發審定書，每件課稅三元。

十二、請求再審查，每件課稅五元。

十三、請求發給證明，每件課稅一元。

前項四、五、七各款之公費聯合商標均減半數。

④交易所及其經紀人註冊費

一、交易所營業執照費 每件五百元 其期滿後呈准續展換給營業執照時亦同。

二、交易所經紀人營業執照費 每件一百元。

⑤鑛業註冊費

- 一、探鑛權之設立 每件一百元。
- 二、探鑛權之變更 增區或增減區，每件四十五元，減區每件十元。
- 三、探鑛權之移轉 因繼承而移轉，每件十元，因繼承以外之原因而移轉，每件四十五元。
- 四、探鑛權之設立 創業註冊，每件二百元，鑛區合併，每件五十元，鑛區分割，每區五十元。
- 五、探鑛權之變更 鑛區訂正，每件五十元，增區或增減區，每件一百元，減區每件二十元。
- 六、探鑛權之移轉 因繼承而移轉者，每件二十元，因繼承以外之原因而移轉者，每件一百元。
- 七、抵押權之設立 債權金額千分之六。
- 八、因鑛業條例第四十七條第二類之承諾及協定而為抵押權設立之註冊，每件五元。
- 九、因順序之變更而為抵押權變更之註冊，每件十元。
- 十、抵押權之移轉，因繼承而移轉者，每件五元，因繼承以外之原因而移轉者，每件十元。
- 十一、合辦鑛業權者之退夥，每件五元。
- 十二、除滯納處分以外鑛權或抵押權處分之限制債權金額千分之四。
- 十三、廢業註冊，每件五元。
- 十四、註冊之更正變更或註銷，每件一角。

前項七十二兩款之註冊費，如無一定之債權金額時，應依債權目的物之價格，以定註冊費之標準。一、四兩款之註冊費，如所領鑛區在二方里以上者，應自二方里起算，每加一方里則採鑛註冊加五十元，而採鑛註冊加一百元。

① 小鑛業註冊

- 一、煤鑛 不滿五十畝者二十元，不滿一百畝者四十元，不滿二百畝者六十元，不滿二百七十畝者八十元。
 - 二、其他各鑛 不滿二十畝者二十元，不滿三十畝者四十元，不滿四十畝者六十元，不滿五十畝者八十元。
- 除右列各項新規定外，關於註冊應徵各費，均照向章辦理。

四 登錄稅之轉嫁

登錄稅之內容，各國不一其制，已如上述。如對於動產或不動產所課之登錄稅，常有納稅人自行負擔，絕少轉嫁於他人者。蓋其產業已屬己有，且有永久性，不能如他種租稅隨時可轉嫁於他人也。如我國之契稅，及驗契所徵課者，概由財產所有人負之。如對於商事或有營業性質各事項所課之登錄稅，大多視其需要與供給之關係，以爲轉嫁與否之標準。大概需要頗急切者，即將所課稅額轉嫁於消費者。例如對於輪船汽車所課之稅，能立刻由船價車票而轉嫁於旅客，因係交通所必需，雖票價驟昂，亦無如之何也。但需要不甚急切，而其所備資本則係鉅額款項者，則所納之登錄稅，即由納稅人自行負擔，不再設法轉嫁。

第四節 遺產稅

一 關於遺產稅之理論及課稅法

遺產稅者，爲對於財產所有者死亡後，移轉其財產時所徵課之稅也。或稱之爲遺產繼承稅，或稱繼承稅，日本人則名之曰相續稅。此稅之優點有六：第一、此稅係分富民之所餘，而不加貧民之負擔。第二、此稅取之於未得之財產，使納稅者忘其嚴苛。第三、此稅手續簡單，易於實行。第四、此稅收入頗多，而徵收費極少。第五、此稅實行後，可使所有財產分散於民衆，不致集中。第六、此稅有教育上之功效，俾繼承人知所警惕，而去其依賴心。觀於以上各項利益，遺產稅之基礎，乃於焉確定。

一、遺產稅之起源 遺產稅之起源甚古，埃及曾實行之，但組織不完備，不著於史冊。羅馬帝政之初，奧古士都（Augustus）帝爲充兵費對於最近血屬以外之遺產繼承，課以百分之五之繼承稅。當時僅課於羅馬市民，其後次第擴張，迄紀元後三世紀，徧課於各自由民。至中世封建時代，歐洲各國之諸侯或武士等，於繼承爵位時，須以貢物進呈於君主，亦類乎繼承稅。泊乎近世民主主義勃興，繼承鉅額財產，視爲社會發達之障礙，爲取締財產集中起見，對於遺產稅一項，進行益力，推行益廣。

二、遺產稅之論據 遺產稅爲各國所通行之稅，且認爲在完美之稅制上所不可缺者，然遺產稅在論理上之

根據，則學者不一其說：

① 溯及課稅說 (Back tax theory) 主張此稅者，謂財產之積聚，由於平日有納稅義務者之漏稅，故於其死也，課以鉅額之遺產稅，以資抵補。然國家對於人民課稅，未必盡其所有而取之，必留餘其所入之大部分，俾得贍養室家，並以為發展生產事業之資本。由是日積月累，而積聚為若干財產。由是觀之，財產之積聚，未必由於漏稅，國家之創行遺產稅，當然自有其根據，而非有所謂有懲誠或抵補之性質。

② 還原所得稅說 (capitalized income tax theory) 主張此說者，謂國家對於人民之收入，所課之所得稅，未必適如其分。因所得頗鉅，而課稅甚少，致成鉅額之財產。故於其身後，課以一次重稅，則國家徵課手續較簡，而國庫可獲鉅額之收入，此又一說也。其實此說之理由，亦欠充分。如認為所得稅稅額太輕，則增加其稅率可也，奚必另生枝節。且無論所得稅稅率如何苛重，勢不能盡奪人民之所得而有之。人民既有餘剩財產，即有積聚之可能，俟其積聚既鉅而又課之，是一得而二稅也，詎不蒙重複課稅之誚乎。

③ 國家共同繼承說 (state co-heirship) 主張此說者，謂國家一大家族也，故死者之遺產，非特其後繼人當繼承之，國家亦應得繼承之。此論在太古之社會，不無有多少理由。今日國家之組織，已極複雜，決無有何等血統關係；在事實上，亦未有於遺囑上書明將遺產貽贈於國家者。論遺產稅者曰：最近血統以外本不得為遺產繼承者，今因遺言而得之，則不可不限制其權利，即讓遺產於祖父母伯叔父母甥姪等時，國家當然為其分配者。是亦古來所

行之遺產復歸也。然國家之取得租稅，如不曰租稅，而曰遺產復歸，恐不易得多數人之承認。今日既承認私有財產權，則國家無濫侵個人私權之理。遺產稅目爲一種租稅，乃依人民之納稅力，而爲強制的徵課，與復歸說，決不能兩立。

以上所舉各論據，均無充分之理由。然則遺產稅之論據，果何在？曰遺產稅之創設，不能以財政上之理論度之，而當從經濟方面立論，茲分三點說明之：

① 節制資本 人之死也，其經濟行爲，亦告停止。國家准其保留之財產，本用以發展生產事業者，至是乃無活動之餘地。倘國家不設法取得，勢必至擴張無已，而集中財產於少數人之手，轉令大多數之民衆，將無以爲生，貽害社會，實非淺鮮。遺產稅者，即防止此弊之最良辦法也。課重稅於遺產，使財產不致屬集或擴張，而後資本乃有節制之可能。故節制資本，實爲遺產稅有力之論據。

② 發達生產力 資本集中後，如能善用，亦足使生產事業日趨發達。顧財產繼承後，足以發生兩項危險：第一、繼承人而賢，足以集中財產於少數人之手。第二、繼承人而不賢，浪費財產，不用之於生產事業，即減少社會上之生產力。國家於此等場合之下，自宜設法取之，重行分配，以增加社會上之生產力。此亦遺產稅之一根據也。

③ 達到經濟平等 財產之積聚，由於所有者一生之努力，故享用財產之權利，亦以本人爲限。其於財產無絲毫努力之關係者，即不應承受。國家對於此等不勞而獲所課之稅，即遺產稅。遺產稅實行後，有將財產分配於民衆

之機能，達到經濟之平等。社會主義者謂以無勞力而繼承死者之財產，為反於經濟上之原理，且使貧富之懸隔愈甚，足以削弱社會之基礎。故繼承制度下之遺囑自由，宜禁止之，而以死者之遺產，為國家之所有物，其無勞力之財產讓與，亦悉宜禁止，使各人立於同一之地位云。

遺產稅雖具有右列各論據，並經各國相繼實行，而反對此項租稅者，亦復不少。其反對之理由有六：

① 遺產稅為對於資本之課稅，足以妨害生產力之發達。

② 遺產稅因繼承人之親疏關係，而有不平允之負擔，殊違公平之原則。

③ 遺產稅施行後，足以減殺儲蓄性。

④ 遺產稅課於孤兒寡婦，足以減低其生計。

⑤ 遺產稅視死亡率為比例，而死亡不可必，故遺產稅之收入，亦不確實。

⑥ 遺產稅之課於動產及債權者，易有漏稅之弊。

三、遺產稅徵課之要件 關於遺產稅之徵課有應注意之點五，分述如左：

① 遺產稅之稅率不宜過重 遺產稅為對於繼承人所徵課之租稅，繼承人之繼承財產，係個人之一時所得，而社會之富力，並不因此種財產之移轉而增加，則遺產稅之徵課，自為對於財產之課稅，而非對於所得之課稅。如對於財產課嚴苛之稅，不免影響及於稅源。因經一次移轉後，即沒收財產之一部，經多次之移轉，即有沒收全部之

可能結果，私有財產制度崩壞，國力亦因而敝疲。較近國際關係日益密切，課以重稅，則資本勞力將流出於國外，亦非計之得也。

② 少數遺產宜免除其稅 少數財產之所有者，爲一國仰事俯畜之所由賴，一旦死亡，其家族已感莫大之損害，倘再課以遺產稅，則死者無以殮葬，生者無以維持，固非人情所忍出也。且對於少數財產課稅，手續既繁，徵收費亦多，得不償失，不如免除之爲愈也。

③ 遺產稅之稅率宜視血統之親疏而有差別 繼承人爲直系親屬，則對於死亡人之個人經濟，有多少之努力與合作，因有繼承之預期，亦有當然之責任，故課稅率不宜過高。至於疏遠親屬，則平時關係既疏，預期繼承之念，自必淡薄；而責任亦較輕。今既不費任何勞力而繼承此項財產，則財產之取得，實出意外，課以較高之稅率，亦不爲過。

④ 遺產稅宜適用累進稅法 蓋遺產非新生之財富，繼承人之收入，既有所增益，則納稅力亦必因是而增強。故對於遺產之課稅，宜適用累進稅法，期與納稅人之納稅力相合無間，並與其他各稅，求負擔分配之均平。

⑤ 對於繼承移轉屢屢之財產宜減輕課稅 亞丹斯密謂：甲之財產於短期內，屢易其繼承者，而屢課以繼承稅，乙之財產所有者，壽命較長，繼承之事甚少，課稅之機會亦寡，則甲乙丙方面繼承人之負擔，顯有差別。故爲課稅求均平計，則在一定期間內，對於同一財產之繼承移轉，得減輕其稅率。

二 各國之遺產稅

遺產稅起源甚古，英國則自千六百九十四年起，法國則自千七百零三年起，奧國則自千七百五十九年起，茲分述如左：

一、英國之遺產稅 英國初曰死亡稅 (death duties) 對於遺產在二十鎊以上者，須貼用五先令之印花，頗與登錄稅相似。千七百九十五年，改正稅法，以增國庫之收入，然祇對於動產課稅。千八百五十三年，始設遺產稅，始課及不動產。格蘭斯頓設計算稅，以防過生前無效力之證書。總計當時所謂死亡稅，有下列五種：

① 遺囑稅 (probate duty) 此稅以遺囑為根據，所課之稅，遺產在一百鎊以上五百鎊以下者，每五十鎊貼用一先令之印花。達一千鎊以下，每五十鎊課一先令五邊士，一千鎊以上則課三先令。苟遺囑上不記明遺產之確數者，該遺囑無效。

② 計算稅 (account duty) 此稅為防止生前分贈財產以圖漏稅而設。規定財產所有者在卒前一年內，而將財產分贈親屬者，及課遺產稅時，須將分贈各產，聯合計算。

③ 遺產稅 (legacy duty) 此稅以遺囑上所列之動產總額，為課稅之標準，不論財產在國內或國外，須一體課稅。其課稅率視血統之親疏而異。第一、直系親屬課百分之一。第二、同胞兄弟系課百分之三。第三、堂兄弟系課百分之五。第四、從堂兄弟系課百分之六。第五、其他親族課百分之十。如遺產在一百鎊以下，或夫妻相繼承時，得免

除課稅。

④ 繼承稅 (succession duty) 此稅為課於不動產及動產之有定性者而設。其稅率亦視血統之親疏而異：第一、直系親屬課百分之一·五。第二、同胞兄弟系課百分之四·五。第三、堂兄弟系課百分之六·五。第四、從堂兄弟系課百分之七·五。第五、其他親屬課百分之十一·五。

⑤ 財產稅 (estate duty) 此稅為對於鉅額之財產而設，凡遺產在一萬鎊以上，（不論動產或不動產）每百鎊課稅一鎊。

以上所述之遺囑稅，為一種登錄稅，計算稅為其補充稅，遺產稅為對於動產之課稅，繼承稅為對於不動產課稅，財產稅為一種附加稅。

千八百九十四年，維多利亞女王時代，哈科德 (Harcourt) 為財政部長，有鑒於上述之制度，異常繁雜，且於不動產之課稅，較重於動產，不合乎負擔公允之原則，乃提出改革案，改革之點如下：

第一、廢止遺囑稅，計算稅，千八百八十九年之財產稅及直系繼承稅，而以財產稅代之。所存者，僅有三種：一曰財產稅，二曰遺產稅，三曰傍系繼承稅。

第二、動產與不動產，同樣課稅，依照時價計算。

第三、以前不動產之繼承者，死於四年內，而未納完繼承稅時，得免除課稅。自此改革以後，取消此例。

比較租稅

第四、直系繼承稅免除，其他則另訂稅率。

第五、新設之財產稅，包括動產及不動產。自所有者死亡前一年起，一切贈與之財產稅，均須課稅，其稅率採累進稅法，茲將稅率列舉如下：

(一) 財產稅：

財產價格	稅率百分數
£ 100	1
£ 500	2
£ 1000	3
£ 1500	4
£ 10000	5
£ 15000	6
£ 20000	7
£ 25000	8
£ 30000	9
£ 40000	10
£ 50000	11
£ 60000	12
£ 70000	13
£ 90000	14
£ 110000	15
£ 130000	16
£ 150000	17
£ 175000	18
£ 200000	19
£ 225000	20
£ 250000	21
£ 300000	22
£ 350000	23
£ 400000	24
£ 450000	25
£ 500000	26
£ 600000	27
£ 800000	28
£1000000	30
£1250000	32
£1500000	35
£2000000	40

(二) 遺產稅：

第一、直系親屬課稅百分之一，第二、同胞兄弟系課稅百分之三，第三、堂兄弟系課稅百分之五，第四、從堂兄弟系課稅百分之六，第五、其他親屬課稅百分之十。

(三) 傍系繼承稅：課百分之十一又五。

二、法國之遺產稅 法國之遺產稅，始於千七百九十八年，惟尚係登錄稅之性質。千八百七十一年普法戰起，國用大增，頓形拮据。戰事結果，法國失敗，訂城下之盟，賠償兵費，至五萬萬法郎之鉅，乃加重遺產稅，以資挹注，依血統之親疎，課以不同之稅率。最低之稅率為百分之一·五，最高之稅率為百分之十二·二五。此外每件遺囑證明書，課以七佛郎半之登錄稅，凡以財產贈與他人者，不論任何時間，統課以相同之稅率，以防止人民之漏稅。然猶未採用累進稅法也。千九百零一年及二年，頒布財政法，除依血統之親疎課以不同之稅率外，復對於繼承之財產，依其數額之多寡，課以累進稅，一年收入達三萬萬佛郎之多。千九百十七年以歐戰關係，又加重稅率。千九百二十年，因債臺高築，財政困難，達於極點，不得已又加重稅率，以資挹注，茲述現行之稅法如次：

(二) 依遺產數額之多寡而課不同之稅率如左表：

遺產數額

遺產數額	有子女三人者	有子女二人者	有子女一人者	無子女者
一〇〇〇—二〇〇〇	〇·二五	〇·五	一·〇	三·〇
二〇〇〇—一〇〇〇〇	〇·五〇	一·〇	二·〇	六·〇
一〇〇〇〇—五〇〇〇〇	〇·七五	一·五	三·〇	九·〇
五〇〇〇〇—一〇〇〇〇〇	一·〇〇	二·〇	四·〇	一二·〇
一〇〇〇〇〇—二五〇〇〇〇	一·二五	二·五	五·〇	一五·〇

二五〇〇〇〇—五〇〇〇〇〇	一·五〇	三·五	六·五	一八·〇
五〇〇〇〇〇—一〇〇〇〇〇〇	二·二五	四·五	八·〇	二一·〇
一〇〇〇〇〇〇—二〇〇〇〇〇〇	三·二〇	六·〇	一二·〇	二四·〇
二〇〇〇〇〇〇—五〇〇〇〇〇〇	三·六〇	六·七五	一三·五	二七·〇
五〇〇〇〇〇〇—一〇〇〇〇〇〇〇	四·〇〇	七·五〇	一五·〇	三〇·〇
一〇〇〇〇〇〇〇—一五〇〇〇〇〇〇	四·四〇	八·二五	一六·五	三三·〇
五〇〇〇〇〇〇〇—一〇〇〇〇〇〇〇〇	四·八〇	九·〇	一八·〇	三六·〇
一〇〇〇〇〇〇〇〇—一五〇〇〇〇〇〇〇	五·五〇	一〇·〇	二〇·〇	三七·〇
五〇〇〇〇〇〇〇〇以上	五·五〇	一二·〇	二五·〇	三九·〇

