

新學制高級商業學校教科書

財 政 學

壽 景 偉 編

上海商務印書館發行

目次

第一編 總論

第一章	財政學之定義	一
第二章	財政之特質	四
第三章	財政學之範圍	八
第四章	財政學與他科學之關係	一〇
第五章	財政學之研究法	一四
第六章	財政學之歷史	一六

第二編 經費論

第一章 國家職務之範圍……………二四

第二章 國家經費之範圍……………二七

第三章 國家經費之原則……………三〇

第四章 國家經費之種類……………三八

第二編 收入論

第一章 國家收入之性質……………五七

第二章 國家收入之分類……………五九

第三章 賦稅收入……………六四

第四章 非賦稅收入……………二〇九

第四編 公債論

第一章 公債之性質及其種類……………一二六

第二章 公債之募集發行及其償還……………一三五

第五編 財務行政論

第一章 預算之編製及其監督……………一二四一

第二章 決算之整理及其審核……………一二四六

第一編 總論

第一章 財政學之定義

凡政治團體，不問其爲國家，爲地方，爲單一國，爲聯合國，苟欲維持其生存，勢不能無經費；欲擴充其職務，尤不能無經費。財政學者，卽研究政治團體施行職務所需經費之收支管理，而講明其原理及政策之科學也。茲本此義，析述如左：

(一) 財政學者，關於政治團體之科學也。政治團體中，其組織最完備而地位又最重要者，莫國家若。故國家財政，範圍最廣，人民之關切亦最甚。一言財政，卽若專指國家財政而言。不知財政主體，其在聯合國，則有聯邦之財政焉；有各邦之財政焉；在單一國家，則有中央政府之財政焉；有地方政府之財政焉。中央政府，雖爲

單一國家最重要之機關，然爲機關之一部，不能指爲機關之全體。地方政府，既與中央政府同爲國家機關之組成部分，則地方財政，固亦有不容或忽者。况自十九世紀中葉以降，都市制度，日益盛行，而所謂都市社會政策者，亦遂應運而興。地方財政，大增異彩，職由此耳。歐戰以後，平民政治，又爲更進一步之發展，而「社會主義之財政」與「國家財政社會化」等論議，亦遂益爲學者之所唱道。敘而論之，亦當世得失之林也。

(二) 財政學者，關於政團職務之科學也。政團（指國家及其他政治團體而言）職務，大別有二：一曰維持公安之職務，如外交軍備警察司法數端是；二曰增進幸福之職務，如農林工商教育交通等行政是。夫政務範圍，雖隨民智之高下，政教之優劣，幅員之大小而異；要其逐漸擴張，古嘗簡而今嘗繁，則進化之公例然也。

(三) 財政學者，關於政費之科學也。政治團體之施行職務也，自不能不需貨財。而貨財實有勞力（無形貨財）貨物（有形貨財）之分。勞力之供給也，或出於人民

之志願，或由於法令之強制，或酬以薪俸，或支以實費。貨物之取得也，或有償，或無償，或依互換之方法而相交易，或以國權之作用而爲沒收。立法雖殊，其期政務之實施則一也。

(四) 財政學者，關於政費之收入，支出，及收支管理之科學也。政治團體，既有必要之支出，自應有相當之收入。收入支出二者，乃財政學中最重要之論題，亦最費研究之論題也。至管理收支之法，若預算，決算，金庫，會計數端，亦皆極有討論之價值。觀夫日本意大利諸國，其整理財政，莫不自確立預算制度，刷新財務行政入手，則其所繫之鉅，從可知矣。

(五) 財政學者，關於財政上之原理，及政策之科學也。財政現象，繁曠綦甚。研究之方，一當詳考事實，綜合比較以明其變遷，探其因果而求其通則，此卽所謂財政原理之研究，而應以經濟原則爲準繩，就歷史統計爲依據者也；一當注重民生，斟酌時宜，以解決各種實際上之財政問題，而使款不虛糜，財無妄取，此卽所謂財政

政策之研究，治政學者所當悉心掣索者也。之二者明，則財政學之講求，思過半矣。

第二章 財政之特質

公共財政，與私人經濟，互有異同。私人經濟，有生產消費之關係，而公共財政，亦有收入與支出，其同一；以最小勞費，博最大效果，私人經濟之原則也，而公共財政，亦以浪費爲大戒，其同一。然此猶僅以公共財政與個人經濟比較而觀也。若以公共團體中之地方自治團體，與私人經濟中之股分公司，互相比較，則其機關，其信用，其經費，其債務，乃至其會計，幾無一不類似。英國東印度公司，當初建時，曾得有設官，徵稅，宣戰，媾和，等特權，其財政範圍之廣，幾與國家無異。此其例雖甚僅，要亦足證公司經濟之性質，固與公共財政，極相類也。雖然，有異點在。異點維何：

一曰性質有強制自由之異。私人經濟，無論爲自然人，爲法人，皆不能違反他人之意思，使供自己之便利。惟公共財政，則得依國家在法律上所應有之權力以強制私人，不問私人之願意與否也，例如賦稅，獨占事業等是。

二曰效果有有形無形之分。私人經濟，以有形之利益爲目的，故其所營求，常在物質欲望之饜足。而公共財政之目的，則常在無形之福利，例如振興教育以增進文明，普設警察與司法機關以保護人民之生命財產。雖其有益民生，至爲易知，而每人所獲之益，其爲量究有幾何，計值又幾何，則固吾人所不能致答者。此無他，無形之利益，固不可以數計也。

三曰生存期間有久暫之別。私人經濟，其主體爲個人，生存期間，有限者也，即法人之存立期間，亦未嘗能無限制。惟公共財政，其主體爲國家，國家之生存，非期其繇繇延延者乎？雖亡國之慘，史不絕書，而坐以待亡，則未之或聞。故財政計畫，務求久遠，竭澤而漁，則識者所深譏也。

四曰營業範圍有廣狹之差。私人經濟之行動，凡爲法律所不禁者，皆得自由處理，故其制限寬而範圍廣。公共團體之營業，必爲法律所許者，始得爲之，故其制限嚴而範圍狹。如鐵路電報郵政等事業，其收歸國有也，應經國會之贊同；其管理業

務也，應受法令之拘束。此何以故，則以防止國權之濫用，保護人民營業之自由故。五曰收支目的有公私之判。私人經濟，以增進私益爲目的，故凡所經營，類皆趨利避害。公共財政，則以增進公益爲目的，故嘗有財政上之收益甚鉅，而棄之若敝屣者，如英之廢除鹽稅是也。亦嘗有財政上之損失甚鉅，而其事卒未能遽已者，如軍備經費，最爲財政大蠹，而國界未泯，對外防禦，未容猝廢，即其例也。

六曰收支數額有多寡之殊。私人經濟之收入爲原始收入，生產之力有限，故其所得嘗小。公共財政之收入爲由來收入，取財之途較廣，故其所入嘗鉅。收入鉅，故凡爲私人財力所不能舉辦者，國家能舉辦之；私人所不能維持久遠者，國家能維持之。巴拿馬運河之開鑿，不成於法國商人所設立之公司，而成於美國之政府，非其明證耶。至收支既鉅，則其行動之影響於物價、利率、生產、消費、分配者，自亦必甚鉅，此又事理之當然者也。

七曰收入準的有有限無限之不同。私人經濟，以收益無限爲準的，故力求贏利

之增加。而公共財政，則以收支適合爲依歸，故不求歲入之賸餘。夫入不敷出，固足使財政基礎，立見動搖，而庫有餘財，亦足使國民脂膏，徒供銷糜。二者皆非財政佳象也。政家制用，宜有準則：一曰徵取收入，當以足供國家行政所必需，且於社會有最大效益者爲限，而不當盡國民納稅力之最高限度。二曰預算上之預備費，其數額宜減至最少，使不肖官吏，少自由流用之便利。凡此皆所以防政費之虛糜，謀收支之均衡者也。

人曰度支方法有量入量出之互殊。私人經濟，多量入以爲出，而公共財政，則當量出以爲入。私人歲計，若遇虧缺，則減少支費，自是正辦。公共歲計，若有不足，則酌加收入，實爲通例。蓋公共支出，既爲國家生存發展所必需，則出私財以應公家之急，固亦國民之天職也。雖然，國民之納稅力，亦自有其一定之限度，若置此不顧，而暴征苛斂，則民力枯而國亦隨之。德國大弗萊特立有言：『國家收入，若僅以所需經費爲標準，而不顧及國民之納稅力，則自召破產者也。』旨哉斯言。

以上八者，皆爲公共財政與私人經濟互異之點。惟就中自以第一第七兩項，尤爲公共財政最顯著之特質耳。

第三章 財政學之範圍

財政學之範圍，觀於上述定義，已可概見，茲復折衷羣說，述之如次。夫公共收入與公共支出，其爲討論要目，不待煩言也；而其兩相對峙，正如經濟學中，生產與消費，供給與需要之相對立，皆有其一必有其二，有其負必有其正者也。顧收支二者，雖爲財政學上重要論題，而謂斯學範圍，僅此而止，則又不然。斯密亞丹爲英國經濟學開山，亦導此學先河，乃觀其所著原富，於敘述國家收支而外，復於篇末詳論收入與支出之關係。夫古代君主，多積儲資財，以求支應之不匱。及至近世，則募債以補歲計之不足，已成通例。雖所用方法，今昔迥殊，要不足或有餘，爲財政上恆有之事，而收支適合，實爲財政極則。此收入與支出之關係，所由爲本學所必當研究者也。

此學研究之範圍，尙有不能盡屬於以上三項者。蓋吾人所論，乃公共收入與公共支出也。時至近世，議決預算，爲法治國立法機關所俱有之特權，檢查決算，則有獨立之審計院司其事。慎重財政，於此可見。惟會計年度，如何酌定；預算編製，權當安屬；會計審查，究宜取事前監督主義，事後監督主義，抑兼採事前事後而加以折衷；凡此種種，皆治斯學者所當悉心講求。最近財政著述，預算問題，與財務行政問題，俱設爲專編，詳加討論，有以也夫。

此學範圍，法國財政學大家樓樂安濮利安氏（M. P. Leroy - Beaulieu）頗以兼論支出爲非是。其意以爲國用之多寡，視政務之繁簡，制用不當，雖可爲國家痛惜，而財政學者之真正任務，則在指示國家如何而增進收入，如何而國課民生，得以兼顧，如何而分配之道，得以公平，如是而已。何者爲國家職務，國家職務之範圍應何若，則政治學中事，非本學所當論也。不知收支二者，相關甚切。某種支出，在稅輕之國，誠可視爲正當，而在稅重之國，則嘗有詆爲不當者。國家費用過鉅，勢必予人民

以重負。而自最近數十年來，列強政費，歲有增加，孰原因是，孰限制是，凡習此學，能不注意？大政治家，固嘗以革新賦稅公債等制，爲世豔稱，而宰制國用，若能悉協時宜，則酌盈劑虛，移緩就急，福民之效，亦正相等，二者固無庸過爲軒輊也。國民利益，犧牲過鉅，誠非得計，惟政治家之責任，不僅在分配損失，且減之使至最低限度，要當使國家所入，足供所出，而人民又得以最廉之代價，收最大之效益耳。此則財政學理，所由必兼論（一）支出，（二）收入，（三）收支適合，（四）財務行政四者，而後始可稱爲完璧也。

第四章 財政學與他科學之關係

財政學與其他政治社會諸科學，其相關最切者，厥爲（甲）經濟學，（乙）政治學，（丙）歷史學，（丁）統計學四者。茲分述之如左：

（甲）財政學與經濟學之關係 國家爲最大之消費者，最大之債務者，有時又可謂爲最大之生產者。故其收入支出，嘗與社會經濟，有莫大之關係。此英德二國之

財政學者所由多以財政學爲經濟學之附屬學科也。惟自社會科學日臻發達，分門別類，不厭求詳，經濟學者遂多注重於私人之財計，而公共財政不復兼顧，此則財政學所由離經濟學而獨立也。

財政學固宜獨立成一學科，然其與經濟學之關係，有仍當注意者。蓋（1）國家支出，乃社會消費之一部分，故經濟學上消費之原則，在在皆足爲闡發財政學上經費原則之資料。（2）國有財產之管理，須以經濟原理爲參證。國營事業，固足證明一般獨占之學說，而欲論其利害得失，仍當一以經濟上之原理原則爲依據。（3）論及賦稅，則經濟學之爲助更多。賦稅系統及各種稅制，其是否得當，固宜以經濟學理爲衡，而賦稅之公平與否，若其經濟結果，未經詳考，則欲爲評斷，事殊不易。賦稅歸著，頗多紛爭之點，然財富分配之理既明，則紛紛聚訟不已者，將皆渙然冰釋。國家之稅斂過苛，常足使國民儲蓄心日漸淡薄，則講求財政，尤不能不於國民生計之根源加之意也。（4）公債爲財政學上重要論題，而其性質，其功用，其結果，非

明於經濟學中『信用』之原理者，不能了解。若然，則學者欲從事斯學，非先於經濟學有所研求不可矣。

(乙) 財政學與政治學之關係 孟子曰：『無政事則財用不足。』威爾遜曰：『無鞏固之政府，斯無鞏固之財政。』皆言政治與財政相關之切也。而一國財政上之設施，其當否亦嘗視政治狀況而定。如中央集權之國，常以田賦爲國家稅，而在地方分權之國，則常以田賦爲地方稅，是已。收入關稅政策，昔曾風行一時，今則舍英國外，已罕採用，即在英國，其政家學者，亦頗有力主採用保護關稅政策者。誠以政治趨勢，數年而小變，數十年而大變，非明於政治之原理及其趨勢，固不足與言國家之財政也。

財政學與政治學之關係，雖至爲密切，然若如德國財政學家斯泰因氏 (Stein) 所主張，以財政學爲國家學與行政學之附屬學科，則又偏狹過甚，未爲確論。蓋財政學既有確定之範圍，又有特別之原則，而又能以科學研究之法，推究各種財政

事項，其當爲獨立科學，已無疑義。况自社會組織，日就繁複，一費途之變更，一賦稅之修正，幾多國民，受其影響。則欲論其當否，評其優劣，尤非於直接間接種種因果，加以思考，莫由斷定。則財政之獨立研究，又曷容已乎？夫惟分科而後學術精，國家學，行政學，財政學三者，雖同爲政治科學，然領域既殊，而觀察推究之法，又復互異，則又何必強爲混合也乎？

(丙) 財政學與歷史學之關係 一國財政，求之於其國歷史，嘗有因仍遞嬗之迹，則史學尙已。蓋一國有一國之國情，一民族亦有一民族之特性。違國情，拂民性，而求其財政法制之推行盡利，難已。故善爲政者，嘗因民所便而爲之制。英之治印度也，其所行稅制，皆因印民所固有者而變通之。法自大革命後，政制屢變，而其財政制度，皆與舊制有聯絡關係。無他，歷史風俗所繫，其改革固不能急遽太甚也。

(丁) 財政學與統計學之關係 歷史所以明政化之進步，究因果之所在。統計則足使吾人瞭然於一國政治之實況。夫戶口之消長，物產之豐耗，商業之盛衰，教育

之普否，固非有精確之統計，無由考見。而公經濟收入與私經濟收入，國家稅與地方稅，文治費與武備費，國家支出與國民所得，其比例若何，其影響若何，尤非有精確之統計，不足以爲立論之根據。此近世財政學者，所由以本學之發達，歸功於統計之美備也。

第五章 財政學之研究法

財政學之研究法，大要不外（1）演繹（2）歸納二者。前法重獨斷，主據原理以論實事，英國學者多屬之。後法重經驗，主據實事以明原理，德國學者多屬之。二派主張，雖皆持之有故，言之成理，未易輕議，而按之實際，則二法應用，各有所當，亦各有所偏。英國論理學家培根氏曰：『蜘蛛作網，是能獨斷。蟻好採集，是能經驗。惟蜂採羣花之精以釀蜜，是能經驗，又能獨斷。學者當以爲法。』可知凡百學術，演繹歸納二法，必當兼採並用，而財政學則尤有然者。蓋自一方觀之，財政學者，如無歷史上與統計上之事實，則資料既無，研究奚自。故搜集資料，實歸納法所最注重。資料既

集，而又能整齊之，分析之，比較之，以求其會通，則財政學理，庶幾有秩序之研究，而可期於精確。財政學之所以有歸納科學，歷史科學，並比較科學之稱者以此。而自他方觀之，則國費之結果，公債之影響，以及賦稅之轉嫁與歸著，欲爲推究，皆非有正確之前提不可，而前提之正確與否，則演繹法所最注重者也。財政學之所以又有演繹科學之稱者以此。要而論之，則專重歸納，其失也泛。專重演繹，其失也固。執兩用中，是在學者。

以上二派，各有極端主張，頗宜注目。其主張極端之演繹法者，曰數理派。以爲統計之範圍日廣，其編製又日精，則借數理以研究財政問題，其事至便。如法國經濟學家甘訥達氏（Canard）於一八零二年已用數理法研究賦稅，則此派之先導也。其主張極端之歸納法者，曰實驗派。則以財政政策之變更，不妨目之爲實驗。如貨物稅率輕減，則消費增，消費增而國家收入不至減少。則此減稅政策，固可謂實驗而得良果者矣。此派學者，以甌文思與麥考資（T. B. Macaulay）二氏爲最知名云。

夫社會現象，至爲繁複，且互有聯絡關係。欲取單獨現象，加以實驗，嚴格論之，實屬萬不可能。則欲求恰當，其惟稱之曰變相實驗法乎。至數理法雖亦極有價值，惟其應用之範圍，自必以有數可計者爲限耳。

第六章 財政學之歷史

歐洲財政學之歷史，得分爲四時期述之。

(一) 財政學萌芽時代 自上古以迄中世，歐洲學者之研究財政者甚希。蓋以希臘羅馬時代，人民多從事征伐。耕稼責之降虜，工商實所賤視。私人經濟，極未發達。而國家萬能主義，深入人心。犧牲個人以利國家，視爲固然。徵取賦稅，罔有常規。雖盡民所有而取之，亦無所顧忌。學士大夫，又侈談道德而諱言財利。故財賦之事，大抵於道德論，政治論中，偶一涉及。斷鱗片甲，雖亦足資考證，而求其有系統之財政著述，莫或覩也。直至十五世紀末葉，日耳曼之自由都市，因市民之公意，創立課稅制度，學者始間有著書討論之者，而弗羅倫泰地方 (Florentine) 累進稅之爭議，則

其所論辨，尤與近世財政學說不無關合云。

(二) 財政學成立時代 降及十六世紀末葉，封建制度廢而中央集權行，實物經濟衰而貨幣經濟起。國民生計狀況，迥異曩昔，而國家政務範圍，日見其廣，舊有收入，不足以供所出。於是直稅間稅，紛然並興，而財政問題，遂爲學者所注意。財政學之成立，蓋始於此時矣。今將其時重要學派，分述於左：

(一) 濮定學派 以縝密之思想，研究財政，而足當歐洲財政學鼻祖之稱者，法國濮定約翰氏 (Jean Bodin) 也。氏於一五七六年著共和政治論，風行當世。其書論國家財政，凡三要點：一曰國家收入，宜求諸國有土地及殖民地；二曰進出口稅，不妨並徵，而熟貨出口生貨進口宜輕稅，熟貨進口生貨出口宜重稅；三曰非國用奇絀，不得賦課直稅。如萬不獲已而賦課之，則宜以財產爲標準。貴族僧侶，不當特免。其說雖未臻盡善，而當舉世蒙昧之日，氏獨能有所發明，不可謂非導此學之先河者也。

(2) 重商學派 若夫十七世紀盛行歐洲之重商學派，則以保持金銀，不使流出國外，爲富國富民不二法門。故其政策要旨，不外獎勵輸出，遏抑輸入二端。獎勵輸出，所以引金銀之輸入。抑輸入，所以防金銀之輸出。獎抑雖殊，而其求國內金銀之充溢則一。法國名相柯拔氏行此政策最力，故此派又有「柯拔主義」(Colbertism)之稱。夫當民智未開，國力未充之際，執政者流，果能善爲獎誘，則工商之業，發達較易，柯拔主義，誠有可取。惟於金貨流通之定理，懋遷有無之公例，未能見及，不免遺譏後人耳。

(3) 官房學派 十七八世紀中，德國研究財政學者，以財政學爲國家學之一部。按其國情，詳加研究，以期國家收入之增進，卽世所稱爲官房學派者也。此派學者之最著名者，爲尤斯的氏。(Juss) 氏所著書，如一七五五年刊行之國家學，及一七六六年之財政學，皆賅博有系統。論者謂德國財政學之成立，氏實爲其首功，非溢美之論也。氏之學說，其最可注目者，爲以賦稅公債爲過渡災害，以消費稅爲優

於直接稅及推獎特權收入三點，而所立賦稅原則，觀察周密，則雖謂其已導斯密亞丹賦稅四大原則之先河，亦非過譽云。

(二) 財政學進步時代 十八世紀以降，因盧梭孟德斯鳩康德諸氏之倡導，社會思潮，爲之大變。而財政學者對於舊時學說，亦復多所非難。茲述其反對學派之主張於左：

(1) 重農學派 第十八世紀中，繼重商學派而興者，重農學派也。此派主張，在土地單稅論，而以法國爲最盛。蓋其時法國學者，痛其國賦稅之繁苛病民，而分配又極不均，故多歸咎於重商派之干涉主義，而主張自由放任主義，排斥重商派之複稅制，而主張土地純收入之單稅制。言雖未盡精當，而思想之高，固可謂推陳出新矣。此派學者，高而耐 (Gournay) 奎思耐 (Quesnay) 段珂 (Turgot) 諸氏，其著也。

(2) 自由競爭學派 繼重農學派而起者，爲自由競爭學派，即斯密亞丹派是也。斯密亞丹於重商主義，固絕對反對，而於重農學派，亦多所糾正。近世經濟思想之

大見進步，氏之功不可沒也。其所貢獻於此學，則在適用經濟學理以解答財政問題。原富部戊，敘述國家收支與收支關係，議論精美，遠勝前人。國家職務範圍，力主縮小，雖未免失之過偏；然反對土地單稅論，而別立賦稅四例，兢兢以（一）公平，（二）正確，（三）省費，（四）便民爲言，慧眼獨具，宜其爲世界各國財政學者所宗仰也。此派學者之最知名者，厥推英之鄺嘉圖（D. Ricardo）德之陸澳（K. H. Rau）法之崔愛（J. B. Say）諸氏云。

（四）財政學發達時代 至十九世紀中葉，而德國之社會政策學派，崛起以起。本學面目，爲之一新。考厥原因，蓋有三端：

（1）社會問題之趨勢 西歐英德法意諸邦，自十九世紀中葉，工業革命，大告成功，富力增進，一日千里，經濟勢力，信乎稱雄一時矣。乃貧富懸隔，日甚一日，不平之鳴，遂以時作。明哲之士，懼社會革命之禍，潰裂而百出也，於是創爲國家社會主義。欲以國家之權力，干涉社會上財富之生產分配，而使自由放任之弊，得以矯正。貧

富傾軋之患，得以消弭。此即世所稱爲講壇學派之社會政策是也。德國名相畢士麥氏（Bismarck），首先採行其說，謂足泯除社會無窮隱患，誠高瞻遠矚之政治家也。今則雖以素主自由放任之英國，亦不能不酌採社會政策，以定財政方針。時勢推移，相激使然，則社會政策學派之崛起，又曷足怪乎。

（2）國家觀念之變遷 盧梭、孟德斯鳩、斯密亞丹諸氏，倡人權主義，國權限制主義。民權思想，因以潮湧，厥功至偉，固已。惟自德國薩維納氏（Savigny）出，而歷史派之法學興。依據歷史以研究國家，謂時至近世，國家職務，自消極方面言之，固當防遏公共之危害，而自積極方面言之，尤當增進國民全體之幸福。治政學者，翕然宗之。至最近德國財政學家華格南氏（Wagner）直謂依國家權力以增進下級社會之地位，亦國家職務之一。則國家觀念之變遷，不已大可見乎。

（3）經濟科學之發達 社會政策學派之崛起，猶有他因，即經濟科學之發達是已。蓋自經濟學者，研求經濟進化之歷史，與夫財富分配之方法，而其結果，遂發見

公私經濟制度，皆當因時制宜之理。其言曰：『財政制度之適用於昔日者，既不能盡適用於今日，則其適用於今日者，又安能必其盡適用於來日。故昔之採行自由放任政策者，今日不妨採行國家社會政策。昔之因採用自由競爭主義，以致社會財富分配不均者，今日不妨採用國家干涉主義，以求社會財富分配之均平。』此其說德國經濟學家如陸歇 (Roscher)、赫達朋 (Hildebrand)、薛慕萊 (Schmoller)、宣福爾 (Schätke)、康因 (Cohn)、華克 (Voeke) 諸氏皆主張之。而華格南氏，則尤主張最力者也。

德國財政學者，盛唱社會政策主義，既如上述。當世治財政者，大抵不能無取於其說。美國財政學泰斗薛理格曼教授，雖於華格南氏之說，多所責難，而其論述財政學理，仍以社會之最大效益為根本原則，則於華氏之說，所爭者特在程度輕重間耳。法國多數學者，以個人主義為至精至當，而竭力排斥社會主義。如樓樂安、濮利安氏，力主比例稅而反對累進稅，斯則洵足獨樹一幟而與德國學派相抗衡者也。

以上所言，乃歐美財政學史之概要也。學者立說，甲主乙駁，不相苟同。東鄰日本，發達雖遲，而進步極速。返而觀之中邦，則發達最早，而進步最遲。大禹之任土作貢，則壤成賦，世界最古之賦稅制度也。周禮大宰之掌九賦，九貢，九式，以制國用，則世界古代最良之財務行政制度也。儒家之井田，則爲世界最古之土地國有主義。法家之官山海，則爲世界最古之消費單稅主義。雖古今異宜，難以強同，而歷代興革，皆有所本。惟非研究有素，則財政制度之應損應益，必將無所適從耳。杜君卿之通典，食貨志實冠其首。馬貴與之通考，田賦篇乃開其宗。財政之重要，古人蓋知之審矣。惜後起者不能發揮光大，此學遂以陵夷，致令今之言財政者，禮失求野，亦可慨已。振而起之，責在學者。

第二編 經費論

第一章 國家職務之範圍

國家職務者，國家經費之根本原因也，故欲論國家之經費，不可不先論國家之職務，欲論國家經費之範圍，不可不先論國家職務之範圍，蓋必國家職務之範圍定，而後國家經費之範圍可得而言也。茲將近世學者，關於國家職務範圍之學說，臚述如左：

(一) 俄國無政府主義家巴古寧氏 (Bakounine) 之學說 氏以國家之存在，有百害而無一利，故絕對主張廢除國家。夫羣龍无首，大易所稱，存諸理想，未爲不可。乃氏欲於旦夕之間，廢國家，廢法律，平等級，均財產，偏激之論，雖足以聳動一時之耳目，而要非從容中道之說也。

(二) 英國哲學家斯賓塞氏 (Spencer) 與經濟學家斯密亞丹氏之學說 二氏

學說，與莊子「聞在宥天下未聞治天下」之旨相近。故雖承認國家有存在之必要，而於其權力，則主張極端限制者也。此派學者，皆以國權之行動，與人民之權利爲兩相抵觸。而不知國權之行動，轉足以爲民權之保障。若能範以法律，嚴加監督，則不獨無損於民權，而國權民權，固相反而相成也。

(二)英國經濟學家穆勒約翰氏 (J. S. MILL) 之學說 氏之主張，雖多以斯密氏舊說爲依據，惟因受法國社會主義派學說之影響，頗以政務範圍之逐漸擴張，爲事實上所不容已。故謂國家於維持公共安寧，保護人民權利以外，經濟事業，亦當量加干涉，或逕由國家辦理。此足見氏於國權限制主義，已有折衷矯正之意矣。

(四)德國經濟學家陸歇氏與華格南氏之學說 德國歷史派之經濟學者，素持國權擴張說，陸歇氏其最著者也。而自西歷一八七一年普法戰爭以後，此說之鼓吹尤盛。其最爲世人所服膺者，則爲華格南氏之學說。氏之言曰：『維持國內國際之安寧秩序，保障人民之公私權利，固國家當然之職務，而促進一國之文明，增長』

人民之幸福，亦國家職務之一。』然則德國最近數十年來，其所由採行強迫教育政策，交通機關國有政策，強制勞動保險政策，與夫其他獎勵小額儲金等社會政策者，其故可思矣。世界大戰以後，此派學說，可云最爲盛行。

(五)德國社會主義家馬克斯氏 (Marx) 之學說 氏於西歷一八六七年著資本論 (Das Kapital) 一書，卽世所稱爲社會主義派之聖經是也。氏之主張，蓋欲以資本歸國有，排除資本家之階級，而由國家直接從事於財富之生產分配。此說果行，則國家職務之範圍，其廣漠自無涯際。惟國家職務過繁，是否必能勝任愉快，實屬疑問。况私有財產制度，本於人類先天之利己心，而爲促成社會進步之惟一利器，以財產而歸國有，恐於社會進化，重有妨礙。歐戰以後，馬克思派之學說，固已見諸實行，惟是否能利餘於弊，且維持以至於不敝，則有待於事實之證明矣。

觀於上述各說，可知國家政務，繁簡靡常。以言其繁，則爲自百而千而萬而無窮。以言其簡，則爲自百而十而一而零。美國財政學家鄧宜爾氏，固已論之詳矣。諸說之

中，自以華格南氏社會政策之說，最爲切實可行。惟收效多寡，仍視行政良否而定。若徒託空言，不務實際，則亦何樂有此社會政策之假面具爲哉。

第二章 國家經費之範圍

國家職務，既如前述矣。將欲施行其職務，必需相當之經費，此國家經費之範圍，所由嘗隨政務之範圍而定也。惟必具何種要件，始可爲國家經費，學者之間，言人人殊。茲採多數學者之主張，分而述之如次：

(甲) 國家經費之積極要件 積極要件，又可分而爲二：

(子) 國家自身所必要或有益者 具此要件之國家經費，亦如私人經濟之必要費與有益費然，皆正當之支出也。所謂必要有益，雖嘗視國情而異，惟就其大體而論，則凡爲國家生存所必要者，如憲法費，軍備費，司法費，警察費，徵稅費，公債費等，必要費也。凡爲國家發展所必要者，如教育費，治水費，土木費，以及農林，工商，交通等經濟行政之經費，有益費也。