自此項稅法實行後，收數大增，千九百二十二年，共收入九萬萬五千法郎，可見稅額之鉅。

(三) 德國之遺產稅 普魯士於千八百七十三年，始設遺產稅，稅率較英法兩國為輕，不用累進稅法，惟因血統之親疏，課以不同之稅率。傳遺產於直系子孫，固免除課稅，即父母祖父母及夫妻相繼承，亦免除之。遺產之估價，於繼承時依一般價格定之。無期限之收入，以二十五倍推算之，有期限之收入，例如年金之類，則依其年限而異其推算之率，由估出之財產總額中除去，負債及死者之醫藥費葬儀費及遺產整理費等，以其餘額認為純遺產額。

額數在一百五十馬克以下者，免除課稅。課稅之稅率有四種：

① 對於有婢僕關係者，生存中應給與之恩給年金等，其合算額在九百馬克以下，則免稅，九百馬克以上，則課百分之二。

② 養子、養孫、兄弟、姊妹並其子女，則課百分之二。

③ 五服以外及無血統關係之親族，則課百分之四。

④ 其他繼承人，則課百分之八。

在昔德意志帝國時代，關於遺產稅之收入，由中央政府與各邦政府分攤，最初中央政府得三分之一，各邦政府得三分之一。至千九百零九年，各邦得四分之一，中央得四分之三。至千九百十三年，各邦得五分之一，中央得五分之四。

歐戰後，帝國推翻，共和國成立，乃於千九百十九年議訂稅法，關於遺產稅法，亦大加修正，分遺產稅為三種：一曰遺產稅，二曰遺產所得稅，三曰贈與稅，茲分述如下：

(一) 遺產稅 依財產數額之多寡，而課以不同之稅率。

(二) 遺產所得稅 即繼承稅，依血統關係之親疏，與財產額之多寡，而課以累進稅率。分血統之關係為六等：第一、配偶及其子女，第二、子女之直系卑屬，第三、父母及兄弟姊妹，第四、祖父母以上之直系尊親，兄弟姊妹之子

女、配偶之父母、繼父、子女之配偶、繼子女、養子女及其直系卑屬、第五、兄弟姊妹之孫、叔父母及傍系二等親之配偶、第六、其他繼承者。

(三) 贈與稅與遺產稅及遺產所得稅，同率課稅，以防止漏稅。
千九百二十二年廢止從前之遺產稅，而統一之課稅目的物，分三類：

(1) 死因獲得之財產，
(2) 生前贈與之財產，

(3) 目的指定之遺產。

四、日本之遺產稅 日本初無遺產稅，明治二十九年，設登錄稅法，始課稅於死者之遺產，其法如左：

- ① 在法定之親屬繼承，課不動產價格千分之七。
- ② 在法定以外親屬繼承，課不動產價格千分之十五。
- ③ 依遺囑贈與及其他無償名義，則皆課千分之四十。

明治三十八年一月，修訂遺產稅法，課稅之範圍，包括動產不動產及其他一切之財產權。繼承分兩種：一曰家督繼承，二曰遺產繼承。在家督繼承，則課稅價格在一千元以下者免稅。在遺產繼承，則五百元以下免稅，自此以上，則課以累進稅率，如左：

甲、家督繼承

課稅價格

稅

率

直系卑屬 指定或選定繼承十直系尊族或入夫 民法九百八十五條選定承繼人

五千元以下 千分之十二 千分之十五 千分之二十

五千元以上 千分之十五 千分之十七 千分之二十五

一萬元以上 千分之十七 千分之二十 千分之三十

二萬元以上 千分之二十 千分之二十五 千分之三十五

三萬元以上 千分之二十五 千分之三十 千分之四十

四萬元以上 千分之三十 千分之三十五 千分之四十五

五萬元以上 千分之三十五 千分之四十 千分之五十

七萬元以上 千分之四十 千分之四十五 千分之五十五

十萬元以上 每五萬元加千分之五 加千分之五 加千分之五但至百萬

乙、遺產繼承

課稅價格	稅		率
	直系卑屬	配偶或直系尊屬	
千元以下	千分之十五	千分之十七	千分之二十五
千元以上	千分之十七	千分之二十	千分之三十
五千元以上	千分之二十	千分之二十五	千分之三十五
一萬元以上	千分之二十五	千分之三十	千分之四十
二萬元以上	千分之三十	千分之三十五	千分之四十五
三萬元以上	千分之三十五	千分之四十	千分之五十五
四萬元以上	千分之四十	千分之四十五	千分之六十五
五萬元以上	千分之四十五	千分之五十	千分之六十五
七萬元以上	千分之五十	千分之五十五	千分之六十五
十萬元以上	每五萬 元加千分之五	加千分之五	每五萬 元至百萬 元加千分之五

此外凡軍人致命疆場或因戰爭而受傷痍疾病於一年內死亡者，對於其繼承人，得免除課稅。又既課遺產稅之後，三年內更開始繼承時，得免除以前繼承稅之課稅額。五年內更開始繼承者，則免除前稅額之半，因豫防財產

之侵蝕，遺產稅金額在一百元以上時，則計其提供相當之擔保，而分年延納。又以繼承財產不能完納遺產稅時，苟於繼承開始前一個年以內，有受其財產之贈與者，使於其所受財產額之限度，負擔補充不足額之義務。總之日本之遺產稅，爲各種稅法中之最完備者，述其優點有八：

- ① 課稅財產不獨限於動產不動產，並及於不動產上之權利及其他一切財產權。
- ② 自總額內，除去公課葬儀費及債務。
- ③ 區別家督繼承與遺產繼承兩項。
- ④ 依血統之親疏，而不同其稅率。
- ⑤ 適用累進稅法。
- ⑥ 於一定期間之再繼承，得減免課稅。
- ⑦ 許課稅之延緩完納。
- ⑧ 設法豫防可及之漏稅。

雖然，日本之遺產稅法，亦不免有下列諸缺點：

- ① 遺產稅中，不包括贈與一項。
- ② 以繼承開始前一年內所贈與之財產價格加於繼承之財產價格以爲課稅，並課於繼承人，殊欠公允。

③ 不動產與動產之間，負擔不甚公允。

三 我國之遺產稅

我國無遺產稅之制，僅於民國四年訂定遺產稅草案十二條，此項草案與歐美諸國所有稅法，不盡相同。良以我國民有財產，往往以堂名別號爲戶，祖遺父傳，率由舊稱，因亦無庸登記，較之歐美諸國，人死則財產易戶，雖父子繼，亦必改名登記者，情形互異，則徵課之法，自當有所變通。該草案之要點有三：一曰祇稅無子之繼承，天然之傳遺，免其納稅。二曰祇稅不動產之繼承，動產之繼承，得免除課稅。三曰採用比例稅，而不採用累進稅率。該草案所定，雖幾經斟酌，然缺點滋多，列舉如下：

- ① 對於天然傳遺，免除課稅，實養成國民依賴家產之劣根性，而抑其本能。
 - ② 對於嗣子之繼承，課以重稅，負擔太不公平。因該嗣子尚有贍養家屬之義務也。
 - ③ 對於不動產課稅，而不稅動產之繼承，則易生變賣漏稅之弊。
 - ④ 對於動產免稅，則民間多蓄現金，阻滯金融之流轉。
 - ⑤ 對於遺產稅所定稅率，僅有兩種：一爲承受數逾一千元之遺產，應納稅百分之五。二爲數逾十萬元之遺產，應納稅百分之十，似嫌粗疏。
- ⑥ 對於遺產稅所定稅率，完全採用比例稅法之原則，亦不能期負擔之公平。

⑦ 對於一千元以下之遺產，規定免稅，其免稅額太低。

⑧ 對於遺贈財產於公共善舉，或合族義莊等事項，得免除課稅，其免稅事項亦太少。

⑨ 對於繼承人與財產所有者之關係，該草案未能視其親疏而異其稅率。

⑩ 對於遺產所有者，僅言及父，而未及母。對於繼承人，僅言及子，而未及女。該草案亦有未詳盡處。

⑪ 對於債項，該草案雖有扣除之規定，而對於未成人之繼承者，無扣除教育婚配費用之明文。

⑫ 對於漏稅及其他舞弊情事，該草案無罰則之規定。

⑬ 關於遺產稅之徵收費，該草案規定每戶一元，似未允當。

民國四年之遺產稅法草案，雖經參議廳（袁世凱時之特別組織，係袁政府之諮詢機關）修正，而以時局多故，迄未實行。最近江蘇全省中等學校會議，以教育經費支絀，擬建議創辦遺產稅，以爲普及教育之所需。雖未見諸實行，然衡以時勢，酌以學理，遺產稅實有推行之必要。爰根據以前舊案，參酌各國通例，擬定遺產稅法之原則如次：

- ① 凡人身故時，所有承受遺產之親生子女，應納遺產稅，以爲確定承轉產業所有權之證。
- ② 凡無子或女承嗣者，無論應繼擇繼，其承繼人均有繳納遺產稅之義務。
- ③ 親生子女或其他繼承人，於其父母身故時，連同承繼書或其他證明書據實呈報承受之財產，依法納稅。如係未成人，得由監護人代行。

④ 凡在生前一年內分給財產者，其承受人與身後承繼，同一辦理。

⑤ 財產無論是動產或不動產，無論在國內或國外，均同樣辦理。

⑥ 稅率視血統親疎而異：第一、直系親屬課稅百分之一，第二、同胞兄弟系課稅百分之二，第三、堂兄弟系課稅百分之三，第四、從兄弟及甥立舅嗣課稅百分之四，第五、再從兄弟系及養子養女課稅百分之五，第六、其他親屬同姓者課稅百分之十，異姓者課稅百分之十五。

⑦ 稅率採累進稅法，遺產在十萬元以下者，依前條納稅。在十萬元以上者，各加倍徵課。自此以上，每十萬元遞加二成。

⑧ 親生子或本族嗣子所生子女，其承受嗣祖之遺產者，應加倍課稅。親生女或他姓嗣子所生子女，其承受嗣祖之遺產者，應照原定稅額加兩倍課稅。自此以後，分別遞加。

⑨ 對於三千元以下之遺產，應免其課稅。

⑩ 凡以遺產之一部充公共善舉，或國家銀行基金者，除所贈之產額當然免稅外，並得減免餘產課稅之一部或全部。

⑪ 凡以遺產儲存國家銀行，或購買國內公債券者，得減去原稅額百分之十。

⑫ 凡因公身殉或有功助於黨國者，其遺產之課稅，減半徵收。

⑭ 凡未成年之繼承人，得於納稅時扣除教育婚配之費。

⑮ 凡與遺產有關之債務，得扣除後計算。遺產所有人之葬儀祭祀之費，得於總額內扣除之。

⑯ 凡同一財產，在五年以內若開始二次繼承，則第一次已經被課價格之全額，免除課稅。若七年以內，開始二次繼承，則第一次已經被課價格之半額，得免除課稅。

⑰ 遺產之價格，於繼承時，依一般時價估計定之。

⑱ 所課稅額過鉅時，得斟酌納稅人之情形，分年完納。

⑲ 繼承人隱匿抗稅時，得酌加罰金，如以多報少，除補充應納之稅外，亦須酌加罰金。

⑳ 關於遺產稅之徵收費，不另抽出。所需費用，由上級主管機關給與之。

㉑ 遺產稅以縣政府為直接徵收機關，由財政部或財政廳附設稽核處，以專責成。

右所論述，僅就原則上討論，關於遺產稅之徵課，尚須釐訂較詳之稅法，茲不具論。抑又有進者，各國之創辦遺產稅，不僅為國庫謀鉅額之收入，抑且斟酌國情，寓褒貶於稅則之中。例如法國以人口減少是虞，乃以遺產所有人子女之多寡，以為課稅輕重之標準。日本國小人稠，以侵略是務，乃對於軍人之効命疆場者，特定寬大之優待辦法。我國似亦宜於收入為目的之外，參酌目前之需要，寓獎懲於稅法之中。上述之第十項第十一項，即謀所以救貧，與夫防止資本之外流。第十二項即謀所以激發愛國心，以為共禦外侮之張本。第十三項即謀所以普及教育於一般

國民。總之，我國今後應建設之事，其道正多，而其最重要之目的，則在求中國之自由平等，然欲達到此項目的，又賴乎有高尙之知識，充裕之經濟，與勇毅果敢之人材，然則上述之遺產稅法，或亦可補助於萬一乎。

四 遺產稅之轉嫁

遺產稅之轉嫁，至爲單純，如亞丹斯密之所論，因死者之財產移轉於繼承人而課以遺產稅，則其納稅者，同時又爲租稅負擔者，無轉嫁之可言也。惟李嘉特則以爲課稅於財產，能減殺一國之生產力，卒歸於一般社會之負擔。然此項弊端，僅限於遺產稅過重之時，足以侵蝕財產者之所有，而不可語於不甚苛重之遺產稅也。

第五節 運輸稅

一 關於運輸稅之理論及課稅法

運輸稅者，課於運輸通行行爲之稅也。估計其價格作成之經濟的負擔力，以運輸機關所關聯之行爲，爲課稅目的。所謂運輸機關，包括一切橋梁、道路、舟車、郵便、電信、電話、鐵道等類。賦課於此等事業之租稅，有二種：第一種，以營業者之收益爲標準，而課以稅，實卽直接稅中之營業稅。第二種，以此等機關之乘客運輸貨物或通信之量數爲標準，而課以稅，是卽運輸稅，或稱交通稅。自其課稅方面立論，頗類於消費稅之性質。

現今運輸稅中最重要者，爲鐵路運輸稅，亦可分爲兩種：其一，對於鐵路車票及貨物送單等項，以印花稅之方

法徵課之。其二、對於客車賃金及貨物運輸金，以比例稅之方法徵課之。二者皆為單純之運輸稅性質。惟課於私設鐵路之稅，與國有之鐵路稅，性質又略有不同。蓋私有鐵路之鐵路稅，頗缺運輸行為稅之性質，而有企業收益稅或營業稅之性質故也。

運輸稅徵課之結果，轉嫁於乘客或貨物發送者，因是課稅嚴苛，足以阻礙乘客貨物或通信之增加，或竟因是而改變運輸之方法，或竟減少運輸，若呈此現象，是不僅阻礙產業之進步，馴至妨害知識之發達與普及。故各國對於運輸稅一項，初雖嚴苛，今已漸次減少矣。

雖然，運輸稅之優點，亦未可抹殺也，約略言之，計有五點：

- ① 運輸稅課於車票船票運貨單等，無中飽漏稅之弊。
 - ② 運輸稅收數確實，且係大宗鉅款，國家預算，易於確定。
 - ③ 運輸稅以各局所為徵收機關，不必任用人員，另行組織，事權劃一，而手續極簡。
 - ④ 運輸稅既由現成機關徵收，無需另給徵收費。
 - ⑤ 運輸稅既由各局所徵收，稽查便利。
- 運輸稅之優點，較缺點為多，權衡輕重，仍以施行為是，此各國之所以均有運輸稅之制也。

二 各國之運輸稅

歐美各國之運輸稅，因課稅之目的物不同，故制度互異，分述如左：

一、英國之運輸稅 譯 英國最初之馬車稅，即運輸稅之一種。此項稅目，分三種：一、為都市馬車稅，二、為村落馬車

稅，三、為出租馬車稅，各課以不同之稅額。其後因交通運具，漸次進化，或減輕稅率，或變更稅法，遂致全廢其制。如都市馬車稅，改名奢侈稅，村落馬車稅，改名准許稅，是也。迨至鐵路既興，千八百三十二年有所謂一哩稅，每乘客四人，一哩課半辨士。千八百四十二年，改為人體通行收益之百分之五稅。千八百八十三年對於一哩價金一辨士以下之貨物，免除其課稅。其都市路線之稅率，亦減為百分之二，其應課稅之運輸行為，如貨物送單，船舶租單，載貨交單，課以定額六辨士之印花稅，自租稅分類性質言，半為收益稅，半為行為稅，因稅率甚輕，故無詳論之者。

二、法國之運輸稅 法國之運輸稅，起源於革命時代，由舊式公郵車而發生者。至千七百九十七年，因廢止人體及包裹郵車稅，而設運輸稅，對於乘客運送業，課純收益之百分一。自千八百四十年與七十一年，以至於千八百九十二年，減輕小包及急行貨物之課稅，同時又減輕乘客之課稅。惟對於貴重物品及犬，尚課一成二分。至於地方線及輕便鐵道之乘客及小包新設三分之二之比例稅。要之，法國之運輸稅，雖由此而稍稍減輕，然猶約達運金之二成，不得謂非重稅也。

三、匈奧之運輸稅 匈牙利做法國制度，於千八百十五年施行鐵路汽船運輸稅。千八百八十七年增高稅率，對於人體貨金，增至百分之十乃至百分之十八，急行貨物增至百分之五，乃至百分之七，運送貨物，增至百分之二，

乃至百分之五。

奧國之運輸稅，以二十五庫為最高額，貨物送單，每紙課五庫，運程五哩以下者，課一庫，運金券課五庫，手提物之收票，課五庫。至千八百九十七年，於鐵道乘客及手提物，課百分之十三，於貨物課百分之五，然卒歸廢案。今日所行者，為賦課於乘客及貨物之乘券及運送單之印花稅，各課五庫。

四、日本之運輸稅 日本原無獨立之運輸稅，迨日俄戰起，需費甚鉅，乃於明治三十八年設通行稅，凡汽車汽船電車等之旅客，皆課之，惟不及於貨物運輸，其徵收方法，使交通營業者於運金領收時徵課之，其稅率如左：

課稅標準	一等稅率	二等稅率	三等稅率
二百哩或二百哩以上	五十錢	二十五錢	四錢
二百哩或二百哩以下	四十錢	二十錢	三錢
一百哩或一百哩以下	二十錢	十錢	二錢
五十哩或五十哩以下	五錢	十錢	一錢

日本之運輸稅，以等級與里數為標準，較為精確，然在平和時期行之，終非善策。

三 我國之運輸稅

我國自改元以來，庫款奇艱，乃於民國二年，擬辦運輸稅，由財政部擬定稅法，通令各省遵行，茲述其要點如左：

① 課稅之範圍 凡國內通行之輪船、火車、電車，不論其搭客或載貨，均須課稅，其附屬之營業，亦照例納稅。

② 稅率之等級 運輸稅按船車票價之等級納稅。一等納稅百分之十五，二等納稅百分之十，三等納稅百分之五，四等納稅百分之二三。

③ 免稅之事項 凡船車專備公用，或貨物持有免稅單照者，均得免稅。

④ 徵收之機關 各船車公司局所於售票時，按率代收，並於票上載明，按彙解金庫及報明稅務官廳。

右述稅法，僅施行於鐵路，各省亦各自為政，並不悉遵原案，且各路均有貨捐局，課稅已重，若更施行運輸稅，病民愈甚，倘能裁撤釐金局卡，施行劃一之運輸稅，則無妨於路政，而有益於財源，誠一舉兩善之事也。

四 運輸稅之轉嫁

運輸稅之轉嫁與否，視其事業為獨占的，抑或競爭的而異。獨占事業，雖有政府加以限制，而其運價之多寡，輒由營業者自由決定。營業者考察需要之消長，就最有利益之一點，以訂定運費。倘有課稅情事，立將稅額加於運費，以轉嫁於運輸需要者。競爭事業之課稅，則視課稅額之多寡與需要之消長，以為轉嫁與否之標準。課稅甚輕，則與其轉嫁於需要者，致需要減退之危險，無寧自行擔任之為愈。如課稅過重，則必努力轉嫁於需要者，至如何程度，始不轉嫁於消費者，則由需要之消長而異。需要不減退，則課稅額之全部，歸需要者負擔之。若需要減退，則營業者亦不得不負擔其課稅之一部分。惟獨占事業，雖有政府之限制，然歸需要者負擔納稅之機會，較為多也。

第六節 價格增差稅

古無價格增差稅之稱，有之則自近代始。此稅爲德國財政學家華格南氏所主張。千八百九十八年，德國強迫租借我國之膠州灣，即將價格增差稅，試行於此。所謂價格增差稅者，即因財產價格之騰貴，於一定時期內，以從前登記價格，與課稅當時登記價格之差額，爲課稅之目的物，而徵課之租稅也。此所謂財產價格，乃限於一定財產之價格。通常以土地價格之騰貴爲此稅之主要稅源，雖家屋亦爲財產之一種，宜與土地分別而論，然家屋常附屬於土地，土地之中有宅地，農業用地，山林原野之分，而宅地之中，又有鄉村宅地，市街宅地，與工商業用建築地之區別。故此所謂土地價格之騰貴云若，實兼指家屋之價格而言。良以近世土地之價格，常因社會之發達，幣值之低落，及其附近偶然發生之變遷，而自然增長。土地所有者，可無須絲毫之勞費，而取得增加之價格。社會主義者以爲此項天然所增之價格，宜歸諸公有。價格增差稅，即以此種增加之價格，爲稅源，今將此種增加價格之一部分徵課之，以供國家之用，則在納稅者既有特別之負擔能力，即不至感受特別痛苦；而於公共收入，裨益良多；此價格增差稅之所以課也。

價格增差稅宜劃爲地方稅，因土地出產之加多宅地價格，多爲地方團體經營之結果，劃爲地方稅後，更可作爲繼續經營之所需，然亦有擴充爲國稅者。

英國之土地增價稅，即爲國稅之一種。此項稅法始於千九百十年，以土地價格之自然增加爲稅源，於土地之買賣租賃繼承之時，爲徵稅之實行時期，其徵課方法，爲以地價或租賃價爲總價格，由此總價格扣除建築物竹木之價格，庭園之地價，土地改良費，地方改良稅等，以其餘額爲純現地價，由此扣除從來之原地價，以所餘爲假定增價額，更由假定增價格，扣除原地價百分之十，則得純增價額，對此純增價額，課以五分之一，所謂原地價者，若在此法施行後第一次之移轉貸借，則以千九百零九年之現地價爲準，若在第二次以後之移轉貸借，則以其前一次課稅時之現地價爲準。又對於法人及組合，則定期評定地價，於千八百十四年徵課之。其後每隔十五年，徵課一次，此皆對於宅地增價課稅之大概也。

我國自改元以來，兵連禍結，固無遑建設。然近年以來，土地價格，繼漲增高，而在交通較便之區，宅地寸金，尤屬不鮮之事。革命軍自北伐完成之後，尤注意於建設事業，依照孫中山先生建國方略，全縣人口調查清楚，全縣土地測量完竣，全縣警衛辦理妥善，四境縱橫之道路，修築成功，則土地必因政治之改良，社會之進步，而增加價格。中山先生謂此項增價之利益，當爲全縣人民所共享，而其實施之法，則有賴乎徵課土地增價稅，此稅由地方徵收，以充地方建設之所需。則價格增差稅今後之必須實行，從可知矣。

第五章 消費稅

第一節 關於消費稅之理論及課稅法

消費稅者，爲國家課於個人經濟所消費物件勞力或使用之事實，及其分量之租稅也。此稅與個人之支出經濟，有密切之關係。其消費之事物，爲測定經濟的負擔力之外形標準，以納稅人之歲入與一定目的開支間所能計算之關係爲前提，而使之存立。要之，消費稅者，因其獲得結果之開支，而測定其負擔力之隨時的間接稅也。

一、消費稅之起源 消費稅之施行，實近代之事。中世紀君主特權之收入，殆卽今日之消費稅。貨幣經濟未盛行，消費稅勢不能發達。且此稅之賦課徵收，極爲緻密，在財政制度幼稚時代，視爲不適當之稅源，擯而不用。洎乎國貿易漸盛，各國皆有關稅之徵課，國內消費稅，亦於是成立。

二、消費稅之類屬 消費稅爲間接稅之一種。間接稅者，以非稅源所有者爲納稅義務人而課賦之稅類也。在課稅之時，課稅物件之所屬，與稅源之所屬雖異，然可依課稅之技術，務求以能近於稅源所有人爲課稅之標準。間接稅之利益，得有下列各點：

① 間接稅隨經濟行爲而轉嫁，故苟非生活上必需品之稅，絕對不壓迫直接負擔人。

② 間接稅以多量用品爲課稅物件，極合普遍之原則。

③ 間接稅能適應經濟狀況，故有伸縮性。

④ 間接稅有多量之收入，爲各國財政之最大稅源。

三、消費稅選擇之標準 各國風俗習慣，互有不同，則課稅貨物之種類，自不得不異，因而選擇之標準，亦宜審慎從事。有於食鹽麥粉等人生必需之品，並不課稅，而國用仍綽乎有餘者。或課稅於一切貨物，而猶不能支應國家需要者。此則非收入之盈絀問題，而是選擇標準之當否問題。關於選擇標準之一般原則，略如左述：

① 消費稅宜課於多額之收入 倘課稅於收入極微之貨物而徵收費又甚鉅時則得不償失。

② 消費稅宜課於負擔公平者 課稅於貧人，雖納稅數額同，而其負擔則較富人爲重，因各人納稅能力不同故也。故消費稅宜課於富人之嗜好品，奢侈品，而減輕一切人生必需品。

③ 消費稅宜課於收入較確者 國家開支，歲有常經，而消費稅收入，因消費之多寡，而使國庫收入時有變化。故選擇爲消費稅之課稅物件時，宜擇其較有確實性者。

④ 消費稅宜課於徵課較易者 消費稅之課賦範圍頗廣，手續綦繁，方法務必使其簡易，以收速效，而免漏稅。

四、消費稅之課稅方法 消費稅之課稅法，雖視課稅物件而異，然在原則上，約有四種：

① 許可稅法 此法係使貨物之製造者，或販賣者，納一定之稅額，對於酒類或煙草之製造賣買，各國皆採用之。但此法實有利於大營業，不利於小營業之弊。不論營業之大小，一律課以同額之租稅。在大營業方面，殆不覺其苦，而在小營業方面，已有不勝負擔之勢。故許可稅法，雖至簡易，而為不公平之課稅，然亦非適當之方法也。

② 生產課稅法 此法又可分為原料課稅法，外標課稅，及製造額課稅法之三種分述之：

a、原料課稅法 此法為以原料之數量為標準，而課以稅，如課稅於麥酒，則以其原料麥芽之量為標準。法雖行於歐洲各國，然製造額未必以原料之多寡為比例。原料額雖同，因其品質及製造技術之巧拙，而製造額懸殊，故此法不僅不公平，且有阻礙生產發達之虞。

b、外標課稅法 此法依製造場之廣狹，與從業者之多寡，並機械器具之大小，依其外標而課稅。如意大利之麥粉稅，德意志之煙草稅是。然生產之材料同，而由生產技術之巧拙，生產額乃不能無異，故外標法不能免除負擔之不公。

c、製造額課稅法 此法先調查製造額，而課以稅，負擔自得其公平，然往往干涉納稅人之營業自由。且多數生產者，散在各地之時，調查亦復不易，但已較外標法為進步。而其徵收，又有用印花及現金二種，如日本之賣藥稅用印花，製酒稅用現金是。

③ 移轉課稅法 此法為由貨物自生產者移轉於販賣者，或販賣者移轉於消費者之際，而課以稅，但亦有三

種方法：

a、出廠稅 此法爲課稅貨物由製造場或工廠移搬出廠之際，以貨物之數量爲標準，而課以稅，不僅徵稅簡易，且亦甚公平。然多數製造廠散在各地之時，課稅亦不易。

b、販賣稅 此法爲對於貨物販賣式零售人賦課之稅法。課於貨物與消費者最接近之時期，故爲合理之課稅法。然販賣人或零售人，數多而稅少，不能免漏稅之弊。

c、入市稅 此法爲設卡於市，對於通過該卡之貨物而課以稅。自羅馬帝政時代施行以來，法意奧等國，均仿行之，專以收入爲目的。其缺點有五：第一、此稅易脫漏，但欲嚴密檢查，又擾及行人。第二、此稅阻礙交通，減低市民之消費力，妨害市場之繁榮，與產業之發達。第三、此稅足以影響貧民生計。第四、此稅所用之徵收費頗多。第五、阻礙貨物之貿易，減少消費稅之收入。

④官營專賣法 此法由政府指定貨物，官營專賣，而擡高專賣價格，以代課稅。其缺點有五：第一、干涉民業之自由。第二、官營難期進步。第三、官營有損失之危險。第四、官營不經濟。第五、官賣易生賄賂請託之弊。故凡官營專賣事業，宜注意下列各點：

a、官營專賣之貨物，必非必需品。

b、官營專賣，須限於不能用其他方法課稅者。

c、官營專賣事業，宜擇營業之簡易者。

d、官營專賣事業，宜擇收入多而能永久者。

五、消費稅之利弊 茲將消費稅之優點及劣點分述如左：

甲、優點：

①消費稅之負擔普及一般 課財產或所得之租稅，必有一定標準數額，方得課稅。在標準以下之數額，即無負擔國家經費之義務，而消費稅則普及一般民衆。凡有消費，即有納稅之義務，可以補充直接稅之不足。

②消費稅之徵收法極簡易 直接稅之徵收方法，極爲繁雜，易設法隱匿，及漏稅。消費稅之納稅人與租稅負擔人係屬兩人，無直接感受着痛苦，因之無抗稅及匿漏之弊。且消費課稅物件，易於調查，稅之徵收，亦較爲正確，漏稅之機會較少。

③消費稅適合於財政上之支出 政府之支出，無時或停，則供應支出之稅收，亦應源源不已。但直接稅之徵課，恆有定時，不能與之適應，即在稅收正旺，收數較多之時，亦祇能儲存銀行，使社會上周轉不靈。消費稅則無此弊。且消費稅不僅適應財政上之支出，並能適應社會。社會愈發達，消費愈多，稅收愈鉅，而用於社會之支出亦愈多。故消費稅之多寡，與社會之發達與否成比例。

④消費稅具有節制消費之機能 消費稅雖似強迫的，但消費與否，係由個人自行決定，則納稅與否，全視個

人之是否消費爲斷，而國家對於不需要之消費，或有害人生之消費，並以課稅之力量，禁止其消費。故消費稅實具有節制消費之機能。

乙、劣點：

① 消費稅不與納稅能力相符合。個人之所得，未必與消費成比例的消長，或且反之。如貧人之多子女者，與夫工人之有疾病者，消費較常人爲多。而在富人方面，因調養得宜，消費轉少。故國家宜課重稅於不需要之奢侈品，而減輕生活上之必需品，方能免除此弊。

② 消費稅之收入不甚確實。消費稅之多寡，視消費如何而定，而消費常因時因地而有多少之不同，稅收至難預測，預算亦難編製。因此財政當局，常加高稅率，以備收入之跌減。但一經增加，即無法再減，無意間增加稅率。而在財政混亂之時，尤易發生此弊。加高稅率之結果，至少有三種影響：其一，貧人因納稅過重，至生計發生影響。其二，商人因納稅過重，無法轉嫁，致減少其利潤。其三，消費稅加高後，消費人不堪負擔，乃減少消費。結果，國庫之收入，必因是而減少，致得不償失。

③ 消費稅足以影響於勞動量。消費稅增加後，爲減輕負擔起見，乃節制生活對於必要之消費，亦極力減少，其因是而疾病者，亦不乏其人。而於下級工人爲尤多，結果勞動量減低，生產事業，有阻礙之虞。

④ 消費稅足以影響於產業之發達。大資本之生產事業，常提出其資本或利潤若干，以爲課稅之準備。即納

較高之稅率，仍可維持其營業，不生重大影響。而在小資本家則不能。負擔力既薄弱，轉嫁又不可，結果致有停閉之一途。其時祇有大資本家能存在，有集中資本於少數人之危險。其狡黠者，於稅法公佈之前，移轉其資本於不課稅之營業，產業界發生變動，直接影響於社會之治安，危險之大，至可慮也。

觀於右列所述，施行消費稅，可謂利弊參半。從學理方面研究，消費稅固屬優良稅制，而在事實上，頗多無法避免之弊害。故近世各國，對於消費稅之範圍，漸有縮小之趨勢。

第二節 菸酒稅

一 關於菸酒稅之理論及課稅法

菸酒稅者，為課於菸或酒之租稅也。各國對於菸酒，分類課稅，稅率極重。惟我國則相提並論，習以為常。茲從吾國習俗併為一談，而於課稅情形，仍分別說明。

一、菸酒課稅之理由 菸酒稅自古佔消費稅之大宗收入，其採用之理由，有下列各點：

- ① 菸酒不僅為嗜好品，而非必需品，且在生理上，反有害於人體之健康，故課之以重稅，寓禁於徵。
- ② 菸酒普及於人類，不問社會之文野如何，均所嗜好，因其消費之範圍甚廣，故國庫之收入亦多。
- ③ 菸酒雖為嗜好品，但不因嗜好之變遷，減少或杜絕其消費，故適於賦課重稅。

二、菸酒之課稅方法 關於菸酒之課稅方法，各國互異，約有左之數種：

甲、原料課稅法 此法係課稅於麥酒原料之麥芽，及菸草之株數或葉數，方法極簡。然麥酒之生產額及其品質，不必以麥芽之量數為比例，常隨技術之巧拙而懸殊焉。菸草須一一檢查其株數葉數或品質重量，不僅手續煩雜，且易於漏稅。又原料生產，因負擔課稅之大部分而自減產額，則國庫並不能得多額之收入。

乙、製造額課稅法 此法為對於精製之酒量課從量稅，或從價稅，對於菸草，課從量稅，或從價稅，方法雖較為公平，然漏稅之弊，仍在所不免。因欲杜絕漏稅起見，須許多手續，又有妨害生產者之營業等弊，亦不得謂完美之法也。

丙、外標課稅法 此法為依照製酒場或菸草耕作地之面積為課稅標準，無漏稅之弊，而負擔極不公平。夫以地質而異其稅率，則在同一面積之耕作地或製造場，其收穫實大有差別。且政府欲從事於調查面積，手續亦至煩瑣，亦非良法也。

丁、政府專賣法 此法即由政府獨占菸酒之製造販賣，以裕國庫之收入，雖可略少漏稅之弊，然有兩大缺點：第一、菸酒之消費頗廣，政府難於調和其需要與供給。第二、菸酒須要精巧之製造，非政府所優為。故此法亦不宜輕用。

然而主張菸酒由政府專賣者，亦振振有詞，其理由有四：第一、菸酒事業經營較易，故由官吏任之，弊害較少。

二、菸酒爲嗜好品，於人身有害無益，非由政府寓禁於徵，殆無任何機關所能禁止之者。第三、菸酒由政府專賣，則其收入額甚鉅，徵之諸國事實皆然，若由他法課稅，決無此鉅額之收入。第四、菸酒爲普及之消耗品，非由政府專賣，不能收普及課稅之效。

要之，課稅方法，當視其國情如何而慎擇之，不能全憑理論也。

二 各國之菸酒稅

各國之菸酒稅，年有變更，逐年敘述，既嫌煩複；且難扼要。茲僅撮述戰前之稅則，以見一斑。

一、英國之菸酒稅 英國之酒稅，視酒之種類而異。其稅率，酒精稅從製造額課稅法，每一格蘭姆，約課十先令。麥酒初從原料課稅法，後亦代以製造額課稅法，每三十六格蘭姆，約課六先令三辨士。英國不產葡萄酒，故對於輸入之葡萄酒，課以關稅。本國則惟對於販賣者，課以二鎊至十鎊十先令之許可稅。

菸稅由關卡徵收，蓋禁止本國植菸故也。對於販賣者課以五先令至三十一先令十辨士之許可稅。

二、法國之菸酒稅 法國酒稅之要者，爲葡萄酒稅，稅則屢更，課法至多。第一、出廠稅，視品質而異，每一海克脫立耳，課一法郎至二法郎。第二、入市稅，隨都市人口之多寡而異。第三、零賣稅，課其價格百分之十二·五。第四、販賣稅，分七級，課十五法郎以上至二十法郎。其次酒精稅，從出廠稅法，每一海克脫立耳，課百五十法郎二十五生丁。其次麥酒稅，從製造額課稅法，含有強度之酒精分者，每一海克脫立耳，課三法郎七十五生丁。含有弱度之酒精分者，

每一海克脫立耳課一法郎二十生丁。

法國菸稅用承包法，耕作者須得政府之許可，販賣於零售者時，予以一成乃至一成五分之折扣。

三、德國之菸酒稅 德國課稅於麥酒，始於千七百八十七年，而稅法完成於千八百八十八年，隨原料之種類

而異其稅率。使用穀物爲原料者，每百基課四馬克。使用澱粉者，每百基課六百馬克。使用砂糖者，則課八馬克。至於酒精稅有四種課稅法：第一、出廠稅，每一利得耳課五十分尼。第二、原料稅，每一海克脫立耳課二十五分尼至八十分尼。第三、外標課稅法，對於使用穀類之蒸溜業者，每使用容量一海克脫立耳之酒桶一次，課一馬克十三分尼。第四、附加稅，每酒精一利得耳，課二十分尼。又每年有三百海克脫立耳之生產額者，更徵收特別之附加稅。