(丑)國民全體所必要或有益者 國家經費，取自全體國民，則以全國之財，辦全國之事，固理之至當而不可易者。惟國家經費，亦嘗有用之於一私人一階級一公司一地方而仍不失為正當者，則其經費效果，必與國民全體利益，有重大之關係。如探險家之遣派，貧民工廠之設立，航海事業之獎勵，以及殖民地財政上之補助是已。

(乙)國家經費之消極要件 消極要件，又可分而為三：

(子)性質上不能委諸私人之事業之經費 凡關於國權作用之事業，如立法，司法，外交，軍政，警察，賦稅諸端，非有絕對命令服從之關係，萬不能行。故其事當然應歸國家辦理，不能責之私人也。

(丑)公益上不宜委諸私人之事業之經費 此類事業，如度量衡之均一，國幣之鑄造，軍械軍艦之製造，以及郵政，鐵路，電報，電話，電車，電燈，自來水，煤氣燈，平民儲金，勞動保險等業之辦理。委之私人，未嘗不可；惟委之私人，嘗易發生獨牟厚利，洩

漏秘密，阻礙交通，破壞信用等惡果。故以國家辦理，最爲得策。

(寅)私人所不欲辦之公益事業之經費。此類事業，性質上非必屬諸國家，卽爲公益起見，亦無國家獨占之必要。而(一)或以風氣未開，不能不由國家先行舉辦，以資提倡，如模範工廠模範商場等之設立是。(二)或以博施濟衆，民病未能，不能不由國家酌量辦理，如貧民之周恤，養老年金之頒給，傳染病之預防及其救治等是。(三)或以事業性質，收支不能相償，故私人鮮肯擔任，而國家則責無旁貸，如高等教育，軍用鐵路，天文臺，圖書館，博物院，農事試驗場等是。(四)或以其事業之收支，必歷久而始能相償，而開辦之初，卽需鉅額之資本，與專門之學識技術經驗。私人能力，每苦不逮，遂致望洋興歎，莫敢問津，而在財力雄厚之國家，則嘗舉重若輕，咄嗟立辦。如大鐵路，大森林，定期郵船，遠洋漁業等是。此類事業，範圍至廣，而國家所採政策，要不外(1)國家直接經營，(2)民業獎勵補助二者。斟酌而施行之，是在立法家與行政家矣。

第三章 國家經費之原則

國家經費之範圍，既如前述，然國家經費，究宜遵何原則而分配之乎？又宜遵何原則而支用之乎？此則本章所當討論之問題也。據愚所信，國費原則，約有三端：一曰國法上之原則；二曰政治上之原則；三曰經濟上之原則。試分別說明如左：

第一節 國法上之原則

國法上原則者，謂國家支用經費，應遵守國法上關於經費之規定也。國法上關於經費之規定，大端凡三：一曰立法監督；二曰行政監督；三曰司法監督。茲舉崖略，述之左方：

(一) 立法監督 我國臨時約法第十九條，列舉參議院職權，其第二款，載有議決臨時政府之預算決算等語，國會組織法第一條，『民國議會，以參議院衆議院成之』第十四條，『民國憲法未定以前，臨時約法所定參議院之職權，爲民國議會之職權』是議決預算決算，固我國國會法定之職權也。夫國家預算，必經國會議

決。據法理言，固爲監督政府之職責。就事實言，則以政府編定預算，往往但求行政之便利，不恤小民之疾苦。故必提交代表人民之國會，詳加審議，而後國計民生，庶可兼籌並顧耳。至決算之議決，關係亦至重大，蓋以預算之是否實行，全視決算之有無浮濫爲衡。若決算不必交由國會議決，則行政公署，即可不遵預算辦理，浮收濫支，在所難免。我國自改建共和以後，三年五年等預算，不過徒有具文。八年以降，則並具文而無之。至決算則尤從未提出國會。國會代表人民之謂何。人民監督政府之謂何。嗟我國人，盍速猛省！

(二) 行政監督 我國財政部官制第一條，財政總長有總轄國家財務，管理會計出納，租稅，公債，貨幣，政府專賣，儲金，保管物，及銀行事務，監督所轄各官署及公共團體財務之權。是財政總長，固居全國財務行政首長之地位，而有監督財務行政之職權者也。夫監督財務行政，以監督預算執行爲第一義。監督預算執行，以收支核實爲第一義。故國家收入，當以法令所定爲準，此外不得浮取分文。支出祇可就

預算定額分配，不得於預算所定用途外，使用定額，或將各項定額，彼此流用。若各官署因特別情事，有流用各項定額之必要時，應聲敘事由，呈請大總統核辦。凡此皆我國會計條例所規定，所以期政府收支之核實也。

(二) 司法監督。我國會計條例第二十四條，有『總決算先經審計院審定』一語，審計法第二條，有『審計院依法令審定各項決算，應編製審計報告書，呈報大總統』之語，第三條又有『審計院應將每會計年度審計成績呈報大總統』等語，是審定決算，評判各官署辦理決算之成績，實為審計院法定之職權。夫總決算之所以必須先由審計院審定，而後提交國會議決者，蓋以會計年度內，全國收支，端緒至繁，國會開會，期間甚促，勢難詳加審查，故必先由審計院量為清釐，加以審定，再行提出國會，然後國會易盡監督決算之責耳。

要而論之，國會之監督財政，以決定預算上之計畫為主，重在事前，故學者嘗稱之曰預算監督，或事前監督。審計院之監督，以明確決算上之責任為主，重在事後，故

嘗稱之曰決算監督，或事後監督。若夫財政部之監督，則以監督預算之執行爲主，重在當事，故又有執行監督或當事監督之稱。是三者行，而財政紊亂之患，官吏侵蝕之弊，庶幾可免。所可痛者，我國未嘗無法，特法立而不能見諸實施耳。

第二節 政治上之原則

政治上原則者，謂國家支用經費，應視政治上之情形而定也。此原則有要點二，試析述之如左：

(一) 國費之利益與其負擔，皆宜力求均平也。政治學家有恆言曰：『立憲政治之下，但當有利民之政，而不當有厲民之政。』然則國家政務，固無一不當予人民以利益也。反而言之，則名爲政務，而未嘗以利益予人民者，卽不當認之爲政務也。雖然，均政務矣，均利益矣，而利益有一般與特別之分。一般利益者，政務利益之普及全國者也。特別利益者，政務利益之限於一地者也。政務之以一般利益爲目的者，其經費宜由全國負擔，其以特別利益爲目的者，其經費宜由一地方之人民負

擔，此財政學上分配國費之原則然也。國家政務之利益，固當求其普及於全國，而其政費之負擔，尤不當以一地方或一階級爲限，蓋負擔之分配不均，其結果常足激起人民劇烈之反抗。英國當十八世紀之時，重稅殖民地之人民，以輕本國人民之負擔，而北美十三州之獨立以起。法國當十七八兩世紀之時，苛徵下級社會之人民，以免除貴族僧侶之負擔，而大革命之禍，遂潰裂而不可復遏。此其最著者也。

(二) 國費之支出，當遵守節約主義也。爲國理財，節慎爲要，以約鮮失，自是至論。惟國家經費，孰爲可節，孰爲必不可節，孰爲可約，孰爲必不可約。斟酌取舍，事頗不易。據最近多數財政學者所主張，則節約主義，要旨有三：

(一) 不以一般利益爲目的之事業，不當以國費辦理。國費支出，本期增進一般利益，而軍政各費，浮濫偏多。乾脩乾薪，固爲無功食祿，浮開浮支，尤屬瘠國自肥。不此之節，雖日言理財，無益也。清之季年，以海軍費修頤和園，作無益而害有益，竭膏血以娛耳目，識者以爲有亡徵焉。民國以還，果能免此譏評否。此則國中當局所當

清夜捫心自問者也。

(2) 最要目的之經費，不當移充次要目的之用。國用無窮，而民力有限。以有限之民力，應無窮之國用，勢既有所不能，則惟有將各項政務，權其輕重，審其緩急，以定其支應之先後，分配之多寡。政治上之實際問題，固在於此，財政上之實際問題，亦未嘗不在乎此也。此等實際問題之解決，須以一國政治上之趨勢，及其經費之性質若何而定。若事關國家根本，則財政縱極竭蹶，而要不能不勉力支撐，如我國之教育經費是已。若其事無益於國而徒爲社會患，而當局執迷不悟，日事增加，若我國今日之軍事費然，則急其所當緩，輕其所當重，權衡失度，調劑失宜，財政之紊亂，寧有底止哉。

(3) 當以最小勞費博最大效果。以最小勞費，博最大效果，私人經濟最重要之原則，卽所謂經濟主義是也。而公共經濟，亦不能不受此主義之支配。蓋人之常情，愛惜公物，終不如其愛惜私物之切，故公共經濟，易滋浪費。况公共經濟之效果，多

屬無形，欲以幾許有形勞費，易得幾許無形效果，既無一定比例之可言，貪婪之輩，常易上下其手，多方掩飾。則公共經濟，尤非勵行經濟主義不可。最近美國大總統柯立奇氏對於財政官吏之演說，謂『節約之後，當繼以更進一步之節約。』其用意亦正在此。雖然，經濟主義云者，乃汰除冗費，使國家經費，無絲毫侵蝕，亦無絲毫虛糜之謂，非徒以減少國費數額爲得計也。劉士安曰：『大國不可以小道理，凡所創置，須謀經久。』陳榕門曰：『事關久遠之計，均非可以常例相拘，亦未可以旦夕見效。有時不費固省，有時多費而亦省。』明於多費亦省之意，則經濟主義之真諦見，而節約主義之真諦亦見矣。

第三節 經濟上之原則

經濟上原則者，謂國費之收支，當注意於國民之經濟狀況也。試分二端述之：

(一) 國費之收入，當注意於國民之所得也。夫惟國民之所得增，而後負擔之力強；負擔之力強，而後國家財政之基固。欲足國，首足民，先後之序宜然也。惟於此有

一問題焉，即國費與國民所得，是否當有一定之百分比率以資徵稅之標準是已。歐西學者，有謂賦稅負擔，當以國民所得百分之十爲限者；有謂當以百分之四十爲限者；有謂國民所得百分之十五，即國民負擔力之最高限度者；亦有謂國民最高負擔，須察國民性質及國體如何而定者；我國古代學者，則有十取一，二十取一等說；衆說紛紜，莫衷一是。竊謂社會之經濟現象，固有動靜變常之殊，而國家之財政計畫，亦自有因時制宜之方。國民所得之消長，既隨時勢以差異，則國家經費之多寡，自必隨時勢而變遷。斟酌時勢，權衡民力，庶幾制宰國用，悉協時宜。若以一定之比率爲徵稅之標準，則膠柱鼓瑟，未見其有當也。

(二) 國費之支出，當注意於國民經濟上之利益也。國費之支出，當以有益於國民經濟爲惟一方針。如無期公債之償還，常求適合市場上之需要，而後金融不至變動。軍用品或工業品之製造，務當竭力提倡，而後利權不至外溢。前者之例，以英法二國爲最多。後者之例，則如德之軍艦，初本仰給英法，至一八七一年以後，各種

軍艦製造，委之於本國船廠，成績之優，凌駕英法。造船之業，固由是蒸蒸日上，而海軍勢力之增進，實亦賴此。日本當明治維新之初，塞門德泥與玻璃等重要工業品，均須購自歐洲。後乃設廠仿造，力圖發達，雖費廉質美，遠遜歐洲，然日本政府深知其事關係國民經濟永久利益，故獎勵提倡，未嘗少懈也。

第四章 國家經費之種類

國家經費，有以時期爲標準而分爲經常費與臨時費者；有以地域爲標準而分爲國外費與國內費者；有以供給爲標準而分爲貨幣經費與實物經費者；有以需要爲標準而分爲對人經費與對物經費者；有以效果爲標準而分爲生產經費與不生·產·經·費·者；有以目的爲標準而分爲政治經費與徵收經費者；有以政務之劃分爲標準，而分爲中央經費與地方經費者；有以政務之性質爲標準而分爲憲法費、行政費、財務費者。茲編所採，爲第八種之分類法。試分述之如次：

第一節 憲法費

憲法費亦稱國體費，立憲國家根本組織所必需之經費也。茲分三項述之：

(一)元首之經費 民憲國之元首，多爲公選之總統，僅居行政首領之地位。君憲國之元首，多爲世襲之君主，實攬國家統治之大權。性質既有不同，經費因以互殊。試以英日法美四國憲法費，相提並觀，則英日皇室經費，其數額之鉅，遠在法美總統經費之上。此足見真正之民憲國家，其元首經費，常較君憲國之元首經費爲節約也。

(二)立法部之經費 元首經費之節約，固爲民憲國家財政上之特色。而立法經費之浩大，亦爲民憲國家財政上之普通現象。推原其故，蓋由君憲國家多採議員無給或少給主義，故其議會之經費少。民憲國家多採議員有給或厚給主義，故其議會之經費鉅也。夫議員歲費之多寡，當以社會生活程度，國家財政狀況爲衡。過薄過厚，均非所宜。我國第一屆國會，規定國會議員歲費五千圓，衡以社會生活程度，國家財政狀況，似未免失之略厚也。至國會之採用二院制或一院制，及議員名

額之多寡，其影響國費，理至易明，自不待論。

(三) 最高官署之經費。各國憲法上所規定之機關，大抵有七：一曰元首，二曰立法部，三曰內閣，四曰法院，五曰顧問院，六曰審計院，七曰平政院。而我國臨時約法所規定，則僅(1)參議院，(2)臨時大總統副總統，(3)國務員，(4)法院四者。夫元首議會，皆憲法上最重要之機關，內閣爲行政樞紐，其經費均極重要，而多寡之數，則常視其爲總統內閣，抑責任內閣而異。法院有依法律獨立審判民刑訴訟之權，關係國民權利，至爲重大。各國憲法，多以明文規定其職權，保障其獨立，非無故也。而其經費之多寡，則常視其審檢機關之編制，徵收訟費之主義而殊。審判檢察分設兩廳者，其費常繁。如日本及我國是。檢察不另設廳，而僅於審判廳內，設置專官以掌提起公訴之職者，其費常簡。如英美是。徵收訴訟費用，有歐陸主義，英國主義，折衷主義之分。歐洲大陸諸國，以司法爲國家職務，其費用應由國家負擔，故司法之經費較多。英國主義，以司法爲國主特權，故國主有受訴訟當事人報酬之權。

既有受酬之權，則訴訟費用，自當由訴訟當事人負擔。司法經費，因以較少。折衷主義，則謂司法經費，宜取之於訴訟費，若有不足，則由國家補助。夫徵取訟費，所以警刁狡之健訟；補助不足，所以維司法於久遠；我國之採用折衷主義，殆以此也。顧問院之性質與樞密院極相似，君主國類多有之。而在民主國家，實無組織之必要。卽欲備元首顧問，亦不當特設機關，以滋糜費。審計院則以國家財政，日益發展，司法監督，日益重要，故其經費，亦因之增加。平政院以審理行政訴訟爲專職，歐洲大陸諸國，類皆崇其地位，特設機關，以期糾正行政官吏之違法侵權。我國倣而行之，蓋亦同此用意耳。

以上所述，皆憲法上之經費，爲各國所多有。惟我國尙有清室優待費，年計四百萬圓，則爲我國之特例，而有憲法經費之性質者也。

第二節 行政費

行政費者，除憲法費，財務費外，國家行政所需之一切費用也。國家行政，類以維持

公共安寧，增進人民幸福爲目的。故本節論次，首爲維持公共安寧之經費，凡四款。次爲增進人民幸福之經費，凡二款。

第一款 外交費

外交費者，國家辦理國際交涉，保護在外商業，及關於居留外人或僑民事務之費用也。其大類有二：一曰外交本部之經費；二曰駐外使館領事館之經費。此種經費，有謂宜列入憲法費者。以外交代表，代表國家元首，故外交經費，可與元首經費並列也。有謂宜列入國防費者，以外交官吏之派遣，其目的在輯睦邦交，而常保國際之和平也。亦有謂外交經費，固宜獨立一項，而領事經費，則宜列入經濟行政費者，以領事爲駐外商務行政官，其性質與外交代表，迥然不同也。不知外交行政，範圍至廣，一方當謀政治上之利益；一方尤當圖經濟上之發展，限以一端，均失之狹。故謂外交費宜列入憲法費或國防費者固非，卽謂使館費宜與領事費分列者，亦未爲中肯之論也。夫一國外交經費之多寡，常視其國際地位之高下，對外貿易之盛

衰而異。日本當明治三十三年度，外交經費，不過二百二十六萬七千二百十一圓。及勝俄而後，公使費與領事費，皆歲有增加。謂非國際地位之增高，對外貿易之發展，實爲之耶。

第二款 國防費

國防費者，國家對於陸海軍之設備，士卒之訓練，及其他軍事行政所需之經費也。其大類凡二：一曰軍備費，二曰戰爭費。此次歐戰之直接戰費，在協約國方面，爲一千九百八十萬萬圓；而同盟國方面，約計亦有九百六十萬萬圓之鉅。兩方合計，爲數計達二千九百四十萬萬圓，固爲空前之鉅額戰爭費。而經常之軍備費，亦常隨經濟社會之進步而日見增加。斯密亞丹謂「漁獵之羣，人人皆獵者，而亦人人皆任戰之兵。故其爲戰也，不啻畋獵，無所謂軍備，亦無所謂軍備費也。如美洲斐洲澳洲之土人是游牧之民，競走鬪力，引弓擲戟，野處幕居，以此相娛，雖爲游戲，實與習戰無以異也。若古韃靼大食之民是。再進而爲耕稼，則民皆地著，雖爲穴居，其棄之

也，不能無失，故農民卽戎，有行者必有居者。大抵小國處戰爭之世，則傾國丁男出，事戰守者，時或有之；而大國則四五其壯者之一以從而已。『孫子所謂』興師十萬，日費千金，內外騷動，怠於道路，不得操事者，七十萬家。』蓋卽言農兵之不利也。再進而爲工商之民，則一隙爲兵，於業卽有損。故攻戰之事，常爲工商所不樂聞。攻守之事，固工商所不樂聞，而工商之國，又非強兵不足以與他國相爭衡，於是常備軍之制，遂應運而興焉。常備軍者，謂取國中丁壯，按年強徵之以爲兵也。歷年旣久，軍額自鉅；軍額旣鉅，國費自增；國費增而人民遂不勝其負荷之苦。變通之法：一曰募兵制，一曰徵兵制。募兵制者，謂定經餉之數，置額兵常制，俾專講肄而不驚餘業也。徵兵制者，謂及丁之子，不問其所操爲何業，必輟之以習戰守之事，違者罰必加之也。募兵制亦稱志願兵制，英美用之。徵兵制亦稱國民兵制，德法用之。募兵制之所長，在使國民從軍，皆出於自由意志，而各種生產事業，不至擾害。惟餉糈厚而國費常鉅，戰爭之際，又常有兵額不足之患，則其所短也。徵兵制之所長，則在舉國知兵，

而國家之捍衛足恃，更番徵集，而服兵之義務維均。且征其力役，僅給日用必需之費。軍備經費，亦較易節約。此此次歐戰各國所由即素採募兵制度之英美，亦不能不酌採強制徵集之制度也。我國兵多爲患，於今爲烈。史稱唐末藩鎮分裂，軍旅長聚不散，天下之財，盡耗於兵，不圖於今復見之矣。夫我國今日財政問題之關鍵，繫於兵之裁不裁。兵一日不裁，即財政一日無從整理。而裁兵之事，亦斷非空言所能有濟。語云，『解甲歸田』，必使被裁之兵士，被裁之軍吏，有田可歸，有生業可藉以自立，而後裁兵問題，始能有圓滿之解決。我國而無政治家則已，如有之，則必將以此爲己任矣。

第三款 內務費

內務費範圍至廣，種類亦繁。茲分七項，述之如左：

(一) 民治行政費 凡選舉，考績，移殖，屯墾，國勢調查，人事行政，地方自治團體，地方行政公署，等經費皆屬之。夫選舉關係全國憲政，考績關係全國吏治，移殖屯墾，

所以防人口之過滿，國勢調查，所以明政治之狀況，其事業之利益，既普及於全國，則經費之負擔，自應屬於國家。地方自治團體，地方行政公署，爲法治國家施行政務所必需之輔助機關，故其經費亦當由國家負擔。惟人事行政，如國籍，戶籍，生死，婚姻，失蹤，諸事之調查報告，所需經費，爲額甚微，故常由地方政府負擔之耳。

(二) 職方行政費 凡官地收放，民地調查，土地清丈，圖誌編製，等費皆屬之。夫國有土地之收放，民有土地之調查，固爲國家要政，而土地之清丈，圖誌之編製，亦不容視爲緩圖。蓋經界不正，則賦稅不均，圖籍不備，則形勢不明，二者皆非細故也。日本明治維新之初，勵行土地臺帳之法，所費雖鉅，而田賦整理，實賴於斯，則經界之不可不正可知。緬甸越南之亡，英法勘界，我國誤割內地土司，以畀法，英索滇邊之野人山，我國政府不審其所在，轉而問之彼國外部，遂播爲笑端，則圖籍之不可不講尤可知。

(三) 警察行政費 警察行政者，國家因豫防危害而制限人民自由之行政也。此種行政，至近世而逐漸發達，其經費亦日見增加。推求其故，約有四端：安寧秩序之破壞，與其懲之於事後，不如防之於事前，一也。警察之本務，不僅防止人爲之危害，

而尤當抵禦自然之災異，二也。文明進步，人民相互間之關係，日益複雜，而警察事務，因之增加，三也。交通機關，日益便利，犯罪者易於逃逸，而搜索逮捕之事較繁，四也。警察事務，可分爲民衆警察，公安警察二者。民衆警察之職務，在保護人民之生命財產，搜索證據，逮捕罪犯，以輔助司法事務，而於水害，火災，疫癘，及其他天變地異等事，加以防衛。當世諸國，多以此種事務，委之地方政府，而其經費亦由地方政府負擔。故民衆警察，又有地方警察之稱。公安警察之職務，在保持全國之安甯秩序，如危險性出版物之取締，不正當之集會與結社之干涉，皆與國民全體有直接之利害關係。故此等事務，當屬於中央政府，而其經費亦當由國庫負擔。此公安警察所以又有國家警察之稱也。此外尚有軍事警察，森林警察等費，卽學者所稱爲特別警察費者是也。

(四) 土木工程費 凡河防，水道，海港，塘工，道路，橋梁，及其他營繕工築等費，皆屬之。我國古代，夙重工政。河防，海港，水道，塘工，歲費鉅款，不少吝惜，誠知其要也。至重

要之道路及橋梁等，近世文明各國，大有採行國家經營主義之趨勢，亦以其關係至鉅故耳。

(五) 禮俗行政費 凡關於宗教祀典，保存古物，維持善良風俗，等費用皆屬之。我國社會，素崇禮教。治道所關，不可廢也。

(六) 衛生行政費 此項經費，可分爲醫藥行政費，與保健行政費二者。醫藥行政，治病於既發之後；保健行政，防病於未發之先。必是二者行而後公共衛生之實舉。醫藥行政費，如醫士藥劑士業務之監查費，藥品及賣藥營業之檢查費，病院之設備維持監督或補助費是。保健行政費，如種痘，檢疫，豫防傳染病，浚淪河渠，排泄污水，布設自來水管，等費用是。醫藥行政費，雖由國家負擔，而爲數甚微。保健行政費，則多由地方團體擔任，而爲數常鉅。誠以設備之費，前者少而後者鉅也。

(七) 救貧行政費 國家及地方團體，固當注意於國民健康之保全，尤當注意於貧民之救恤。蓋以(1)貧民增加，足以妨害社會之秩序，阻礙國力之進步；(2)私

人救恤，爲數微而爲時暫，故常不能奏美滿之效果。(3)此等關係全國人民利害之事業，若委諸少數慈善家之經營，則負擔未免不公。(4)富者田連阡陌，而貧者苦無立錫，則取些微之救貧稅於財產家，實屬有益於貧而無損於富。(5)今日對於流毒社會妨害人民生命財產之罪犯，國家尙給以必要之衣食，以維持其健康，則對於無辜之貧民，自不得不予以相當之援助也。雖然，救貧之事，行之不當，常足以墮落社會之道德，破壞勤儉儲蓄之美風，而貧民之數，或反因之增加。故救貧行政，有當注意之要點四：(1)受救助者之待遇，雖當較厚於犯罪者之待遇，而決不當在一般人民生活程度之上；(2)受救助者之限制須嚴，以免救助浮濫之弊；(3)當以貧民之獨立自營生計爲救助之目的，而不當姑息縱容，致貧民日趨於偷惰；(4)救貧行政，必委諸地方政府，而後某也得天不全，某也中年病廢，某也零丁孤苦，某也窮無所歸，監查易而浮冒難。近世各國，多以救貧事務，爲地方政務之一，良以此也。惟吾人於此，尙有宜注意者，卽國家對於絕對窮困之人民，固當予以

救恤，而對於雖能自立已極窘迫之人民，亦不可不予以援助，則防貧行政是。防貧行政之最要者，一曰公立質業行政，二曰職業介紹行政，三曰強迫保險行政。公立質業行政，所以防止高利之貸借。職業介紹行政，所以減除失業之痛苦。至強迫保險行政，則所以獎勵勞動社會之儲蓄與自助。三者皆最近法英美德諸國所竭力提倡者也。我國貧民至多，而防貧之政，既未有聞，救恤之費，亦復有杯水車薪之歎。然則救貧行政之積極擴充，切實整理，其事固又不容緩也。

第四款 司法費

司法費有廣狹二義。就狹義言，惟有法院經費。就廣義言，並括司法行政經費在內。法院經費，已於憲法費中詳之，茲不贅述。而司法行政費中，其最重要者，實惟監獄費。近世文明各國，監獄經費，莫不日趨增加，其因有五：一曰自由刑制之採用。古代刑制，以懲罰犯罪者爲目的，故注重體刑。近世刑制，以感化犯罪者爲目的，故注重自由刑。自由刑者，謂將囚犯圈禁於獄中，以剝奪其自由權，而其身體則仍保養之。

也。我國舊律，定笞杖徒流死爲五刑，輕罪處以笞杖，重罪則處流殺，其入監者，不過徒刑犯一種，故囚犯少而監獄之費寡。新律既頒，廢軍流笞杖之制，而徒刑適用之範圍，大見擴充，於是囚犯多而監獄之費鉅。二曰分房制之勵行。衆犯聚居一室，則長惡效尤，禁抑綦難。晝夜雜居之制，所以有犯罪師範學校之惡評也。分處各房，則獨居深念，悔悟較易。此晝雜居，夜獨居，或晝夜獨居之制，所由易收感化之效也。况分居宜於衛生，雜居每釀疫癘，孰利孰害，尤不待辨而明。故分房之制，需費雖鉅，而文明各國，莫不後先實行也。三曰以家族主義感化幼年罪犯。幼年犯法，大抵由於失教，故教誨幼年罪犯，務當採用家族主義，使薰陶感化，無異於優良之家庭，而今日犯罪之少年，異日亦可成爲守法之公民。四曰獄內工作設備之完全。罪犯性質，萬有不齊，故獄內工作，必因其性質之所近而教授之。而設備之費，藝師之費，勢遂不得不增。五曰免囚保護事業之獎勵。囚犯出獄以後，若不予以保護，謀其便利，則饑寒所迫，或再陷於非僻。此歐美各國，對於免囚保護事業，所由獎勵提倡，不遺餘

力也。保護之法，蓋由私人公立一會，凡犯人釋放時，保護會即出爲招待，或給以衣食，或給以居住，或給以職業，或給以資本，或貸之以器用，或假之以旅費，舉凡有益免囚之事，無一不爲之代謀。歐美創之於前，日本仿行於後，皆已卓著成績。我國北京，雖已有新民輔成會之勑設，而外省則尙未之聞。獎勵提倡，豈容緩哉。

第五款 教育費

教育費可分爲初等教育費，中等教育費，及高等教育費論之。

(一)初等教育費 現今各國，初等教育，均採強迫主義。故學費常完全免除，或減至極輕。此種經費，常由國庫及地方自治團體分擔之。而其分配之比例，則又隨國而異。如在自治發達之國，則其大部分屬於地方自治團體之負擔，在中央集權之國，則其大部分屬於國庫之負擔，此其大較也。

(二)中等教育費 中等教育之發達，與一國文化之進步，關係至切。故其經費之大部分，亦當由一般人民負擔。惟就學者之數，不及初等教育之多。此等就學者，實

受特別利益。故各國對於受中等教育者，均略徵學費，使負擔其經費之一部。

(三) 高等教育費。受高等教育者，多以無形投資爲目的，而就學者也。故昔時學者，多以爲此種經費，宜由就學者自行負擔，國家無干涉之必要。然高等教育之設備，常須鉅額之經費，個人能力，常有不逮。且國運之盛衰，由於學術之興替。近世各國，精神文明與物質文明，並有迅速之進步。推求其故，實由於學術之昌明。故高等教育，亦當由國家干涉之。惟就事實而論，則各國高等教育之設施，常因其特殊之情形，與歷史之關係而異，不能一概論也。

要而言之，初等與中等之教育費，當由地方自治團體負擔，力有不逮，始由中央政府補助。高等教育，如不能放任於私人之經營，則由國家自任其事，而負擔其經費。此中央與地方教育經費分配之原則也。若夫外國留學生之派遣，各種學術會之補助，私立學校之獎勵，以及圖書館、宣講所、觀象臺、博物院等之設立維持，亦皆所以謀學術之進步，促教育之發達，其費用之應列入教育費中，固無俟論。惟究應屬

於中央政府之支出，抑地方團體之負擔，則又須視其事業規模之大小，利益範圍之廣狹，以定之耳。夫教育事業，能使民之渙者，日趨於聚；民之偷者，日趨於奮。轉劣爲優，化愚爲智，其道實舍此莫由也。惟是我國教育，至爲幼稚。初等教育之強迫普及，固尙徒託空言。而中等以上之教育經費，據民國五年度預算，其數爲一千二百餘萬圓，僅占國家歲出總額百分之二有半。以視英法德美諸國，相去遠矣。擴而充之，是所望於當局。

第六款 經濟行政費

經濟行政費者，國家爲保護農林工商郵電路航各業所需之經費也。自世界交通，懋遷日盛，國際間之經濟競爭，亦遂有愈趨愈劇之勢。今世各國，對於本國經濟事業之保護，至周且密，誠以國之強弱，民之貧富，皆繫於此也。此項經費，凡交通費，農業費之全部，外交費，財務費之一部皆屬之，卽學者所稱生產經費者是也。