菸稅於千八百七十九年施行從原料課稅法，菸葉每百基課三十六馬克至四十五馬克。對於菸草代用品，每百基課六十五馬克。是後屢經提議，歸政府專賣，卒未成立。

四、俄國之菸酒稅 俄國向以酒精爲政府專賣事業，千八百二十年以後，始以獨占權特許人民，旋又採用普通課稅法。

菸亦初爲專賣事業，女皇加若林（Catherine）廢止之。其耕作及製造，純爲自由。自千八百八十三年起，施行從價印花稅法，分碎菸爲三等：一等，一磅課九十戈比。二等，四十戈比。三等，十八戈比。捲菸亦分三等：一等，一千枝，課十盧布。二等，六盧布。三等，三盧布。對於菸葉製造者，亦隨其場所分爲三等課稅，年額三十盧布以上至二百五十盧

布。

五、日本之菸酒稅 日本明治四年，設釀酒稅，嗣後屢經修改。明治三十四年，設酒精及飲料稅法，共分四種：釀酒稅爲賦課於清酒、白酒及燒酒之租稅，從製造額課稅法，依酒精分之強弱爲課稅標準，每一石自十七元至二十三元不等。其次爲含有酒精之飲料稅，則爲賦課於葡萄酒、果實酒及各種之混成酒，從製造額課稅法，每一石不得減於十六元。大正四年增加各種酒類稅率約一成五分，酒精爲二十一元至二十四元，麥酒爲十二元。

菸稅於明治三十年，用印花貼用法。中日戰後，以菸葉爲政府之專賣事業，耕作者每年以所植菸草之種類土地及面積，報告於政府，收穫之菸葉乾後，交於政府領償金，政府附加一定之稅額，而賣之於營業者。嗣後稅法又屢修正，明治四十七年得四千九十八萬元之純益。

三 我國之菸酒稅

我國之酒稅，較菸稅爲古，周有禁酒之令，漢有酒權之徵，唐德宗時，每斗權錢百五十文。初民間造酒一石，取鈔一貫，後時有增減。明初下權徵酒醋之令，英宗有收貯備用之命。菸草由呂宋傳入中國，沾染漸廣，栽種漸多，然有明一代，猶未課稅也。清自乾嘉以後，常關徵收菸酒之通過稅，釐金亦同。光宣之交，始設菸酒稅捐，民國仍之，四年，設菸酒公賣之制，分述於下：

(一) 菸酒課稅法 各省菸酒稅捐，種類繁多，除海關稅、牌照稅外，其含有出產稅之性質者，如菸葉稅、釀造

稅是。其含有通過稅性質者，如釐金常關是。其含有銷場稅性質者，如行賣錢捐、買貨捐、門銷捐、坐賈捐是。其有原料稅之性質者，如麴稅是。其有熟貨稅之性質者，如菸絲稅、熟菸稅是。其有製造稅之性質者，如創菸捐、燒鍋課是。其有附加稅之性質者，如加價加抽各捐是。而落地稅不與焉。其稅率之標準，亦不一致，或以容器爲準，或以貨量爲準，或以貨品爲準，或以賣價爲準，或以商鋪爲準，隨時隨地立法，未能悉舉。

(二) 菸酒稅稅率 菸酒稅之名目，各省互異，其稅率亦各不同。但就其略同之稅則言之，則關於菸酒之關稅，按價值百抽三。菸酒釐照十三成定額抽收。燒鍋稅每座約課年稅四十二兩。菸稅每百兩納課銀二元二角。土酒稅每百斤約課銀一元一角，外酒稅每百斤約課銀二元二角。此外關於酒類有汾酒、蘇酒、紹酒、谷酒、高粱、火燒、堆花、鏡面等名目，其課稅自數文乃至數百文不等。關於菸類，有土菸葉、水旱菸、黃菸、皮絲菸、紙捲菸等名目，其課稅自數十文至數百文不等。

(三) 菸酒公賣 各國之專賣制度，約有三種：一曰商製官收商銷，如千八百六十三年以前，俄國特許商人設廠釀酒，由官收買徵稅批售是。二曰官商並製，官收商銷，如千八百九十五年，俄國設官立製酒廠，由政府徵稅是。三曰官製官銷，如瑞士火酒之製造、運輸、銷售，均由政府經理，稅款附入售價之內是。民國四年參酌各國專賣制度，實行公賣，於各省設公賣局，各菸酒產地，設分局，下有分棧支棧等，招商承辦，分棧公棧押款自一千元至五萬元爲定額，納款領照，實行官督商銷。

全國菸酒公賣暫行簡章第五條內載，加收十分之一以上至十分之五定為公賣價格，但自施行以來，各省所定公賣價格，係按值外加公費，而其費率之輕重，各省亦復不同，自百分之十至百分之二十五不等。

各省原有之菸酒各項稅釐，菸酒牌照稅，及地方公益捐，均照舊章，由公賣局代收，分撥，並未廢止。

(四) 捲菸統稅 捲菸稅自江浙興辦以來，各省亦多倣辦，向招商承包。民國十六年國民政府財政部頒佈全國捲菸統稅暫行簡章，茲撮述其梗概如左：

甲、稅率 捲菸統稅率，為值百抽五十之稅率，設捲菸統稅總局，用印花稅票法徵收之。

乙、課法 兩種：一為國內菸廠製造之品，於裝箱出廠時，加貼印花。一為外國運銷之品，於關棧卸貨時，驗明收稅，加貼印花。

丙、罰則 偽造或改造印花，照刑律偽造有價證券例治罪。查有漏匿情弊，酌量情節輕重，課以罰金。

(五) 菸酒收入與國債之關係 近年以來，以財政困難，全恃借債應付，其指定菸酒收入，為內外債之擔保者，約有左之六起：

(一) 中法實業借款，實交一萬萬法郎，其擔保品為所興辦之實業收入，不足則以菸酒稅補充之。

(二) 欽渝鐵路墊款，實交三千二百一十一萬五百法郎，其擔保品為菸草稅。

(三) 芝加哥銀行借款，為美金五百五十萬圓，其擔保品為菸酒公賣稅。

- (四) 五年內國公債，其償還財源，指定為全國菸酒公賣歲入一千一百六十八萬元。
- (五) 十年整理內債，此整理公債基金，指定於酒收入項下，每年提撥一千萬元。
- (六) 最近國民政府財政部發行捲菸統稅國庫券一千六百萬元。

第二節 鹽稅

一 關於鹽稅之理論及課稅法

鹽稅者，課於鹽之使用之稅也。鹽為人生必需品，且其需要多寡，亦大概相同，其生產之原料，純賴乎天然力，國家徵課鹽稅，原屬不得已之事，未便課之過重，以影響於生計。近代各國，如英國，如比利時，業已廢止鹽稅，其餘各國，或減輕稅率，或改良稅法，一面維持國家之收入，一面仍以減少人民之痛苦為目的也。依次論之：

一、鹽稅之起源及批評 鹽稅起源於古代羅馬，行於各國，消費範圍極廣。在財政制度幼稚時代，不失為重要之財源。至經濟狀態進步，而貧富之懸隔愈甚，則負擔之不公平，乃日益顯著，其缺點如左：

- ① 鹽為人生所必需，且無代用品，即課稅甚輕，而痛苦尚在。
- ② 鹽稅普及於人羣，而在下等勞動者，在生理上需要更多，痛苦愈甚，節制食鹽，於生理上有礙。
- ③ 鹽又為工業上及農業上需要之物，故課稅結果，足以阻止工業與農業之發展。

①鹽之消費範圍極廣，稍加稅率，即得多額之收入，一經設定，即增加稅率，加重貧民之苦痛。

故在文明各國，多主張食鹽無稅。然其長處，亦有足述者：第一、鹽稅適於間接稅之性質。第二、鹽稅可由低率以得多額之收入。第三、生產地點（山或海濱）較少，且能集中一處。故監督與調查甚易。第四、鹽雖為生活上所必需，然每人需要量極少，故負擔極輕。第五、鹽稅僅課於直接食用之鹽類，其工業農業上所需，可免除課稅。且論者以為吾人既認為共同生活之必要，則對於共同生活之費用，自應貢獻自己生活費之一部，要亦不得謂之不當於事理也。

二、鹽稅之趨勢 鹽為工業上農業上及生活上所必需，故廢止鹽稅者，已有三國，獨財力薄弱之國，以維持國用故，忍無可捨，蓋心知之，而勢有所不得已也。

甲、不課鹽稅者 英吉利 瑞典 比利時（千八百七十一年後）

乙、僅課關稅者 丹麥 挪威 西班牙 葡萄牙 北美合衆國 加拿大 英領紐芬蘭島 祕魯

丙、課鹽之生產稅及關稅者 荷蘭 法蘭西 德意志

丁、鹽由政府專買者 瑞士 奧大利 匈牙利 意大利 希臘 塞爾維亞 羅馬尼亞 土耳其 門的

內哥羅 中國 日本 法領突尼斯 英領印度

三、鹽稅之徵課法 關於鹽之課稅方法，有左之兩種：

甲、製造額課稅法 德國法國採用此法，以製造額之多寡，為課稅標準。

乙、政府專賣法 瑞士日本等國，採用此法。

右二法之選擇，應視乎國情，而後之一法，起源甚古，採用尤廣。在紀元前二百年，行之於羅馬，降至十四世紀，法蘭西創始以來，始徧行於其他諸國，政府專賣之利益，約如左述：

少。
(1) 凡專賣制度，費用雖繁，而鹽企業之技術，實為簡單。其在海鹽產地，概集中於一定場所，則監督費用極

(2) 政府專賣，可廢除中間商業之全部或一部，使其加於鹽價之利益，移於國庫，並可除中間商業粗製偽造，希圖漏稅之弊。對於人民之消費，可以一定之製品供給之。

(3) 鹽之產地，概集中於一定場所，致遠隔地方人民，不能不食高價之鹽。若完全歸於政府專賣，各地設均等之賣鹽所，以一定價格，公平售出，則各地之消費，有受均等負擔之利益。

(4) 鹽之供給，常依交通氣候有所限制，不能一時輸送，且不能增加生產，故適於市場投機目的，而價格之變動甚烈。若完全為政府專賣，則此弊可除，品質亦可從而改良。

要之，鹽專賣之理由，以財政方術為主，亦有從國民經濟上立論者，謂專賣制，可利用一定之鹽田，保護產地人民之職業，又可抵制外鹽，其言亦不無可取，然不足為專賣之唯一理由也。

二 各國之鹽稅

一、法國之鹽稅 法國自十四世紀已有鹽稅，施行於千三百七十三年，一部爲製造課稅，一部爲通過稅及地方出入稅，嚴刑苛稅，民皆怨之。嗣後屢經改革，千八百零六年所頒之製造額課稅法，爲現制之基礎，凡輸入鹽及本國鹽每一基課十生丁，稅率屢更，終非善法。千八百四十八年四月，以勅令廢之，十二月復興，每一基仍課十生丁。至千八百七十五年，增加附加稅，每一基三生丁。其輸入鹽，每一基課二十生丁。陸送輸入鹽，增課稅額之三成，另有免稅標準。

二、德國之鹽稅 德國自十三世紀以來，採用專賣法，千八百三十年關稅同盟成立以後，同盟諸邦，一律以鹽之販賣，由聯邦政府擔任之，監督鹽之輸入，因防止漏稅之弊，於國境內，強制人民購買定量之鹽。千八百六十七年，廢止專賣法，代以鹽稅。千八百七十一年以來，本國鹽每一千基課十二馬克，外國鹽每一千基課二十馬克，凡輸出鹽、硫酸曹達、製造鹽、農業用魚類鹽漬用輸出物，鹽漬用及工業用之鹽，均完全免稅。

三、奧匈之鹽稅 匈奧向爲專賣制，千八百二十九年，曾一度自由販賣，十年後又復專賣，並由政府經營本國天然鹽產。至海鹽之生產，則委之私人之企業，而限制其生產額所製之鹽，移儲於政府特設之倉庫，以待各地官鹽庫販賣，其販賣價格，核入販賣費用以定之。然因各地生產費各異，因之販賣價格亦不一致，大約最低價格爲每百斤二元五角，最高價格每百斤五元三角，其他家畜用鹽肥料用鹽及工業用鹽等，則以低價或無價販賣之。

四、意大利之鹽稅 意大利為有數之產鹽國，向為專賣制，或商人得政府之准許而承辦，或由政府經營之。一千八百九十五年，法律兼許零賣專賣，其方法十製鹽所之中，六所屬國家，四所屬人民，而以一定之分量，供國內之需要。輸入鹽及本國鹽之售賣權，限於政府及所特准之營業者，每百斤之價格，最低四元五角，最高十七元四角，工業上及農業上所用之鹽，每百斤二元七角餘。

五、瑞士之鹽稅 瑞士向為專賣制，其始國內有製鹽所五，皆為私立公司，一千八百八十六年，政府收買之，遂歸政府專賣，其售出價格，每百基課十法郎，乃至二十二法郎五十生丁，其專賣收入，每人為三十八生丁，乃至二法郎十七生丁之率。

六、日本之鹽稅 日本自明治三十七年以來，施行鹽專賣制。凡鹽之製造者，須預定製鹽之方法，採鹽地名，製鹽區劃，製鹽場，儲蓄場，及一年之生產額，以申請於政府，得政府之許可，然後製造。製成之鹽，除供給家用外，悉納之政府。政府分鹽之品質為五等：一等、一元三角三分，二等、一元二角五分，三等、一元一角七分，四等、一元一角一分，五等、一元零五分。收買之鹽，加算專賣率，每石二元五角，而銷售之，對於輸出之鹽，免除課稅，工業用之鹽，或鑛業用鹽，減輕專賣率，每百斤一元三角，對於漁業用鹽，則減輕五角二分以上。

各國鹽稅比較表

國名

每百斤課稅額

每人消費分配額

每人負擔分配額

法蘭西	二九七·分一	一四·分	四一·分〇
德意志	三六·四	一三·	四·七
意大利	一七三七·〇	一一·	一九〇·〇
日本	一四八·〇	一六·	二三·六

三 我國之鹽稅

我國鹽稅，由來以久，大禹任土作貢，青州有貢鹽之品。周禮六官大宰掌山澤之賦，聽民貿易，未有禁止。管子正鹽筴，禁北海之衆，無聚庸煮鹽，至是，鹽爲官業，民無與焉。漢初弛禁，建安復興。六朝更迭，經制不常。洎隋統一，禁權始罷。唐行鹽稅，而劉晏之常平鹽法，最爲世所稱道。宋初行官般法，其後票鹽、鹽引、引課諸制，疊爲興廢。元置局賣引，鹽商購引後，赴場關鹽運賣，引票之法，殆始於此。按地遠近，建倉貯鹽，通立綱數，設官分運，商人關鹽，依次給發，綱運之法，蓋始於此。埠岸所在，各於其地選擇商人充鹽總，部轄綱總之法，蓋始於此。其後又立常平鹽局，以平鹽價，而官賣之法，亦並行焉。鹽價過昂，民怨而國亡。明初行開中法，葉淇改行折色，收買餘鹽，補充正引，開餘引之端。王守仁征贛，專徵鹽稅，啓立廠徵稅之兆。嗣後票引兼行，中官於中漁利，明亡因之。清初沿明制，而課則劃一。乾隆定帑息之制，嘉道行改票之法，咸同採抽釐之政，鹽課綦重，弊藪難絕，此歷代鹽法之大概也。

民國以來，鹽稅改革，約有三說：第一，製造額課稅說，大致謂鹽產於場，卽就場徵稅，消除引界，化私爲官。然逃稅

之事，緣以發生私鹽之盛，實因稅苛，未爲盡美也。第二、政府專賣說，鹽歸國有，稅加入價，整理既便，收入亦豐。惟官督商賣，已成習慣，徵論場運各商之資產，收買不易，如行之太驟，能無怨乎？第三、就場政府專賣說，謂欲整理場稅，平均鹽價，非由官收不可。欲保存國稅，顧全民食，非仍聽商運不可。惟收買鹽場，籌款不易，且鹽區既廣，陋規乃生。以上諸說，雖各有未盡善處，然整理鹽務，實不容緩，就各省鹽務而論，有商運者，有官運者，有民運民銷者，有官收官賣者，辦法參差，弊害叢生。就中如鹽吏之弊，鹽商之弊，私鹽之弊，其尤著者也。今後改革之法，總不外乎就場徵稅，與政府專賣兩種。因時制宜，是在乎當局者善自運用之而已。

各區現行稅則表（錄銀行週報）

區別 岸別

鹽別 每百斤稅則

長蘆 直豫兩岸

二·五五_元

汝光十四縣

三·〇〇

永平七屬

二·五〇

東三省

二·〇〇

山東

二·五〇

福山等十八縣

〇·四〇

蘭鄴等六縣

一·二五

河南

二·五〇

兩淮

鄂湘西皖四岸

三·〇〇兩

建昌五縣

二·〇〇

滌來全三縣

二·〇〇

皖北十九縣

三·〇〇

汝光十四縣

三·〇〇

江寧七食岸

二·〇〇

通如臯寶興平興泰八縣

一·〇〇

鹽阜東三縣

〇·七五

江都

一·〇〇

天長

一·七五

淮徐六食岸

一·五〇

近場五縣之東海贛榆

〇·二〇

比較租稅

近場五縣之沭陽

〇・八〇

近場五縣之漣水

〇・六〇

兩浙

浙東西綱地

三・〇〇

浙西引地之吳縣無錫常熟吳江

二・五〇

浙西引地之蘇松常鎮太

二・〇〇

浙東西局住地之杭縣餘姚崇德海寧海鹽平湖餘杭上虞嵊縣新昌

二・二〇—二・六〇

紹興蕭山

一・五〇

上海租界

一・一五〇

鄞慈奉鎮象

一・〇〇

台屬並永康武義縉雲

〇・六〇—一・〇〇

溫處二府屬

一・〇〇

溫處二府屬

二・〇〇

浙西鹽地之上南川及寶山

一・〇〇

福建

一・〇〇

四川

濟楚公司楚岸富廠

花鹽 ○·六二五_兩

綦邊公司邊岸富廠

巴鹽 一·八一二五

計岸富岸

巴鹽 一·六二五

仁邊公司邊岸富廠

一·八一二五

計岸富廠

巴鹽 一·六二五

涪邊公司邊岸富廠

巴鹽 一·八一二五

邊岸廠

巴鹽 一·五六二五

計岸富廠

巴鹽 一·六二五

計岸廠

巴鹽 一·三七五

永邊公司邊岸廠

巴鹽 一·五六二五

計岸富廠

巴鹽 一·六二五

計岸廠

巴鹽 一·三七五

滇邊公司計岸榷廠

巴鹽 一·三七五

計岸榷廠

巴鹽 一·五六二五

比較租稅

濠南公司計岸富廠

計岸下五墻廠

涪萬公司計岸富廠

渠河公司計岸富廠

納萬公司計岸糖廠

府河公司計岸樂廠

南河公司計岸樂廠

雅河公司計岸樂廠

江涪公司計岸射廠

渠河公司計岸射廠

成華公司計岸簡廠

萬楚公司計岸雲廠

巫楚公司計岸寧廠

花鹽 一·〇〇〇

巴鹽 一·六二五

花鹽 一·三一二五

巴鹽 一·五〇〇

花鹽 一·六二五

巴鹽 一·五〇〇

巴鹽 一·三七五

巴鹽 一·三七五

巴鹽 一·三七五

巴鹽 一·三七〇

巴鹽 一·一〇〇

巴鹽 一·一八七五

花鹽 〇·九四

二·五〇

雲南 內岸

三·五〇元

邊岸

二·〇〇元

各省鹽稅附加雜款目表

省別 名稱

稅率百斤

備考

湖南 軍事口捐

〇·五〇

岸稅

一·五〇

此稅係中央於銷地補徵

軍事附加稅

一·二〇

新加軍事口捐

〇·五〇

新加軍事附加稅

〇·九〇

加收彌補軍事損失六角及陣亡將士撫卹費三角

鹽斤加價

每石一·〇〇

路塌

一·〇〇

江西 岸稅

一·五〇

淮商報效捐

〇·三〇

一名公益捐

販商補助捐

〇·七〇

鹽斤食物捐

一〇〇

鹽斤加價臨時捐

一〇〇

軍事善後捐

一三〇

鹽斤加價

一〇〇

廣東

程船營業稅

每百八十五斤(一包)
〇・四五

十五年七月實行由商本內統收四角歸本省公用三角歸江蘇公用其餘三角由淮鹽公所徵收補助轉運兩商鹽價
程船營業稅由船戶繳納

緝私經費

〇〇一八

帶徵運照費

〇〇〇五

征蒙兵費

〇・六〇

三年二月實行

漁船照料費

一等銀六元二等以
次每等遞減一元

民國三年漁票料票亦歸商辦

船牌費

鹹餉

課於鹹貨商之夾帶私鹽者

水程費

一〇〇

封川江口查緝費

〇〇八

魚水捐

每年由商認繳一千四百元

燭捐

補收鹽釐

程船配費

裁角費

大船(一六〇石)四八元
小船(一二五石)三八元

凡鹵鹽運至粵境覆秤多出之鹽

每石〇·四〇

每包〇·一五

東場鹽船

每船五·五〇

西場鹽船

每船四·五〇

西埔鹽船

每船六·五〇

逾限遲到加收三元

丈量費

每船二·〇〇

廣西

舊案加價

西稅

每百斤平均
〇·〇二九五

新案加價

〇·〇〇七九

各局稅率不一本表以平均數計

比較租稅

練兵經費

〇・〇一二六

廣雅經費

每包〇・〇〇三六六七

行政鹽捐

每百斤〇・〇六四〇

民國三年實行

入口稅

不詳

勇餉捐

不詳

入府捐

不詳

緝私經費

每包〇・〇八兩

局用經費

〇・一〇兩

耗羨

〇・〇三三五

四川

公益捐

每儼五〇〇・〇〇元

民國十三年開徵

護育捐

不分花巴每儼最高一萬五百元最低洋一角

江防費

每儼六〇・〇〇

峽防費

每儼最高四八・〇〇
每儼最低一二・〇〇

驗票費

每儼五・〇〇

消磨金

花鹽每鹹 二六〇〇
巴 四八〇〇

籌墊軍餉捐

每包一〇〇

民國九年開徵

臨時公益捐

每包 最高〇〇・五〇
最低〇〇・二〇

民國十二年開徵

奉節籌餉軍事局

每包〇・二〇

民國十二年開徵

船捐費

每引錢三釧

民國二年開徵

護送費

每引三〇・〇〇

民國十一年開徵

腳力費

每引一千文

民國八年開徵

樂捐

每挑抽錢一百五十文

民國八年開徵

團捐

每石四百十文

民國十三年開徵

團防經費

每石一百八十文

民國十三年開徵

學捐

每石一百二十文

民國十三年開徵

湖北

鹽斤加價

每石一・五〇元

販商報效費

一・五〇

岸稅

一・五〇

比較租稅

臨時軍費捐

○・三三

川淮鹽斤腳力費

不詳

江蘇

淮南新舊鹽斤加價

每斤九釐半

鹽釐

從價四分

蘇五屬新舊加價

每斤一分九釐

食岸加價

不詳

浙江

新舊鹽斤加價

每斤一分八釐

山東

食戶捐

不詳

鹽釐

從價五分

工捐

不詳

鹽斤加價

每斤八釐

直隸

產地捐

每區二・〇〇

鹽斤加價

每斤五釐

河南

銷地捐

每百斤四・〇〇

鹽斤加價 每斤一分

安徽 鹽斤加價 每石一·〇〇

岸稅 每石一·五〇

精鹽特別捐 每石三·〇〇

福建 善後捐 每石二·〇〇

附徵稅 每石〇·五〇

東三省 鹽斤加價 每石二·七五

山西 鹽釐 從價三分

陝西 保運費 不詳

茲將現在實況，分項撮述如左：

甲、鹽場 我國鹽場計有十一區：①長蘆區有豐財、蘆臺、石碑三場，均係灘曬。②東三省區有七場，均係灘曬。

山東區有六場，均係灘曬。④河東區有解池一場，於場內分畦開曬。⑤兩淮區有呂四、餘中、豐掘、拊角、東河、安梁、丁溪、草堰、伍佑、新興、廟灣、十一場，惟呂四煎曬並行，餘皆煎鹽。以上在淮南。在淮北者有板浦、中正、臨興、濟南四場，皆係曬鹽。⑥兩浙區在浙江者，有仁和、許村、黃灣、鮑郎、蘆瀝、海沙、錢清、東江、三江、金山、餘姚、岱山、清泉、鳴鶴、穿長、犬嵩、玉泉、黃

巖、杜濱、長亭、雙穗、長林、南監、北監、上望二十五場。在江蘇者，有青村、袁浦、兩浦、下砂、崇明五場，其中餘姚、岱山、鳴鶴、清泉、青村、袁浦、兩浦，均係曬製，蘆瀝、穿長、長亭、玉泉、杜濱、黃巖、長林，均係煎曬並行。此外各場，均係煎鹽。⑦兩廣區現有十七場，均係曬製。⑧福建區現有十二場，均係曬製。⑨四川區現有二十一場，就井煎鹽。⑩雲南區現有十一場，均係井水煎製。⑪花定區屬於陝西者四場，屬於甘肅者十四場。此外蒙古、新疆之池鹽，湖北應城之膏鹽，黑龍江呼倫貝爾之湖鹽，及直魯晉豫陝甘之土鹽，均有鹽場。

乙、運銷 運鹽有商運、民運、官運之分。①長蘆現為商運。②東三省中奉天係商運，吉黑係官運。③山東現有商運、民運兩種。④河東現為商運。⑤兩淮在淮南者有商運、官運二種。在淮北者係商運。⑥兩浙現為商運。⑦兩廣現由商販運銷。⑧福建現有商運及官辦二種。⑨四川有引鹽票鹽之分，引鹽由商領引運銷，票鹽由小販領票運銷。⑩雲南現為民運。⑪花定行銷大小花馬池鹽及蒙土各鹽，均係商民販運。

丙、稅率 我國鹽稅稅率至不一致：①長蘆每斤鹽之稅率，由六釐餘，徵至九釐餘。②東三省每斤鹽之稅率，由四釐餘，徵至六釐餘。③山東每斤鹽之稅率，由民運及歸南運局辦理者，平均在一分以內；由商運官辦者，平均俱在一分以上。④四川每斤鹽之稅率，徵銀者，由七釐，徵至一分四五釐餘，徵錢者，由六文，徵至十六文。⑤兩廣每斤鹽之稅率，平均俱在九釐。⑥福建每斤鹽之稅率，祇七釐餘。⑦兩浙每斤鹽之稅率，徵錢者，由四文，徵至六文，徵銀者，由五毫餘，徵至一分四五釐餘。此外兩淮雲南則稅率較鉅。民國二年頒佈鹽稅條例，劃南北為兩大區，稅率則每百斤定

爲二元五角，七年修正鹽稅條例，每百斤課稅三元，但工業漁業用鹽，不在此限。

丁、鹽稅收入與國債之關係 近年來鹽稅收入，年有增加，自民國三年至民國十四年，由七千萬，增至八千五百萬元。但以外債關係，權不我操，除償付本息金外，所餘無幾。茲將鹽稅擔保之外債與國債，列舉如左：

(一) 克利斯浦借款 英國克利斯浦公司於民國元年，貸款一千萬英鎊，實交五百萬鎊，以鹽稅爲擔保。

(二) 英法借款 清光緒三十四年，向英之匯豐法之匯理兩銀行借款五百萬鎊，以蘇浙直鄂四省鹽斤加價之收入爲擔保，自民國十一年起，每年付還三百餘萬元。

(三) 湖廣鐵路借款 清宣統三年向匯豐匯理德華三銀行及美國資本家，借款六百萬鎊，由鹽稅撥還。

(四) 日本銀行團借款 民國六年七年八年九年由日本銀行團墊款二千餘萬元，亦由鹽稅撥付。

(五) 直隸公債 清光緒三十一年募公債四百八十萬兩，民國六年前，每年由鹽稅項下撥還七十餘萬元。

(六) 湖北公債 清宣統元年募公債二百四十萬兩，民國六年前每年由鹽稅項下撥還十五萬元。

(七) 青島鹽田庫券 係購買青島鹽田之用。

(八) 流通券 民國十一年以來，共發流通券六種，總額一千一百五十萬元，由鹽稅項下撥付基金。

(九) 鹽餘庫券 額面六千萬元，係國民政府財政部於十六年發行，以江浙兩省全部鹽稅作抵。此外與關稅共同擔保之外債，計有三起：

○善後借款 民國二年向英德法俄日五國銀行團借款二千五百萬鎊，以關鹽兩稅作抵。

○英德續借款 清光緒二十四年向匯豐德華兩銀行借款一千六百萬鎊，以關稅擔保，不足，以蘇松滬鹽釐補之。

○庚子賠款 以關鹽兩稅作抵，民國五年後，已全由關稅撥付。

鹽稅收入，除撥付外債，及充緝私稽核行政各費外，所餘無多，在稅收上着想，宜於稅率輕微之處，稍加若干，以與其他各地，趨於平等，每年即可增加一千萬元之收入，但此後經費較裕，即宜將鹽稅減低，以輕人民負擔，而維民生。

第四節 糖稅

一 關於糖稅之理論及課稅法

糖爲日用所必需，亦爲滋養品之一種，課於糖之租稅，一方面固非如菸酒等稅以寓禁於徵爲宗旨，一方面又非如米鹽等稅有輕富重貧之結果，殆亦消費稅中一種適當之課稅品也。況近世業製糖者，類皆爲大資本家，設大規模之公司，爲大規模之機械製造，爲節制資本起見，亦有課稅之必要也。分項述之如次：

一、砂糖課稅之論據 砂糖有甘蔗糖、甜菜糖、蘆粟糖三種，皆採其原料榨取煎製之，其需用普遍於社會各階

級，故適於爲消費稅之課稅品，更列舉理由如下：

① 糖雖爲維持人生健康所不可缺之物，然糖分之含蓄處極多，即課稅以高其價，亦不覺其苦。

② 糖之消費隨生活程度而增加，故社會愈進步，糖之稅收亦愈多。

③ 糖之消費，隨個人生計而增加。故富人之消費，較貧人爲多，即課稅於富人者爲較鉅也。

④ 糖之製造，多限於一地方，集中於少數人之手，故課稅手續，較爲簡易。

課稅於糖，既具右述之便利，並無害於生產，而有利於國庫，故爲最適宜之稅則。

二、糖之課稅法 關於糖之課稅法，約有三種：

其一、原料課稅法 此法以糖之原料之重量爲課稅標準，方法簡便，監督亦易。德國初課糖稅，即採用此法。然隨原料之品質及製造技術之巧拙，而生產額懸殊，故不能期負擔之公平。

其二、外標課稅法 此法以製造砂糖所用分解器之容量爲課稅標準，方法亦極簡單，俄國於千八百八十一年前，採用此法。然生產額之多寡，實視技術之精拙爲斷，即同一分解器之容量，而其生產額往往不同，故亦難期負擔之公平。

其三、製造額課稅法 此法有課於粗製品及精製品之兩種，前者以冷至攝氏十五度之糖液爲標準，用量度器測其疏密，以爲課稅之方法，較之原料課稅法，雖稍進步，但亦不甚精確。後者係俟製造完成後而後課稅，課稅時

間，與消費者之時間極接近，少妨害製糖業發達之弊，不僅負擔公平而已也。

關於製造額課稅之優點，據德國調查委員會之報告，約如下述：

- ① 就方法言，課稅於製造品，與消費時間極接近。
- ② 就業糖者言，比例於歲收之豐凶而納稅，負擔極公平。
- ③ 就耕作者言，比例於土地納稅，凡在不利之土地，得享耕作原料之利益。
- ④ 就國庫言，國庫能得其所應得，不致別有損失。
- ⑤ 就消費者言，消費額與納稅，互為消長。

二 各國之糖稅

歐洲大陸諸國，於關稅外，以糖稅為國內消費稅之一。初歐洲諸國所用之糖，均來自東亞，十七世紀拿破崙行大陸封鎖政策，來源斷絕，歐人苦之。德國學者瑪格拉發明甜菜製糖法，發達甚速，十九世紀初葉，已徧行於法德奧匈俄荷瑞丹諸國，茲擇要列敘於下：

一、法國之糖稅 法國採用製造額課稅法，千八百九十九年以來，規定砂糖每百基課六十法郎，結晶糖每百基課六十四法郎二十生丁，強性糖每百基課十三法郎，本國精製糖每百基課四法郎，粗製糖每百基課一法郎，外國產之精製糖，每百基課十法郎乃至十六法郎，粗製糖課附加稅九法郎。千九百零二年以後，糖稅由六十法郎減

爲二十五法郎，同時對於本國產糖，按舊額減半徵收。

二、德國之糖稅 德國於千八百六十九年，採用原料課稅法，至千八百九十六年，改用製造額課稅法，砂糖每百基課二十馬克，於消費稅外，另課營業稅，隨產額而異，四百萬基以下，每百基課十分尼，四百萬基以上五百萬基以下，每百基課十二分尼半，五百萬基以上六百萬基以下，十五分尼，六百萬基以上，每增一百萬基，從一馬克萬分之二十五，以爲累進。粗製糖則以十當精製糖之九。凡在租稅監督下輸出之砂糖，飼養他物及供生產上使用之粗糖，皆免除課稅。砂糖輸出或公封於公私倉庫時，則給以輸出獎勵金。

三、奧國之糖稅 奧國始於千八百四十九年制定糖稅法，採用製造額課稅法，至千八百六十五年，改用外標課稅法，以製糖器械及其使用時間爲標準。千八百七十五年，改定度量衡制，每百基課七十三福洛林。千八百七十八年復採用製造額課稅法，每百基課十一福洛林，其輸出獎勵金，據定額給發，每百基給一福洛林者，須含八成八分之糖分，給一福洛林六十克生者，須合九成三分之糖分，此項獎勵金法，於千九百零二年廢止。此外尚有附加稅，每百基三福洛林。

四、日本之糖稅 日本初設茶食稅，漏稅頗多。明治三十一年，始設糖稅，糖祇產於沖繩大島小笠原島九州四國，產額甚少，獎勵國產，不遺餘力。精製糖每百斤課七角八分之關稅，以限制外貨。明治三十四年，制定砂糖消費稅法，凡以內地消費爲目的，而由製造場稅關及保稅倉庫所取出之砂糖、糖蜜、糖水等皆課之。分四種：第一種、砂糖每

百斤課一元，第二種、一元六角，第三種、二元二角，第四種、二元八角。明治三十八年以後，第一種二元，第二種四元四角，第三種六元五角，第四種七元五角。

三 我國之糖稅

我國糖稅起自清末，咸同之交，釐卡徧設，課及糖類。光宣後，各省間有創立專稅者，徒資中飽，於國無補。民國成立，各省多就貨物稅內附徵。川省糖稅舊章，每斤課稅四文，糖精冰糖磚糖片糖及外省運入各糖，一律照課。五年新章，每斤徵銀元四星。閩省於糖釐外，就熬糖地方，每車徵銀三錢六分。粵省糖稅係在釐金項下徵收，桔水每百斤徵銀三分。旋經加抽三成。桂省行統捐，大缸糖每缸徵銀二錢八分，小缸糖每缸徵銀二錢四分，冰糖每百斤徵八錢。贛省土產糖斤正稅以百斤計，白糖八百文，紅糖六百文，後各加徵二百文。鄂省桔糖稅，每桶課四百八十文，每百斤三百六十文，白糖每百斤七百六十八文，冰糖每百斤課六百文，蜂糖每百斤課九百二十二文。其他各省，均在貨物稅內抽收，所徵稅率，亦以貨物稅率為標準。此後整頓辦法，一面宜就產糖各省，酌用製糖機器，以謀產額之增加。一面規定適當稅率，以裕稅收，並釐訂獎勵辦法，藉以推廣國產，抵制外貨，挽回利權，胥此是賴，誠不容緩也。