經濟行政費，大類凡二：一曰一般產業保護費，二曰特別產業保護費。所謂一般產

業保護者，謂某種行政上之設施，其利益不以特種經濟事業爲限也。如（1）貨幣制度之確立及維持，（2）度量衡制之畫一及推行，（3）商事法典之制定及商事法庭之特設，（4）郵政及運輸機關之設備，與夫（5）領事官及外交官之輔助指導是。所謂特別產業保護者，謂某種行政上之設施，其利益常限於特定之事業，特定之個人，或特定之地方也。如（1）保護關稅之勵行，（2）獎勵金或補助金之給與，（3）發明之獎勵，（4）博覽會之開設，（5）模範事業之創辦，（6）水利事業之改良，（7）森林行政之擴充，（8）勸業銀行，農工銀行，拓殖銀行，儲蓄銀行，等特種銀行之設立是。我國學者，素主崇農抑商之說，而國家設施，亦以賤貨貴粟爲唯一之主旨。詎知農工商三者，皆爲國民生業。因時輕重，未嘗不可。若拘守農本之說，而絕對賤視工商，則工商固病矣；百貨壅滯，於農民亦奚利焉。此我國今日，對於各種產業，所由當切實保護，而不當以國帑支絀，遂置爲緩圖也。

第三節 財務費

財務費者，國家及其他政治團體爲經費之分配，財源之選擇，徵收，並出納整理，所需之費用也。此種經費，常隨社會之進化而漸增。蓋政費既有逐漸增加之趨勢，則收支之費，自亦必隨之而增也。我國徵收官吏，流品過雜，而能以清廉自矢者，遂若鳳毛麟角之不可多得。中飽之弊，所在多有。則爲整理財務行政計，財政當局，於慎選吏員及增加俸給諸端，固不可不加之意矣。至此項經費之項目，大要凡三：

(一) 徵收費 卽國家爲辦理徵收事務所需之費用也。直接稅，間接稅，辦理費等之徵收費，國有地，國有林，國有鐵路，等事業之經營費，專賣事業費，等屬之。

(二) 出納費 卽國家關於預算決算之編製，出納之計算，及金庫組織之費用也。

(三) 公債費 卽國家募集公債，發行公債證書，及支付公債利息時所需之費用也。此種經費，實收入費之一種，而財政學上，常爲之特立一項者，爲便於統計故耳。

第三編 收入論

第一章 國家收入之性質

國家收入者，國家及他政團，因充其生存發展之所需，依據一定之法律，在於一定之時期，而徵取之財物與勞務也。此爲近世立憲國家收入之性質，而與古代國家收入之性質，迥有不同。蓋古代國家觀念，絕未明瞭；國家君主，混淆爲一。故往往但知有所謂君主財產，不知有所謂國家財產；但知有所謂君主收入，不知有所謂國家收入也。迆乎近世，民權思想，日益發達；王土觀念，因以漸消。而昔日所視爲元首個人之財產，元首個人之收入者，今則皆以國家財產，國家收入視之。此其不同一也。古代賦稅徵收，聽於君命，是以一人之意思，而決收入之大小。今日預算議決，必經國會，是以全國之意思，而定賦稅之多寡。此其不同二也。古代冢宰制國用，必於歲之杪，五穀皆入，然後制國用。用地小大，視年之豐耗，以三十年之通制國用，量入

以爲出。今則預算編製，必於會計年度開始之先，視乎國家需要之繁簡，以定一年收入之多寡，而其通例，靡不量出以爲入。此其不同三也。古代國家收入，多徵實物。禹貢稱甸服百里納總，二百里納銓，三百里納秸，四百里納粟，五百里納米。此爲田賦徵物之明證。周司馬法稱天子畿方千里，提封百萬井，定出賦六十四萬井，戎馬四萬匹，兵車萬乘。此爲軍賦徵物之明證。降及李唐，凡授田者，丁歲輸粟二石，謂之租。丁隨鄉所出，歲輸綾絹絁各二丈，布加五之一，輸綾絹絁者，兼綿二兩，輸布者，麻三斤，謂之調。粟米布縷，類別綦繁，而其爲實物收入則一。迨至近世，實物經濟衰，而貨幣經濟興，國家賦稅，亦遂概以貨幣徵收。此其不同四也。若夫力役之徵，則古今差異，至爲顯然。蓋自工商繁興，分工日密，輟業應役，貽害匪尠。昔日強制之徵兵制度，今日遂不得不改爲自由之募兵制度。昔日無償之徭役制度，今日遂不得不改爲有酬之雇役制度。大勢所趨，難以力抗，凡百政制，莫不如是。然則據既往以論現在，據現在以測方來，固研究國家收入者，所當三復深思者也。

第二章 國家收入之分類

國家收入，得就各種觀察標準，分爲左列五類：

(一) 以時期爲標準之分類 以時期爲標準，國家收入，可分爲經常收入，與臨時收入二者。經常收入者，謂於一定期間內，依一定之規則，按年繼續收入於國庫之款項也。其要件有二：(1) 其收入常有一定之期間，是爲時間上之要件；(2) 其收入之財源，當永久繼續，是爲經濟上之要件。此項收入，常爲國家歲入大宗。蓋國家爲永久法人，常有確定不移之支出。既有確定不移之支出，則自不能不有確定不移之收入也，如賦稅是。臨時收入者，不限於一定之期間與一定之規則，而應於特別之需要，臨時收入於國庫之款項也。其類有二：一曰純然臨時收入，如私人之捐款，戰後之償金，及無主財產之歸於國家，皆非財政計畫中所預期之收入也；二曰豫定臨時收入，則如增加賦稅，募集公債，賣卻官有土地等，雖非常年收入，而實皆財政計畫中所預期之臨時收入也。

(二)以權力爲標準之分類 以權力爲標準，國家收入，可分爲公權收入，與私權收入二者。公權收入，卽本於公法上之規定之收入，如罰金賦稅等是。私權收入，卽本於私法上之規定之收入，如官地收入官業收入等是。

(三)以收入方法爲標準之分類 以收入之方法爲標準，國家收入，可分爲徵課收入，與產業收入二者。徵課收入者，國家依據其權力作用，而強徵於人民之收入也。可更分之爲二：(1)對於受直接利益者之徵課，有報酬之性質，如辦理費是；

(2)對於無直接利益者之徵課，無報酬之性質，如賦稅是。產業收入者，國家經營一定之經濟事業之收入也，亦可分之爲二：(1)特權事業之收入，如專賣收入是；(2)無特權事業之收入，如官有財產收入官業收入等是。

(四)以收入本源爲標準之分類 以收入之本源爲標準，國家收入，可分爲直接收入，間接收入，先期收入三者。直接收入者，國家直接經營某種生產事業所得之利益，或以法人資格所得之收入也。國有財產收入，國營事業收入，贈與金，賠償金，

等屬之。間接收入者，國家依據法律，徵取人民於生產上所得之一部之收入也。賦稅罰金辦理費等屬之，直接收入中之產業收入，其數額之大小，常與一國國民所得之增減，有密切之關係。而間接收入，則一方於國家收入，固有所增，他方於個人收入，即有所減。其結果不過使國民所得之一部，由私人轉而屬之於國家，而於國民所得之總額，一無增減。此為直接收入與間接收入相異之要點，實研究國家收入者所最當注意。至於先期收入，即國家以借貸方法所得之收入，所以彌補一時之不足，故亦稱信用收入。此種收入，在收入之時，固可與直接收入，同列一類。然取之於今日者，仍須償之於來日，是無異取未來之收入以應目前之需要也。凡公債證券，國庫證券，發行所得之收入皆屬之。

(五) 以收入性質為標準之分類 以收入之性質為標準，國家收入，可分為(1)公經濟收入，(2)準公經濟收入，(3)準私經濟收入三者。茲分述之如次：

(1) 公經濟收入者，國家或他政團本其所特有之權力，而強制徵收於人民之收

入也。夫惟國家能本其特有之權力，強制其權力下之人民，使負擔國家之經費；故其徵取收入也，不視爲權利之行使，而視爲權力之作用，人民之負擔國費也，不視爲債務之履行，而視爲義務之所在。強制經濟之所以異於自由經濟者固在是，公經濟收入之所以異於私經濟收入者亦在是。公經濟收入之最重要者，在古代有三：一曰布縷之征，曰粟米之征，曰力役之征。在近世惟二：曰賦稅，曰辦理費。

(2) 準公經濟收入者，國家或他政團本於法律上之特許，而經營一定事業所得之收入也。此種收入，可更分而爲三：(a) 以增加國家收入爲目的之公共企業所得之收入，若食鹽專賣，煤油專賣，等業之收入是；(b) 以增進社會上或經濟上之利益爲目的之公共企業所得之收入，若國有森林，國營交通事業，等之收入是；(c) 特權收入，即國家或他政團本於法律上之特權，與實際上之便利，而直接所得之收入，如河川通航費，礦山採掘特許費，等是。

(3) 準私經濟收入者，國家或他政治團體，依據經濟原則，而經營某種事業所得

之收入也。此種事業，國家或他政團與私人處於同等地位，毫不享有何種特權，且均不免受自由競爭之影響，故通常稱之為私經濟收入。惟國家目的，不在純粹營利，故即令從事營利事業，而與一般營利事業，究有不同。如國家銀行與普通商業銀行，其營業政策，常有根本上之不同是已。此「私經濟收入」之定名，所由不如「準私經濟收入」之較為確當也。

以上所述各分類法，雖皆持之有故，言之成理。然僅採上述各分類法之任何一種，用為準繩，謂之完善，總覺未能。茲持兼採諸說，列為簡表如左。而本編序次，亦於是略可見焉。



第三章 賦稅收入

第一節 賦稅之定義

賦稅者，國家及其他政治團體，爲增進人民之公益，以權力強制徵收於人民之收入也。茲卽本此定義，分析說明如次：

(一) 賦稅者，爲增進人民公益所徵收之收入也。 辦理費之徵收，以納費者所受之特別利益爲標準，罰金之徵課，以懲罰犯罪者爲目的，而賦稅之徵收，則以增進人民公益爲主旨。惟其以增進人民公益爲主旨，故人民不惜犧牲其財產，或所得之一部，以應國家之需要。若暴征苛斂，不恤民力，則是假賦稅之名義，以魚肉人民，稅權濫用，莫此爲甚。專制國家，固常不免有此現象，而立憲國家，則斷不容有此現象者也。

賦稅之目的，果僅以取得收入爲限乎，抑否乎？舊派學者，多謂賦稅目的，宜以收入爲限。然觀近世各國，常爲保護其本國之產業而徵課保護關稅，或爲禁遏社會之

過度消費，而徵課奢侈品稅。可知徵稅目的，非必限於收入。而德國華格南氏，尤盛唱社會政策之學說，以爲現今社會財富分配之不均，可利用賦稅政策以調和之而矯正之。然則賦稅作用，固難拘泥於一端矣。作用雖殊，而其以增進人民公益爲目的則同，此增進人民公益所由爲賦稅之第一要義也。

(二)賦稅者，以權力強制徵收者也。凡爲國家，不問其國體之爲君主爲民主，政體之爲專制爲立憲，皆得本其所固有之權力以徵課賦稅。設有違抗，又得加以處分，是皆本於國家主權之發動也。惟其本於主權之發動，故凡爲國家主權所不及之處，即不能徵課賦稅。而地方政府或自治團體之所由亦有徵稅之權力者，蓋由中央政府，委以國家權力之一部故耳。

(三)賦稅者，徵之於人民者也。納稅者，人民之義務也。履行義務，非民莫辦。故賦稅雖有動產稅，不動產稅，所得稅，消費稅等區別，而其負擔之者，固皆一國之人民也。雖然，此所謂人民者，非必以本國之人民爲限也，即他國人民而居住於本國者，

對於本國國家，亦常負有納稅之義務。又非必以自然人爲限也，卽法人亦皆負有納稅之義務也。法人雖有本國法人外國法人之分，而其負納稅義務也惟均。

(四)賦稅者，以權力強制徵收之政府收入也。此所謂政府收入，非專指貨幣而言。凡物品勞務，皆括於其內。我國古代賦稅，多徵實物，前已述之。徵之歐美，則若英之羊毛稅，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。蓋當經濟程度，至爲幼稚，貨幣制度，尙未發達之時，一切交易，皆以實物，則實物納稅，於人民固屬至便，而於國家亦未見其有損也。以言力役之征，則強制兵役，強制勞動等制，今世亦尙有行之者。惟就原則言，國家賦稅，固宜以貨幣徵收之耳。

(五)賦稅者，國家或其他政治團體之收入也。一國賦稅，雖爲財務行政上之便利，常可分之爲國家稅與地方稅，然按之實際，則無論其爲地方稅爲國家稅，其取之於人民也同，其爲強制收入也同，其以增進人民公益爲目的也亦同。故可合而稱之曰國家或其他政治團體之收入。

第二節 關於賦稅之術語

欲論賦稅之原理，必先就其常用之術語，定一明確之界說。今列舉其重要者如左：

(一) 納稅者 凡依照法律所規定而負納稅之義務者，曰納稅者。

(二) 賦稅負擔者 凡實際上犧牲自己之貨財以充賦稅者，曰賦稅負擔者。賦稅負擔者，與納稅者判然有別。蓋納稅者雖亦以其自己之貨財輸納賦稅，然往往得取償於他人。例如造酒者雖有納稅之義務，而常得加稅額於酒價，轉嫁之於消費者，則名義上之賦稅負擔者（即納稅者），固造酒者，而實際上之賦稅負擔者，則消費者也。惟納稅者與賦稅負擔者，亦常有同屬於一人者。如造酒者誤度市場狀況，加稅額於酒價，致酒價過昂，消費額減，未能轉嫁其稅額，遂由納稅者兼為賦稅負擔者是已。夫納稅者與賦稅負擔者，固不必同屬於一人，而國家之徵收各種賦稅，亦非皆欲納稅者任其負擔。此其理由，當於論直接稅間接稅時詳之，茲從略。

(三) 課稅物件 課稅物件者，應課稅之事物，如田賦之課稅物件為土地，酒稅之

課稅物件爲酒類，是已。十八世紀之重農學派，以爲課稅物件，宜以土地爲限。然今日各國，或課稅於財產，或課稅於行爲，或課稅於消費，或課稅於享樂，則課稅物件之日益增加，固已可見，而其不當以土地爲限，抑亦毫無疑義者也。

(四)賦稅源泉 賦稅源泉，卽賦稅所自出之貨財，如土地之收入，爲田賦之源泉，各種之收入，爲所得稅之源泉，是已。賦稅源泉與課稅物件，常易混而爲一，然二者實大有區別。蓋課稅物件，爲課稅之客體，其選擇之權，常在政府。賦稅源泉，則爲課稅物件所附麗之國民經濟。國民經濟之盛衰，國家稅源之消長，係焉。財政學者，嘗謂政府對於課稅物件，僅有慎加選擇之職責，而對於賦稅源泉，則有維護培養之必要。此賦稅源泉之研究，所由爲治財政者所不可或忽也。

(五)賦稅單位 賦稅單位，卽課稅標準。通常以數量價格尺度等名稱表示之。如我國所得稅條例，定五百元爲所得稅單位是。

(六)賦稅定率 賦稅定率者，課稅物件之課稅成數也。如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。

(七)賦稅原簿 賦稅原簿者，彙錄納稅者姓名，課稅物件，及其他必要事項之底冊也。如田賦則記關於土地之種種事項，營業稅則記關於營業之種種事項是。

(八)定率稅 定率稅者，為對於賦稅單位，課以一定之稅率也。此種賦稅收入之總額，非徵收完竣之後，不能確定，而在各納稅者，則固可豫計其稅額也。

(九)配賦稅 配賦稅者，政府先定課稅物件及收入總額，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。故政府雖已早知收入之總額，而納稅者則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。

第三節 賦稅之分類

賦稅得依種種標準，分類如左：

(一)以賦稅物質為標準之分類 依此標準而分賦稅之種類，則有(1)實物稅，

(2) 徭役稅，(3) 通貨稅三種。實物稅者，謂以實物爲賦稅者也。如古代男粟女布之類是已。最古亦最拙，文明各國，久廢此制。徭役稅者，以人之勞力爲賦稅者也。如修隄浚渠之役人是已。此制今雖間有行之者，然已多歸廢止。通貨稅者，以貨幣爲賦稅者也。此制於納者收者均極便利，當今至爲通行。

(二) 以賦稅之存續期間爲標準之分類。依此標準而分賦稅之種類，則有常時稅，與臨時稅之別。常時稅者，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。臨時稅者，其賦課限於一時，而以充臨時之政費爲目的者也。前者如田賦是，後者如戰時稅是。

(三) 以課稅物件之種類爲標準之分類。依此標準而分賦稅之種類，則有(1) 人身稅，(2) 收益稅，(3) 所得稅，(4) 行爲稅，(5) 消費稅五種。人身稅卽人頭稅，以人身爲課稅物件之賦稅也。收益稅者，對於課稅物永續發生之收入所徵課之賦稅也。如田賦，家屋稅，營業稅等是。所得稅者，對於個人之收入而課稅者也。如俸

金稅，傭金稅等是。行爲稅者，凡財產或價格，因經濟關係而移動時，所徵課之賦稅也，如登記稅，繼承稅等是。消費稅者，對於貨物之消費，或使用，所徵課之賦稅也，如煙稅，酒稅，馬車稅，獵犬稅等是。

(四)以課稅物件所在地爲標準之分類 依此標準而分賦稅之種類，則有國內稅，與國境稅之別。國內稅者，其課稅物件，存在於國內，對於本國人或外國人而徵收之者也。國境稅者，其課稅物件，通過國境之時，對於本國人或外國人而徵收之者也。國內稅可分爲國家稅與地方稅二者，其區別之標準凡二：(1)以徵收之地域爲標準；(2)以徵收物之用途爲標準。以徵收之地域爲標準，則國家稅者，中央政府對於全國一般所徵收之賦稅也；地方稅者，地方政府於其行政區域內所徵收之賦稅也。以徵收物之用途爲標準，則國家稅者，中央政府爲充其一般政務所需經費而徵收之者也；地方稅者，地方政府爲充地方政務所需經費而徵收之者也。國境稅可分爲關稅與通過稅二者。關稅者，一國對於外國輸入於本國之貨

物，或本國輸出於外國之貨物，所徵課之賦稅也。通過稅者，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賦稅也。而關稅又可分爲（1）陸上關稅，與海上關稅，（2）國定關稅，與協定關稅，（3）保護關稅，與收入關稅，（4）從價關稅，與從量關稅數種。

（五）以課稅方法爲標準之分類 依此標準而分賦稅之種類，則有定率稅與配賦稅之別。而定率稅又可分爲（1）比例稅，（2）累進稅，（3）累減稅，三種。

（六）以賦稅之歸著爲標準之分類 依此標準而分賦稅之種類，則有直接稅與間接稅之別。直接稅者，直接歸著於賦稅負擔者之賦稅也。間接稅者，間接歸著於賦稅負擔者之賦稅也。易言以明之，則一爲由納稅者直接負擔之賦稅，故納稅者與賦稅負擔者常同屬一人。一爲由納稅者轉嫁而歸著於賦稅負擔者之賦稅，故納稅者與賦稅負擔者常分爲二人。

第四節 賦稅之原則

賦稅之原則者，關於賦稅之創設，廢置，及徵收等，所當準據之法則也。近世賦稅制度，日臻繁複，孰優孰劣，自非有精要之原則，不足以資準繩。斯密亞丹，首倡賦稅四大原則。歐美言賦稅者，多奉爲金科玉律，試述之如左：

(一)曰平。凡民納稅以供國用，其政府加徵之時，必當求與其人民納稅之能力，有適當之比例，而後賦稅之分配，可得其平也。

(二)曰信。徵收賦稅，當確定其種類，數額，及納稅之時期，地點等，揭諸國門，使國之人共知之，而後催科索賦者，不能因緣以爲奸也。

(三)曰便。賦必便民，徵收之時，輸納之法，皆當以最便於納稅之民爲祈嚮。故田租之賦，宜徵於登場納稼之時；屋租之賦，宜收於賃者納僦之頃。

(四)曰覈。賦必覈實，國之所收，與民之所出，必使相等。不當使不肖官吏，於正賦之外，巧立名目，以爲侵漁之地也。

右四大原則，其一示賦稅分配之原則，二三四則賦稅行政之原則也。詞簡意賅，故

能傳誦至今。然自賦稅觀念日益發達，遂覺斯密之說未盡圓滿。闡發增補，實繁有徒，而以華格南氏之說爲最精。爰本其說而引伸之，分爲四綱十有二目如左：

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 賦稅不可侵及國民基本財產之原則

第二目 賦稅不可妨害本國產業發達之原則

第三目 賦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 賦稅普及之原則

第二目 賦稅均平之原則

第三目 賦稅合德之原則

第四綱 行政上之原則

第一目 賦稅正確之原則

第二目 賦稅便民之原則

第三目 徵收省費之原則

以下即依本表序次分項述之。

第一項 財政上之原則

賦稅者，所以應國家財政上之需要者也。故欲論賦稅之當否，首當以財政上之原則為準繩。財政上之原則有三：

(一) 收入多額之原則 近世各國，國家政費，雖有取之於辦理費收入，國營事業收入，及公債收入者，然其大部分，實莫不取之於賦稅。故賦稅收入之數額，務當求

其鉅大，使足供國家必要之政費，如田賦鹽稅家屋稅等，皆合於此項原則者也。此種賦稅，往往有妨害國民經濟之發展，違反賦稅分配公平之原則，而不能遽廢者，蓋以收入之額甚鉅，不易別求財源以代之也。

(二) 收入確實之原則 賦稅之收入，固當求其多額，尤當求其確實。蓋賦稅所以應國家經常之支出，故其收入當以具有永久存續之性質者為最適當。如田賦鹽稅，皆其選也。若夫奢侈稅之收入，則時增時減，差額甚鉅，欲恃之為國家收入之確實財源，固不能也。

(三) 有發達力之原則 國家之經常政費，固須有確實之收入以應之，然國家之經常政費，常隨社會之進步，而日見增加，故賦稅之收入，不可不求其有發達力，以期與社會進步之速率相適應。發達力之意義有二：一、不變更稅率，而因產業上自然之發達，收入得以增進，一也；變更稅率而無害民業，而收入得以增進，二也。

第二項 經濟上之原則

言賦稅者，固當注意於國家收入之增加，然若但求國家府庫之充盈，而於國民經濟之發展，置之不顧，則稅源既涸，而國家之破產隨之。事之可危，莫此爲甚。此立稅制者，所由一方當遵守財政上之原則，一方又當遵守經濟上之原則也。經濟上之原則維何？曰：是有三，試析述之如左：

(一) 賦稅不可侵及基本財產之原則 國家當戰爭延長或有其他特別事故時，通常之收入，不足以應國家之亟需，則徵課賦稅而侵及國民之財產或資本，固亦事之無可如何者。然在平時，則國家之賦稅，但當取之於國民之所得，而決不當取之於國民之基本財產。蓋基本財產，爲國民經濟發達之基礎，而所得則爲利用此基本財產，於定期內，循環而歸於國民所有之收入，如土地，家屋，機械，股票，債票等，所謂基本財產也。因土地而有生產物之收入，因債票等而有利息之收入，則所謂所得也。國家之徵收賦稅，非偶一爲之之事，乃年年循環而取之於人民者，故應卽以國民年年循環之所得爲稅源，而不當侵及基本財產。苟侵及之，則是併人民所

恃以得收入者而奪之。奪之不已，則國民之基本財產，固日以盡，而國家賦稅之源泉，亦隨之竭矣。此賦稅之源泉，通常所由宜注意於所得也。雖然，吾人於此，尙有宜注意之點二：(1) 賦稅從各個人之所得而出，抑從各個人之基本財產而出，此不僅由於課稅物件之選擇，而尤在於所定稅率之高低。若所定稅率，失之過高，則雖以所得爲標準，亦足以減少各個人之財產。若所定之稅率甚低，則雖以財產之價格爲標準，而於基本財產，仍可毫無侵害。此宜注意者一。(2) 賦稅之源泉，通常固當注重於所得，然亦間有注重於基本財產，而仍不失爲正當者。如繼承、贈與、投機事業等，皆不因自己之勤勞，而坐得財產，或僥倖收入，則國家雖徵取其財產之一部，以爲賦稅，固亦決非不當也。此宜注意者二。

(二) 賦稅不可妨害本國產業發達之原則 此項原則，亦可稱爲培養未來稅源之原則，其要點有二：(1) 幼稚之產業，獎勵保護之，則他時必成爲巨大之稅源，故不宜遽行課稅，以阻遏其生機；(2) 改良發明等事，於一國產業之發達進步，所關

至鉅，故亦不宜徵課賦稅，貪近利而忽遠圖也。

(三)賦稅不可課及生計品原料品教育品之原則 生計品者，所以維持個人之勞力，一切生產事業之基礎也。故爲維持一國之生產力計，務當使生計品之價格，不至過昂。最近英國之勞動內閣，以「晨餐無稅」相號召，蓋深知生活必需品之萬不宜稅也。原料品爲未來產物之材料，故爲徵收賦稅於未來之產物計，務當使原料之價格較廉，而製造之發達較易。教育品則爲開發文明之要具，實社會上各種事業發達進步之共通原因，故爲增進國民之納稅能力計，亦當減少或免除其現在之負擔。

第三項 公正上之原則

文明各國之賦稅，於前述二原則外，尙有宜注意者，即公正上之原則是。公正上之原則，亦稱道德上之原則，細目凡三，試分別說明之：

(一)賦稅普及之原則 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，皆當徵課賦稅也。

(二)賦稅均平之原則 均平之原則者，即以均平之比例，分配賦稅之負擔之謂也。均平之比例者，即對於納稅者之負擔力，而定一適當之比例是也。實施此原則之方法有五：(1)一曰生計費之免稅。國家賦稅，當取之於國民之所得，前已述之。惟國民所得之一部，必用之以贍養其身家，所謂最少額之生計費者，即指此也。國家賦稅，若竟徵及國民最少額之生計費，則人民必不免於飢寒之患，而無復有生之樂。此文明各國之所得稅法，所由皆有免稅點之規定也。(2)二曰累進稅主義之採用。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，即累進稅之說也。比例稅則以同一之比例，為課稅之標準，百取十焉，千取百焉，萬取千焉，即比例稅之說也。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，蓋得百者之視十常甚重，而得千者之

視百常較輕也。(3)三曰勤勞所得之課稅宜較財產所得爲輕。蓋財產所得，有永久確實之性質，而勤勞所得則否。有一定之勤勞，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，而害及服勞之能力；則所得之源泉，既無永久確實之性質，負稅之能力，自不逮財產所得之強固。此勤勞所得之課稅，所由當較輕於財產所得也。(4)四曰重複之課稅宜力避之。重複課稅云者，謂對於同一之稅源，而徵課二種以上之賦稅也。例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。此種賦稅，不獨違反賦稅均平之原則，且於國際貿易之發展，亦大有妨礙。故近世各國，皆力避之。(5)五曰酌量各納稅者之情事而定課稅之標準。例如甲乙二人，所得之數額相等。而甲之家累重，乙之家累輕。則當查定之時，即可將此等情事，詳細記載。而甲之所得稅，可以從輕，乙之所得稅，則當從重。此種主義，德國曾實行之。惟斟酌裁定，其事又極當慎重耳。

(三)賦稅合德之原則 合德之義有二：一曰國家課稅，不可違反德義。如賭博彩票，最爲不德之事，國家所當嚴行禁止者也。倘於此亦徵課賦稅，則人民有所恃而無恐，勢必賭風愈熾，生計愈艱，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，亦課賦稅，則是以徵課不可必得之稅，而長人民欺詐隱匿之風，甚非計之得也。

第四項 行政上之原則

行政上之原則，亦稱課稅技術上之原則。其重要者有三：一即斯密氏之所謂信也；二即所謂便也；三即所謂覈也。已列舉於前，茲不贅。

第五節 國民之納稅力

國民之納稅力者何，國民負擔賦稅之資力，即所謂民力者是也。研究此問題時，有當注意之點六，茲分述之如次：

(一)各國國民之納稅力不同，故不能定一各國共通之課稅比率。財政學者，常

有謂各國政府，徵收賦稅，當以國民所得百分之十五爲最高點者，亦有謂人民負擔賦稅，合國稅地方稅，不超過各人收入額百分之五時，實最當之賦稅者。不知各國國情不同，其國民之富力亦異，故同率之賦稅，在甲國之民覺其重者，在乙國之民或覺其輕。又縱令其國民之富力相等，而生計費之多寡，生產力之大小等，常隨時隨地而不同。此各國共通之課稅比率，事實上所由萬難確定也。

(二) 納稅力之標準，在各人之純所得。國家課稅，當取之於所得，而不當取之於基本財產，前已述之。惟所得有總所得與純所得之別。總所得者，國民於一定期間內，利用其勤勞或財產所得收入之總額也。純所得者，則於總所得中，除去生計費及生產費後，所賸餘之部分也。國家徵稅，若以總所得爲標準，則人民必減少其生計上之費用，以供國家，或分割其財產之一部，以維持其事業。其結果必至民生日瘠，產業日衰，而國家之賦稅，亦遂不可復問，此國與民兩失之道也。若以純收入爲標準，而又徵之以適當之稅率，則於國爲有益，而於民爲無傷，斯兩得之矣。

(三)國民之納稅力，不當以資本總額為標準。或謂國民之納稅力，當以資本總額為標準，此非確論也。蓋資本之總額雖同，而運用方法，既有巧拙之異，則所得報酬，自有多寡之殊。所得之多寡異，而謂其納稅之力相等，其說固不可通也。

(四)國民之納稅力，因財富分配之均否而異。貧富之懸隔甚，少數之富者，雖能負擔重稅，而多數之貧者，則常乏納稅之能力。貧富之懸隔不甚，國中有中人之產者占多數，則一般國民，類皆有納稅之能力。樓樂安濮利安氏謂法國徵收賦稅，當國民所得百分之十二又二之一，較之英國之百分之八，比國之百分之六，可謂重矣。而法國人民不病其重者，蓋由富之分配，得其平準故耳。