第五節 其他國內消費稅

國內消費稅之重要稅目，已詳前節，此外日用消費稅，雖有鉅額之收入，但各國均先後廢止，以輕民負，茲所述者，亦多屬歷史上之陳跡，或施行範圍，亦僅及少數國家而已。

茶稅亦爲日用消費稅之一，英國於千八百六十年頃，爲保護咖啡稅源起見，曾徵三先令至十二先令之消費稅。法國行於千八百七十一年至千八百七十九年間，稅率每百基約課三十法郎。意大利行於千八百七十三年，稅率每百基約課三十利拉至五十利拉。

我國茶稅始唐代，十取其一。唐穆宗增茶稅率，百錢增五十。唐武宗又增江淮茶稅，而私販者多。宋行民種官賣制，及其末年，番人嗜茶，以馬易茶，乃設茶馬司主其事。元明二代，創行茶引，變遷殊多。清初定西北易馬之例，廢於康熙末年。乾嘉以後，茶課陸續改徵銀兩，而所徵茶課之標準，均係按引計算，與鹽稅略同。嗣後各省督撫，每因茶商之請，而變更舊制。光宣之交，各省茶稅，或設捐統收，或遇卡抽釐，或按引徵課，而其稅率，西北重於東南。民國以來，率由舊章，而徵稅標準，殊不一致。以引計者，每引在本省者約課銀一兩五錢二分，運銷外省者，加徵銷稅七錢二分。以簍計者，每簍重十斤，課銀四角。以箱計者，每兩件爲一擔，共課銀二元二角。此外尙須課以釐捐，致外運之茶，日見減少。其原因亦不盡由於稅苛，其一、印度錫蘭等處之產額，日見增多，運入中外，幾代華茶。其二、華茶製法未加改良，致推銷不廣。民國三年爲整理茶業計，對於出口茶減徵二錢五分，實徵銀一兩。國內茶稅近亦減低，浙茶每百斤由二元減課一元七角，閩茶每百斤由一兩九錢三分，減課一兩六錢八分八釐，此後或可稍有起色乎？

二 屠宰稅

肉類之消費，貧富間雖不能無多少之差別，然在歐美諸國，同爲人生之必需品，故設法課之，如牲畜稅及屠宰稅是也。惟此項課稅，分配甚難公平，且監督尤爲困難，故以不課爲宜。

德國會行屠宰稅，千八百七十三年廢止之。惟尙有一二都市保存之。至千八百九十三年，頒佈地方稅法，此稅完全廢除。歐美各國至今行之者，僅巴丁國之肉稅，匈奧之屠宰稅而已。

我國昔有牲畜稅，後有屠宰稅。清初定章，凡貿易牲畜值百抽三。清季始創屠宰稅，民國承之。三年，整頓牲畜稅，以值百抽三爲原則，間有值百抽二或抽六者。屠宰稅以豬牛羊三種爲限。豬每口徵銀三角，牛一元，羊二角，並有附加稅及手數料等名目。

三 絲繭稅

絲繭兩稅，初由常關徵收，咸同之交，設卡抽釐，始徵絲繭釐。迨至近年，各省絲繭間有離釐金而成獨立之稅捐者，但稅收之鉅，當以蘇浙爲最。蘇省絲繭，前清在釐金項下，徵收運絲，每包八十斤，捐銀二十五元四角，經絲每百斤捐銀十二元，用絲每兩捐錢六文。民國三年，更定新章，運絲每包八十斤，稅銀二十五元二角，經絲每包八十斤，稅銀十元。乾繭每百斤稅銀八元，鮮絲每百斤稅銀二元六角六分。浙省絲繭捐，在前清時運絲捐率，每包正捐、善後捐、賠款捐、籌防捐、塘工捐、滙捐，共二十九元。經絲捐每包九元六角，用絲捐每百斤十九元六角。乾繭正滙兩捐，共十二元。

鮮繭每百斤四元。民國以還，初由省議會議決，運絲捐共二十元二角，經絲捐計四元八角，用絲捐每百斤十元六角，乾繭捐共六元，鮮繭捐二元。捐率既減，稅收驟短，乃更定新章，運絲每包八十斤，正捐銀二十二元，滬捐三元二角，經絲每包八十斤，正捐銀三十一元六角，滬捐銀三元二角，用絲每包八十斤，捐銀十五元六角，乾繭每百斤正捐銀十元，滬捐銀一元，鮮繭每百斤，捐銀三元六角六分。蘇浙兩省，稅率不一，牽於舊習，驟難改訂。至奉天之繭絲稅，在繭則分山繭、繭扣兩種，在絲則分白元、山絲、扣絲、亂絲四種，均按價值百抽一。五。販運出口者，祇課出產稅一項，而就地銷售者，須加抽銷場稅二成。四川絲繭捐，每斤祇課四五文不等。其他各省，或在釐金統捐內徵收，或素無絲繭出產，概不贅述。

第六節 關稅

一 關於關稅之理論及課稅法

關稅者為廣義消費稅之一種，課於超越租稅領土限界之貨物的消費者也。唯其徵收係在交易行為之際，故外形上頗類於行為稅，然與行為稅之性質，實全然相異。行為稅係課於因經濟上之交易行為而生之收益者，而關稅則適與之相反，係課於現實消費，即個人經濟支出之舊所得。故關於關稅之評論，與關於消費稅之評論，大旨相同。易詞言之，關稅論之目的，要不外乎研究關稅之課稅方法，使不悖乎消費稅之性質。

(一) 關稅之沿革 課稅於商業輸運之貨物，自古已然。蓋其納稅義務，確實易認，凡道路、河口、橋梁、港灣等之一定處所，皆可權而課之，如通過金及市場稅，即古時關稅之形式也。在昔希臘盛時，雅典對於貨物之輸入或輸出者，課稅五分之一。降及羅馬，其稅關亦如古制，為國庫之重要收入。其制確定於王朝時代，於各地之海港、道路、橋梁等處，徵課之稅率，為百分之五，凡出入宮禁之旅客、貴族、僧侶、兵士、巡禮者，均得免稅。中世紀封建諸侯，對於其通過領土之貨物，以修理道路橋梁、水路及保護旅行者為名，而課其稅。其初徵收通過貨物之一部，後貨幣之流通漸盛，始以貨幣徵收。然至產業狀態日漸進步，商業貿易日漸發達，於是通過稅之弊害，愈益顯明。法國於千六百六十四年及六十七年之條例，廢止國內通過稅，實行關稅之制。德意志於千八百二十八年及六十七年，訂立關稅同盟，關稅之基礎，益見鞏固。十七世紀英法醉心於重商主義，謂與其增加收入，毋寧以保護本國產業之目的，重課輸入於關稅。至輸出關稅，其初出於禁止國貨輸出之意，嗣後經濟思想進步，各國咸有廢止之趨勢。英國於千八百四十二年，德國於千八百七十三年，荷蘭於千八百七十七年，法國於千八百八十一年，日本於明治三十二年，均隨新約之實施而廢止，至今存者，僅中國、土耳其、巴西、智利而已。

(二) 關稅之種類 關於稅目之區分，約有四種：第一、依其制度之目的而分之者，第二、依其徵收之地域而分之者，第三、依其賦課之標準而分之者，第四、依其物件之特別性質而分之者。

第一、財政關稅與保護關稅。

財政關稅者，以財政上之目的爲主而賦課之關稅也。一名收入關稅。蓋以爲消費稅之一種，而達到增加國庫收入之目的，其象徵有三：

① 凡與國內消費稅物件同一種類，或其代用品由外國輸入時，課以關稅，是卽爲財政關稅。如日本之麥酒菸糖等之關稅是也。目的在使外國輸入之消費物品與國內消費品得同等之負擔。

② 凡國內不能生產或無代用品之物件，由外國輸入時，課以關稅者，是亦財政關稅。如英國之菸稅是。目的在增加國庫之收入。

③ 凡奢侈品及不衛生日品，由國外輸入時，特課以重率之關稅者，是亦財政關稅。其課稅目的，在表面上在矯正奢侈，實亦由於斟酌負擔力之程度，以爲課稅之標準。

由上述之象徵，可知財政關稅，應守之原則，亦有三項：

① 課稅品宜以大宗進口貨爲限。課稅品少而量多，方能達到財政上之目的。英國在歐戰以前，進口稅目僅有四十，而歲入多至二千九百餘萬鎊。我國進口貨物有二百四十餘種，幾至無物不稅，而收入不及英國遠甚，此其明證也。

② 對於奢侈品課稅宜重而對於日用品課稅宜輕。此亦爲通行之原則，凡關稅稅率之高下，常視其爲奢侈品或日用品而異，不可毫無區別。

③ 稅率之增加當在進口貨額不至衰退之限度以上。蓋稅率之弛張，凡在國定關稅之國家，固有絕對之自由，然若因稅率過高，而國際貿易因以衰退者，亦非計之得也。

保護關稅者，以國內生產及生產人之利益為目的，而賦課之關稅也。就國庫言，雖未嘗不欲收入之增加，然立法之本意，專注於一般經濟政策上。所謂一般經濟政策者，使外國輸入之物品，昂其價於國內市場，因以助內國產業之發展。課保護關稅後，則外國貨物售價較國內貨物為昂，即有被排斥之可能。國內生產者，因一般物價騰貴，已可得相當利益，如其出品能供國內全部之需要，則此時關稅，更可有拒絕外貨輸入之作用，雖其關稅收入，較財政關稅為少，然其所課國內消費稅收，隨國內生產而增加，仍足以補其所失而有餘。則自國庫收入之全部觀之，固一無損失也。然保護關稅，至少有下列兩大缺點：

- ① 保護關稅課及機械原料及生活必需品，則足以妨害產業之發達，生計之困難。
- ② 保護關稅制度，常為資本家所利用，受其益者，僅為少數資本家所獨占之生產事業，而蒙其害者，則為社會上大多數之消費者。

財政關稅與保護關稅之性質及其區別，分兩節論之：

(甲) 保護關稅為保護貿易政策派所主張，財政關稅為自由貿易政策派所主張，若處於相反地位，但就各國實例觀之，則保護貿易政策，固以保護內國產業為目的，即自由貿易政策，亦未嘗不以保護內國產業為目的，然

則兩者之間，實無甚差別。特前者以單純之本國利益爲本位，而後者以國際間相互之利益爲本位。又前者以限制國際競爭爲唯一手段，而後者以獎勵國際競爭爲最要之手段耳。此就目的與手段兩方面而論，次一節就課稅之方法而論。

(乙) 保護關稅對於外國輸入之貨物，課以較高之稅率，財政關稅則對於內外相同之貨物，課以同率之稅率，此係單純的保護關稅。若爲拒絕的關稅，則更大其稅率，拒外國貨物於市場之外。此效果實際與禁止輸出與輸入相類，使國內生產者處於獨占販賣者之地位。

第二輸入稅輸出稅及通過稅

輸入稅者，昔時稱爲消費關稅，凡領地界限內之消費物，自界限外送至者，於領地界限徵收之。今日之關稅，殆專賴此達其消費課稅之目的者也。輸出稅國內消費物，送往於界限外時，所徵收之關稅也，此關稅往昔行之者多，且與保護制度無異，今已多廢止之矣。通過稅者，課於僅通過關稅領域之商品之關稅也，由中古時代之內部關稅，逐漸發達而成，至於軌近國際貿易日繁，其法已不復存在。

第三從量稅及從價稅

從量稅者，以貨物之數量爲標準，而從價稅則以貨物之價格爲標準，二者各有所長，亦各有所短。前者之所長，在輕便而低廉，可無授受之煩，與詐僞之弊。而其所短，則在粗製品負擔較精製品爲重，以致違反公平之原則。後者

之所長，在稅率之高低，適應於物價之漲落；而其所短，則在惹起商民偷漏虛占之僥倖心，予關稅徵收吏以賄買私放之機會，而貽國家以徵費較鉅之不利。欲兼採所長，而去其短，非並行相輔不可。凡採行從量稅法之國，不得不輔以從價稅法；而採行從價稅法之國家，不得不輔從量稅法。

第四退轉關稅及差別關稅

退轉關稅者 (Drawback)，以商品曾賦課之輸入關稅，或其粗生原料，於輸出時發還之謂也。就關稅言，是爲關稅之退轉。其意雖在獎勵輸出，而非積極的獎勵，不過避課稅之重複，或使之復於無稅之地位而已。差別關稅者，對於同類之商品，而課高低各種差別的稅率之謂也。大體上有兩種：一曰減率關稅，較普通關稅爲低；一曰增率關稅，較普通關稅爲高；此係報復性質，故一稱報復關稅。

(三) 關稅之稅則 各國現行之稅則，約有下列之四種：

甲、國定稅則 以國家之法律自行制定者，爲國定稅則，一稱自主的關稅，英美兩國，其關稅政策雖略有異同，而其行國定稅則則一。凡輸入品不問其爲何國之產物，概徵以一般之稅率，故又有一般稅則之稱。

乙、協定稅則 以國際間之條約制定之者，爲協定稅則。此項稅則，依條約之特種事情，以互圖利便爲主，故須務取相互主義。我國自通商以來，即與他國協定稅則，嗣後迭次修正，均依照條約，就表面上觀之，固協定稅則也。但按之實際，則最惠利益，僅及彼方，修正與否，常由他國操縱，而歐美諸國，又常協以謀我，識者謂非協定稅則，實協侮

稅則，非虛言也！

丙、國定協定並行稅則 以稅則之一部，由國家法律制定，一部以條約協定者，謂之國定協定並行稅則，瑞士意大利日本諸國所採行者也。以國定稅率，適用於無特別條約關係之國，其有特別條約關係者，則適用協定稅則；而協定稅率，常較國定稅率為低，以非如此，不足以示好於有特別條約關係之最惠國也。

丁、最高最低稅則 國定稅則之全部或其一部，制定最高最低兩種稅率，以最低稅率適用於最惠國，而以最高稅率適用於其他各國者，謂之最高最低稅則，法國西班牙等國採用之。其稅率之適用，與國定協定並行稅則極相類似，而其制定之法互異。蓋國定稅則，由立法部以法律定之；協定稅則，由行政部以條約定之；而最高最低稅則，則最高最低兩率，均由立法部預定，行政部於釐訂條約時其所定稅率，不得超過此最高限度，亦不得減輕於最低限度也。至協定稅則，則由立法部授予政府以締結稅約之權，不加以任何限制，政府當局大有施展之餘地，此其利也。然若當國勢孱弱之際，則協定稅則，有百害而無一利。何也？以強國與強國言協定，其結果為相互之最惠；以弱國與強國言協定，則其結果，常僅屬一方面之最惠，無他方均需實利之例也。

(四) 關稅之信用制度 關稅義務履行於貨物通過關卡，或未自由交易時，時間甚暫，而有不能立即完納關稅者，於是有關稅信用制度之設。

第一、關稅倉庫 關稅倉庫者，義務物件於未至自由交易之前，一時關稅交納，尙未完畢，使得以存儲之制度

也。其倉庫有公私之別。公立倉庫，又有兩種：一曰長期藏置所，其藏置時間，可互數年之久者（德國五年）；二曰制限藏置所，其藏置時間，不得過數月（德國六月）。期限經過之後，即當交納稅金，領取貨物，此時關於納稅及其他藏置貨物之規定，皆以入倉時所查定之分量及性質為標準，若有意外原因，減損重量，及因貯藏而生耗虧，或變為無用之貨物者，其重量均作為無稅。私立倉庫，又有三種：一曰暫置倉庫，二曰分配倉庫，三曰信用倉庫。

第二、稅金擔保 稅金擔保者，通過物及再次輸出物之輸入時，不納稅金，惟須提出與稅金相當之擔保物於稅關，以為稅金免除之保證之謂也。此法可簡省發還已納稅金之會計手續，並使其人不蒙稅金利息之損失，實比較之便利之法也。

（五）關稅之利弊 關稅雖為廣義消費稅之一種，然與國內消費稅之利弊，不盡相同，分述如左：
優點：

第一、關稅就卡徵稅，簡易而易於監督，故所需之徵收費亦甚少。

第二、國內消費稅徵稅時，則關於國內之生產及交易，常須監視，故每至妨害產業；而關稅則無此弊。故關稅易令負擔人毫無嚴苛之感。

第三、關稅得擴張課稅範圍於諸種集量的商品，故對於國家財政，容易供給豐富之收入。

第四、關稅可以保護幼稚的國內產業，使免與外國商品競爭，俾能發展。

缺點：

第一、關稅負擔之轉嫁，難期與負擔力相適應。蓋關稅關於物件之選擇，常以國庫上收入之理由為主，而採集量的物品，不能因其用途而細別稅率，致貧富有輕重倒置之負擔。

第二、關稅對於與國內消費物同種之外貨，難得均衡之課稅，而以有條約上之協定關稅之時爲尤難。

第三、關稅管理上規則甚嚴，因之常不免有欺詐偷漏納賄之虞。高率關稅之國，尤易發生此弊。

第四、關稅對於幼稚的國內產業，雖有保障之利，而國內一般消費及生產費之負擔，亦日益擴大。

第五、關稅課稅過重，足以妨害睦誼，阻礙物品之流通。

關稅雖利害參半，然無廢止之者，其重大原因，非經濟上的理由，而在財政上的理由，業詳前述。所宜注意者，卽關於課稅物件，不可不慎加選擇：

(1) 關稅之課稅物件宜選擇有鉅額之收入者。英國菸草、酒精、茶及葡萄酒所得之收入，占關稅總額之九成六分，而美國之極端保護關稅，其稅收之大半，亦僅五種課稅物件。故關稅之課稅物件，宜選擇有鉅額之收入者爲妥，不當以種類多爲得也。

(2) 關稅之賦課宜力避必需品。蓋課稅於必需品，卽增加人民之生活費，因而減低多數人民之生活程度，阻礙產業之發達，故宜力避之。

(3) 關稅之賦課宜擇收入之確實者。蓋關稅之收入，無論何國，為重要之稅源，英國占歲入總額之二成二分強，法國一成二分強，德國二成四分強，意大利一成二分強，美國四成強。故關稅之收入，苟年有增減，則影響於財政者甚大，不可不注意也。

(4) 關稅之賦課宜力避原料品。蓋原料品為一國生產事業之母，苟原料品課重稅，國內生產事業，即有停閉之虞。

(5) 關稅之賦課宜與國內消費稅相均衡。蓋關稅與國稅同為消費稅，如課稅於本國製造之酒類，而輸入酒類免稅，或其稅率較本國之釀酒稅為輕，則本國之酒類，必為輸入酒類所壓倒，本國產業，即無法自存。總之，關稅一項，關係於國課民生甚鉅，能善自利用，則弊掩而利溥；否則利未見而弊已著，非計之得也。

二 各國之關稅

各國關稅稅率之差異，一由於財政上之理由，二由於關稅政策，三由於國際條約。以下分述重要國家關稅之沿革：

一、英國之關稅。十四世紀英國始有關稅制度，蓋課於葡萄酒之輸入稅，每十壘至二十壘課其一壘之稅，二十壘以上者課二壘。至十四世紀之末，則改為值百抽五。其後擴大課稅範圍，對於羊毛、菸草、絹、酒精等，亦課百分之五。此時祇知謀收入之增加，未知有所謂關稅政策。十七世紀重商主義勃興，保護關稅政策始盛，初為值百抽一，至

千七百零四年增爲一成半。千七百四十七年以後，概爲二成。千七百五十九年，增加爲二成半。美國獨立戰爭起，更增加爲三成。及拿破崙戰爭，稅率又增。如砂糖由每百十二磅課二十先令，增加爲三十九先令。故本國之消費額，大見減退。千八百十五年，課稅物件多至千四百種，本國產之羊毛，禁止輸出，外國羊毛之輸入，增加其稅率。千八百十九年，每百二十磅課五十六先令。又因獎勵生絲出產，由千七百六十五年，至千八百二十五年，輸入生絲，悉課重稅。故英國自十七世紀至十九世紀，概爲保護貿易政策。千八百二十年來，自由貿易說漸盛，千八百四十六年，廢止穀物條例，稅目亦大減，今僅存本國不生產之酒類、菸草、咖啡等二十餘種，亦時勢使然也。但稅率猶重。千九百零六年爲百分之六十七，至千九百十一年爲百分之五十三。

二、法國之關稅 關稅政策，法國與英國異。蓋法國始終爲一貫之保護政策也。十七世紀法國始有統一的關稅制度。大革命之際，稅率雖改，但仍爲保護政策。第二次革命時，稅率頗重，及拿破崙第三卽位，雖歡迎自由貿易政策，然不易得國會之贊助。乃由條約關係，減低其稅率，最高率爲百分之三，最低率爲百分之二·五。及千七百九十一年，以普法戰後之疲敝，乃增加稅率，以資挹注。千八百八十一年及九十二年之改正，卽爲戰前之關稅制度，課稅有七百餘種之多。戰後財政窘迫，不減當初，欲減低稅率，蓋尙有待也。

三、德意志之關稅 德國致力於關稅同盟，互半世紀之久，後卒成立，實德國致富之基。千八百七十七年前，德國完全採行財政關稅，以收入爲目的。至千八百六十五年，免除穀物及原料品之課稅，並減低一般稅率，始仿行英

國之自由貿易主義。普法戰後，取得大宗賠款，散布於市場，產業大受打擊，因謀救濟之法。千八百七十九年，大增關稅率，課稅於葡萄酒、米、茶、菸草、咖啡等，及其他向來無稅者，重設穀物、木材及石油等稅。千八百八十五年，更三倍穀物之稅率，二倍木材之稅率，而同時增加家畜、酒精之稅。千八百九十一年與各國締結互惠條約，稅率稍輕。但該條約於千九百零三年期滿，故先期設調查委員會，修訂稅率時，保護復盛，大增其稅率。千九百零六年後，僅各國條約之協定，卒底於成。

四、美國之關稅

美國在殖民地時代，無所謂關稅也。千七百七十三年，課稅於英國以外之輸入糖類，遂爲輸入稅之嚆矢。獨立戰爭後，關稅事務委之於聯邦政府，雖保護貿易論較盛，然僅對於糖類、菸、酒、茶之輕微課稅。政府因整理關稅，議增加關稅。千八百十六年，始以保護本國織物、木棉、羊毛及製鐵業等爲目的，課稅於外國產之輸入品。而同時又以收入之目的，課稅於茶、咖啡、砂糖、菸草及葡萄酒。千八百二十八年及千八百三十三年以後，逐漸減低，直至千八百六十年，純爲自由貿易，爲稅率最低時代，蓋正民主黨執政之時也。然最低稅率，猶有百分之五以上，乃至百分之十。而千八百五十七年，因經濟恐慌之結果，即於六十一年通過毛爾西法案，增加羊毛及鐵類之稅率，及南北戰爭開始，稅率更增，稅目尤多。逮戰爭告終，歲出減少，稅率始減。千八百七十年，七十三年，八十三年，九十年之改正，雖稅目減少，而稅率則有加無已。千八百九十三年威爾遜法案，廢止稅目四十五種。千八百九十七年之滕克利法案，又復增加稅率。千九百十四年歐戰既起，尙能維持舊稅法。及美國加入歐戰，稅率又加，近始稍稍恢復原

狀焉。

五、日本之關稅 日本於安政五年，與英法荷美四國締結貿易章程，爲關稅之嚆矢。稅率自五分至三成五分。明治二十七年，改訂英法條約，次復與美意俄德法奧締結條約，廢止輸出稅協定稅率之貨物，以號數別爲百二十，以稅率別爲百四十四，貨物之種類，約達八九十種。條約改正以前，稅率平均，不過五分，而新條約則始增爲八分乃至一成，新條約二倍從來之稅率，不可謂非日本當局之苦心。惟一切重要輸入品之稅率，悉由條約規定，條約僅揭示對手國輸入日本之貨物，有規定稅率，而由日本輸入其他對手國之貨物，則無所規定，不過從最惠國條款，受利益均霑而已。故日本之貨物，輸入於英德法諸國，雖無較他國輸入品特課重稅之理，然對於日本特殊之產物，不能受特殊之處置，則失去協定稅率之精神。明治三十九年改正稅法，無稅及輸入禁止品各爲五種，有稅品達十九類，五百三十餘種之多，稅率自五分起多至百七十一元。此次改正，能豫防他國對於日本之輸出品爲不利益之處理，大體上略有進步。然稅目過多，稅率須由列強協定，其弊與我國今日，殆如出一轍。明治末年，完全爲國定稅則，稅率大增，大正元年之稅率，已占百分之五十，可與英美並驅矣。

三 我國之關稅

我國自李唐以後，始直接間接與歐西各國通商。明武宗時（千五百十六年），葡萄牙人首先來華，在寧波泉州漳州等處貿易，以澳門爲根據地。千五百七十五年，西班牙躡跡而至，但與華人時起衝突，商業不振。嗣後荷蘭於

千六百二十二年，英國於千六百三十七年，均先後來華。至康熙二十三年（即千六百八十四年），始許其設廠貿易，並自定稅制，西洋船分爲九等，東洋船分爲四等，徵收貨稅，但日久玩生，行商把持，外人啣之。千八百四十二年，因鴉片戰爭之結果，締結江寧條約，首開協定稅則之端，關稅自主之權遂失。後經議定，進出口稅爲值百抽五，子口稅減半。千八百四十四年之中美及中法二約，皆以此爲根據。但各國商人，運輸貨物之稅，由其領事自行徵收，轉納於我國政府，無恥關吏，存心祖護，爲害更甚於前。咸豐元年，始廢此惡例。千八百五十八年之通商條例，及千八百六十年之修正，適用於受最惠待遇之各國，其內容約如左述：

第一、進出口貨物，一律以值百抽五課稅。

第二、貨物之但列於進口稅率表，而未列入輸出表中者，運出時，應照進口稅率納稅。其但列入出口表而未列入進口表者，進口亦須按出口稅率納稅。貨物之不列於進出口表，而亦不在免稅表中者，按照市價值百抽五。

第三、金銀條外國貨幣五穀以及僑華西人之一切需用品，概行免稅。

第四、子口稅當關稅之半，無進出口之別。盡須繳納。其免進出口關稅者，則按值抽百分之二·五。

第五、外國貨物之既付子口稅者，免繳各卡釐金。

右爲我國關稅之沿革大概，次述海關之現狀。原來海關收稅，約可分爲五類，即進口稅、出口稅、復進口稅、子口稅、船鈔是也。從前尚有洋藥釐稅一項，自民國七年稅則修改後，所定通商進口稅則善後章程，業經禁止鴉片等物

入口此後不復有此項收入矣。

(一) 進口稅 自千八百四十二年以後，與各國締結條約，均規定進口出口貨物，悉課從價稅之百分之五，惟主要貨物，則按從量百分之五納稅。施行以來，核以實在時價，相差遠甚。如千九百一零年之進口稅收，對於當年貨價，僅得百分之三·三。又千九百十六年及十七年，僅得百分之三·一。至千九百十八年，修訂一次，後一年始得百分之三·五。華盛頓會議後，復在上海組織改訂稅則委員會，始定切實值百抽五之稅則，此千九百二十二年事也。亦為華府會議關於我國關稅協議之第一步辦法。第二步抽七·五，第三步裁釐加稅，抽一二·五，在未能實行裁釐加稅以前，可加收二·五附加稅，而奢侈品之附加稅可增加至值百抽十。然較之英國（百分之六十七）加拿大（百分之二十七）日本（百分之五十）等處，猶遠遜也。現行稅則內進口貨分十五類，稅目共計五百八十二種（詳見關稅與國權），稅率為二·五。

千九百二十五年（民國十四年）十一月十九日，關稅特別會議，列席各國，均承認中國關稅自主案之決議，並允於千九百二十九年一月一日發生效力，然釐金未裁以前，無改良之望也。

(二) 出口稅 我國出口稅率與進口稅率相同，以從價百分之五為主。千八百五十八年，中英通商章程，載明進出口稅率混用之條款，即凡有貨物僅載進口稅則未載出口稅則者，遇有出口，皆應照進口稅則納稅。或有僅載出口稅則未載進口稅則者，遇有進口，亦皆照出口稅則納稅。倘有貨物名目進出口稅則均未載，又不免稅

之列者，應核估時價，照值百抽五徵稅。據此條文，可知我國之出口土貨，其稅率亦在條約協定之範圍。再查英美各國，我國土貨出口稅，得加至值百抽七十五，而英美各國之出口稅，多先後廢止。列強對我國則如此，對己國又如彼，其用意所在，不言可喻，是不可不特加注意也。現行稅率為二·五。

(三) 復進口稅 卽輪船載運土貨，在此商埠已納出口稅，再由此運往他商埠所課之稅也。其稅率與子口稅相同，現為一·二五。凡我國貨物經過海關運於沿岸之商港，與輸出外國課同額之出口稅，將輸出外洋各國之土貨，與運赴本國沿岸之貨物，一律待遇，故曰復進口稅。按照英美各條約，免釐加稅以後，土貨自此口到彼口之復進口半稅，雖仍可存留，而就提倡國貨論，則復進口半稅，最為商業之障礙。且辦理出產稅、銷場稅以後，此稅尤為重複。

(四) 子口稅 又名子口半稅，道光時尙無釐，洪楊一役，各地添設。咸豐九年，中英續約，始設代價內地關稅之子口稅，其稅率為值百抽二·五，現為一·二五。貨物之免徵，應以單貨相符為憑，若單貨業已分離，則不論貨物在洋商之手與在華商之手，均應照納各項稅釐。至完納子口稅之憑單，則有二種：一曰子口單，卽洋貨運入內地免稅之憑單也。二曰三聯單，卽洋商入內地採運土貨之憑單也。均導源於中英通商章程。

(五) 船鈔 船鈔之名，沿自明代，明有通鈔設關，故曰鈔關，因船收鈔，故曰船鈔，為內外商船入港時所課之稅也。天津條約商船始有納稅之規定，其稅率按商船之大小而異。在百五十噸以上之商船，每噸納銀四錢（現改

爲二錢，百五十噸以下之商船，當入口時，每噸納銀一錢，稅以噸計，故又稱噸稅。

關稅由各關稅司經收，報告總稅務司，海關之設監督者，計有江海、粵海、津海、閩海、山海、東海、濱海、宜昌、九江、蕪湖、鎮江、浙海、甌海、廈門、潮海、瓊海、重慶、安東、長沙、金陵、蘇州、杭州、梧州、南寧、蒙自等二十七關。其由地方官兼任者，有龍州、思茅、騰越、琿春、愛琿等五關。現大連、膠海兩關，亦已設關監督矣。次述常關現狀：

常關分三種：第一、五十里內常關，由稅務司兼管，計有十七：即津海、山海、大連、膠海、東海、江海、蕪湖、九江、閩海、廈門、浙海、甌海、宜昌、沙市、粵海、潮海、瓊海、梧州是也。第二、五十里外常關，由監督管理，計有十四：即津海、山海、東海、江海、揚由、蕪湖、閩海、廈門、浙海、甌海、荊州、粵海、潮海、瓊海是也。第三、內地常關，現有二十：即北平、張虎多、塞北、淮安、鳳陽、贛關、閩安、武昌、新堤、辰州、寶慶、潼關、嘉峪、夔關、成都、寧遠、雅安、太平、潯州等是也。常關稅率，一律比照海關稅則折半徵收。關於常關之存廢問題，說者不一，有根據條約主張保存者，有以徵收行貨稅爲不當而主張廢除者。但實際上常關存廢與否，應視是否設出產銷場兩稅爲斷，其他均無關宏旨。

次述釐金現狀：

釐金始於咸豐三年，因洪楊事起，餉源枯竭，清軍就地辦捐，以充兵餉，初僅有仙女廟一處，且僅就米行勸捐，每米一石捐錢五十文，一升捐錢半文。後以軍需緊迫，推行於各處，無所不捐，故又稱百貨釐金，稅目有十項：

①坐釐 專就行鋪徵收，以收入多寡爲課稅標準。如揚州各屬之行鋪捐釐，廣東之省城坐釐是也。

② 行釐 專就過境貨物徵收，如各省釐金局卡所徵之幾起幾驗釐金是也。

③ 稅捐 專就批發之行鋪，照所買價值，抽百分之一，如前清時奉天、吉林等省所辦之稅捐是也。

④ 貨釐 專就某一種貨物徵收，如各省通行之米釐、木釐、茶釐、河南之藥材釐等是也。

⑤ 統稅 由百貨釐金改設，如河北河南山西江西等省所行之統稅是也。

⑥ 統捐 由百貨釐金改設，如陝西甘肅浙江等省之統捐是也。

⑦ 貨物稅 由百貨釐金改設，如江蘇熱河等省現行之貨物稅是也。

⑧ 過境銷場稅 由百貨釐金改設，今湖北一省，猶有此名稱。

⑨ 產銷稅 專就地方及銷場徵收，實非通過稅性質，如東三省現行之產銷稅是也。

⑩ 火車貨捐 專就火車通過貨物徵收，如各路貨捐局所收之貨捐是也。

右列各項，其徵收手續，及課稅標準，逐類不同，局卡情形，亦極複雜。大抵設總局於各要隘，設分局分卡於各子口，對於入境貨物，分爲幾起幾驗，其用一起一驗制者，如該貨物係值百抽二，則於首卡抽百分之一，次卡抽百分之一。其用兩起兩驗制者，則首卡抽應課稅款數四分之一，次卡抽四分之一，三卡抽四分之一，四卡抽百分之一，手續既繁，弊竇斯起。十四年，關稅特別會議，我國代表曾自動宣言，民國十八年以前，將裁釐辦竣，並擬定辦法十條，最近財政會議議決，限期於十七年底廢止之。

次述關稅擔保之內外債

甲、外債

- ① 俄法借款 千八百九十五年訂借至民國二十年還清。
 - ② 英德借款 千八百九十六年訂借至民國二十一年還清。
 - ③ 續借英德洋款 千八百九十八年訂借至民國三十二年還清。
 - ④ 五國善後借款 千九百十三年訂借至民國四十九年還清。
 - ⑤ 庚子賠款 分年攤償，自千九百零一年，至民國三十四年還清。
- 乙、內債

- ① 四年特種公債 七十四萬二千元。
- ② 五年六釐公債 七百零四萬七千二百二十五元九角。
- ③ 七年長期公債 二百七十萬元。
- ④ 整理六釐公債 八百八十七萬六千八百十三元三角。
- ⑤ 整理七釐公債 二百三十一萬七千四百四十元。
- ⑥ 整理金融公債 一千一百二十七萬三千七百六十五元五角。

⑦ 十一年八釐公債 二百一十二萬元。

⑧ 十二年使領庫券 四十萬元。

⑨ 十二年教育庫券 八萬元。

⑩ 十三年八釐庫券即四二庫券 一百五十八萬元。

⑪ 十四年八釐公債 一百二十萬元。

⑫ 十五年春節特種庫券。

⑬ 十六年江海關二五國庫券。十七年津海關二五國庫券。

次述我國關稅之缺點：

(一) 稅率不以課稅品之種類而有所輕重 進口出口貨物，無論性質若何，一切均以值百抽五課稅，雖現已實行二·五附加稅，及某種奢侈品，得增至值百抽五，然對於菸酒珠寶等物，與日用品，尚無何等分別。國產土貨之不振，職是之故。

(二) 貨價之估定須與外國協定 值百抽五，從價稅也，價值之標準，本應由我國指定，但因條約關係，概須由外國協定。天津條約規定稅則，每十年修改一次，且須預先聲明，否則須再過十年，始能修改。華府會議，始改爲四年修訂一次，但時價不能與稅率符合，蓋意中事也。

(三) 外貨運進內地得免除課稅，外貨輸入內地，免納釐金，蓋進口時除正稅外，按例值百繳二·五之附加稅爲之代也。此項權利，非華商所能享受，吃虧甚鉅。

(四) 財政收入之損失 公債基金除鹽稅與交通部撥借外，惟關稅爲可靠之收入，債務愈多，關稅愈少，國庫之損失，必由是而有加。

(五) 稅則修改之困難 稅則制定後無能及時修改者，如天津條約規定，每十年修改一次，中日通商條約，亦有此規定，及期滿議改。而英美則藉口時期未至，日本則謂時期已過，彼此拒絕。華府會議，雖規定每四年修改一次，於中國爲有利，然將來是否能如期修改，尙屬疑問也。

(六) 無報復與互惠之稅率 我國稅制，更有不利於國內工商者，蓋列強惟利是圖，稅法上，條約上，皆不容有報復與互惠之稅率。我國生產品運銷外洋，除爲進口國之特別需要者外，稅率極重。其運入法國者，照最高率課稅，運入美國者，稅率自百分之二十至百分之一百，而我國對彼之貨物輸入，僅課百分之五，不平之事，孰有甚於此者乎！