(五)工商業者之納稅力，因勞銀與物價之高低而異。勞銀增高，物價騰貴，則工商業者之收入多，而納稅之力自強；反是則納稅之力必弱。

(六)國民之納稅力，因其國經濟發達之程度而異。實物經濟時代，國民納稅之力小；貨幣經濟及信用經濟時代，國民納稅之力大。蓋在實物經濟時代，資本之積

儲難，而生產之力弱。貨幣經濟及信用經濟時代，資本之積儲易，而生產之力強。生產之力，既有強弱之不同，則國民之納稅力，自不免有大小之殊矣。

第六節 賦稅之累進

賦稅之累進者，因國民納稅力之增進，而高其稅率，以增加其負擔之謂也。徵稅用累進之方法者曰累進稅。其適用之之稅率，曰累進率。累進之種類有二：一曰全額累進制；二曰超額累進制。全額累進制者，謂對於各課稅標準之全額，而累進其稅率也。超額累進制者，謂對於各課稅標準之全額，不累進其稅率，但對於一定之超過額，遞次增高其稅率也。例如所得額五百圓，課以百分之一，所得額千圓，課以百分之二，所得額萬圓，課以百分之三，即所謂全額累進制也。以五百圓為最下標準額，僅課以百分之一之稅率，而對於五百圓以上之超過額，課以百分之二，千圓以上之超過額，課以百分之三，萬圓以上之超過額，課以百分之五，則即所謂超額累進制也。超額累進稅制，能使累進程度，較為緩和，使人民不至有負擔過重之感，此

其所長也。惟同一超額累進稅制，而因稅率高下之不同，其結果往往大異。本年美國國會爲翌年度（一九二五年）之所得稅案，兩黨相持數月之久，而其關鍵全在在職之共和黨主張減輕現行百分之五十之最高超額稅率至百分之二十五，以減輕鉅額所得者之負擔。而在野之民主黨，則主張減輕中額所得者之負擔，而以百分之四十爲最高之超額稅率，則稅率高下所繫之鉅可知矣。

累進稅與比例稅相對而言，前已述及。惟與比例稅相對者，實不僅累進稅一種也，卽累減稅亦在其列。累減稅者，先就一定之課稅標準額，定一最高稅率。逾此額者，稅率不再增高。不足此額者，則依次遞減，至一定之數額而止。在此定額以下之所得，則不課稅。此種課稅法，財政學者，亦有稱之爲廣義累進稅者。蓋普通累進稅法（卽狹義累進稅法），亦皆定有最高累進率，以示限制。特累進稅之最高點，爲累進之終點；而累減稅之最高點，爲累減之始點。其計算之法，略有不同而已。

觀上所述，可知累進稅法，能使賦稅負擔，與人民之納稅力相適應，其爲優良稅制，

已無疑義。然反對此種稅法者頗多。茲特列舉其反對之理由而附以解辨如左：

(一) 累進法窮其極將沒收所得全額。此法國財政學家樓樂安濮利安氏反對累進稅制最重要之理由也。其意以爲累進稅可使個人所得全部，皆變爲稅金。例如先定每一萬五千圓累增一成之稅率，則三萬圓之所得稅率，當爲二成，六萬圓之稅率，當爲四成，十二萬圓之稅率，當爲八成，十五萬圓之稅率，當爲十成。是至此時富民所得之全部，勢不得不全充賦稅，賦稅苛重，孰有甚於此者。不知各國累進稅制，對於一定限度內之所得或財產，固取累進稅主義。而逾此限度者，則仍採比例稅主義，故斷不至以全部之所得，充國家之賦稅也。

(二) 稅率等級無標準。例如所得稅用累進稅率時，規定五百圓以上課稅百分之二，千圓以上課稅百分之二，萬圓以上課稅百分之四，決定此種等級，究以何種標準爲依據，殊欠明瞭。其尤甚者，如所得爲九百九十九圓者，稅率百分之一，則應納稅九元九角九分。而所得千元者，稅率爲百分之二，則應納稅二十圓。所得僅一

元之差，而應納賦稅，多至一倍，其計算之不公實甚。故累進稅者，不獨不能使貧富之負擔公平，適足以釀成漏稅之弊而已。果如反對者言，以累進稅率爲無標準，然此外稅率，又孰有一定不易之標準者。如日本在大戰前之稅制，田賦以地價千分之四十三爲率，營業稅以賣額百分之六爲率。此等稅率，豈皆有所謂一定不易之標準耶？要亦不外乎立法者之酌量判斷已耳。

(三) 抑制資本之儲蓄及利用 因財產及所得之增加而課以累進稅率，則凡克勤克儉，儲蓄資本而利用之者，必因是而阻遏其儲蓄心。或使資本流入外國，致本國產業，日就衰替，而稅源遂以日涸。詎知累進稅制，對於鉅額之所得，稅率高，小額之所得，稅率低；其結果固不免抑制鉅額所得者之產業，然其保護小額所得者之產業，爲效亦非淺鮮。况社會上小資本家恆較大資本家爲多，抑制少數大資本家之儲蓄及利用，而獎勵多數小資本家之儲蓄及利用，則於一國之生產力，固不至有所妨害。而資本之流入他國與否，則嘗視國內政局之是否安定，及國外投資與

國內投資之孰爲有利而定，固不全視所得稅稅率之累進與否爲轉移也。

第七節 賦稅之轉嫁與歸著

欲論賦稅之轉嫁與歸著，應先說明術語之意義。何謂轉嫁，卽納稅者以賦稅之負擔移轉於他人之謂也。何謂歸著，卽因移轉之結果，而以賦稅之負擔，歸屬於賦稅負擔者之謂也。此爲賦稅論上極重要之問題，茲將關於此項問題之重要學說，略敘如次：

(一)重農學派之學說 此派以農業爲唯一之生產事業，故謂土地以外，無可除生產費而得真正之純生產者。若工若商，雖亦爲社會所必要，然其所經營，非能增加生產也。特就原有生產，變其形式或位置而已。故自經濟上觀之，工商二者，實皆不生產事業也。國家賦稅，縱課之於此種不生產事業，然畢竟歸著，在於地主。故不如逕向地主徵課，較爲簡當。奎思耐氏，卽此派之代表也。

(二)經濟學派之學說 卽斯密亞丹一派之學說，斯密氏謂國家課稅，以地租，贏

利，工資，二者爲標準，而因自由競爭之結果，其負擔之歸著，常一成而不能易。即謂課於工資，贏利，及生計必需品之賦稅，以轉嫁爲常，而課於地租及奢侈品之賦稅，則決無轉嫁是已。龐嘉圖氏，則謂課於地租之賦稅，固歸著於地主，而其他賦稅，則以贏利取得者之負擔爲最多。二人論斷，雖不無少異，然其論賦稅負擔不能歸著於勞動者之一點，則先後同揆也。

(二) 樂天派之學說 主此說者，以爲國家徵收賦稅，不問其爲直接稅，抑間接稅，課於貨物之生產者，販賣者，輸入者，抑輸出者，其結果必以各人之消費額爲比例，而歸著於各消費者。蓋謂各種賦稅，皆可無限轉嫁。如課土地稅，則農產物之價格騰。課製造品稅，則製造品之價格騰。其必轉嫁而歸著於各消費者，固無疑義。即課於勞動者之賦稅，亦必以增高勞銀之方法，由勞動者轉嫁之於生產者，由生產者轉嫁之於消費者。故賦稅之轉嫁，實無限制，而其歸著必在各消費者。此樂天派學說之大要也。

(四)憂天派之學說 主此說者，謂立法者，立直接稅，間接稅之別，實至爲妄誕。無論何種賦稅，其負擔無一不歸著於消費者。消費者多爲貧民，故貧民之負擔，常重於富民，而一切賦稅，遂皆不免有不均不平之譏。然賦稅收入，既爲國家生存發展所必要，則欲免賦稅負擔之不均，勢非廢除國家，而於社會制度，加以根本改革不可。其意蓋謂欲求賦稅之均平，當先求財產之均平，欲求財產之均平，當廢除現行之私有財產制也。此種學說，失之過激，自難見諸實行。而其謂賦稅負擔能普及於各消費者，則固與樂天派之學說無異也。

(五)資本折算派之學說 此派學者，謂賦稅之影響，僅及於原所有者，而絕無轉嫁之可言。例如土地之價格，視純收入之多寡而定。若純收入之數額，因課稅而減少，則購買土地者，必以其已減少之數額爲標準而定價，而地價遂不得不低落。地價既低落，則賦稅之負擔，自必歸著於舊地主，而新地主自不受何等影響。此種主張，雖亦確有見地，然按之實際，則賦稅負擔，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。今此派學者，乃謂賦稅之負擔，以歸著於原所有者爲原則，誠臆說也。至資本折算，Capitalization 亦有譯作資本化者。若釋以諺語，則操奇計贏者之「上下盤算」，庶幾近之。

(六)折衷派之學說 此派學者，謂以上各說，皆係一偏之論。蓋貨物課稅，則物價必貴，物價貴則消費必減，消費減，則生產者之利益，亦必隨之而減。故賦稅之負擔，實生產者與消費者共之。非負擔獨歸著於消費者也。樂天憂天兩派，不明此理，故謂賦稅負擔，僅歸著於各消費者，而不知其實大謬也。重農學派，注重於純生產，固爲獨到之論。而於富之性質，及生產之原理，皆未能有明確之見解。故其所主張之賦稅歸著論，不免陷於誤謬。資本折算派，雖有一部分之真理，而欲適用之於各種賦稅，則爲事實上所不可能。經濟學派，趨於極端之抽象論。以爲自由競爭，無往而不可行，而賦稅負擔，亦決不至歸著於勞動者。然自由競爭之不能絕對實行，實爲經濟學家所公認，而賦稅不歸著於勞動者一點，亦頗覺立論失當。蓋地主或資

本家，爲納稅故而減少勞銀，實爲數見不鮮之事。彼辛勤之勞動者，當勞銀減少時，果能棄其舊業，而爲律師，爲醫生乎？能以拙劣之手腕，頑強之軀體，作美術家乎？抑將忍饑耐寒，以待勞銀之騰貴乎？如其能也，則自由競爭之效果，自可完全見諸實際。如其否也，則吾恐迫於饑寒之勞動者，勢不得不低首下心，而降爲地主或資本家轉嫁賦稅之目的物。故經濟學派之說，亦未免陷於抽象論之危險。重農經濟，樂天憂天，資本折算，各派之學說，既皆未盡精當；然則賦稅轉嫁之原理，果將以何法研究之乎？曰是當注意於（甲）轉嫁之種類，與（乙）轉嫁之條件。分述於左：

（甲）轉嫁之種類 轉嫁之種類有四：（1）一曰配轉。配轉者，納稅者因生產方法之改良，將應納之賦稅分配於各生產物之謂也。即納稅者因賦稅負擔過重，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。（2）二曰前轉。前轉（或名順轉）者，納稅者以所納之賦稅轉嫁於他人之謂也。

賦稅轉嫁之真義，即前轉是。此等賦稅之轉嫁，爲立法者所預期，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。(3)三日後轉(或名逆轉)者，爲前項轉嫁之變例。即納稅者欲將賦稅之負擔順轉於他人，而順轉之後，復歸於納稅者之謂也。此種轉嫁，非立法者所豫期，故又有非豫期轉嫁之稱。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豫定之佃課，則地主自不得不自行負擔其賦稅之一部或全部。(4)四曰複轉。賦稅之轉嫁，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。是此種複雜之轉嫁，爲事實上所恆有，即賦稅之複轉是已。

(乙)轉嫁之條件 賦稅轉嫁之條件云者，謂賦稅之能否轉嫁，與夫轉嫁之難易如何，當視左列各端而定也。試分述之：

(1)人之狀態 因納稅者之智識，技能，境遇，而影響於賦稅之轉嫁者，爲人之狀態。人之狀態不同，賦稅轉嫁，即因之而有難易之分。如營利者於市場上需要供給之關係，至爲瞭然，自必工於趨避，而不營利者則否。大企業家，在經濟界上，常有操縱市價之力，而小企業家則否。故賦稅之轉嫁，在營利者常較不營利者爲易，而在小企業家常較大企業家爲難也。

(2)物之狀態 因事業，職業，課稅物件等，而影響於賦稅之轉嫁者，爲物之狀態。就事業言之，則競爭事業之賦稅，轉嫁難。獨占事業之賦稅，轉嫁易。以固定資本經營事業者，轉嫁難。以流動資本經營事業者，轉嫁易。就職業言之，則職業之需有高深學識與技術者，轉嫁難。反是，則轉嫁易。就課稅物件言之，則必要品與無代用品者，轉嫁常易。反是，則轉嫁常難。交通便而易於搬運之物品，轉嫁難。反是，則轉嫁易。一地方或一國之特產物，轉嫁甚易，反是則轉嫁甚難。

(3)法律之制限 賦稅轉嫁之難易，視一國法律限制自由競爭與否而定。如國

家對於某種特許職業，先不稅而後取稅，或先取稅輕而後加重，則其人仍可據其職業，多索報酬，以轉嫁於他人，因其職業爲特許也。反之，國家以法律定其報酬，如債權者之利息，有一定限制；電車汽車之價，皆法律規定，不能自由增減。若加增其稅額，必由納稅者負擔，不復能轉嫁於他人矣。

(4) 市場之狀況 市場有二：曰一般市場，曰部分市場。若一般市場，極處優勢，則貨物價格，必有騰貴之傾向，而賦稅之轉嫁甚易。卽或一般市場，至爲衰落，而部分市場，獨極繁盛，則賦稅轉嫁，亦必甚易。惟當一般市場與部分市場皆處弱勢之時，則必以生產之過剩，致價格之暴落，欲求轉嫁之實行，難已。

(5) 賦稅自身之狀態 賦稅自身之狀態，有當注意者三：(a) 一曰無定時之賦稅，轉嫁難；有定時之賦稅，轉嫁易。如繼承稅一時徵收，納稅者不能豫謀轉嫁之法，故轉嫁難。田賦每年徵收，納稅者可以豫計轉嫁之方法，故轉嫁易。(b) 二曰直接以納稅者之所得或收入爲標準而徵課之賦稅，轉嫁難；直接以物爲標準而徵

課之賦稅，轉嫁易。前者之例，如一般所得稅是。納稅者以所得之額甚鉅，取其一分以供國家，實爲事理之當然，故常不思轉嫁。後者之例，如田賦、家屋稅是。地主房主，以爲國家既對物而徵稅，則我自可因稅而增租，以期負擔之輕減也。(c)三日賦稅中之消費稅，視其接近於消費者與否，而轉嫁有難易之差。如酒有製造者，有販賣者，有零售者，有消費者。製造者去消費者之地位甚遠，對製造者徵稅，則於轉賣之事有礙。故製造者若急於出售，則必自行負擔其賦稅之全部或一部。若徵稅於零售商，則直接可加價於消費者，其轉嫁固較爲易也。

觀於上述，可知折衷派之學說，一方既不背乎學理，一方又適合於事實，實爲精當之論。惟社會組織，至爲繁複，故欲求賦稅之真正歸著，實非易事，是則在立法者之斟酌裁定矣。

第八節 直接稅與間接稅

賦稅轉嫁與歸著之原理既明，則直接稅與間接稅之區別，及其優劣，可得而論焉。

夫直接稅者，法律目的上，使應負擔賦稅者，直接納付之賦稅也。申言之，法律上豫期納稅者與賦稅負擔者同爲一人，使應負擔賦稅者直接納付之也。例如田賦，國家以使地主納付且使之負擔，爲法律上之目的，是曰直接。雖事實上亦有地主以其賦稅之全部或一部，轉嫁於租地之佃戶者，然從立法上之目的而立區別，則固確認爲直接。故不曰負擔賦稅者，而曰法律目的上應負擔賦稅者。不曰納稅者與賦稅負擔者同爲一人，而曰豫期其同爲一人。曰應，曰豫期，所以明其爲推定之事實，而非確定之事實也。至間接稅者，則國家對於有納稅義務者，不直接徵收其賦稅，而先課之於他人，豫期其人轉嫁之於法律目的上應負擔賦稅者之謂也。例如煙酒稅，國家雖對於製造者或販賣者徵課之。然就立法者之目的觀之，非欲製造者與販賣者負擔此稅也，欲其轉嫁於消費此煙酒之人也。賦稅之負擔，既豫期其轉嫁，則納稅者與賦稅負擔者，自不豫期其同爲一人。而賦稅之歸著，亦自必豫期其爲間接，而不豫期其爲直接，故曰間接稅也。

直接稅與間接稅之區別，既如上述。然孰優孰劣，尙有未易斷定者。試更分論於後：

(甲) 直接稅之優點 直接稅優於間接稅之點，可分爲七項述之：

(1) 直接稅對於賦稅負擔者，得查定其負擔能力而課稅，間接稅則有偏重貧民之傾向。例如直接稅中之所得稅，課於國民之總所得，課稅額與人民之納稅力，較易適應。而間接稅中之消費稅，則其稅額與人民之納稅力，常不能得一適當之比例。蓋消費品之種類，不外生計品，享用品，奢侈品三者。奢侈品之消費，固多在富者。享用品之消費，則富民略多於貧民。至生計品，則貧富之消費，幾歸一致。歲入十萬元者，食鹽五升。歲入在百元下者，亦必需五升，或且以飲食過劣之故，其所需或較富者爲多。此社會主義派，所由以間接稅爲貧富均一之人頭稅，違反賦稅均平之原則，而責難囂然也。凡平民政治發達之國家，其間接稅常逐漸減少，良由此也。

(2) 直接稅之收納時期及收入年額，皆甚確實，間接稅則否。直接稅之課法，有配賦法與定率法二種。若採行配賦法，則收入總額，既經前定，其確實自無待言。即

用定率法，而年年所得收入，亦可大略相同。如所得稅及營業稅，其課稅物件之變動，雖較土地家屋等爲多，然每年收入，常相去不遠。故政府當編製預算時，對於直接稅收入之測度，常易正確。其在間接稅，則消費品之種類及數量，常以物價之高低，銷路之通塞，時俗好尚之變遷，而有所增減。故收入之額，難以預知。而乙時期之收入，或僅甲時期之半；丁年度之收入，或爲丙年度之倍。增減靡常，即加推測，亦難期正確。此間接稅收入之確實，所由不逮直接稅遠甚也。

(3) 直接稅最初調查時，需費雖鉅，而以後之檢查及徵收費甚少。間接稅則年年需鉅額之檢查費及徵收費。直接稅之課稅物件，變動甚鮮。故最初調查之費雖多，而一經查定，則常歷時許久，始有變更，故其檢查費無每年支出鉅額經費之必要。間接稅之課稅物件，變動無常。調查之事，至爲煩雜，而詐僞偷漏之弊，又較直接稅爲多。故監督檢查，又復在在需費。此各國間接稅之徵收費，所由常遠過於直接稅也。

(4) 直接稅易於非常之時增加收入，間接稅則反是。直接稅之課稅物件，變動甚少，既如上述。惟其變動甚少，故國家遇有意外之事變，即可提高稅率，以增加國家之收入，而徵收官吏與徵收費用，則所增常屬無幾。如一八五三年至一八五六年克利米亞戰爭時，英國財政之狀況，最足以示直接稅之優點。當戰事發生以前之所得稅，凡在百鎊以上百五十鎊以下者，每一鎊課五辨士，其率為百分之二百五十鎊以上，每一鎊課七辨士，其率為百分之二十九。千八百五十三年之收入額，凡七百二十一萬五千一百三十七鎊，而其國政府，以軍事需款孔亟，驟加其率。凡在百五十鎊以下者，每鎊由五辨士增為十一辨士又半，其率為百分之四十九。在百五十鎊以上者，每鎊由七辨士增為一先令七辨士，其率為百分之六十六。以是而千八百五十六年所得稅之收入，驟增為一千六百九十一萬五千三百三十二鎊。其收入之數額，能隨稅率之提高而增加，於此可見。間接稅則不然，其賦稅之負擔，常隨物價而由納稅者轉嫁於消費者。故當國家多事之秋，若增高間接稅率，則

人民之消費，必緣是而減，而間接稅之收入，亦常有不進反退之勢。此間接稅於非常之時，所由常不能有增加鉅額收入之效果也。

(5) 間接稅須有嚴密之監督檢查，故妨礙交通及產業之處甚多，直接稅則此弊較少。間接稅之課稅物件，變動不居，故徵稅之時，勢不能無嚴密之監督與檢查，惟其有嚴密之監督與檢查，故常有妨礙交通及產業之弊。如檢查偷漏，有礙於行旅之往來。徵收通過稅，有礙於貨物之行銷是已。

(6) 直接稅有抑止增設之勢，而間接稅則增設甚易。直接稅之徵收，有一定之時期，又有一定之金額。稍或延誤，即不免於法律上之制裁。故納稅者頗覺有負擔之苦，而直接稅之不易增設，亦即由此。至間接稅者，則非必於一定之時期，負擔一定之金額也。其歸著於負擔者，常經多次之轉嫁，而又無強制輸納之性質，故人民不覺有負擔之苦，而增設甚易。雖負擔之不公至甚，而人民或昧昧不察也。

(7) 直接稅能促進國民政治上之觀念，間接稅則否。在直接稅，納稅者常兼為

賦稅負擔者，其感負擔之苦痛常切，故常注意於政費之增減，而繫心於國事。間接稅則人民於納貨價時，卽同納賦稅，故消費者於賦稅之負擔，無痛苦之感，而對於政府之設施，賦稅之增減，亦遂漠不經心，以爲無關於己身之利害。此間接稅制，所由無促進政治觀念養成優良國民之利也。

(乙) 間接稅之優點 間接稅優於直接稅之點凡六，試分述之：

(a) 僅有直接稅，必不能得充分之收入，間接稅有補充之利。文明進步，社會發達，國家政費，緣是日增。故欲恃惟一財源，以期國庫之充實，要爲事實上所不可能，而恃間接稅以補直接稅之不足，實爲各國之通例。如北美合衆國之聯邦政府，在此次大戰以前，固以間接稅爲歲入大宗，而英法俄意德日諸國之間接稅收入，據一九一一年之財政統計，英占全國賦稅總額百分之五十，法占百分之八十，俄占百分之八十七，意占百分之六十八，德占百分之九十九，日本占百分之六十五，則國家財政上之補充，其不能無賴於間接稅，固甚明矣。歐戰以後，其比例雖已變動

甚多，然間接稅之仍為重要收入，則觀于一九二〇年度間，重要各國直接稅與間接稅之百分比例而可瞭然焉。

		國別	
稅別		英	法
直接稅	六四	三六	六一
間接稅	三六	六四	三九
		美	意
直接稅	七六	二四	四四
間接稅	二四	七六	五六
		日	
直接稅	四四		
間接稅	五六		

(b) 直接稅不能普及於一般，間接稅有普及一般之利。以平均言，間接稅固不如直接稅。以普及言，則直接稅實遠不如間接稅。蓋間接稅之徵收，非限於一定時期，亦非限於一定金額。故雖在貧民，負擔甚易，而對於國家，亦得盡其一分子之義務。例如某勞動者，家有八口，而無恆產，歲得工資百二十元。若課以收入十分之一之直接稅，則年納十二元。分四期徵收，每期當三元。於每月收入十元中，除去此數，則所餘僅七元。是每月以每日三角維持其生計者，至納稅期，則僅得二角三分，以

維持其生計。衣食之資，常虞不贍，其不能無緩納不納之弊，勢也。若夫間接稅，則課於日常消費之油、煙、茶、酒等。年有三百六十五日，即年有三百六十五納稅期。即與直接稅同課年額十二元，而每期所納，僅三分有奇。於每日收入三銀中，除去此數，猶餘二角七分。故稍事撙節，即可無負擔賦稅之苦，而於不知不覺之間，完盡其納稅之義務，其便利於國民爲何如，其普及於國民又何如。此自賦稅普及之原則言之，間接稅所由頗有可取也。

(c) 直接稅少發達力，而間接稅則富於發達力。間接稅之範圍，既普及而廣大，故其收入額，常與年俱增。而直接稅不然，直接稅之課稅物件，變動甚少，固其所長，而稅額增加，不免過緩，即其所短。蓋如田賦、家屋稅等，苟非人口繁殖，農業改良，則收入之額，常一成而不變，或歷年甚久而所增至微。所得稅、營業稅之收入額，雖隨國民經濟之發達而俱增，然其增加常較難。此直接稅之發達力，所由不逮間接稅也。

(d) 直接稅之負擔，感苦痛深，故人民之反抗多。間接稅之負擔，感苦痛輕，故人民之反抗少。直接稅之負擔者，即納稅者，故稅率過重，納稅者常以有密切之利害關係故，而起反抗。若間接稅，則以其常可轉嫁於人，故反抗之事較少。

(e) 直接稅多滯納，間接稅則滯納之弊甚少。直接稅之負擔者，於一定之時期，負擔多額之稅金，故常不免有滯納不納之弊。而間接稅之納稅者，則以其所納之稅常可轉嫁於消費者，而不必自行負擔，故滯納之弊甚少。至海關稅，則滯納之弊，早已盡除。蓋自保稅倉庫之制行，當貨物未出售時，則儲之於倉庫。迨市場需要，則納稅而取之於倉庫，而其稅亦遂不久而轉嫁於消費者。間接稅無滯納之弊，不以此乎。

(f) 間接稅能調劑課稅之不公平。直接稅之課稅物件，變動至僅，故理論上可期課稅之公。然徵收困難，易於隱匿，且易以徵收吏之怠忽，而生不公。蓋直接稅之賦課法，大要不外四種：(1) 由納稅者之陳述而課稅；(2) 由課稅物件之概算而

課稅；(3)由政府之檢定而課稅；(4)由政府與納稅者之協議而課稅。行第一法，則必納稅者之道德，至爲高尚，而後無隱匿詐僞之弊。否則詐僞者，負擔最輕，而正直者負擔最重，不公孰甚。行第二法，則僅依法律之規定，就課稅物件之外標，而加以推定。故往往陷於錯誤，而課稅之不能公平，自無待言。行第三法，則納稅者之課稅物件，政府自就納稅者調查之。於必要時，復可搜索家宅，檢查文書，以期正確。此法雖能杜絕隱匿之弊，然頭緒甚繁，需費亦多，且足惹起人民惡感。故尊重人民權利自由之國家，多不樂採用。行第四法，則賦稅之徵課，須先使納稅者自行報告，政府即據其報告而與納稅者協議。此法雖不至如前述諸法之弊竇叢生，然納稅者之報告，仍難保其絕無詐僞隱匿等弊。政府於必要時，雖有搜索家宅檢查文書之權，而其惹起人民惡感，固與第三法無殊。故直接稅之徵課，無論採用何法，皆非納稅者之道德至爲高尚，財務上之行政至爲完善，難望其有美滿效果，而課稅之不公平，亦爲事實上所恆有。間接稅則徵課較易，縱甲稅有不公平之嫌，而得以乙稅

補救之，丙稅調劑之。故間接稅與直接稅並行之國，若就其全局而論，常易得較為公平之結果。雖賦稅負擔之歸著，及其百分比例，往往反於立法者之豫期，如甲乙兩稅，初本期其互相調劑，以求負擔分配之公平；而其結果，或反加重其不公平者，亦往往有之。然間接稅之稅率，改正較易，而其弊害之補救，亦較易。財政學者，多謂間接稅有調劑賦稅徵課不公之利，固有所見而云然也。

觀上所述，可知直接稅間接稅二者，各有所長，亦各有所短。然為適應人民之納稅力計，為實現平民財政之理想計，則固宜以直接稅為主要收入，而酌採優良之間接稅以補其不足也。

第九節 賦稅制度

賦稅制度，種類紛繁，然大要不出二者：即（1）單稅制（2）複稅制是已。依惟一之課稅物件以徵課賦稅者，曰單稅制。依多數之課稅物件，以徵課賦稅者，曰複稅制。各國學者，主張單稅制者有之，主張複稅制者亦有之，衆說紛紜，莫衷一是。茲先介

紹諸家學說，而加以評斷：

(甲)單稅說 關於單稅之學說，可分爲五項述之如次：

(一)土地單稅說 此說倡於重農學派。大旨謂經濟事業，當取自由放任主義，無待政府干涉，而能自臻發達。且經濟界中，惟農業爲真正生產，工業商業，不過略加勞力於農產物，不得謂爲生產。課稅於農，方爲正當。此重農學派主張土地單稅之理由也。不知生產云者，乃創造效用之謂，非創造物質之謂。人非造物，固決不能於宇宙間現存之物質毀滅一分子而使減，亦決不能創造一原子而使增。故治農業者，非能創造物質也，特借天地之化育，以增益原質之效用而已。工業者流，則爲變形生產，即借人力之造作，改變原料之形式，以增益其效用者也。商賈所業，則或爲變地生產，或爲變時生產，然要亦不離乎化無用爲有用，化小用爲大用者也。重農學派，昧於生產二字之真義，故近今經濟學家，咸以其說爲大謬不然。至自財政上言之，則土地單稅之說，又常不免有言易行難之譏。蓋土地單稅之制既行，勢不得

不以土地爲惟一之課稅物件，而資本與勞力之所得，概置不稅。稅源普及之謂何！近世各國，政費浩繁，今乃欲以少額之土地單稅，支應一切，勢必不能。若爲減政節流之計，則又違反量出爲入之原則，而其阻害國家進步，爲害之劇，尤不待言也。此外以他理由而主張土地單稅者，則謂農業所產，爲人人日用所必不可少之物。既爲人人日用所必不可少，則政府雖僅對於農業者課以賦稅，而農業者可以其負擔，轉嫁於人；故形式上雖祇對於農業者課稅，實際上無異對於一般人課稅也。爲此說者，蓋注意於賦稅徵收之便利，與重農學派之以農業爲惟一之生產事業，其觀察之點，固自不同。然賦稅轉嫁，必具種種條件，既如前述，則謂土地單稅之結果，農業者必能轉嫁於人，又於事實無當也。

近今主張土地單稅者，其所持理由，又與前者迥異。大旨謂地租之收入，初非土地所有者由勤勞而得之收入，乃因人口增加，社會發達，而自然發生之利益。此自然發生之利益，專歸之於大地主，實至不當，故多取之而不爲虐。夫地租收入之增加，

固有由於人口之增加與社會之發達者，如大都會之地租，以今例昔，或相什伯，或相倍蓰，即其例也。惟農家亦常有利用資本勞力，以改良土地，而致地租之騰貴者，故以地租爲盡係自然發生之利益者，又非精確不判之論也。蓋地租增加之原因有二：一由社會之發達，一由土地之改良。由社會之發達而增加者爲純地租。由土地之改良而增加者，爲勞力與資本之報酬。而每年土地所得，純地租究有幾何，資本勞力之報酬，又究有幾何，頗難辨析。論者之言，殆未計及此也。況今日經濟界中，人民之從事於投機事業而得意外之利益者，亦所在多有。然則不待勤勞而取得之收入，不僅純地租一端也。今若兼取之，則爲複稅。若僅取之於土地，則爲失平，此土地單稅之所由難見實行也。但此說亦自含有真理。真理維何，卽此類不以勤勞而得之收益，宜加以較高之稅率是已。