國民政府成立以後，與列強幾經協商，仍根據十三年廢都北平關稅會議之範圍制定七級差等稅率，宣布於十八年二月一日起實行，以一年爲期，以爲實行完全自主稅則之過渡。惟一年後能否達此目的，要視政府當局與舉國人民之努力如何爲斷矣。

第六章 今後我國之租稅問題

社會之隆替，租稅之繁簡繫焉。曩昔徵稅之目的，僅係供應政府之所需，他非所計，稅率由政府自行制定，務以多得爲貴，以徵收便利爲準，未嘗顧及人民納稅能力。卒致富者益富，貧者愈貧，造成社會種種不安之現象，此戰爭之所以時見也。我國之租稅制度，歷數千年之遞嬗而成，分配之不合理，尤甚於歐美各國，倘不迅予改正，則國民革命成功之日，猶經濟社會混亂之年，於國於民，兩無裨益。雖歷代舊法，未可盡廢，而斟酌損益，未嘗不可適應時勢，爰臚列若干問題，以與國人商榷之。

其一 土地稅問題

查中國國民黨第二次全國代表大會農民運動決議案云：中國尙在農業經濟時代，農民生產占全部生產百分之九十，其人數占全人口百分之八十，故無論政治的，經濟的運動，均應以農民運動爲基礎，著眼於農民本身之利益。由此決議案，可見農民在中國之地位，極爲重要，其所負擔之租稅，亦較任何人爲多，即田賦一項，約一萬萬元之鉅。總理爲解決農民痛苦起見，有使耕者有其田之主張。但處於現代經濟狀況之下，施行決有困難。如俄國之勞農政府，將土地無代價的收歸國有，竟釀成空前之饑荒，而爲世所詬病。漢儒荀悅曾謂土地布列豪強，卒而革之，并

有怨心，則生紛亂，制度難行。總理亦有鑒於斯，不贊成無預備之改革，對於平均地權之實施，定有兩種辦法：其一，爲照價抽稅。按地主所報之田價，而定稅率之多寡；且用累進法抽稅，對於私人所有土地，在一定限制以上，便可增加稅率。地價之增漲，地稅亦因之而增高，既不侵奪土地改良之利益，且不妨礙土地之改良。然一般地主，因地租增加而減少其收入，決不願於此種重稅之下，再施其兼併之野心，因此可以使土地逐漸移轉於耕者之手。其二，爲照價收買，此係防止人民虛報地價之法，總理主張一方面抽稅，一方面可以照價收買，則地主爲免損失起見，不敢以多報少；同時又恐政府照其所報價格課稅，致加重其負擔，乃亦不敢以少報多，如是地主與政府均無所損失，此總理詔示吾人對於地租之原則也。根據此項原則，擬定辦法如下：

(一) 沒收之地 土地照價收買，原係一種原則，於原則外宜有特殊之例外，即對於反革命份子如軍閥、貪官、污吏之土地，均得無條件沒收之。蓋以彼等之取得土地，均由於掠奪，當然應無代價沒收，交還民衆。

(二) 減價收買 土地照價收買，係對於一般中小地主而言，至於大地主之土地，雖宜付價，但不必依照一般的標準，而可減支若干。蓋政府之所以照價收買，實因中小地主所有之土地一經國有，即有不能生活之虞，故非給予代價不可。至於大地主，收入既多，土地又廣，即減少其土地價格之一部，對於所有人之生活，決無有何影響，而於政府方面，則可節省一部份之開支。至於減少之數額，自宜斟酌情形，量予規定，累進稅法，亦可適用。即十萬以上之地主，減價百分之十，百萬以上之地主，減價爲百分之二十，以此遞減，務使大地主不能因變賣土地，而積貯資本。

(三)釐訂稅率 按價抽稅之稅率，總理雖云值百抽一，而在實行時，宜以累進稅為原則，即稅率須隨財產之增加而提高。例如萬元以上之地價，課值百抽一之地稅，十萬元以上則課值百抽二之地稅，以次遞進，方合乎公平之原則。

(四)土地分類 土地照舊分兩大類：第一類為水旱田、園圃、鄉村、及城市宅地、鹽地、鑛泉地等。第二類為池蕩、林地、牧場、荒地、雜地等，均須分類，報價課稅。

(五)均賦辦法 向徵田畝之正雜銀米及附收之徵收費並附稅等，應歸併為一，統稱田賦。田賦等則由各縣查明地價，及收益情狀，編製詳細清冊，詳請省政府審核，咨部制定，以銀元為本位，不得浮收。

(六)地價標準 地價雖由地主申報，但政府亦宜自定標準，鑑別地價之高下，宜調查收穫之實數，參酌地質之肥瘠，耕作之難易，灌溉之便否，市場之遠近，及運輸情形，別為若干等，以資核對，而便稽考。至於收益總額，亦須將種子肥料費機械費及雇工之報酬等費扣除，就其餘額，為收穫之實數。

以上所論清丈報價之法，雖手續繁重，不免有種種缺點，然欲清除積弊，為一勞永逸之計，實非此不為功，不能以其難辦而忽視之也。

其二 所得稅問題

歐美各國之所得稅收入，為歲入之大宗。近年以來，有增無已，已如前述。我國雖有創辦所得稅之提議，然迄未

實行，影響國庫收入，自不待言。即就租稅制度而論，亦未見完善。蓋國民之納稅能力，因貧富之不同，而有差別。課於貨物及其他消費稅，雖合於普遍之原則，然常使貧富有相反之負擔。易言之，即富人可藉營養而減免消費，以輕負擔；貧人則不能，致貧人負擔稅額，多於富人，不平孰甚！所得稅則可免除此弊，因所得稅之賦課範圍，網羅一切資產。一切企業及一切勤勞之所得，在一定所得額以上，均須課稅，無法避免。且採用累進稅法，稅率隨所得額而增加，取之於富人而不以為虐，益之於國庫，而不覺賦課之繁，利莫大焉！

雖然，我國今後所宜注意者，並非所得稅應課與否之問題，而為課於何種所得之問題。原來所得稅有一般的與特別的兩種：一般所得稅，係課於一切資產企業及勤勞之所得者，就性質而論，實有重複課稅之嫌，蓋課於資產之所得，已有田賦及財產稅等，課於企業之所得，已有營業稅或牌照稅印花稅等，如課於勤勞之所得，雖有勞心勞力之別，而勞力之工人，無論何國，總居多數，且多屬貧苦階級，汗血所得，贍養身家之不暇，安有餘力完納所得稅乎？至於特別所得稅，係課於特種所得者，雖不完全，而頗能適合於國情。主張採用特別所得稅法之理由，約如左述：

其一 在向未實行所得稅之我國，一旦創辦，易於引起國民之反感，如僅指定若干特殊所得，為課稅之範圍，則於其納稅能力既能適應，自無嚴苛之感，習之稍久，將來自易推行。

其二 特別所得稅取之於特殊所得，可以補充其他稅之不足，蓋課稅常有課於所得之一部，而逸去其他一部之事實。如律師、醫生，所得常倍於他人，而無納稅之義務，則稅制不完有以使然也。

其三 特別所得稅，大多取自富民，有節制資本之功能。

其四 特別所得稅，課於大宗資產或所得，又用累進稅法，可得鉅額之收入。

其五 特別所得稅之範圍既狹，徵課手續較簡，徵收費用亦少。

特別所得稅，賦課之理由，既如右述，實行之國家，亦不乏其例，巴威倫曾以特別所得稅為收入課稅之一，歐戰時，各國所行之戰時利得稅，實即特別所得稅，蓋課於販賣軍火，或糧食之所得者也。我國今後之課所得稅，應注意下列諸點：

(一) 課於鉅額之所得以增國庫之收入 英國之課稅也，最能利用此原則，即就戰時利得稅而言，販賣軍火，常係鉅額之貿易，一經課稅，收數甚鉅。我國今後課稅目的，究以何者為宜，自應先調查民間所得之確數，再行指定。

(二) 課於少數之所得以減徵收之費用 此原則，夙為亞丹斯密所倡導，原徵收費之增加，第一，由於負擔之過重，第二，由於徵收手續之煩雜，第三，由於產業之阻害，第四，由於漏稅隱蔽之盛行，一般所得稅，最易犯此病，為救濟起見，宜指定若干（數宜少）種所得為課稅標準，則徵收手續較簡，監督自易，且可減少徵收之費用。

(三) 課於經常之所得以謀歲入之確實 歲有豐歉，得有多寡，人之境遇易變，人之收入亦隨之而異，倘遇歲歉入少之年，其影響於國庫之收入甚大，故選擇課稅種類時，應擇不常變易之經常所得，以謀歲入之確實。

(四) 課於富人之所以得以禁資產之集中 現代社會分配之不均，已爲學者所承認，不均之極，足以破壞社會之治安，是以各國均謀節制資本之法。我國分配不均，雖不及英美之甚，然富人擁資鉅萬，日致千金，貧民衣食不繼，至無立錐，致匪人奸徒，從中利用，擾亂治安，近年來盜匪之多，有由來也。倘能多課於資本家之所得，節制資本移轉於一般平民之手，實亦釜底抽薪之計，此亦論租稅者所宜注意之事也。

右列各項原則，雖多憑理想，然亦爲課所得稅必要之條件，至課於一般所得之不當，已如前述，此後應課於何項所得爲宜，特別所得稅宜如何施行，是在乎財政當局擬定辦法，一紙簡章之事也，可不復贅。

其三 國內消費稅問題

國之所產可供人之消費者，奚啻數千百種，但未有盡課以稅者，則課稅品之宜慎加選擇，從可知矣。在昔租稅制度幼稚時代，消費稅之範圍頗廣，歐洲各國，莫不皆然。及經濟事業日趨發展，租稅制度，逐漸修正，消費稅之範圍，漸亦縮小，洵至今日，各國僅有菸酒咖啡等稅，課稅品多屬消耗之用，課以重稅，無害於民生，而有益於國庫，誠最完善之法也。我國消費稅之賦課，向以收入爲唯一目的，對於民生疾苦，初未計及。其稅目之最著者，爲鹽稅，次爲茶糖菸酒等稅，鹽爲人生必需品，課稅於鹽，自極普遍，第稅率未能因貧富之不同，而有所差別，實鹽稅之最大缺點。茶之輸出，向係大宗，近數年來，外國茶產，日漸豐多，且能加意改良，推銷遠近。我國輸出之茶，相形見絀，幾無推銷之餘地。此後國家爲獎勵製茶，推銷土貨起見，宜罷免或減輕一切苛細稅捐，以輕成本。糖之產額無多，不足供國內之消費，

致洋糖充斥於市場，倘復課糖稅，不惟阻礙國內製糖業之發展，且予洋貨以莫大之便利，利權更無挽回之望。查現行各稅目中，其能繼續賦課，且須推廣者，唯菸酒稅而已。由是觀之，國內消費稅之課稅品，應如何選擇，確為今後之大問題，茲就個人管見所及，將應與應革諸端，列舉於左：

(一) 鹽稅 鹽不僅為人生必需品，且用之於製造業，需要之宏，非他種消費稅所能及。課以重稅，雖於國庫有利，然影響所及，害亦相等：第一、鹽之用途，無物可代，鹽斤加價，除忍痛承受外，祇有節制鹽食之一法，但於人類生理上，有莫大之妨害。第二、鹽用於製造業，亦甚重要，一經課稅，即須增加生產費，妨礙產業之發達，在工業幼稚之我國，其弊尤著。故學者有食鹽無稅之議。但此種思想，僅可期於他國，而不希諸我國。我國課稅於鹽，由來已久，民亦安之，毫不為怪。民國以來，鹽稅亦為歲入之大宗，每年計有九百餘萬元之鉅。如一旦罷免或減低稅率，必無法抵補，且鹽餘撥付之內外債本息在一千五百萬元以上（十五年度），不惟無法另籌，並有條約束縛，決無廢止鹽稅之理，但整頓鹽政，亦屬今後切要之圖，改革方針，計有下列四款：

其一、廢除引票 前清運鹽，須領引票，計口以授引，劃地以行鹽，引票納款，至多百兩，而得一萬六千包之運鹽權利，獲益頗豐，此界彼疆，儼若敵國；甲行乙地，即號侵銷，錯綜糾紛，由來已久。引票既得，世襲罔替，提議換票，則賄賂公行，實為鹽政上之一大污點。鹽商辯護之理由有三：

● 世襲說 謂鹽場，猶財產也，引票猶契據也；其他財產可私有，其他契據均有效，鹽場未嘗不可世襲，契據當

然有效。殊不知國家高出於人民之上，決無與之訂定契約之理，且引票所記，僅准本人使用，無世襲之明文，則世襲云云，究少根據。

②有價證券說 謂引票係由納價取得，與有價證券同，在政府未撥款收買以前，即應由鹽商保有。殊不知引票與有價證券性質不同，引票係納稅之證據，一經完納，即不能收回，所謂有價證券云云，全屬誤會。

③契約說 謂政府發給引票後，即與鹽商發生契約關係，鹽商按照票面稅額，每年納款若干後，政府應予以保障，此說亦無充分理由。蓋政府發給引票後，有隨時撤銷之權，性質與契約不同。

凡右所論，均無充分理由，按之實際，諸多謬誤。鹽商欲壟斷權利，把持鹽政，致附會曲解，故神其說，今後欲整頓鹽務，必自廢除引票始。

其二、就場徵稅 法本劉晏，手續極簡，歐洲各國，多行此法。我國於民國七年，修正鹽稅條例，亦採用之。就場徵稅，不問所之，意在化梟為良，化私為公；有鉅額歲入之利，而無徵收手續之繁，法最完備。

其三、廢除洋員 我國自善後大借款以後，不獨鹽稅徵收支出之權，授諸外人，即鹽政之應如何改革，以及引票之發給，亦仰外人鼻息，喪失國權，不言而喻。今後整頓鹽政，同時即須整理以鹽稅為擔保之外債，俟稍有信用，即將洋員一律辭退，以一事權。

其四、廢除雜捐 一切鹽稅收支之權，既操於外人，各省疆吏，雖多方挾，截留鹽稅，終格於條約關係，不敢遽

行全部截收。乃有軍事口捐，軍事附加稅，鹽斤加價等新興稅目，層出不窮。據北平鹽價二十五年來，已增加百分之五十六，人民罹淡食之痛苦，已非一日。今後除課正稅外，雜捐宜一律廢除。

此外尙宜注意者猶多，如流通券及九六公債之整理，以免擾亂金融，鹽稅收支，由我經營，鹽稅存放，由我自主，以保國權，而維鹽政，此則整理鹽務者，亦應有之事也。

(二) 菸酒稅 各國對於菸酒，均課重稅，良以菸酒均爲無益之消耗品，寓禁於徵，用意至善，而就稅源方面言，亦與原理相符合：第一、菸酒之消耗，普遍於民間，有所消耗，卽有租稅之負擔，是爲合於普遍之原則。第二、菸酒又爲日常需用品，消耗頗多，稅收亦豐，是爲合於鉅額收入之原則。第三、有菸酒之嗜好者，卽有納稅之義務，其無嗜好者，當然無所負擔，是爲合於公平之原則。是以各國均以爲最適當之稅源，我國於清季實行菸酒公賣，民國承之。近年以來，捲菸之消耗，殆普及民間，乃有捲菸稅之設。今後菸酒稅之稅率，大可仿效英美各國，特別增加，以抵補其他消費稅稅率減輕之不足。但在增加稅率之前，宜先行整頓，茲述整頓之法如下：

第一、廢止商包 國家徵稅，原有定章，近爲貪圖簡便起見，多用商包之制，官廳方面，乘機賄賣，減少包額，包商方面，多由本地士紳或軍官等化名承充，對國家則隱匿拖欠，對人民則任意增索，國家稅收日短，而販賣菸酒者之負擔反重，弊莫大焉。故欲整頓菸酒稅，當自廢止商包始。

第二、廢除雜稅 各省菸酒稅捐，名目繁多，除海關稅牌照稅外，原料有稅，熟貨有稅，出產銷場有稅，通過落地

有稅，加價加抽各捐，則係附加稅性質，稅率不一，方法紛歧，或以容器爲標準，或以貨品爲標準，或以賣價爲標準，或以商鋪爲標準，徵收既嫌煩雜，納稅亦無頭緒，於國於民，兩鮮裨益。今後似宜歸納各種稅捐，酌定劃一較高之稅率，斟酌各地情形，分期遞加亦可，總期統一稅則減少徵收費爲最後目的。

第三、增加稅率 各項雜稅，一經廢止，必於稅收方面發生重大影響，非提高稅率，不足以資抵補，現查各國菸酒稅率，多至百分之一百，少亦百分之三十。我國菸酒稅率，除雜項稅捐外，從無課至百分之三十者。民國十六年，財政部舉辦捲菸統稅，會定稅率爲百分之五十。但租界所售洋菸，依然無稅，本國菸業，幾有不能維持之勢。十七年二月，英美菸草公司同盟罷工，歷久不決，財政部長宋子文乘機與之締約，課以百分之二十五之稅率，華商大譁，財政部不得已，亦課以百分之二十五稅率，以昭劃一，而免歧視。華洋捲菸，同等課稅，不可謂非交涉勝利。此後政局底定，百端待理，亟宜寬籌經費，以資建設。查現行各稅目中，惟菸酒稅一款，宜於加稅，目下至少得加至百分之五十，此後徐圖整理，其數當不在少也。

(三) 奢侈稅 奢侈稅之增加，爲近年來通行之趨勢，歐戰時德法美意諸國，皆施行奢侈稅，對於商品之購買，課以普通之取引稅，而對於奢侈品之購買，則又課以特別較重之稅。我國除關稅重課於奢侈品外，僅對於化妝品課稅，稅收少而徵收煩，實無當於事。今後奢侈品之課稅方法，約分兩種：

第一、就其使用享樂奢侈品而課稅之者，如自動車、馬車、樂器、金銀什器、骨牌等之課稅是也。

第二、對於奢侈品之製造者，販賣者，而課之以稅。

此外奢侈品，亦可分爲絕對的奢侈品及相對的奢侈品兩種，前者從其品質課稅，後者則惟品物超出一定價格時，而後課之，奢侈重稅之精神，至是始著。

國內消費稅之宜整頓，當然不止於此，但右列所述，確係至重要者。我國稅制猶未盡善，而消費稅制度之幼稚，尤爲顯著。故今後不僅消費稅之增減，發生問題；而稅制之改良，實爲重大問題，國人其注意之。