(二)資本單稅說 主此說者，謂課稅物件，當僅以資本爲限。而其中又分二派：一爲美國學者所主張，即謂國家課稅之資本，當以不動產爲限也；一爲法國學者所

主張，即謂國家之課稅物件，當以一切有形資本爲限也。二派學說，雖微有差異，然其主張資本單稅同，其以資本爲財富生產最重要之源泉同，其以賦稅負擔爲當歸著於資本家，而不當歸著於其他階級亦同，故可合而稱之曰資本單稅。此說之謬誤，全在違反賦稅均平之原則。蓋生產要素，大端凡三：曰勞力，曰土地，曰資本。今行資本單稅之制，則一國之賦稅，將盡由資本家負擔，而大多數人民之爲「非資本家者」一無所納，是又陷於不平之甚者也。歐戰既終，與戰諸國，苦於公債負擔之過重，乃倡爲「資本徵課」之說，以爲急則治標之計。社會主義派之經濟學者，翕然和之。顧至今實行之者，尙僅希臘一小國。其最高率，亦僅百分之二十。而所得消費，財產等稅，依然照舊存在。可知徵課資本，各國猶均不敢不出以慎重，而單稅之說，則尤爲事實上所不可能也。國家爲永續團體，國民經濟，亦當力求永續發展。英國經濟學家耶方斯論賦稅原則，再三以「稅子不稅母，稅贏利不稅資本」爲言，誠知涵養稅源之關係財政命脈也。

(三)財產單稅說 主此說者，謂課稅當以財產爲標準，其餘賦稅當一切廢除之也。不知財產爲國民經濟發展之基本要件，認爲課稅物件之一，固至爲正當。若以財產爲唯一之課稅物件，則人民生計之源泉固竭，而國家賦稅之源泉亦涸矣。此財產單稅說，所由大背涵養稅源之原則，而爲言財政者所不取也。

(四)消費單稅說 主此說者，謂課稅當以消費爲標準，其餘一切賦稅，皆當廢除之也。夫貨物稅之徵收，徵之於生產之時，固不如徵之於消費之時，較爲簡捷，然果行此制，則貧者受累不淺。何則，人之貧富雖不齊，而自奢侈品以外，布帛菽粟之所需，貧富實無大差異。此稅果行，則富民之負擔，無殊於貧民。而自貧民出之則甚難，自富民出之則甚易，害必中於貧民矣。若謂消費稅之徵收，當分別貧富而賦課之，並當審察消費品之性質，一一異其稅率，則又與複稅制何殊。此消費單稅說所由於理論事實皆未切當也。

(五)所得單稅說 主此說者，謂國家課稅，當以納稅者每歲所得爲標準，而廢除

其他一切課稅之標準也。此說爲近今社會黨所主張。社會黨每以此列爲黨綱，以期實行。夫無論何人，皆有所得。國家對於一般所得，而用累進稅率以徵課之，則賦稅之負擔，必極公平，而人民亦可免賦稅煩苛之苦，事本甚善。然而其制有缺點二，試分論之：(1) 一曰每人所得實額至爲難知，而其性質又難區別。官吏之俸給，其數有定。商賈之贏餘，其數無定。有定者，雖可按數徵收。而無定者，實難逐戶清查。此知其所得實額之難也。至於各人所得之性質，有簡單者，亦有複雜者；有確定者，亦有浮動者。欲加區別，至爲不易。且同一土地，而收穫有豐歉之殊。同一營業，而所得有多寡之異。或以耕稼爲生涯，而亦間有營他業者。或以商賈爲生活，而亦間有執他藝者。欲求綜覈，勢必一一檢查。既須一一檢查，又與複稅何異。此區別其性質之難也。所得之實額既難知，而所得之性質又難辨，故欲定一適當之所得單稅法，實至不易。此其缺點一也。(2) 二曰所得單稅違反賦稅公正之原則。國家課稅，以普及爲指歸。然如行所得單稅之制，則必以所得稅爲國家惟一收入。乃考各國所得

稅制，類皆有免稅點之規定。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，則徵收之費必繁。而其結果，或甚至收支不足以相償。此其缺點二也。(3) 三曰徵收上之困難。夫行所得單稅，必調查人民每歲之所得，確知其數，然後賦稅可期公平。既如前述。然人民終歲所得，恆不置簿記，所得之數，人民且不自知，何從調查。即能自知，而以多報少，事所恆有。脫漏之弊，終所難免。此固由於道德心之薄弱，而實為社會上之通病。於此而欲防其弊，計惟有多遣官吏，詳加調查。然費用既繁，納稅者亦必多覺不便。官民之間，易生惡感。其究也，必至隱匿愈多，而國家之收入愈少。國家之收入愈少，而此外又無他種賦稅收入，足資挹注，則勢不得不提高稅率以求收入之增加。稅率高而納稅者之隱匿愈甚。納稅者之隱匿愈甚，而負擔分配之不公平亦愈甚。是則以極公平之原則，而得極不公平之結果，殆非主張所得單稅者始料所及也。

要而論之，上述各種單稅之制，在理論上，雖亦多有正確理由，而實行上窒礙至多。

如(1)納稅者須有無上之義務心及名譽心，否則不免有漏稅之弊；(2)單稅收入，不足以支應國家行政所必需之經費；(3)違反賦稅均平之原則；(4)違反賦稅普及之原則；(5)有簡單之名，無簡單之實，為各種單稅制度所同有之缺點。單稅制之不可行，觀此已大可見矣。

(乙)複稅說 單稅制之不可行，既如上述，則不得不取複稅制，固已。然所謂複稅者，非雜然而繁陳之謂也，有一貫之統系焉，所謂賦稅系統是也。賦稅之系統立，而後各種賦稅，有相補救而無衝突，相聯絡而無重複，而後能以合理之稅羣，達國庫收入之目的，謀賦稅負擔分配之公正，而使國家有永久可恃之財源。此今世文明各國之稅制，所由為有系統之複稅制，與學者所主張之單稅制，固迥然不同，即與舊時無系統之複稅，亦復大異其趣也。我國現時之財政制度，就全體而言，固欠此「系統」兩字，就賦稅之一部分言，亦欠此「系統」兩字耳。茲將近世財政學家關於複稅系統之學說，臚述於後：

(一) 依於經濟理論而組織之複稅系統。此斯密亞丹氏所主張。氏以經濟學上財富分配之理論爲論據，以爲賦稅者，由各個人所得中釀出者也。個人所得，不外地租，工資，利息，利潤，四項，卽各種賦稅，不外此種稅源之一或二以上。是以釐定稅制，亦不外田賦，所得稅，利息稅，營業稅四種。其後英國學者鄺嘉圖等祖述此說，而爲適合實際之計，乃復於四者之外，設家屋稅，原料稅，等類。

(二) 依於經濟理論且合實際而組織之複稅系統。此爲英國財政學家白士德氏所主張。氏以課稅客體之種類，大要不出(a)所得，(b)貨物，(c)行爲三端，故謂賦稅之組織，宜分爲三類：卽(1)從生產各要素而課所得稅，如土地課稅，資本及財產課稅，人身及工資課稅等是；(2)從消費方面著眼而課貨物稅，如關稅，國產稅是；(3)從財產或價格之移動而課行爲稅，如財產移轉課稅，及運輸課稅等是。氏之主張，一方既不背乎學理，一方又適合於實際，固較斯密亞丹之說爲完美。惟最近多數財政學家，謂對於一般所得之課稅，宜分爲收益課稅，與所得課稅二

者，則白士德氏之說，固猶未盡善也。

(三)最合理論又最適實際之複稅系統 此為最近多數財政學家所主張。大旨謂課稅者欲使國庫之要求與個人之負擔力相適應，則當先從正面，就個人經濟之經常收入部分，與其臨時收入部分觀測，又當從其背面，就其支出部分觀測，故賦稅之系統有四：曰收益課稅之系統，曰所得課稅之系統，皆從個人經濟之經常收入部分推測其負擔力者也；曰行為課稅之系統，則從個人經濟之臨時收入部分以推測之者也；曰支出課稅之系統，則就個人經濟之消費部分以推測之者也。茲即依此論據，分為四項，述之於後。而次節之賦稅各論，亦即依此系統分別論之。

(甲)收益稅 收益稅者，以確實永續之財源為課稅標準，對於其所得之收益而課稅者也，即對於課稅物永續發生之收入而課稅也。如田賦，家屋稅，營業稅，等皆屬之。

(乙)所得稅 所得稅者，對於個人之收入而課稅者也。此種收入，恆因年齡健康

與生活狀況等之不同而變化無常，故其確實永續之性質，遠不如財產收入與企業收入二者，而其負擔賦稅之能力，亦遂較二者為薄弱。如俸給稅，工資稅，等皆屬之。

(丙)行爲稅 凡財產或價格，因經濟關係而移動時，其所課之賦稅，曰行爲稅，或曰財產移轉稅。要之皆徵課於移動稅源之賦稅，而非徵課於存續稅源之賦稅也。如印花稅，登記稅，繼承稅，價格增差稅，等屬之。

(丁)消費稅 消費稅者，對於個人之消費貨物，或使用貨物，而徵收之賦稅也。因性質之不同，而有內國消費稅，與關稅之別。又以徵收法之不同，而有直接，間接之分，如糖稅，烟酒稅等，屬於間接消費稅，而馬車稅，獵犬稅等，則屬於直接消費稅也。

第十節 賦稅各論

第一款 收益稅論

第一項 田賦論

第一目 田賦之概念

收益稅之項目，大要有四：一曰田賦，二曰家屋稅，三曰營業稅，四曰礦稅，而以田賦爲最佔重要之地位。其在賦稅史上之根據，亦復以田賦爲最古。蓋古代社會，經濟幼稚，財產之種類甚寡。國家徵稅，其不能不以土地爲重要之課稅物件，勢也。至於今日，則經濟既臻發達，財產種類，日見增加，而賦稅範圍，亦遂大見擴張。故田賦一項，歐西各國，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，而就田賦之性質而論，則其宜爲地方稅而不宜爲國稅，尤屬毫無疑義。蓋（1）地方政務，以發展一地方之公益爲目的，則取特定地方之田賦，以謀特定地方之公益，固事理之至當者。（2）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，深加注意，而藉以養成其政治觀念。（3）地方政務，日益加繁，非有確實永續之收入，不足以支應行政上所必需之經費。田賦收入，最爲確實永續，故甚適於爲地方政府之財源。（4）况地方政府之收入，其在經濟

幼稚之區，則財產種類，至爲有限，舍田賦外，固不復有適宜之稅源。而在都市繁盛之區，則土地價值之增高，尤多由於社會之發達，而非由於勤勞之結果。故徵收賦稅，不妨較重，而都市行政，庶幾不至有經費支絀之虞。凡此皆田賦宜爲地方稅之理由也。

田賦之宜爲地方稅，既述之如上矣。然就田賦之性質言之，則尙有宜加注意者三：(一)田賦以土地之收益爲稅源。此所謂土地之收益者，非經濟學上之所謂純地租，乃地主利用土地天然之功能，加以歷年人爲改良及企業之結果，而繼續收穫之純收益也。

(二)田賦概爲對物稅。對物稅者，以收益物在此指土地之收益爲標準而課稅之謂。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)田賦通例爲不轉嫁稅。田賦既以土地之永續收益爲稅源，則賦稅負擔者，

自必爲稅源所屬者，卽地主是也。地主而欲轉嫁其負擔，則地價必因以低落，而最後之負擔，必仍屬於地主。何則，地主負擔賦稅，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，而售價必低。若欲增加租金以轉嫁於佃戶，則勞費多而報酬薄，佃戶亦必轉而他就，而地租亦遂不能爲鉅額之增加。此田賦之轉嫁，所由常爲各種賦稅中之最難者也。

第二目 田賦之沿革

嘗考各國財政歷史，田賦之制，實以我國爲最古，而其興革亦以我國爲最多。禹平水土，別九州，則壤成賦，以求負擔分配之均平，其賦法則謂之貢。一夫授田五十畝，每夫計其五畝之入以爲貢，此爲我國最古之田賦制度。自是以降，殷人七十而助，周人百畝而徹，皆不出什一之數。我國古代學者，皆以什一之稅爲田賦之代名詞，良以此也。周室旣衰，田制寢壞。嬴秦崛起，遂廢井田，開阡陌，而民得自爲賣買。漢因

秦制，而三十徵一。田賦之制一變。魏武初定鄴都，令收田租，畝粟四升，戶絹二匹，綿二斤。晉武更置戶調之式，丁男之戶，歲輸絹三疋，綿三斤，女及次丁男爲戶者半之。而戶賦與田賦並徵，田賦之制再變。唐興，凡授田者，丁歲輸粟二石，謂之租。丁隨鄉所出，歲輸綾絹絁各二丈，布加五之一，輸綾絹絁者，兼綿二兩，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。田賦之制三變。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。田賦之制四變。宋元兩代，因沿唐制。明嘉靖間，一條鞭法，時行時止。至萬歷九年，乃盡行之。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。田賦之制五變。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。田賦之制六變。民國成立，鑒於清季糧籍之不備，與夫征科之失平，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，然觀其所定計畫，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，測法定之地價，作稅率之標準，深合清賦之旨，而與列邦新制，亦大抵相同。則此後田賦制度變遷之趨勢，固又不難推而知之矣。

第三目 田賦之範圍

田賦之課稅物件，以耕地爲主要，牧畜地，山林地，悉包含之。以廣義言，卽池沼，宅地，鹽田，鹽井，亦無不包含於其中。惟實際上，列邦於賦稅範圍，各有不同。我邦舊例，田賦僅指地丁漕糧二者而言，而一切灘租，蕩租，荒地租，淤地租等，多列入租課一類。然論其性質，則一部分固私經濟上之地租，一部分則公經濟上之田賦也。自財政學上言之，租與賦性質大有不同，賦則土地爲人民所有，租則土地爲國家所有，由官經理而於租給人民時所收之代價也。又如宅地，歐洲各國，大抵別立稅目，不入田賦範圍，而吾國則向併於田賦中。此外若官署用地，寺院地，墳

墓地，污水溝地，鐵路用地，保安林，道路，自來水道用地，隄防用地等，各國原則上，皆認爲無期免稅地，免其田賦，以期與新開墾地，荒地，海嘯被害地，種林地及水害蟲害風害旱害等地之認爲有期免稅地者相區別。而吾國現今，尙無此種區別，將來制定田賦法時，自應有明文規定也。

第四目 田賦之徵課法

田賦徵課之方法，嘗隨時隨地而不同。今將其方法及沿革，畧述於左：

(一)面積課稅法 此法不問土地之肥瘠何若，概以面積廣狹，定課稅多寡。古時羅馬及英國皆行之。此制就今日言，其不當自無待論。惟古代地多人稀，凡爲耕地，概屬肥沃，雖有瘠土，無從事者。而耕作方法，又大抵皆極粗簡，故不至有顯著之弊害。至今日土地私有制度盛行，農業日益改良，土地之肥磽懸殊，收益之多寡亦異。則僅以面積爲標準之課稅法，固難以適用矣。

(二)等級課稅法 此法以土質之高下，定稅率之等級。較之面積法，稍爲公平。惟

僅注意於土質之肥瘠，灌溉之便否，而分其等級，而於收益額之多寡，置而不問，則欲求與人民之負擔力相適應，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，勞力之巧拙而不同，固不能徒據土質之肥瘠以爲斷也。况制定等級，常經數十百年而不變。而土質高下，則常因人爲改良機械應用而隨時不同。昔之上下地，今變爲上上者，恆有之。土質已異，而稅率不更，欲求均平，其可得乎。

(二)收穫課稅法 此法以土地之總收穫爲課稅之標準。視前二法，已較進步。古代各國，頗盛行之。即現今文明各國所採行之田賦法，概言之，則謂爲一種之收穫稅法，亦未嘗不可。第測算之法，較古爲精耳。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，又以土地之總收穫爲標準。則我國制度，固兼採等級課稅與收穫課稅二法者也。至我國古代什一之稅，印度之所謂四分一稅，埃及之五分一稅，歐洲之十分一稅，十五分一稅，以及日本之七公三民，六公四民，五公五民等，則皆以總收穫爲標準之課稅法。此法有極大之缺點：(一)一

曰收穫課稅法爲不公平之課稅。蓋土地之總收穫額雖同，而甲地與乙地之耕作費，常極不均等。地質肥沃，灌溉便利者，所需耕作費較少；地質礮确，灌溉不便者，反之。故對於一般收穫之總額，課之以一定稅率，常有負擔不均之患。(2) 二曰收穫課稅法有陷官吏於專橫侵漁之弊。夫收穫額之多寡，多由推定而得。不但不能期負擔之公平，且常使不肖官吏，藉此需索陋規，以飽私囊。故往往取之於人民者至多，而納之於府庫者至寡。斯密亞丹謂『支那之賦，凡號貢獻者，恆滋奸弊，而監督官司，皆願其制之沿而不革。』其言殆指漕運而發。然收穫課稅之易滋奸弊，已於此可見，而通貨納稅之制，其所由較實物納稅之制爲優者，其理由固亦在此耳。

(四) 地價課稅法。此法以土地之賣買價格爲課稅之標準。其大旨謂土地之賣買價格，必以土地所得之純收益爲標準而推算之。故以賣買價格爲標準而課稅，無異以純收益爲標準而課稅。且賣買之時，必登記其價格，故調查方法，至爲簡易，而需費亦寡。此法粗觀之，似甚完善，而細按之，則缺點甚多。蓋(1) 土地所有權之

移轉，至爲遲緩，故因登記而知其價格者，僅一小部分。(2)登記時，人民意圖脫稅，常爲虛僞之申告，故登記價格，常較實際上之賣買價格爲低。(3)非賣買頻繁之地方，其土地之賣買價格，至難核定。(4)土地之因繼承或遺贈而移轉者甚多，故土地所有權之移轉，未必盡有賣買價格。(5)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。此土地之賣買價格，所由不足爲課稅之標準也。

(五)佃課稅法 此法乃以土地之佃課爲標準而賦課之者。夫使佃課收益而果能代表土地收益，則此法不獨便利，抑且公充。但田賦稅源之土地收益，指土地所生之企業收益而言，與佃課性質不同。况土地未必皆爲佃地，在佃地固可以佃課爲標準而徵課之，然自種之土地，果將以何者爲標準而徵課之，實屬疑問。若對於佃地，以佃課爲標準，而對於自種地，以自種收益爲標準，則是同一田賦，一以單純分配於土地之所得爲課稅標準，一以企業之全體報酬爲課稅標準。苟對於佃

戶，不別課以農業所得稅，或企業稅，則其徵課不公之弊，固顯然易見者也。佃課收益，既不能代表土地收益之全部，則佃課課稅法，自不能認爲適當之課稅標準。而近世文明各國，所認爲比較上之完美而採用之者，厥爲收益清冊制。

(六) 收益清冊法 收益清冊法者，日本稱之曰土地臺帳法，乃調查土地之純收益，記載於總冊，卽以所記載之純收益額爲課稅標準之課稅方法也。德奧英美意日諸國，皆採行此法。採行此法者，須先設查定委員，調查各種經濟狀況，造成清冊。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。故其辦法至爲複雜，茲將其辦理方法，略述如左：

(甲) 測量全國土地，製成精細地圖，記載土地之位置面積及地主姓名。

(乙) 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。凡地味之肥瘠，地勢之高下，耕作之難易，市場之遠近，以及灌溉運輸之便否，均須參酌審查，記載於冊。並取最近五年間收穫數額，平均計算，定一畝平均之總

收穫額爲若干。然後合計數年之市價，以定此總收穫之平均價額也。

(丙) 調查企業費與收益率。如種子肥料農具等費及傭金等，皆當從總收穫中扣除。然後以其餘額爲純收益，而卽以此爲課稅之標準也。收益清冊編造之方法，雖各國互異，而以其純收益爲課稅之標準則一也。

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，而爲各種田賦徵課法中之最完善者。但此法亦尙有種種缺點，試分述之於左：

(1) 清冊法名曰以純收益爲標準，實則查定純收益，不過基於粗雜之推定，欲求課稅公平，事實至難。卽或不以土地平均收益爲準，而以土地買賣價格或租賃爲準，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。以推定之純收益爲標準，而求課稅之公正，不亦難乎。

(2) 調製清冊，須費久長之歲月，如法國自一七九一年至一八五〇年，歷時至五十九年之久，清冊之編製始告竣。奧國自一八七〇年至一八七九年，日本自明治六年至十四年，奧日小國，猶費時若此，其爲難可知。而在此長年月間，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，有當初測定爲下田，至清冊完竣時變爲上田者，亦有上田變爲下田者，是清冊完竣之日，已知其不完全矣。

(3) 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，過於複雜，故錯誤在所難免。

(4) 派遣之委員，非特寬嚴不同，卽才具之短長，思慮之精粗，亦復大相懸殊。故往往甲地之查定至精確，而乙地之查定至粗疏。精確粗疏，既不一致，則其去公正遠矣。

(5) 清冊編製後，改正甚難。法國調製清冊時，豫定三十年後改正，日本豫定至明治十八年改正，卒皆不果，可知改正之不易矣。改正既不易，則自清冊編定後，土地

收益，雖驟見增加，土地價格，雖日漸騰貴，而賦稅負擔，一仍其舊。必至收益增加價格騰貴之甲地，與收益不增價格如舊之乙地，負稅相等。其爲失平，自無待論。若此時國家，不爲改造清冊之計，而復圖提高稅率以增加收入，則是以舊時負擔之不公爲未足，而又益之，不亦謬乎。

觀於上述，可知收益清冊法亦不免有種種缺點，而改良田賦之方法，遂爲財政學上一重要問題。或曰，徵收田賦，當以人民所自行呈報之純收益額爲標準。或曰，收益清冊，當於一定年限後，實行改正。或曰，收益清冊法，雖亦不無缺點，然較之舊法，固已稍勝。至欲防止其弊害，則當以田賦收入劃歸地方政府，庶幾測量調查等事，較易精確，而清冊之依限改正，亦較易實行。之三說中，第一說偏於理想，坐而言者，未必能起而行。第二說雖注意於依期改正之必要，而未能注意於實行改正之方法。惟第三說則以田賦爲地方政府之財源，而使收益清冊法之種種缺點，矯正較易，不可謂非折衷至當之論也。雖然，吾於此有感焉。我國田賦，在名義上，今固已歸

屬於地方矣。而受其益者果爲地方之人民乎？抑爲地方之軍閥乎？如其爲軍閥也，則與田賦改歸地方之旨，可謂完全刺謬。何則，各國田賦，皆用以供地方事業之發展，故教育道路及公共衛生等費，皆有所取給，而要非所以供應不生產之軍費也。我國軍費過鉅，固已陷中央於破產，而此後則將陷地方於破產矣。嗟我國人，幸速自救。

第五目 田賦之立法例

通觀各國田賦實例，德國聯邦中之普魯士，自一八九三年始，已以田賦劃歸地方政府。其徵課之法，係用收益清冊法。除宅地外，將土地分爲八級。卽（1）耕地，（2）園圃，（3）秣場亦稱雜草地，（4）牧場，（5）林地，（6）沼澤，（7）荒地，（8）不收益地。入者是已。查定各級土地之總收益，除去耕作費後，卽謂之純收益。分爲八級，準配賦稅法，約課以純收益百分之九有五之稅率。其收益清冊，每十五年改正一次，編製之精審，最爲世人所稱道。法國田賦，屬於國稅，固與普國之立法例不同。惟其

以宅地爲在田賦範圍之外，與採行收益清冊制及配賦稅法二者，則仍與普國相同。北美合衆國之土地課稅，爲一般財產稅之一部。以土地之評定價格爲課稅標準，爲各州政府之財源。而收益清冊之改訂期間，則各州互異，長者十五年，短者四年。日本自明治十四年後，徵收田賦，亦採用收益清冊之制。但其立法，又與歐美諸國，略有不同，不以純收益爲課稅標準，而以土地之法定價格爲課稅標準。此法定地價，卽土地企業或租地賃金之還原價格也。其現行之稅率，可分爲三：卽（1）宅地稅率，修正地價百分之二·五；（2）田圃地稅率，地價百分之四·七；（3）其他土地稅率，地價百分之五·五是已。我國田賦改革之議，勗自清季碩儒馮桂芬，及總稅務司客卿英人赫德諸氏，而以法定地價爲課稅標準之計劃，則爲蔡松坡氏主持經界局所主張。而措而施之實際，則尙有待於繼今以起之財政家。

第二項 家屋稅論

第一目 家屋稅之性質

家屋稅者，收益課稅之一種，以家屋爲課稅物件，以家屋之收益爲稅源，而對於家屋所有者所徵課之賦稅也。各國宅地一項，多不列入田賦。故家屋云者，兼屋與地言之，非專指家屋而言也。此稅起原，雖不如田賦之古，然實爲東西各國最通行之賦稅。其故有三：（1）此項課稅物件之範圍甚廣，得使一般人民負擔之。（2）此稅徵收，較動產稅爲易，其課稅物件不似動產之易於隱匿，故詐僞脫稅之弊甚少，而在財政制度幼稚時代，遂莫不以此爲一種適當之財源而採用之。（3）近代學者，雖以家屋稅爲未盡善，而以其與納稅者之能力相適應，故爲一種適當之賦稅。至其宜爲地方政府之財源，實與田賦無殊。蓋地方政府之範圍既小，調查較易精確，負擔易使公平。且家屋價格，常因地方經濟狀態之變遷而不同。地方政府之政務，其直接影響於地方之經濟狀態者甚大，故以家屋稅爲地方稅，於理實至順也。

第二目 家屋稅之徵課法

家屋稅之徵課法，可分爲四項述之如左：

(一)面積法 面積法者，以家屋之地積爲標準，而以一定之稅率課稅者也。卽以家屋地之大小廣狹定稅率之高下，或舉屋外之附屬地，亦包含於其中也。此法當家屋稅與田賦未分離時，曾盛行之。惟此法實爲最幼稚之課稅法，近世已罕採用之者。誠以家屋之收益，不能以面積爲比例。窮鄉僻壤，雖有大厦，而其收益之數額，常不逮在都會者遠甚，其故可思也。

(二)外觀法 外觀法者，以家屋所在之地位，家屋之種類，構造之材料，住室及其門窗之多寡，庭園及其他附屬地之廣狹，及家屋所在地之人口等爲標準，而以一定稅率課稅者也。此法雖較面積法爲優，惟僅以家屋表現之外形，爲課稅之標準，而與家屋之純收入，無相當之比例，故仍不得稱之爲完善之課稅法也。

(三)租賃價格法 租賃價格法者，以家屋之租金爲標準而課稅之方法也。此法宜行於都會，而不能行於鄉村。蓋都會房屋，租寓者多。租金之數，一方可使屋主呈報，一方可向租戶調查。卽欲隱匿，有所不能。故漏稅之弊甚少，而負擔可期公平。至

鄉僻之地，則家屋多供自住，租賃價格，懸擬至難，故此法不能行。

(四) 賣買價格法 賣買價格法者，以家屋之賣買價格爲標準而課稅之方法也。主張此種課稅法者，謂都會家屋，借貸者多，自可依據借貸價格以定賣買價格。至鄉僻家屋，雖多無借貸價格可言，而未嘗不可據賣買價格以爲課稅之標準。故其意以爲賣買價格之課稅法，都會鄉村，皆可適用。不知家屋之賣買價格，常因時因地因人因事而不同。都會家屋與鄉村家屋，其價格固大相懸殊。卽在同一都會中，而貧者驟富，富者驟貧，買賣之緩急不同，價格之貴賤斯異。雖同等家屋，兩相比較，亦未嘗無一般價格，可以推知，而其均平與否，仍難斷定。例如有兩屋於此，其值相若，顧甲屋須修理費甚鉅，乙屋則否，其純收入可謂爲相等乎？卽令甲乙兩屋，其值相若，其修理費相若，顧甲屋則買賣成立甚速，無意外之損耗，乙則買賣成立甚遲，有意外之支費，其純收入可謂爲相等乎？家屋之純收入，既互有不同，而謂僅以同額之賣買價格爲標準而課稅，遂能達分配平均之目的，其說又安足信乎。至鄉村

家屋，嘗有田地及其他附屬物，隨同賣買，故其所謂家屋賣買價格者，實合此種附屬地或附屬物之價格而言之。欲分離而推定其賣買價格，事實上亦頗有困難。此賣買價格所由不足爲家屋課稅之標準也。

(五)查定法 查定法者，如土地收益清冊制之辦法，先設調查委員，查定家屋租賃價格。自此價格中，扣除保險費，修理費，及建築費，償還金等，其餘額即爲純收入。以此純收入爲標準而賦課之之謂也。若自住家屋，則其價格之查定，必取決於調查委員，而調查委員，卽就建築費，基地面積，構造材料，及地位等，擬定而計算之。此法雖未爲完全，然較之以上四法，已爲完美。但以家屋稅爲國家稅，則調查全國之家屋，未免煩瑣。且測定之事，委諸吏員，亦易因調查之不精確，而生負擔之不公平。若劃歸地方政府，則於小區域內，施行查定法，其事固較易也。

第三目 賦課家屋稅之要件

關於家屋稅之賦課制度，有應加注意之要件四，述之如左：

(一) 家屋稅宜爲地方政府之財源。家屋稅之性質，與田賦同。其宜爲地方政府之財源，理由有二：(1) 地方政府，範圍既小，查定法實行較易，負擔分配較易公平。(2) 家屋之價格，常隨地方經濟狀態之變遷而不同，地方行政，關係於地方之經濟狀態者甚大。故以家屋稅之收入，充地方政府之經費，於理論上至爲正當。

(二) 家屋稅宜與田賦分離而獨立。古時家屋稅均包含於一般田賦之中，然土地有天然之生產力，而家屋則因投入資本（如建築費等）之多寡而收益各異。故二者性質，頗有不同，而田賦與家屋稅，在財政上遂有分而爲二之必要。歐洲若法奧意普等國，均以徵收家屋稅之故，而除去田賦中之宅地稅。而西葡日本諸國，於家屋稅外，仍於田賦中課宅地稅，則不免有重複之嫌。而其賦稅制度之幼稚，亦於是大大可見矣。

(三) 課稅額之規定，宜以家屋之種類爲標準。家屋之性質與其種類，既有不同，則其稅率高下，自宜有別。例如住居用之家屋，與營業用之家屋，性質既有不同，則

其稅率，自亦應有差別。普魯士家屋稅法，分家屋爲甲乙兩種。普通住居用之家屋爲甲種，稅率當收益價格百分之四；戲館及其他營業用之家屋爲乙種，稅率當收益價格百分之二。蓋課營業用之家屋以家屋稅時，不免與營業稅有重複之嫌，故其課稅率，宜較住居用之家屋爲輕減也。

(四)用於公益宗教教育之家屋，不能與普通家屋一律課稅。世界各國，對於僧侶教師之住宅，校舍，病院，救貧院，育嬰堂，行政公署等，皆有特別免稅之規定。蓋是等家屋，爲公共之目的而設，課以賦稅，常與人民之福利，不能相容，故以去除其賦稅爲得當也。

家屋稅負擔問題，有謂爲直接歸著於家屋所有主者，亦有謂此項負擔能轉嫁於僦居人者。夫此等問題，若自立法上言之，則家屋稅既爲收益稅之一，其負擔之屬於所有者，自無疑義。但因地方之繁盛，人口之增加，而家屋需要，過於供給，或家屋稅率，高於一般財產稅時，則僦居人亦常不能免於負擔。故家屋稅之轉嫁，常發生

於通都大邑，而人煙稀少之處，則常由家屋所有者負擔焉。

第四目 家屋稅之立法例

綜觀各國家屋稅制度，英國無獨立之家屋稅，家屋收入之課稅，寓於所得稅中。法國以一八九〇年之法律，廢止宅地稅，而調查家屋之純收入，以比例法課稅。普國已於一八九三年改爲地方團體之財源，爲對於家屋收益之課稅。其課稅標準，爲一年間之收益價格。當定此收益價格之時，對於都會之家屋，以賃貸收益爲計算之標準；對於鄉村之家屋，則依等級制，參酌家屋之大小建築方法附屬地之廣狹庭園面積等以定之。每十五年改訂一次。其稅率住居用之家屋，爲收益價格百分之四。產業用之家屋，爲收益價格百分之二。奧國之家屋稅，大體與普國同，分爲租金稅及等級稅，前者行於都會，後者行於鄉村。租金稅之標準，爲由總收入中扣除二成之維持費，及建築費，償還費，後所餘之數額，課以二成六分或二成之稅率。反之，若等級稅，則以各家屋所有之室數爲標準，而課以有等級之定額稅。自一室以

上至四十室，計分十六等。其最下第十六等，家屋之僅有一室者，課以一·一五佛羅林及至〇·七五佛羅林云。我國家屋課稅，限於市塵，將來如欲酌量推廣，則普奧稅制，固可酌取也。

第三項 營業稅

第一目 營業稅之性質及其徵課法

營業稅者，以營業之收益爲稅源，對於營業主所賦課之賦稅。亦收益稅之一種。此稅係由許可費進步而發生者。邇來工商業發達之國，悉課營業稅。蓋對於土地家屋及動產之收益，既有田賦家屋稅利息稅等，則對於工商業之企業收益，自不可不課以企業收益稅，以求負擔之均平。此營業稅在理論上所由不失爲正當之課稅也。徵課之法，善者綦鮮。舉其要者，述諸左方：

(一) 許可稅法 許可稅法者，乃歐洲中世紀時許可費之遺物。中世紀之許可費，乃對於營業者開業時，一次或每年徵收之稅額也。各國地方稅制，多採此法。美國

南部諸州，尤盛行此制。但近今各國，多以此法之不完備，漸行廢止。蓋許可稅法，不獨負擔不均，且有抑制產業發達之弊，即小資本家難以從事營業，而大資本營業者不免有獨占之弊是已。

(二) 外觀法 外觀法者，以一定之外形標準，推定營業之利益，而以此爲賦課標準之法也。此法採用最廣，最初推定之標準，至爲簡單。嗣後次第進步，推定亦漸周密。以法國制度論之，其法以(1)營業之種類，(2)營業地之人口，(3)從業者之數，(4)家屋之賃貸價格等，合計之而定課稅之標準。若普國，則更加以資本額及收入額而定課稅之標準者也。

(三) 查定法 查定法者，調查營業者之純收益而課稅之法也。美國之公司營業稅，以公司之分配金爲標準，即其例也。

夫營業者之收益，而果能精確調查，則查定法可稱爲最完善最合理之方法。但營業之收益，即營業者亦多屬茫然，而政府委員之調查，則尤以不精確者爲多。故查

定之法，實未完美。彼美國之公司稅，其調查之所由易於精確者，以是等營業，關於貸借關係財產狀況，本有公告之義務也。若一般之營業稅，而悉以此法稅之，則漏稅之弊，在所難免。蓋營業之事，最易隱匿，又多變更，且各地各業，情形不同，故內容調查，大非易事也。

第二目 營業稅之立法例

各國營業稅法，法普二國之制度，得代表之。英國無獨立之營業稅，不過於所得稅中，徵課營業之收益而已。美國惟對於銀行，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，徵課公司稅，而對於一般營業，則並無營業稅之徵課。日本營業稅制度，與普魯士相似，採外觀法，而更參酌營業之總額，以定課稅之標準。

(二) 法蘭西之營業稅法 法蘭西之營業稅法，兼採定率比例二法。定率稅者，因營業之種類，營業地之人口，傭工及機械數之多寡，而異其稅額者也。比例稅者，以

營業家屋之賃貸價格爲標準而課稅者也。不問何業，皆有負擔上述定率稅與比例稅二者之義務。其課稅種類，分爲四類：（1）第一類，爲普通商賈及手工業者，定率稅額，自二法郎至二百法郎，分六十四級。比例稅率，因企業之大小而異，自賃貸價格四十分之一乃至十五分之一。（2）第二類，爲運輸業及銀行業者，因營業地人口之稀密，分爲五級之定率稅，更課賃貸價格十五分之一之比例稅。（3）第三類，爲一般工業冶金業製造業股份公司等，以機械及股份資本爲標準，定率稅分五級，更課賃貸價格十五分之一乃至五十分之一之比例稅。（4）第四類，爲高等職業者，無定率稅，僅課以賃貸價格十五分之一之比例稅。夫法國營業稅制，其所由分爲定率稅與比例稅者，蓋以從事於同一之職業營業者，不可不擔負一定之賦稅，而其納稅力之強弱，又隨營業之大小與收入之多寡而異。故於定率稅外，又復徵課比例稅，一以求課稅之普及，一以求負擔之均平也。至一人而從事於一種以上之職業者，則以一爲本業，而以其餘爲從業，本業徵收賦稅之全額，從業徵收半額。

(二) 普魯士之營業稅法 普魯士之營業稅法，分納稅者爲三大類：(1) 商業者、工業者、(2) 旅館業與客棧業者、(3) 雇有助手之手工業者。三者是其與法國異者，則高等職業者，享有免稅之特權是已。營業者之收入，在一千五百馬克以下，資本金在三千馬克以下者，免除課稅。自是以上，分爲四級如左：

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	五萬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	三萬馬克以下四千馬克以上	十五萬馬克以下三萬以上	平均八十馬克
四級	四千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

自第二級以下所謂平均額者，乃對於一定區域內，同一等級之營業者，所應分賦之金額也。蓋普國之營業稅法，爲配賦法。先由政府規定此區域此等級之負擔總額，而使同級之營業者，互相協議以決定各戶之營業稅。故各戶之稅，有在平均額

以上者，亦有在平均額以下者。推其立法之意，以爲各業之負擔，若由政府決定，必不如同業者協定之公允。誠以各戶資產若何，營業狀況若何，同業知之最詳，故其所定負擔之金額，常較官吏所制定者爲適當，此固普國營業稅法之特色也。至普國之營業稅，自一八九三年以降，已由中央政府之財源，一變而爲地方政府之財源，而調查之精確，負擔之均平，亦遂爲歐西各國冠。此論營業稅者，所由不能不於普制加之意也。

第三目 我國營業稅之概況

我國向無營業稅，而與其性質相似者，厥爲牙當二稅。二稅之中，概分帖費及年捐二者。帖費近於登錄稅之性質，而年捐實與營業稅相類。自民國成立以還，財政窘迫，日甚一日，而創辦營業稅之議，遂時有所聞。顧營業稅制，各國不同。法普奧日，均採一般營業稅制，美國則採特別營業稅制。我國政府，初行販賣煙酒特許牌照稅，繼設特種營業執照稅，以（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)革製品業十三項爲特種營業。分別等級，課以執照稅。意在倣行美國之特別營業稅制。其後又以政費不敷，而定普通商業牌照稅，減輕稅率，推廣範圍，以市面之盛衰，營業之大小，分全國商店爲八等、一元、二元、三元、四元、五元、六元、七元、八元、九元、十元、十一元、十二元、十三元、十四元、十五元、十六元、十七元、十八元、十九元、二十元、二十一元、二十二元、二十三元、二十四元、二十五元、二十六元、二十七元、二十八元、二十九元、三十元、三十一元、三十二元、三十三元、三十四元、三十五元、三十六元、三十七元、三十八元、三十九元、四十元、四十一元、四十二元、四十三元、四十四元、四十五元、四十六元、四十七元、四十八元、四十九元、五十元、五十一元、五十二元、五十三元、五十四元、五十五元、五十六元、五十七元、五十八元、五十九元、六十元、六十一元、六十二元、六十三元、六十四元、六十五元、六十六元、六十七元、六十八元、六十九元、七十元、七十一元、七十二元、七十三元、七十四元、七十五元、七十六元、七十七元、七十八元、七十九元、八十元、八十一元、八十二元、八十三元、八十四元、八十五元、八十六元、八十七元、八十八元、八十九元、九十元、九十一元、九十二元、九十三元、九十四元、九十五元、九十六元、九十七元、九十八元、九十九元、一百元，以期國計民生，並籌兼顧。然終以國家多故，實業不振，普通商業牌照稅，議而未行，特種營業稅，行而旋輟。現所行者，惟販賣煙酒特許牌照稅，及沿自清代之牙當兩稅耳。

牙當二稅，具有營業稅之性質，既如上述。至煙酒兩項，爲奢侈性質之消費品，各國均重課其稅，以示寓禁於徵之意。我國煙酒稅率，向甚輕微，大概每斤每壘或每包課錢四文至十六文，或銀一錢六分不等。民國二年冬，財政部以庫款奇窘，議行煙酒特許牌照稅，以裕國計。其所持理由，約有三端：(1)營業特許稅，可無分中外貨物，一律賦課也。我國關稅條約，凡洋貨輸入內地，除關稅外，不得重課其他賦稅，故

外國煙草及酒類，行銷內地，欲課以銷場等稅，非與外交團交涉不可，能否加課，難以臆斷。而營業特許稅，係對於營業權而課稅，自不受條約之拘束。中外既無偏頗，負擔庶歸平允。(2)營業特許稅，可無須繁重手續，即能徵收也。煙酒課稅法甚多，即就生產課稅法而言，或查定原料，或查定產物，苟非較及錙銖，即難免偷漏之弊，而營業特許稅，則由營業者自行請給特許牌照，即於其時完納稅金，政府稽查較易，自不若查定之繁。(3)營業特許稅，可籌得大宗收入，以裨財政也。煙酒為社會嗜好之品，販賣營業，無處無之。今大自整賣營業，每年納稅洋四十元，小至零賣營業，分甲乙丙三種，其稅率為十六元、八元、四元三等，均按其營業範圍之大小，固定店肆之有無，分別輕重，課以年稅，則其裨益財政，自匪淺鮮。凡此皆我國實行煙酒特許牌照稅之理由也。

第四項 礦稅

第一目 礦稅之性質及其種類

礦稅為對於礦業收益所徵課之賦稅，故為營業稅之一種，亦即為收益稅之一種。

他國稅制，間有揭載之於營業稅中者，然因其發達較營業稅爲古，故多數國家，類皆以礦稅爲特別稅，而以特別稅法規定之。我國礦業，發達極早。成周之際，已設專官。漢代郡縣置銅官鐵官數十處。唐宋亦有坑冶。明初礦稅，本極輕微，迨至季世，奄宦用事，浮收苛擾，流毒海內。清初，惟雲南有銅礦銀礦，戶工二部，專恃滇銅以資鼓鑄。光宣之交，風氣漸開，內外奏請開礦之處甚多，而以漠河金礦，開平萍鄉煤礦，大冶鐵礦爲最著。開採之礦，均遵定章，繳納稅款。民國成立，經濟氣象，奐然一新。商民覓地開礦，爭先恐後，而政府亦遂於三年三月，頒布礦業條例。凡煤與貴重礦物，應按照價值，納稅千分之十五，其率至輕，而徵課之法，亦極粗簡易行。惟數年以來，各省多未遵辦。故不獨同一礦物之稅率，甲省與乙省懸殊，且收稅方法，亦因地而異。而各大公司，又因其呈准原案，規定不同，輕重免減，均未一致。負擔均平之謂何！改革而整理之，其事蓋不容緩也。

第二目 礦稅之立法例

嘗攷近世各國礦稅之立法例，英國於所得稅法中企業所得之外，以千九百十年四月二十九日之法律，新課礦業權稅。以礦山之貸價價格爲標準，其稅率爲每貸價格二十先令課一先令，即百分之五。法國亦於營業稅，設有特別之礦業稅。依礦區之大小，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。普國初本於營業稅外，設有特別之礦業稅。然此稅已於千八百九十三年廢止。今則僅課一般所得稅及一般財產稅於礦業公司而已。日本於砂礦區，採用面積課稅法。於砂礦以外之礦產物，則課以市場價格百分之一之比例稅。其稅制固極幼稚，惟其國學者，近頗有改爲純收入課稅法之主張云。

第二款 所得稅論

第一項 所得稅之性質及其徵課法

所得稅者，以各種生產源泉所生之純收入總額爲標準，對於收入所有者所徵課之賦稅也。此項賦稅之所以異於收益稅者，以物言，收益稅著眼於各別所得，所得

稅則著眼於總體所得也。以人言，收益稅著眼於各別所得之各主體，所得稅則著眼於總體所得之一主體也。是爲所得稅之特質。現今各國財政，於直接稅中，不重收益稅，而重所得稅，此固大可注意之一點也。

所得稅制，創始於英國名宰相畢德，蓋充西歷一七九八年至一八一六年大陸戰爭之用者。然在今日，則完全之賦稅制度中，已以此爲不可缺之一稅目。舉其理由，約有四端：(1)國民納稅之力，隨貧富而異。若各種賦稅，咸採比例法徵收，則富者負擔較輕，而貧者負擔反重。輕則富者益富，重則貧者益貧，貧富懸隔太甚，殊非社會之福。惟各國所得稅制，類皆採用累進稅法，故富者之義務較重，而貧民之擔負可輕。是爲合於賦稅均平之原則。(2)各種直接稅，多局於一部，而不能普及，如田賦僅課地主，家屋稅僅課住戶與家屋所有者，牙稅當稅，僅課牙當兩業。惟所得稅，則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，實足以補直接諸稅之缺點，而普及於各界。是爲合於賦稅普及之原則。(3)賦稅之良

否，尤以發達力之強弱爲斷。國民之納所得稅者，咸係中流社會以上之人，衣食既足，禮義自知。當承平時，輕減稅率以養其富力。一遇有事之際，則提高稅率以增收，亦必爲人民所樂從，踴躍輸將，自意中事。是爲合於賦稅有發達力之原則。(4)所得稅既普及於各界，復用累進法以賦課之，則課稅之範圍既廣，而稅源又極確實，稅收數額，自不至有銳增銳減之弊。是爲合於賦稅收入確實之原則。以上四端，皆所得稅之優點，而亦所得稅制盛行於近世之原由也。

所得稅之爲良稅，觀於上述，已可概見。惟調查人民之純所得，與區別人民所得之性質，皆不免有困難之處。常有因防漏稅之弊，而探究人民內事，遂至引起惡感者。故觀各國所得稅之徵課法，常以兼採(1)報告法，與(2)查定法者爲多。普魯士初本純用查定法，設所得稅調查委員會以調查各人之所得額。若納稅者對於委員所查定之數額，有異議時，得向調查會提出抗議。後因納稅者與調查委員會間之感情，日見隔閡，遂兼用報告法，使人民先行報告其所得之數額，調查委員會即據

此報告原案審查之以定稅額。即報告法與查定法並用者也。各國立法例中，如英國對於有營業所得及其他職業上之所得者，若怠於報告，則科以五十鎊之罰金。奧國所得稅法，亦有類似之規定。是則以報告所得數額爲納稅者之義務也。

我國當清之季年，掌度支者，鑒於政費之支絀，頗主創辦所得稅以資挹注。然終以財政制度，未能根本刷新，而民生倅懣，畏稅如虎，此議遂歸寢息。至民國三年一月，始頒布所得稅條例，凡二十七條。雖一時未能見諸實施，然事關稅制革新，實有詳加研究之必要。用特詳述其要點如左：

(一) 課稅之範圍 條例第一條，在民國內地有住所，或一年以上之居所者，依本條例負完納所得稅之義務。第二條，在民國內地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。此課稅之範圍也。

(二) 稅率之規定 條例第三條規定所得稅之定率，其大要，分所得爲第一種與

第二種。(甲)第一種：(1)法人之所得，課以千分之二十；(2)除國債外，公債及社債之利息，課以千分之十五。(乙)第二種，不屬於第一種之各種所得，五百元以下者，免稅；超過五百元至二千元者，自五百一元起，以上之額，課千分之五；超過二千元至三千元者，自二千一元起，以上之額，課千分之十；超過三千元至五千元者，自三千一元起，以上之額，課千分之十五；超過五千元至一萬元者，自五千一元起，以上之額，課千分之二十；超過一萬元至二萬元者，自一萬一元起，以上之額，課千分之二十五；超過二萬元至三萬元者，自二萬一元起，以上之額，課千分之三十；超過三萬元至五萬元者，自三萬一元起，以上之額，課千分之三十五；超過五萬元至十萬元者，自五萬一元起，以上之額，課千分之四十；超過十萬元至二十萬元者，自十萬一元起，以上之額，課千分之四十五；超過二十萬元未滿六十萬元者，自二十一萬一元起，以上之額，課千分之五十；自五十萬元起，每增加至十萬元，對於其增加額，遞增課千分之五。此項規定，有應加注意之點二：(1)所得課稅之免除。以所得

額在五百元以下者，免其納稅之義務也。(2)比例稅法之兼用。此項條例，雖採用累進主義，然自五十萬元起，每增加至十萬元，對於其增加額，遞增課千分之五。則於累進稅法之中，仍兼採比例稅法也。

(三)計算之方法 條例第四條，規定所得額之計算方法。其大要(1)第一種第一項之所得，須由各事業年度總收入金額內，減除本年度之支出金，前年度之贏餘金，各種公課及保險金，責任預備金，以其餘額為所得額。(2)第二條之財產所有者及營業者之法人，其計算所得額之方法，準用前款之規定。(3)第一種第二項之所得，以其利息之全額為所得額。(4)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。惟議員歲費，官公吏之俸給公費年金，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。而田地池沼之所得，則依前三年

間所得之平均額估計之，凡此皆所得額之計算方法也。

(四)免稅之事項 條例第五條，規定免納所得稅事項，計凡六端：(1)軍官在從軍中所得之俸給，(2)美術或著作之所得，(3)教員之薪給，(4)旅費學費及法定養贍費，(5)不以營利爲目的之法人所得，(6)不屬於營利事業之一時所得。上列六端，皆係有益於國家社會之事業，特予免稅，所以示獎勵也。

(五)所得額之報告 條例第六條，第一種第一項之所得，應由納稅義務者，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，於給付利息之前，報告於主管官署。第七條，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。第八條，第二條之財產所有者，或營業者之個人，准用第七條之規定；法人准用第六條第一項之規定。以上各條，皆爲報告之程序，亦即納稅之準備也。

(六) 調查會之設置 條例第十一條，規定主管官署每年就第二種所得者之報告，（或雖未報告，認為有納所得稅之義務者），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。主管官署若認為不當，得令再調查。再調查後，若仍認為不當，則由主管官署自行決定。其所由不厭求詳者，蓋期稅額之精確，而與人民之納稅力相適應也。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，或發行社債之公司報告調查決定之，固非調查所得委員會職權之所能及也。

(七) 納稅之通知 條例第十九條，主管官署決定第一種第一項及第二種之所得額後，須通知納稅義務者。納稅義務者，接受前項通知後，有不服者，限三十日內，敘明理由，請求主管官署審查之。第二十條，主管官署，遇有前項之請求時，須交審查會，依其決議決定之。以上二條，皆關於人民納稅之義務，人民應納稅額，雖由主管官署決定，然必先行通知，俾有準備，遇有不服，尤必交付審查，然後決定。蓋稅額

輕重，民生攸關，其事固當出之慎重耳。

(八) 納稅之時期 條例第二十三條，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以內，爲納稅之期。第一種第二項之所得稅，由發行公債之地方團體或發行社債之公司，於給發利息之時，依率扣除，彙繳主管官署。第二十四條，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。以上兩條，皆關於納稅期之規定也。

所得稅條例之概要，既如上述，惟創辦伊始，人民不免疑慮，實行恐多窒礙。故四年八月，財政部呈准所得稅第一期施行細則，凡十六條，大旨在先從官吏議員，及大商業等項入手。推其立法之意，蓋以官吏議員，本有提倡之責，而大商業等，收益較豐，其贏利數目，調查亦較易也。惟頒行之後，正值滇黔事起，人心浮動，卒未舉辦。今雖已有籌備處之設置，而國信未立，實施維艱。卽令執政者以限於教育實業兩項用途相號召，又焉能得納稅者之一傾聽哉。

第二項 賦課所得稅之要件

當賦課所得稅時，有應加注意之要件五，述之如左：

(一) 所得稅之免除 賦課所得稅而欲期其均平，則生計費之免稅，實爲第一要義。此說創於德國尤斯的氏。孫訥第 (Sonnenfels)，漢爾孟 (Hermann) 諸氏，翕然宗之。而英之邊沁 (Bentham)，穆勒 (J. S. Mill)，法之塞思蒙梯 (Sismondi)，亦謂對於人民之生計費而課稅，無異驅之餓鄉而制其死命。蓋貧民階級，在消費或他直接稅，比之中流以上之人，負擔較重，設更課以所得稅，則其負擔愈不能勝。故對於一般人民，而課以所得稅，一方固爲苛重之課稅，而自他方觀之，則人民必至失其獨立自營之能力，而流爲乞丐。國家救貧之費，勢必隨之而大增。所得不償所失，不亦無策之甚者乎。然則小額所得之應免所得稅，可無疑義矣。近世各國所得稅，免稅額之大小，雖隨國情而異，然其有免稅額之規定則同。如美國現行所得稅法，以千圓美金爲未婚者之免稅額，以二千五百圓美金爲家長之免稅額，而我國

以五百圓爲免稅額，卽其證也。

欲求所得稅負擔之均平，生計費之課稅，固當免除，而財產上修繕維持之必要費，亦必當免稅。蓋財產爲所得源泉之一種，而修繕維持，實爲保持此源泉之不二法門也。英國第一種之所得，凡課不動產收入之所得稅，對於屋租，則扣除地方稅之餘額六分之一，爲家屋修繕費而免其稅；對於地租，則以八分之一，爲土地修繕費而免其稅；對於生命保險費，則以所得總額六分之一以下，爲納稅人及其妻生命保險費而免其稅。穆勒氏嘗批評之，以爲土地家屋之修繕費，固有免稅之必要，而生命保險費之免稅，則並無精確理由，足資依據，不過斟酌於納稅人之感情而出之。詎知對於財產所有者之所得，既有扣除修繕費之必要，則勤勞所得者之生命保險費，亦當然應在扣除之列，蓋此卽勤勞所得之一種修繕費也。普魯士之所得稅法，對於（1）營業以外之借入金，（2）法律上規定之負擔，如銀行之準備金，（3）生命保險費，（4）疾病保險費等，悉免稅；其辦法固甚爲適當也。

(二)累進法之採用 人民納稅之能力，常隨所得之增加，而依幾何級數以遞增。故欲期所得稅之分配，與人民之納稅力相適應，不可不適用累進稅率。其理由已詳前，不贅。

(三)勤勞所得稅率之宜輕 自勤勞而得之收入，與自財產而得之收入，其額雖同，而納稅力則大相懸殊，此其義穆勒氏已早發之。蓋勤勞所得之源泉，其確實遠不逮財產所得，故欲求均平，不可不於勤勞所得之中，特予扣除該勤勞者生涯所必需之保險費，而就其餘額徵稅也。惟就最近意大利之立法例言，則所得種類，宜分爲三：(1)財產所得，(2)勤勞所得，及(3)混合所得或勤產所得是。是亦頗有研究之價值也。

(四)平時稅率之宜輕 國家當有事之際，固可提高稅率，以濟要需，而在平時，務當課以輕率以涵養稅源。

(五)溯源法之宜兼採 溯源法 (the method of stoppage at the source) 者，謂

在收入未歸於所得者之前，溯其源而徵收課稅額之方法也。英國自一八零六年以來，對於銀行之分配金，皆由銀行先行扣除所得稅，然後以其餘額交付於股東。自是厥後，此法適用之範圍，次第擴張。今日則對於第一種不動產所得，亦課稅於租借者，使自租金中扣除之。對於第五種勤勞者之所得，亦於薪俸中扣除，以其餘額交付於勤勞者。凡此皆所以防逃稅之流弊，謀徵課之簡易也。我國所得稅條例，以採用累進稅率爲原則；而於第一種第二項之所得，則於發息之時，依照定率，扣除一定之所得稅額。即可知其兼採比例稅法與溯源稅法，以期事實上之便利也。

第三項 所得稅之立法例

所得稅之立法例，大要可分爲二類：一曰特別所得稅之立法例，二曰一般所得稅之立法例。特別所得稅法，以意大利之所得稅法爲最著。一般所得稅法，則以英國之所得稅制爲最良。意大利之所得稅法，其課稅範圍，以下列四種所得爲限：(1) 動產所得，(2) 企業所得，(3) 勞動所得，(4) 官吏所得。而戰前稅率通常爲百分

之一三·五。英國之所得稅法，普及於各種所得，其法分所得爲五種：第一種，爲土地家屋所有者之純所得；第二種，爲農業上之所得；第三種，爲中央政府及殖民地政府所支付之公債利息、年金，及公司所支付之分配金；第四種，爲工業所得、商業所得，及不歸屬於他種類之所得；第五種，爲中央政府或地方政府有給官吏，及公司有給職員之所得。而稅率之高下，則每年視預算上之所宜而定之。此英意二國所得稅制之概要也。夫英意二國之所得稅制，雖皆採用比例稅率，惟英之稅率，大戰以前，通常爲百分之五，意之稅率，通常已高至百分之十三·五。衡以賦稅有發達力之原則，則英得而意蓋失之。至其他如普奧日本諸國，則所得稅制，類皆採用累進稅率，而其間亦頗有互異之處。如普奧爲定額稅，其區別詳。日本爲定率稅，其區別略。奧國稅率，計分六十四級，普國亦分三十二級，而日本僅分爲十有二級。則精密粗疎，固不可同日而語矣。

第三款 行爲稅論

第一項 行爲稅之性質及其種類

行爲稅者，國家或其他政治團體，對於因財產移轉或價格變動所生之利益而徵課之者也。此所謂財產者，不僅指有形之資產與商品而言，即無形財產之可以認爲收入基本者，亦包含之。此所謂移轉者，不僅指有償之移轉而言，即無償之移轉，亦歸屬之。至價格變動云者，則以財產之價格，常因附近地方之發達，通貨價值之低落，等原由而自然增長。而國家之課稅，即以一定時期內所增長之價格爲目的物也。

行爲稅之意義，雖如上述，然欲闡明其性質，自不可不與他稅相比較而辨其異同。夫（1）行爲課稅，雖與收益課稅，同一徵課於可以視爲收入基本之財產。然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，此其不同者一。（2）行爲課稅，雖與消費稅，同爲物件買賣移轉之時所徵課之賦稅，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，此其不同者二。（3）行

爲稅中如印花稅登錄稅等項，其性質頗與辦理費相似，尤與司法上之辦理費相酷似，蓋皆徵課於憑藉公權而使法律行爲確實有效之時也。惟辦理費爲特別勞費之特別酬償，故其徵收也，以勞費之大小爲標準。行爲稅爲國家之強制徵課而非特別勞費之特別酬償，故其徵課也，不以勞費之大小爲標準，而以負擔力之強弱爲比例。此其不同者三。不同之點明，而行爲稅之特質，亦因以見矣。

行爲稅之徵課也，其根據蓋在於下列各優點：（一）曰補充直接間接諸稅徵課之所不及，而在賦稅系統中，占有特別之位置；（二）曰人民負擔力之強弱，常可依據財產移轉或價格變動之事實而測定之；（三）曰徵課方法，與間接稅之徵課法相似，能使納稅人完納稅金而不覺其苦；（四）曰徵收之費，至爲輕微；（五）曰世運日進，人事日繁，而財產移轉價格變動之事亦日多，故此種賦稅之收入，頗有與時俱進之佳象。凡此皆行爲稅之優點，而亦近世諸國所由盛行此稅之原因也。雖然，此稅缺點，實亦甚多，試約舉之：（一）歷世嗣續之財產，其移轉之時機少，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；(2)行爲稅之負擔，偏於交易繁盛各都市之人民，而農業區域之人民，則負擔之者極少；(3)行爲稅不問其交易行爲之或成或敗，或損或益，而一律徵課之，故吝嗇之守財虜，可免課稅，而企業家之財產，則常被徵課；(4)不問市況之佳否，而對於交易行爲，常課以同一之負擔，故與納稅人之財力，未必有相當之比例；(5)行爲課稅中，除繼承稅外，概類於間接稅，納稅者與賦稅之負擔者，未必同爲一人，而因轉嫁之結果，其負擔常不免歸著於弱者；故其偏重小民負擔之弊，正與消費稅同。

行爲稅雖不免有上述各項缺點，然其優點亦不可沒，故各國大抵行之。而遺產繼承稅價格增差稅等，爲最近社會政策派所竭力唱導，尤有研究之價值。茲特分目述之，首印花稅，次登記稅，次遺產繼承稅，次價格增差稅。

第一目 印花稅之性質及其徵課法

印花稅者，國家對於一切財產及權利關係之契約簿據，可用爲憑證者，所徵課之賦稅也。自一六二四年，荷蘭政府創設以來，因其徵課方法，至爲簡單，而徵收費用，又極輕微，各國均先後採行，而印花稅法適用之範圍，復日漸推廣。至於今日，不獨辦理費與行爲稅之大部分，均用此法徵收，即消費稅與公營事業收入，亦盛採此法。故印花稅實含有廣狹二義：就廣義言，當包含辦理費消費稅等；而就狹義言，則僅爲關於證明財產權之創設、移轉、變更，或消滅時所徵課之賦稅。我國印花稅法第一條，規定凡財物成交，所有各種契約簿據，可用爲憑證者，均須遵照本法貼用印花，方爲適法之憑證，則固近於狹義之印花稅者也。惟契稅條例內，載人民繳納契稅，貼用特別印花，則於人民應納登記稅之事項，已有貼用印花以代交納現款之例。至人事證憑貼用印花條例，內列單照書類，大率由各機關發給，所納稅額，實係辦理費性質，而亦貼用印花以代繳納現款，則印花適用範圍之日漸推廣，又事勢所必至者也。

印花稅之徵課法，可分爲二種：（一）定額課稅法，（二）比例課稅法。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。比例課稅法，則依憑證上金額之大小，而定稅率之高下。二法相較，各有優劣。比例課稅法，雖合於負擔均平之原則，然適用之時，至爲煩雜，易起漏稅之弊，而訴訟之事，亦嘗緣之而發生。定額課稅法，雖難免負擔之不公，而方法甚爲簡易，一方固便於徵稅之官吏，一方亦便於納稅之人民。故對於常有之行爲，當用定額課稅法，以免漏稅之弊，對於稀有之行爲，當用比例課稅法，以期負擔之公。各國類皆兼採二法，而我國印花稅法第二條，規定各種契約簿據之稅額，及其等級，則固以定額課稅法爲主，而又依一定之比例，分別等級以徵課之者也。

第二目 登記稅之性質及其徵課法

登記稅亦稱註冊稅，乃國家對於人民以財產特權等項之取得，移轉，或變更，請求登記於官冊時所徵課之賦稅也。其徵課之目的，固在增加國家之收入，而登記之

目的，則在維持法律行爲之效果，防禦他人之侵害，而爲人民財產或特權之要錄，遇有爭議，可據以爲證也。關於登記之事項，各國制度，互有不同。如法國登記稅法，包含贈與稅，遺產稅，及證券契約稅。分登記事項爲（1）動產有償移轉，（2）不動產有償移轉，（3）證券契約，（4）贈與，（5）死亡嗣續五項。日本登錄稅法所規定，則其大部分與辦理費之性質相似，而其課稅物件之種類，亦遂多至二十有二種：即（1）不動產登記，（2）船舶登記，（3）鐵路軌道原簿登錄，（4）工場財團登記簿登記，（5）鑛業財團登錄，（6）船籍登錄，（7）土地總冊登錄，（8）商事及其他營利法人登錄，（9）財團法人及非營利社團法人之登記，（10）商事及民事登記，（11）律師名簿之登錄，（12）醫師，藥劑師，獸醫，蹄鐵工登錄，（13）海員官冊登錄，（14）著作權登錄，（15）特許權登錄，（16）意匠登錄，（17）實用新案登錄，（18）商標登錄，（19）鑛業權登錄，（20）砂鑛業登錄，（21）漁業權，入漁權登錄，（22）法人之不動產及船舶登錄是已。我國現行稅費，含有登錄稅之性質者，爲契稅，驗契費，註冊

費，三項。惟課稅範圍，過於狹小，既大有違於賦稅普及之原則，而各省辦法，至爲紛歧，尤非所以謀全國財政之統一。民國四年秋，財政部遂籌議改辦登錄稅，以期收整齊劃一之效。其所擬登錄稅法草案，計凡二十五條，先就已有法規及易於推行者，酌量訂定。內分（子）土地房屋登錄，（丑）輪船民船登錄，（寅）民業鐵路登錄，（卯）公司登錄，（辰）律師登錄，（巳）醫師登錄，（午）著作權登錄，（未）特許權登錄，（申）商標權登錄，（酉）礦業權登錄，（戌）漁業權登錄，（亥）記名國債證券登錄等項，以期有所依據，便於推行。各項稅率，房地典賣，仍照契稅條例所定，糞與習俗相安。其他各項，均根據各部註冊章制，酌量訂入。至向未規定各項，則參酌各國法例，從輕添列。其間亦頗加斟酌，至課稅之法，復觀登錄事項之性質，於比例課稅定額課稅兩法內，酌量採用，分別規定，以免窒礙。至官有之財產及特權，暨地方自治團體公用之不動產，則僅由所管官廳通知登錄，而不必完納登錄稅。蓋以徵稅者與納稅者，同爲國家或地方自治團體，無絲毫之益，而有收付之繁，固遠不如通知登

錄，免除納稅之爲簡捷也。

第三目 遺產繼承稅之性質及其徵課法

遺產繼承稅，常簡稱之爲遺產稅，或繼承稅。其起源甚古，羅馬帝政之初，對於最近血統以外之遺產繼承，已課以百分五之繼承稅。至中古封建時代，徧行於歐洲各國，蓋其時之諸侯或武士等，於繼承爵位時，須以貢物進呈於君主也。洎乎近世，封建制度廢而民主主義興，繼承稅之性質，已經極大之變遷。至於今日，則財政學者，幾莫不以此項稅目爲完美賦稅制度中所不可或缺。其故蓋以社會主義者流，頗有廢止繼承制度，實行財產國有等主張，無產階級，常不免翕然和之。而財政學家，則謂繼承者所繼承之財產，雖非由於其自己之勤勞而取得，而要爲其被繼承者所辛苦積儲。今若以被繼承者所辛苦積儲之財產，強歸諸國家，則個人積儲之熱心，自不免因之灰冷，而社會財富之增益，亦不免因而沮滯。個人社會，兩受其損，非計之得也。今若舉辦繼承稅，則分富民之有餘，而輕貧民之負擔，無損於富，有益於

貧，其利一。一般財產之移轉，既爲課稅之目的物，則繼承行爲乃移轉行爲之最重要者，自應一律課稅，以昭平允，而國家收入，亦必有鉅額之增加，其利二。繼承稅之徵課，雖稅率每較他種行爲稅爲重，惟取之於未得之財產，納稅者常不覺其嚴苛，其利三。繼承者欲確保其權利，而免將來之爭端，故隱匿諱飾之事極少。而徵收之法，可歸簡易，徵收之費，可期節約，其利四。有此四利，則遺產繼承稅之當行，可無疑義矣。

雖然，繼承稅之徵課，有應加注意之點五，試析述之如左：

一曰，繼承稅之稅率，不宜過重也。近世之遺產繼承稅，乃以繼承之財產爲課稅物件，而對於繼承者所徵課之賦稅也。繼承財產，既爲繼承者個人之一時所得，而社會所得，初不因此種財產之移轉而稍見增加，則繼承稅之徵課，自爲對於財產之課稅，而非對於所得之課稅。對於財產之課稅，稅率斷不宜過重，蓋稅率過重，則經一次之移轉，即沒收財產之一部，經多次之移轉，即沒收財產之全部。假賦稅之

名，行沒收之實，窮其結果，必至私有財產制度，根本動搖，而勞力資本，相率轉入他國，其爲患豈僅侵及賦稅源泉已哉。

二曰，小額之遺產，不可不免除課稅也。 小額財產之所有者，既經死亡，已爲其家屬之不幸，若再課以繼承稅，則其家屬之負擔，固不免過甚，抑亦非人情所忍出也。

三曰，繼承稅之稅率，當視血統之親疏而異也。 繼承者爲直系親屬，則對於死亡者之個人經濟，大率於平時已爲組合員，有繼承之預期，亦有當然之責任，故課稅率宜低。至於疏遠親屬，則平時關係既疏，預期繼承之心，自必較淡，而責任亦較輕。今既不費辛勞，而繼承此項財產，則財產之來，實出意外，課以高率，不爲過也。

四曰，繼承稅當適用累進稅法也。 遺產雖非新生產之財富，惟繼承者之收入，既有所增益，則納稅之力，自亦必因之而增進。此遺產繼承稅之徵課，所由當採用累進稅法，以求負擔分配之均平也。

五曰，對於繼承移轉頻繁之財產，宜減輕課稅也。 斯密亞丹有云：『今如甲之財

產於短少之時期內屢易其繼承者，而屢課以繼承稅，乙之財產所有者之壽命，皆屬甚長，繼承移轉之事甚少，而繼承稅亦鮮及，則負擔不均，至爲顯然。』故爲課稅之均平計，則在一定期間內，對於同一財產之繼承移轉，固當免其課稅或輕減之也。日本繼承稅法（卽相續稅法）規定同一財產若五年以內，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，免除課稅。其理由蓋卽在此。

我國遺產稅法草案，爲民國四年所訂。其要點有三：卽（甲）祇稅無子之繼承，免除天然之傳遺；（乙）祇稅不動產之繼承，不稅動產之繼承；（丙）採用比例稅率而不採用累進稅率。是夫我國人民之財產，往往以堂名別號爲戶，祖遺父傳，不須更名，亦無庸登記。較之歐美諸國，人死則財產易戶，雖父死子繼，亦必改名登記者，習俗既大有不同，則遺產稅之徵課，自不免有難易之分。草案所定，固亦幾經斟酌，以期易於推行者也。惟人子成人以前，既受父母扶養教育之恩，成人以往，當爲獨立自營

之計。今草案規定，親生子之繼承，免除課稅，則我國人民依賴家庭之劣根性，非獨不能遏抑，竊恐因而滋甚。此就親生子一方言，天然傳遺，固不當免除課稅也。我國嗣子之繼承財產者，喪葬祭祀應盡之義務，與親生子同，如嗣母生存，並須負扶養之義務。今草案規定，親生子免稅，而嗣子獨納重稅，於理寧得謂平。此就嗣子一方言，無子繼承，不當獨負重稅也。草案規定，既有上述二大失當，則折衷立論，天然傳遺之課稅，固當較無子繼承者為輕，而完全免除，又不可耳。至遺產課稅，是否專以不動產之繼承為限，草案初無明文。惟觀其第五條『財產估價折算之規則，由各地方該管官署，依本地習慣定之』云云，則其專指不動產而言，自無容疑。然徵之各國現行遺產稅制，則無論動產不動產，一律課稅。草案但就不動產課稅，大抵以不動產難於隱匿，收稅較為便利之故。不知遺產徵稅之時，若動產獨得寬免，則人民將輕視不動產，而多蓄現金。其素有田地房屋者，或於暮年先期變賣，以避遺產之稅。國家之收入無幾，而偷漏隱匿之患必甚。此遺產種類，所由當分別規定，一律

課稅，以昭公允而免流弊也。至其所定稅率之等級，僅分爲二：凡（a）承受數逾一千元之遺產，應納稅百分之五；（b）數逾十萬元之遺產，應納稅百分之十；而於繼承人與被繼承人親屬關係之遠近，置之不問，固不免失之粗疎，即累進稅制，棄而不取，亦爲莫大之缺點。他如第六條所規定，凡承受遺產不逾一千元者免稅，其遺贈財產，於公共善舉，合族義莊者亦同。其免稅額之設定，固屬過低，而免稅事項，亦覺太少。蓋對於短時期內同一財產之二次繼承，不爲免稅或減稅之規定，良非情理之平也。嗣父之債項及喪葬之費，得先酌量扣除，草案已有規定。惟債項須以有確實憑證者爲限，而繼承人如爲未成年人，則教育婚配之費，固亦當量爲扣除耳。總之家庭制度，爲我國立國根本。故遺產課稅，當以矯正現時依賴家庭之惡習爲目的，而不當搖動家庭制度之基礎；當以獎勵遺產，捐助教育慈善等社會事業爲指歸，而不當徒爲國家開利孔。此則我國治財政者所當深加注意者也。

第四目 價格增差稅之性質及其徵課法

價格增差稅，爲德國財政學家華格南氏所主張，而一八九八年首先試行於我國之膠州灣（是年始爲德國所租借）。蓋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，而徵課之賦稅也。此所謂財產價格者，乃限於一定財產之價格，大抵以土地價格之騰貴爲主。雖家屋亦財產之一種，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別。故此所謂土地價格之騰貴者，實兼指家屋之價格而言。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，可不須絲毫勞費，即自然能於一家經濟上，偶爾取得增加之價格。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，徵取之以供國家之用，則在納稅者，既有特別之負擔能力，即不至感受何等之特別痛苦，而於公共收入，裨益甚多，固財政上最適當之稅源矣。

市街宅地價格之騰貴，多爲地方團體經營設施之結果，故土地價格增差稅，實宜爲地方稅。然近來英德諸國，已擴充之而改爲國稅。英國以一九一〇年四月二十九日之財政法案，創設土地增價稅 (land value increment duty)，以土地價格之自然增加爲稅源。其大要適用於土地之買賣，借貸，及繼承之時。其課稅方法，以(1)買賣之代價，(2)貸貸之收益還元價格，或(3)繼承開始時之現地價，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。更由假定增價額，扣除原地價百分之十，則得純增價額。對此純增價額，課以五分之一之稅。其所謂從前之原地價者，若在此法施行後第一次之移轉貸借，則以一九〇九年四月三十日之現地價爲準。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，於一九一四年四月五日徵課之。其後每隔十五年徵課一次，凡此皆英國土地增價稅法中，關於市街宅地課

稅之規定也。我國將來工商盛興之後，此稅亦必將見採行，蓋市政刷新，在在需費，而此稅則固市政財源之最適當者耳。

第四款 消費稅論

消費稅之大類有二：一曰內國消費稅，二曰關稅。外人以田賦鹽稅關稅爲我國財政上之三大財源，而鹽關兩稅，均爲消費稅目，故消費稅在我國財政上，實佔極重要之地位，不可不詳加研究也。茲分兩項述之：

第一項 內國消費稅

(甲)鹽稅 鹽之爲物，於一定之分量內，不獨爲人生滋養上所必需，即在農工牧蓄各業，亦爲有用之原料品。故食鹽課稅，頗不免有減少人民福利，妨礙產業發展之弊。况食鹽消費，其消費額之多寡，與消費者之所得財產，及社會上之地位等，並無相當之比例，故課稅之時，常不能與人民之納稅力相適應課稅之時，既不能與人民之納稅力相適應，則貧寒之家，非不勝負擔之苦，計惟有淡食自甘耳。英比諸

國，其所由毅然決然廢除鹽稅者，蓋以此也。惟在財政制度幼稚之國，鹽稅莫不盛行。推原其故，良以食鹽消費，範圍綦廣，收入之源，至爲確實，自財政方面觀察，尙不失爲優良之財源耳。徵課之法，大要凡三：（一）一爲德法荷蘭諸國之就場徵稅法，（二）二爲瑞士日本諸國之專賣法，（三）三爲我國唐代所行之就場官專賣法。甲主乙駁，未衷一是。而熱心平民福利之財政學家，則盛唱食鹽無稅主義，以爲根本解決之計。誠以鹽稅負擔，不均太甚，非完全廢除，不足以稍蘇民困也。我國古代，大禹任土作貢，青州有貢鹽之品。周禮六官，大宰掌山澤之賦。鹽之徵稅，由來已久。惟其時所徵甚薄，聽民貿易，未嘗有禁法也。至管子正鹽筴，禁北海之衆，無聚庸煮鹽，於是鹽爲官業，殆與今日各國專賣之制相似。漢初，弛山海之禁，民稱富庶。武帝時，置鹽鐵官，募民煮鹽，蓋本管子舊法而變通之。光武中興，改專賣制爲徵稅制，凡郡縣出鹽多者，置鹽官，主收鹽稅。建安之際，官賣復興。六朝迭更，經制靡常。洎隋統一南北，以鹽利公諸人民，禁權旣罷，遂爲無稅主義矣。唐復行鹽稅，而劉晏之常平鹽

法，最爲完美。其法以民煮，官收，商銷，爲三大綱領。最近財政學家所謂就場官專賣者，卽指此也。宋興，行官般法，官般法敝，改行票鹽，鹽引，引課諸制，而以票鹽之制，爲能得劉晏深意。元初，鹽法多依宋舊。至元時，置局賣引，鹽商購引後，赴場關鹽運賣，引票之法，蓋始於此。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。其後商價日高，民食貴鹽，則又立常平鹽局以平鹽價，而官賣之法，亦並行焉。然終以鹽價過昂，民不聊生，遂至於亡。豈非鹽法不善，實致之乎。明清二代，稅法益繁，積弊益深。民國成立，改革鹽稅之聲，洋溢國中，而所持主張，不外三端：(a) 一曰就場徵稅說。就場徵稅說，卽製造額課稅說。大旨謂鹽產於場，猶穀生於地，宜就場徵稅，不問所之，天下皆私鹽，則天下皆官鹽矣。是說也，主於消除引界，化私爲官，用意甚善。而難之者曰，今日私鹽之盛，由稅重故也。有稅卽有私，謂就場徵稅，卽可泯官私之界，其誰信之。是就場徵稅之法，未爲盡美也。(b) 二曰官專賣說。謂鹽稅爲全

體國民所公納，非少數商人所應壟斷，宜收歸國有，便整理，增收入，蓋此固今日意大利瑞士希臘印度日本諸國所已行，而其效甚著者也。難之者曰：法律必根據習慣而出者也。彼官專賣之制誠善矣，然我國舊制，實爲商專賣，質言之，卽國家與國民間之一種權利契約，欲解除此契約，必經過一定之程序，卽國家當予商人以相當之代價而買收其權利是。微論場運各商之資產，一律買收，所費不貲，一時無從籌此鉅款，卽令鉅款可籌，舊商可廢，然行之太驟，易啓商民之怨咨，能無慮乎。是官專賣說，事實上又未能遽見實行也。（c）三曰就場官專賣說。此說本於劉晏官收商運之法，大意謂世人第知晏用就場徵稅之法，而不知其實用官收商運之策。史稱晏於出鹽之鄉，置官收鹽，非官收而何。轉鬻於商，非商運而何。爲今日計，欲整理場產，平均鹽價，非官收不可。欲保存國稅，維持商業，顧全民食，非仍聽商運不可。此說思慮周密，在理論上極有價值。惟國家之資本有限，而各處之產鹽無窮，以有限之資本，收無窮之產鹽，勢必有所不能。况鹽區既廣，設官必多，恃陋規以爲生，勾商

人以放私，其弊或更甚於今日乎。至商運一節，若係舊商承辦，則必仍蹈舊時場私洋私等情弊，若改令新商自由購運，則供求不能相應，弊又安能倖免耶。是就場官專賣之說，在事實上又不免弊餘於利也。夫以上各說，既皆不能無缺憾，而自民國二年善後借款成立，鹽稅作為擔保以來，稽核之權，業已旁落外人。鹽務整理，勢難再緩，於是同年十二月，財政部遂呈准頒行鹽稅條例十三條，以為均一全國稅率之預備，而樹鹽法根本改革之基礎。茲將條例大要，分為四項，述之於左，以資參證：

(一) 適用之範圍 條例第一條，規定中華民國產鹽銷鹽各地方，均適用本條例之規定。但蒙古青海西藏等認為有特別情形之地方，不在此限。

(二) 鹽區之劃分 條例第二條，將全國產鹽銷鹽各地方，劃分為二大區。

第一區 奉天、直隸、山東、山西、甘肅、陝西、江蘇之淮北各產鹽地方。

吉林、黑龍江、河南、安徽之皖北各銷鹽地方。

第二區 江蘇之淮南、兩浙、福建、廣東、四川、雲南各產鹽地方。

安徽之皖南、江西、湖北、湖南、廣西、貴州各銷鹽地方。

(三) 稅率之規定 條例第三條規定，鹽稅率每百觔二元五角。此項規定之理由，蓋以從前鹽稅輕重，至不齊一。同一百觔之食鹽也，而其稅率，最重者至五元強，最輕者僅一元弱。稅法紊亂，徵課不均，莫此爲甚，不可不力謀改革也。

(四) 徵收之方法 條例第八條，第一項，規定鹽稅就各產鹽地方徵收之。但由有特別情形地方移入之鹽，得於移入時徵收。第二項，規定除依本條例徵收外，不得另以他種名目徵稅。此條規定之理由，則以我國舊時，省自爲政，各不相謀。課釐加價，一區域而名目繁多。正款雜捐，一稅項而彼此差異。積習既久，癥結莫除。言改革者，頓覺百孔千瘡，茫難下手。故於徵課之法，不可不特加規定，以示限制也。

(乙) 茶稅 唐建中元年，稅茶漆竹木，十取其一，此茶稅之嚆矢也。穆宗時，增天下茶稅率，百錢增五十。武宗即位，又增江淮茶稅，稅重之餘，而私販蠶起矣。宋初，民之種茶者，領本錢於官，而盡納其茶，官自賣之，敢藏匿及私賣者有罪。茶官專賣之制，

蓋始於此。迄季世，番人嗜茶，以馬易茶，日益增多。管其事者，則有茶馬司。元明二代，創行茶引，變遷綦多。清初，定西北易馬之例，至康熙四十四年廢止之。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。凡犯私茶者，同私鹽論罪。咸同以降，原定引制，漸成具文。督撫因茶商之請，每多變更舊制。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，輕重殊不一致。自入民國，華茶之運銷外洋，幾如江河日下，而國家稅收，亦遂隨之而減。推其原因：一由印度錫蘭等處之產額，占銷日增；二由華茶製法之未加改良；三由茶商但圖近利，未能遠謀，而稅釐繁重，要為茶業衰退之最大原因。民國三年十月，稅務處呈請減輕茶稅。略謂『今為整理茶業計畫，似須從減輕稅率為先。向章出口茶葉，每擔徵稅銀一兩二錢五分。茲擬將運銷外洋者，每擔減徵銀二錢五分，實徵稅銀一兩。約計每年祇徵銀二十萬兩，於支付洋款賠款，無甚出入，而民間生計，頓形活動。將來茶業發達，稅款或反可增加』等語。當經奉令照准，通行各關遵

辦。至湘鄂皖贛四省，採辦洋莊紅茶，以漢口爲總匯。三年，漢口茶商呈請減輕湘鄂皖贛四省茶釐，並免除一切附捐。經由財政部，分飭四省財政廳核復。旋以財政支絀，未能照行。他若浙省箱茶，每百觔本收二元，近減爲一元七角。福建茶稅，每百觔本收一兩九錢三分有零，近減爲一兩六錢八分八厘。此我國近來籌減茶稅，以期獎勵輸出貿易之畧情也。攷之英美諸國，則以茶葉非其本國所生產，故進口之時，徵稅常甚重也。

(丙) 菸酒稅 考酒課導源甚古，而菸稅實始於近代。三代以前，酒禁綦嚴。禹疏儀狄，酒誥誡羣飲，周官司醜，禁以屬游飲食於市者。迨漢武時，初作酒榷，酒禁旣廢，而酒課代之以興。唐德宗貞元二年，每斗榷錢百五十。宋初，酒課輕微，南渡以後，課稅漸增，四川一省，收至六百餘萬貫。元初，民間造酒一石，取鈔一貫，後增爲十貫，旋改爲五貫。明祖初起，已下榷徵酒醋之令，英宗又爲收貯備用之命，酒課所入，國用賴焉。嗣後海市漸盛，菸草由呂宋傳入中國，初則上流社會吸之以解疲勞，繼則民間

相率沾染，流行益廣。迨至明季，各地栽種者漸多，然尙未課稅也。清初，但申酒禁，歷時既久，禁令漸弛。乾嘉以後，常關乃於菸酒兩項徵收稅款。咸同年間，各省舉辦釐金，菸酒亦須抽釐。光宣之交，庫款支絀，始設菸酒稅捐，以資挹注，而菸酒設立專稅，蓋自此始。民國以還，悉仍舊貫。四年，又設菸酒公賣之制，按照價值，加抽公賣經費。由是菸酒公賣，遂與菸酒稅捐並重，而爲國家主要之收入焉。惟公賣之制已行，而原有稅捐依然照舊徵收，未免有重複課稅之弊。况公賣費額，輕重懸殊，既非所以謀課稅之平均；而此種費額，但課之內國商人，而不及於外國之菸酒商，則競爭之餘，我國商人，自必歸於失敗。菸酒二業之前途，危孰甚焉。故爲維持本國之菸酒業計，爲免除課稅之不均平計，稅法改革，實已萬不容緩。茲將我國全國菸酒事務署所籌議之統一菸酒稅法，述之於左，以資討論：

(1) 政府實行菸酒公賣，應將所有稅釐各捐，歸併徵收。除海關進出口稅在關稅未經改革以前照舊完納外，菸葉定爲值百抽二十五。菸絲及酒，定爲值百抽五十。

(2) 前條之公賣費額，應由向來稅釐最重省分，定期實行。其向來稅釐較輕省分，應以三年爲限，逐漸增至前條費額爲止。如有特別情形，得展緩至五年爲止。

(3) 第一條所謂價值者，指生產地製成貨之價值而言。

(4) 各省設菸酒事務局，酌量菸酒產銷情形，設立分局。

(5) 菸酒於未出售以前，應就近報明徵收機關，繳納公賣費，請領印照，貼用爲憑。起運時，並須就近請領運照，徧行全國，沿途查驗放行，除海關稅外，概不重徵。

以上五條，以歸併稅釐各捐，由公賣費統徵爲主旨。若能分別先後，見諸施行，則化散爲整，亦尙不失爲正本清源之一法也。嘗考日本初行菸稅，繼行菸葉專賣，最後乃行菸專賣，由政府獨占進口之外菸及本國所生產者製造而販賣之。其制之是否能適合於我國國情，固爲另一問題，但學者研究之時，固不可不推論及之耳。

(丁) 糖稅 糖之爲物，有益於人身之滋養，而爲文明人日用所不可或缺。故其課稅也。一方固非如菸酒等稅，以寓禁於征爲主旨，一方又非如米鹽等稅，有貧重富

輕之惡果，殆消費稅中最爲適當之課稅物件也。况近世製糖之業，類皆集中於少數之大公司，而爲大規模之機械製造，則監督較易而徵費可省。其爲良稅，不亦更易見乎。

糖稅徵課之法，大要凡四：（一）原料課稅法，（二）外標課稅法，（三）半製品課稅法，（四）既製品課稅法。原料課稅法者，以製糖所用甜菜之重量爲標準，而賦課之者也。此法至爲簡易，而對於製糖業者之約束亦甚少。惟課稅於製糖之第一步，而不問甜菜所含糖分之多寡若何，利用原料之巧拙若何，機械與其他設備之優劣若何，則粗簡太甚，固未能認爲良法也。外標課稅法者，以榨糖業之外標爲標準，而賦課之者也。此法注意外標而不注意內容，其爲不完善之課稅法，固與原料稅法，無以異也。半製品課稅法者，以榨取之糖液爲標準，而賦課之者也。此法課稅於製糖未成之際，不獨妨害工業，且必須有嚴密之監督，則其未爲完美，無庸疑也。既製品課稅法者，於製造竣事之後，以其販賣之數量及價格爲標準，而賦課之方法也。此

法自課稅原理上言之，優點有五：（1）納稅之時，已爲最接近於消費者之時。（2）自製糖業者觀之，可免除原料稅法不公平之弊，使製造者比例於其原料收穫之豐歉，而有同一之利害關係。（3）自耕作者觀之，此法亦最爲正當，蓋原料課稅法，常因土地氣候農事關係之異同，致優勢者有獨占之趨向。此法則以自由移轉之製成品爲課稅之目的物，故能除去前法之弊，而使位置較劣之土地，皆得享耕作原料之利益。（4）自國庫視之，此法亦爲正當之法。蓋此法不使一部分之糖業，獲不當之利益；能使國庫確得其所應得。（5）自消費者觀之，此法亦至正當。蓋國庫所利之處，與各個人消費糖質之所納額，分率甚近也。

我國糖類課稅，於古無徵。咸同以來，釐卡既設，始徵糖釐。光宣之交，各省財政困乏，間有剗立專稅者。州縣之官，惟利是圖，奉行之役，因緣爲奸。成本過重，銷行不易，而糖業遂以不振。降至最近，洋糖輸入，年盛一年，利權外溢，不知凡幾，而中國糖業，竟成爲世界糖業，挽救益復不易矣。爲今日一時之計，惟有就粵閩桂川諸省之產糖

區域，推廣種植，酌用歐美製糖機器，改良製造。規定適當稅率及其他方法，獎勵輸出。夫種植能推廣，則甘蔗甜菜等物之可爲製糖原料者，將不可勝用。製造能改良，則赤糖白糖車糖冰糖，凡曾爲外洋輸入者，皆不難抵制。稅率能適當，則輸入之外糖，不能獨享輕稅之利，而本國之糖業，可免獨負重稅之累。輸出能獎勵，則大利所在，人爭趨之，糖類輸出，不難日增月盛。收效之宏，固不僅抵制外糖已也。凡上所云，皆歐美日本所已行。蓋歐美諸國之於糖業，類皆重課外國輸入之甘蔗糖，以資保護，或予本國糖業者以輸出獎勵金，以資鼓勵也。

第二項 關稅

關稅者，對於一定貨物出入於國境時所徵課之賦稅也。其起原甚古，希臘雅典，凡貨物之輸入或輸出者，課稅五十分之一。降及羅馬，輸入貨物，課百分五以下之關稅。又於各地方課入市稅，以爲地方政府之財源。至羅馬帝國滅亡以後，則輸出入稅，漸歸廢止，而代之以通過稅。其後經濟事業，日見發展，通過課稅，弊害滋多。於是

英法西班牙諸國，先後廢止國內通過稅，而復課輸出輸入之關稅。各國次第仿行，而政策嘗不相沿襲。自由放任，保護干涉，要以適於國情爲斷，固難以一概論也。

以上云云，爲歐西諸國關稅沿革之大要。其在我國，則成周司關設職，章制已甚周

密。如內出，由司市給之玉璽節，刻竹爲節，加璽其上而通之國門，司門驗之而通之關門，然後

載貨至他國。外入，由司關按其璽節，而通之國門，司門驗之而通之司市，然後售貨於市。是爲進出口條例之濫觴。又貨賄之稅，司門掌之，關下邸舍之稅，司關掌之。司門所掌者，殆入市稅之類，司關所掌，則國境稅也。又貨不出於關者，舉其貨，罰其人，司貨掌之。使貨賄出入，有一定通路，既便徵稅，且以稽察異言異服也。又國凶札，則無關門之征。猶幾，則於水旱偏災之年，疫癘盛行之時，停免關門之征，以體恤民隱也。孟子謂『關譏而不征，則天下之行旅，皆說而願出於其塗』，則欲廢止關稅制度，以期貨物之自由流通者也。此其陳義至高，欲求國際上自由貿易之真實出現，殆亦舍此莫由。惟處今日列國互競之時，自斷斷不足以語此。蓋今日各國之財政

政策，每與其商業政策有連鎖關係，而商業政策，又莫不以內本國而外異邦爲根本原則。故於國內常採自由貿易主義，而於國際則採保護貿易主義。試觀美國憲法規定，各州間之貨物往來，一律不許徵稅，非國內自由貿易主義而何，而於進口之外國貨物，課稅極重，非國際保護貿易主義而何。由是可知孟子譏而不征之說，今世諸國，蓋未有行之者也。惟英於香港，德於漢堡，日於大連及海參崴，皆採行自由口岸制度，以免徵該口岸進出口通過等稅相號召，則與孟子所云，固亦已能彷彿得其意旨之一二矣。

若夫關稅之種類，則通常分爲（1）進口稅，（2）出口稅，（3）通過稅三種。通過稅者，即對於通過一國領土，以輸入於他國領土之貨物，所徵課之賦稅。自經濟思想進步以後，各國政府，咸知此項惡稅，足以阻礙貨物之輸送，而妨害本國之利益，故皆相率廢止。如希臘於一八四四年廢止通過稅，德國則於一八六一年，瑞士則於一八七四年廢止之，即其例也。出口稅亦以其妨礙本國產業之發展，各國咸有廢

止之傾向。如英於一八四二年廢止之，德於一八七三年，荷蘭於一八七七年，法於一八八一年，日本則於明治三十二年隨新條約之實施而廢止是。瑞士希臘意大利西班牙諸國，雖仍採行此種關稅，而收入甚微，不在重要稅項之列。其有鉅額之收入而又恃爲重要之財源者，惟財政制度最幼稚之國家，如巴西智利土耳其埃及暨我中國耳。以上所述，爲出口通過兩項關稅漸歸廢止之趨勢。獨至進口關稅，則收入數額，與年俱增，其趨勢適與前二者相反。而財政制度較爲完美之國家，其所稱爲關稅者，實卽對於進口貨物所徵課之賦稅而已。對於進口貨物所徵課之賦稅，其以財政上之收入爲主要目的者，是曰財政關稅，其以保護國內產業爲主要目的者，是曰保護關稅。試分述之於左：

財政關稅，一曰收入關稅。其應守之原則有三：(1) 一曰課稅品宜以大宗進口貨爲限也。英國在大戰以前，進口稅目，僅四十餘，而歲入恆在二千九百餘萬鎊左右。我國進口貨物二百四十餘種，幾至無物不稅，而收入不逮英倫遠甚。可知爲收入

計，進口稅目，固以簡爲宜矣。(2) 二曰奢侈品宜重稅，而日用品宜輕稅也。關稅稅率之高下，例視其爲奢侈品、享用品、日用品而異，而我國則毫無區別，一例以值百抽五爲限，此亦違反原則之尤者也。(3) 三曰稅率之增高，當在進口貨額不至衰退之限度以上也。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，抑亦非計之得也。故稅率之增高，亦不能無相當之限度。以上三者，皆財政關稅應守之原則也。

此項關稅，是否僅以財政上之目的爲限，抑或尙有其他目的，雖由於立法者之主觀判斷而定。但吾人亦可以客觀之標準推測之，試分述於左：

(1) 凡與應課內國消費稅之貨物種類相同，或可爲其代用品競爭品之物，由外國輸入時，僅課以與內國消費稅相同，或相當之稅率，是卽爲財政關稅。如日本之麥酒、煙草、糖類等之關稅是也。夫外貨之可與內國生產品相競爭者，既僅與內國生產品，負擔同量之賦稅，則其未嘗有所偏枯，已可概見。而此種關稅目的之僅在

維持國庫收入，不在保護特種之內國生產，固亦毫無疑義者也。

(2) 凡國內不能生產或無代用品之貨物，而於其由外國輸入時，課以關稅者，是亦爲財政關稅。蓋國內既無此項生產，自無所用其保護，而其所由課以賦稅者，固爲國庫上之收入計耳。此項關稅，實例至罕，英之煙稅，庶幾近之。

(3) 凡奢侈品及不衛生日品由外國輸入時，課以特重之稅率者，是亦爲財政關稅。此項關稅，固常兼有矯正奢侈習慣，保持國民健康等目的，然其所由課以特重之稅率者，固以其負擔力之大小爲權衡，而以國庫收入爲主要目的者也。若謂僅以矯正習慣，或保持健康爲目的，則其去事實遠矣。

保護關稅之目的，就國庫言，雖未嘗不欲藉以謀收入之增加，然立法本意，全係一般經濟政策之作用，國庫收入，特其附隨之目的而已。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也。課保護關稅，則自外國輸入之物品，售價自必較昂，而內國生產品，遂足以抵禦外國品之競爭，而自

立於價格較廉之地位。外國輸入品，較之無關稅時，不能不更求高價以出售。此時國內市場，縱需外國品物之輸入，而內國生產者，因商品價格，一般騰貴，已可得相當之利益。又或國內市場，能以國內之生產品，供應其全部之需要，則此時之保護關稅，更可有拒絕外貨輸入之作用。雖其關稅收入，較財政關稅，不免減少，然其所課內國消費稅，隨國內生產而增加，仍足以補其所失而有餘。則自國庫收入之全體觀之，固一無所損也。惟保護關稅制度，常易為資本家所利用。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。美國經濟學家，常譏保護關稅為脫拉斯之母 (Mother of Trusts)，非無見之論也。夫保護關稅，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。粗視之，若極相反，然細按之，則保護關稅，是否有保護內國產業之實效，財政關稅，是否僅以增加國庫收入為止境，其中頗應加以縝密之考慮。而就各國實例觀之，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

業爲目的。實際目的無甚不同，所不同者，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，前者以限制國際競爭爲手段，而後者以獎勵國際競爭爲手段耳。國情不同，斯政策互異，英之不肯拋棄其自由貿易政策與美之不肯拋棄其保護貿易政策，皆其國情實爲之，而其共同目的，則要在內國產業之勃興與國民經濟利益之增進。故就手段言，則保護自由，迥然不同，就目的言，則兩者固二而一者也。

財政關稅與保護關稅之性質及其區別，既如上述，而從量稅與從價稅之性質及其區別，亦至爲重要，故次述之。

從量稅與從價稅，爲課稅標準之區別。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。二法各有所長，亦各有所短。從量稅之所長，在省事省費，而其所短，則在粗製品之負擔，較精製品爲重，以致違反公平之原則。例如棉布不課稅一角時，粗者每碼市價五分，則等於值百抽二百，細者每碼市價五角，僅等於值百抽二十。從價稅之所長，在稅率之高低，

應於物價之漲落，而其所短，則在惹商民偷漏虛占之倖心，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。欲取其長而掩其短，則採行從價稅法之國，不得不輔以從量，而採行從量稅法之國，亦不得不輔以從價。從價稅法，爲夙昔所通行，降至晚近，則以採用從量稅法之國家爲多數。我國步趨列邦，亦以從量稅法爲主。惟從量稅法，有必當加以補救者二點：卽（一）於短期間有改正其換算基礎之必要，與（二）就同種貨品製造程度上有別爲等級之必要是。我國現行稅則，分類既粗而不精，又有十年改正之約，以視他國之關稅稅則，精審詳密，且制定改正，權自己操者，相去天淵矣。至估定標準物價之法，日本關稅定率法規定，以六個月之平均價格爲換算基礎。彼邦稅則之有效期間短，故平均價格，無取長期。我國稅則之有效期間長，故常不能不以三年或三年以上平均價格爲換算基礎，然則欲謀換算基礎之改正，同時固又不可謀稅則修正年限之縮短也。華會關稅協約第四項載稱：現時進口稅率，修改完竣，四年後對於實在稅率，應再行修正。是稅則之修正年限，已由十年縮爲四年，雖較之國定稅則之歲一修正者，猶不可同日而語，而其

不失爲一進步、
要可斷言也、

至各國現時所行之稅則，大要不外四種：(1)以國家之法律制定者，曰國定稅則；(2)以國際間之條約制定者，曰協定稅則；(3)一部以法律，一部以條約制定者，曰國定協定並行稅則；(4)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，曰最高最低稅則。英美兩國，其關稅政策雖不同，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，此所以又有一般稅則之稱也。瑞士、日本、意大利諸國，所採行者，爲國定協定並行稅則，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，常較國定稅率爲低，以非如是，不足以示好於有特別條約關係之最惠國也。最高最低稅則，爲法國、西班牙諸國所採行，其稅率之適用，與國定協定並行稅則極相類，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，行政部於訂條約時，其所定稅率，不得超過此最高限，亦不得減輕於最低限也。至行協定稅則之國，則立法部於政府之稅約締結權，並不加以何種限制，執政者大有施展其手腕之餘地，此其利也。然若當國勢孱弱之際，則協定稅則，常有百害而無一利，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，常僅為單方之最惠也。曷言乎單方之最惠？曰，國際法學者有恆言曰：『凡訂約國雙方訂明所予於第三國之最惠國條款利益，彼此各得均霑者，曰相互最惠。反之，僅締約國之一方，所予於第三國之最惠國條款利益，許他方均霑者，曰單方最惠。』我國稅則，自訂約通商以來，迭次修正，均依條約。就表面觀之，固協定稅則也，而按之實際，則最惠利益，僅及彼方。修正與否，往往惟東西強國之鼻息是仰，而東西諸強國，又往往互相結合以侮我。識者謂此非協定稅則，實為協侮稅則，誠至中肯綮之沈痛語也。

第三項 裁厘加稅問題

裁厘加稅問題，一方有關於關稅，一方又有關於內國消費稅。故繼二者之後而綜論之。我國自辛丑中英商約，載有裁釐加稅之明文以來，朝野上下，固皆認爲關係財政商業之重大問題。至一九二二年二月六日，我國在華盛頓會議，復與美比英法義日和蘭葡萄牙等國，訂有關稅協約，其第二項並載有一組織特別會議，以便從速籌備廢除釐金，並履行一九零二年九月五日中英商約第八款，一九零三年十月八日中美條約之第四第五兩款，及一九零三年十月八日中日附加條約第一款所開之條件，以期徵收各該條款內所規定之附加稅」等語，則此項問題之由理論而成爲事實，爲期當已不遠。惟稅法改正，實爲國權固有之作用，今乃必假手於國際會議，而始有實行之希望，則貽笑外邦，固在所不免耳。至加稅云云，通俗每以爲僅指關稅稅率之增加，而就中英、中美、中日諸約觀之，則於增加關稅外，實兼指增課出產出廠銷場等稅而言。蓋在訂約諸國，固知中國政府於裁厘以後，必增設產銷等稅以資抵補，而爲彼國商人計，亦以關稅與產銷等稅之同時並加爲

有利也。加稅二字，既兼指產銷等稅之增加而言，故連類而起之問題，至爲繁多，茲述其重要者如左：

(1) 稅權問題 查英約第八款，載有「此項進口正稅及添加之稅，一經完清，其洋貨無論在華人之手，或在洋商之手，亦無論原件或分裝，均得全免重徵各項稅捐，以及查驗或留難」等語。美約亦然。並由美國代表備文，聲明「承認中國主權，可以徵抽各種稅項，但不得有違約款。」兩者，一則不許重徵，一則許以重徵而又以無違約章爲條件，實行之際，頗多困難。如我國將來舉辦消費稅，在我解釋爲征稅主權，在彼解釋，則爲重征。即許以不再重征矣，然洋貨有與土貨相類，或土貨由香港轉口，以洋貨論，非查驗何從區別，而查驗則又英美條約之所禁也。故此等妨礙稅權之約文，應加以適當之修正，並當以從寬規定爲要策。

(2) 監察問題 英約第八款第十節，載有「由各省督撫，自行在海關人員中，選定一人或數人，商明總稅務司，由該督撫派充每省監察常關、銷場稅、鹽務、土藥徵

收事宜。該員等須實力監察，如有不合例之需索留難，一經監督之員稟報該省督撫，卽行將弊端除去』等語。第十一節，更有詳密之規定。此無非以洋員爲稅務之監察者。今者土藥既已廢除，鹽務亦有專司，爲尊重國家稅權起見，此款理應刪除。

(3) 土貨加稅問題 照英美各約，土貨出口稅，可增加至值百抽七·五，而現在輿論，均主張發展國產，謂土貨出口，須一律免稅，或特別減輕。究竟國產出口，何者可徵課輕稅，何者應完全免徵，其間亦當有一定之標準也。

(4) 常關存廢問題 一般輿論，以常關之弊，與厘金等徵諸古人去惡務盡之訓，自以一併廢除爲得計。惟英美各約，於常關權利，既許以保留，且英約第八款第八節，載明「凡民船運至通商口岸之土貨，將在本地銷售者，無論貨主是何國之人，祇應報明常關，以便徵收銷場稅。」則將來實行徵收銷場稅時，或卽以常關爲樞紐，亦未始無便利之處。所可慮者，則銷場稅之徵收，若委諸惡習已深之常關，恐終不免有弊餘於利之惡果耳。

(5) 出產銷場諸稅問題 英美各約，以海關增稅，恐不足以抵免除厘金之損失，故聲明承認我國得再辦出產銷場等稅以爲抵充。惟產銷兩稅，究以分徵爲宜，抑以併征爲便，實亦頗費研究。(甲) 主分徵說者曰：出產稅與銷場稅，其辦法宜有區別，蓋銷場稅之徵課，宜分等規定，而出產稅之徵課，則宜擇定大宗貨物先行舉辦也。(乙) 主併徵說者曰：百貨稅法，大別有三：一曰通過稅，二曰銷場稅，三曰出產稅。通過稅既在所應廢，銷場稅又有手續過繁，稽查難周之弊，故爲便利商民起見，似以產銷併徵，使土貨在出產地，徵收產銷兩稅，俾得流行全國，概不重徵，最爲得計也。竊嘗取此兩說而衡論之，則以前說爲較勝。誠以銷場稅率，宜視貨物之爲必需品，享用品，奢侈品，而加以區別。而出產課稅，除特別或大宗產物能爲課稅之目的物者外，其餘普通產物，若課稅於生產之最初時期，則生產者之負擔過重，未免有阻礙一國產業發展之危險，甚非計之得也。

與關稅制度有連帶關係者，是謂還稅制度。我國昔時，無還稅之制，亦無還稅之說，有之，則自一八四四年中美商約之第二十款始。所謂還稅者，貨物進口，如已納稅而未能出售，則當其復出口時，可得還稅之權利也。惟當時約章之目的，不過爲便利外人起見，若中國國貨之往來運輸於內地或沿海者，則尙未有若何之規定也。又其時對於還稅時期，亦未有限制。至一八七六年，中英烟台條約之第五款，規定凡貨物已納進口稅者，其商人於三年中，得要求還稅。於是還稅權利，始以三年爲限矣。

貨物之有請求還稅之權利者，計有四種：（一）復出口貨物，（二）貨物已納稅而未裝運者，（三）貨物已得進口准單而未起卸者，（四）損傷之貨物。是等貨物，各以其情形，可退還其進口稅或沿海貿易稅。但此二種還稅制，其對於本國外國商人之辦法，頗有不同之處。如外貨請求還稅，期限三年，而土貨則祇許十二月。其不同一也。外人所得還稅准單，與現金有同一之效力，本國還稅准單，祇可抵償同類貨物

納稅之用，其不同二也。海關對於中外商人，待遇往往不同，此特其一端而已。

與還稅制度有密切之連帶關係者，則關棧制度是。中國關棧之說，始於一八六九年。至一九〇二年，中英條約第六款，中國允准在通商口岸多設關棧，以便屯積洋貨，及拆包改裝等事，而關棧之設，乃日見其多。該約並載洋商之棧，如由海關查明，實係謹慎堅固，保無偷漏稅項之虞，且能遵守海關訂定專章，輸納規費者，亦准其改爲關棧。所以順商情，亦所以重稅務也。我國現有關棧，計分三種：（一）新式私立關棧。此等關棧，常在碼頭附近，爲輪船公司私有產業。進口貨於未納稅之前，可以起卸入棧，但非得海關之許可，不得提取出棧。（二）海關關棧，一名保稅倉庫。此種倉庫制度之採行，與近世國際貿易之發展，頗有密切關係。蓋貨物之許入此棧者，無論其爲暫時寄託，終復運至他處，抑爲長久寄存，意圖待價而沽，商人均可於貨物售出後納稅，頗覺便利也。但非得海關許可，不得私自運入或取出。（三）特別關棧。則由稅關設立管理之，所以保存沒收或扣留之貨物，官有物品，或軍械，危險品

之類者也。

第四章 非賦稅收入

第一類 辦理費收入

辦理費者，即對於特別政務之特別報酬，而使特別關係者，所負擔之公經濟收入也。茲本此義，分述如左：

(一) 辦理費者，公經濟收入之一種也。公經濟收入者，公共團體，依據共同經濟之原則，所徵取之收入也。其收入方法，為強制而非交換。辦理費與賦稅相同之點固在此，辦理費之所以屬於公經濟收入者亦以此。

(二) 辦理費者，對於特別政務之報酬也。特別政務之報酬云者，謂辦理特別事項所需之公費，即國家因個人之特別要求或其他關係，而許其使用公物或行使公務時所需之費用也。此項收入，與他種財政上之收入，迥不相同。如賦稅收入，以支應一般政費為目的，而此項收入，則以支應特別政費為目的。此項收入與賦

稅收入相異之點也。又國營事業之收入，係對於貨物或勤勞之代價，類皆有形。且常以贏有利益爲主義。而辦理費之收入，係對於國家特別政務之報酬，類皆無形，且不以贏有利益爲目的。此則又此項收入與國營事業收入不同之點也。

(二) 辦理費者，特別關係者之負擔也。特別關係者，係指使政府支給特別政費者而言，而其人之是否因此享有特別之利益，則不問焉。由特別關係者所生之政費有三種：(甲) 爲直接要求國家行爲者，如欲藉公權之力以取得特許權者是；(乙) 爲間接要求國家行爲者，如欲藉公權之力，以取得法規中所規定之一般權利者是；(丙) 爲特種關係人，如訴訟當事人，以其訴訟事件之關係，而使政府支出特別政費者是。

(四) 辦理費者，特別之報酬也。特別報酬之負擔，以特別費用爲理由，而非以特別費用爲條件者也。故此種報酬，其爲非交換之行爲，殆與賦稅無異。所異者，特此爲特別政務之特別報酬，時以人民所享之利益爲標準，而賦稅則爲一般政務之

一般報酬，常以人民之納稅能力爲標準也。

至辦理費之賦課，自以實費之多寡爲一般之標準。惟有時因欲達賦課上之目的，或適應行政上之必要，常有不能僅持實費主義，而須兼採利益主義，與制限主義者。又其徵課時，亦不可如賦稅之以負擔能力爲比例，如或有之，則必力求改正，以期免與賦稅相重複云。

辦理費之分類，可分爲左列五項：

(第一) 一般辦理費與特別辦理費 此依徵課之標準而加以區別者。前者以實際費用之概算爲標準，而定各種公務之普通辦理費。後者則依關係各事件之特殊情形爲標準，而定其徵收之費額。故一般辦理費，常含有固定性質，而特別辦理費，則常含有變動之原素也。

(第二) 個別辦理費與概括辦理費 此依賦課之形式而加以區別者。凡各個應納辦理費之行爲，分別規定其費額者，是爲個別辦理費。若總括諸項公務行爲或

主要事項，以規定其費額者，則爲概括辦理費。個別辦理費，能使官署與人民之間，對於其事件報酬費額之計算，至爲明瞭，而徵收之便利，則固不如概括辦理費遠甚云。

（第三）國庫辦理費與官吏辦理費 此以收入辦理費之權利者爲標準，而加以區別者。例如由辦理費義務者直接納於國庫者，是爲國庫辦理費。若由官吏自向人民徵收，以補充其支出，或卽爲其自己收入之主要部分者，則官吏辦理費也。前者亦稱直接辦理費，國家易於監查。後者又稱間接辦理費，雖可節省官吏俸給之支出，減少徵收事務之費用，而官吏之重利輕公，營私舞弊，往往緣之而生。此間接辦理費之採行，所由日見減少，而成爲少數之例外也。

（第四）定額辦理費與不定額辦理費 此以徵課之費額爲標準，而加以區別者。定額辦理費，對於同種之公務，其額均同。不定額辦理費，則各視其性質種類而異。不定額辦理費，又有定限辦理費與等級辦理費之別。前者由官吏於法定之最大

限度與最小限度內酌定之，後者則視時期長短，數量多寡，價格高低等爲標準，而定其等差。雖其爲不定額辦理費相同，而其變動之彈性，則後者固遠較前者爲大云。

(第五) 司法辦理費與行政辦理費 此則以政務之種類爲標準，而加以區別。凡因法律行爲，對於審判及其他司法行政事務，以爲特別報償而給付之者，爲司法辦理費。對於司法行政以外相關聯之公務，以爲特別報償而給付之者，則爲行政辦理費。司法辦理費，可分爲(甲)訴訟事件辦理費，及(乙)非訟事件辦理費二者。如刑事訴訟辦理費及民事訴訟辦理費等，皆屬於前者。而人民爲確定權利義務起見，雖不涉訴訟，而請求司法官署爲之登記證明，以對抗第三者時，則其所徵收之辦理費，實屬於後者。

又行政辦理費，亦可分爲(甲)一般行政辦理費，及(乙)特別行政辦理費二者。如官吏之任職，律師醫師等之考試，檢定，或註冊時，所徵收之辦理費，皆爲一般行政

上所規定之辦理費。常以其豫期之利益，爲負擔此項費額之基礎。而公立學校之學費，度量衡檢定費，私立森林監督費等，則均與教育、交通、農林等特殊行政，有特別之關係，故特名之曰特別行政辦理費，以期與一般行政辦理費相區別云。

以上所述，皆爲辦理費之分類。至其徵收方法，則亦可分爲兩種：(1)直接；(2)間接。

(1)直接徵收法 此法係由納費者直接以現金向官署繳納之，其手續繁重，在國家固不免增加計算徵收等費用，而人民亦頗感其不便。故除收入額甚鉅或爲特別原因者外，現在類以採用間接徵收法爲原則。

(2)間接徵收法 此法係由納費者，購買印花，黏貼於文書而繳納之。近世各國，常行此法而得鉅額之國庫收入。以印花範圍，適用至廣，鉅額製造，費用較廉，既利於國，而於人民亦無不便，故推行極易。惟其事件宜以具有證據、文書及計算簡易者爲限，其費額必以固定者爲要，而印花之重貼、漏貼，及其僞造等弊，則法律上與

行政上，固尤不可不注意及之也。

於此尚有宜略加述及者，則特別賦金 (Special assessment) 是。特別賦金之性質，間於賦稅與辦理費之間，故亦可獨立爲一種特殊之收入。其要點有五：(1) 所徵特別賦金，不能超過實費；(2) 僅能對於不動產加課之；(3) 其徵課之區域，以利益所及之區域爲限；(4) 除公有財產，及學校，教會等公益團體之財產外，所有不動產之在徵課區域內者，概不得免除徵課；(5) 其徵課須有特定目的之用途，而其所徵課之費額，亦以適足支應該項用途爲限。如在特定區域內修築馬路，則所徵特別賦金，卽以築路爲限是。此法美國城市盛行之。

第二類 國營事業收入

國營事業收入者，國家或其他政治團體，本於法律上之特許，而經營特種事業所得之收入也。其性質之偏於公經濟收入者，爲準公經濟收入，如國營專賣業及國營造幣業是。其性質之偏於私經濟收入者，爲準私經濟收入，如國營工業及國營

銀行業是。茲爲便於講述起見，故併二者而合稱之曰國營事業收入。此項收入可分爲左列各項述之：

(一)國有土地 國有土地，有廣狹二義。就廣義言，凡屬於國家所有，及因國家主權而來之土地，皆謂之國有土地。就狹義言，則惟有國有之耕地。國有耕地之大區者，以保存爲正當，所以防止大地主之兼併也。其小區者，則以發賣爲正當，所以使神聖之農業勞動者及時自立，不致終其爲大地主之隸屬，而貧富可因以調和，社會政策可藉以實施也。至其保存部分之管理法，則大要與私有地相同。一曰自種法，二曰年期承種法，三曰世襲承種法。當農業疏放之時，自種法尙無不可行，今則已多趨於年期承種法，或世襲承種法二者。而就社會政策者言之，則尤以劃分小區使農民世襲承種爲得策。蓋中等以下之農民生活，不獨可借此以維持其現有之地位，而並可漸圖改進也。新開之國，如美國，加拿大，澳大利亞洲等處，皆採農地發賣政策，而惟保留必要部分，以供建造公園及公共道路之用，誠以非此不足以

獎勵農地之積極開發也。我國東南有人滿之患，西北則有土滿之患，調劑而啟發之，固實業家所有事，亦財政家所有事也。

(二) 國有森林 森林之應歸國營，已爲一般經濟學家所公認。其立論之根據，約有五端：(1) 山林濫伐，則一方面固涸竭水源，使洪潦之患，無由防止。他方面又易使山林崩壞，而原有水道，轉以淤塞。此爲水利之整頓計，爲土壤崩壞之防止計，森林固有歸諸國營之必要也。(2) 森林事業，非一朝一夕之所能收效，多則七八十年，少亦三四十年。私人營業，每圖近利，資本收回，務求迅速，以之經營森林，殊不適當，果何如歸諸國有，以永續團體爲適當經營之爲愈乎？(3) 凡接近民居採伐較易之山林，固以民有爲便，而深山窮谷之中，地勢險峻，人民之日常生活，每苦難資利用，而於森林之培養，則實屬最爲適宜，則何如歸諸國有，善加經營，使無用化爲有用之爲得計乎？(4) 森林收益之增進，固每由於山林之改良，而實亦多基於一般經濟社會之進步。一般經濟社會進步，而材木需要，遂以增加。需要增而價格貴，

價格貴而收益鉅。此種鉅額收益之大部分，既非由於少數所有者私人培養之功，則就政治道德論，與其歸諸私人，果何如歸諸國家之爲正當乎？（5）森林調和氣候，使保適度之寒溫與乾燥，其爲效固至鉅，而風防林之能防止風災，抵制風害，則於曠野之開拓上，爲益亦大。凡此皆森林宜歸國營之理由也。外人之遊我國者，輒以林政不修譏我國，且認爲頻年水災最大原因之一，而外邦森林之繁茂，及其保護獎勵之周至，尤在在足使身歷其間者，生無窮之感慨。蓋山林之政，昔時本設有專官，徒以政事不修，遂致古意寢失，而斧斤不復以時入山林，追懷盛古，能不悠然爲之神往哉。據日本最近財政統計，國有森林收入一項，計有四十一萬萬圓日幣之鉅，則其財政上地位之重要，亦可見矣。

（三）國有鐵路 國有鐵路問題，實爲中華民國成立之先導，故在我國政治史交通史及財政史上，皆爲應加大書特書之一事件。其經營之主義有三：一曰公共負擔主義。所有鐵路之建築維持，皆由國家徵取賦稅以支應之，而鐵路之使用，可與

普通道路無異。往來行旅，不必負擔費用，或雖負擔而爲數甚微。此項主義，言之易而行之難。二曰辦理費主義。所取車資運費，以能支應一切實際費用爲度，既不視之爲完全公益事業，亦不視之爲完全營利事業。近世國營事業，趨重於此項主義者日多，而我國則事實上亦尙未足以語此。三曰營利主義，則純粹以增加收益爲目的。大戰以前，普國政府，曾由此而得其經常收入五分之三，而戰後一九一九年之收入額，亦有二〇五·二五四·〇〇〇馬克之鉅，仍居國有財產收入之重要地位。可見經營得宜，則鐵路之爲生利事業，可無庸疑。乃我國鐵路收入，每多移作軍事費用，不獨擴充無望，償債無力，卽維持現狀，亦復不易。讀十二年十一月間交通部呈請整頓路電兩政文，謂綜核路政所負內外債，已達七萬三千餘萬元，積欠材料各款四千餘萬元。全國鐵路收入，除開支外，雖每年約有四千萬之盈餘，而應還內外債本息，每年約五千萬元，材料欠款二千萬元，墊撥財政之款一千四百五十萬元，收支相較，每年尙不敷四千四百萬元。而其所指陳各弊，如（1）假借軍

用品包運商貨，(2)無票乘車，(3)濫行加掛車輛，(4)偽造軍用執照，(5)濫發各路長期免票等，皆與軍人方面有關。然則欲圖根本整理，又當自刷新軍政始矣。論者謂改良交通爲我國要圖，而以不生產之軍事費用之於生產之交通事業，則一轉移間，而國家財政與國民經濟，皆可頓呈一種新氣象，誠有見之論。所可慨者，化兵爲工等計劃，倡之亦已有年，而至今尙僅託空言者，則以獨少一如何實施此種計劃之計劃耳。軍人非木石，如之何其久而不悟也。

(四)國營郵電 郵電路航，爲交通四大要政。路政前項已述其梗概。航政至今尙徒有虛名而毫無實事。郵政進步至速，而事關文化普及，尙宜積極擴充。電政則積弊甚深，入不敷出，所負外債，已達五千一百餘萬元之數，而每年不敷，約計亦在七百五十餘萬元以上。故交通四政，非正待舉辦，卽有待擴充，非所入不足應償還債款之需要，卽所入尙不足供各局之開支。欲爲正本清源之計，則軍人之強提路電等收款，固在所必懲，卽中飽侵占等弊，亦必當祛除淨盡。而每年之有贏餘與否，尙

不足爲事業成績何若之證明。如美國郵政，歲有不敷，而推其原因，則係每年添設新局以期普及鄉僻所致。故就收入言，雖若有所失，而就財政政策言，則所得固足償其所失而有餘也。

(五)國營工業 國家經營工業，大抵具有特別理由：(1)如模範工廠，則以獎勵民業，特予提倡爲目的；(2)礮兵工廠，火藥局，國立印刷局，則以供給國家重要用途爲目的；附帶於國有森林之製木場，或附帶於國有礦山之冶金場，則以補助前項主要之國營事業之目的。卽其證也。

(六)國營造幣業 國法良否，關係國民經濟者至鉅。故近世文明各國，皆以造幣之權，歸諸國家。論其理由，約有四端：(1)貨幣若歸私人自由鑄造，則幣質高下，不能一致，而劣貨幣驅逐良貨幣，實爲貨幣原理上之一大原則。故其結果，必至劣幣充塞市場，良幣驅逐淨盡，而幣值日落，物價日騰，民生日困，國計日窘，遂爲事實上所不可免。赫胥黎以「優勝劣敗」爲天演公例，而葛來雪則以「劣勝優敗」爲貨幣

原則，言固各有所當也。(2)貨幣之本位價格，非禁其剋蝕，杜其偽造，不能奏效。而欲禁其剋蝕，杜其偽造，則鑄造之術，固不可不精，而國家警察行政之督察，尤萬不可少。故以歸諸國營爲最便。(3)本位貨幣，以不徵鑄造費爲原則。既不徵費，卽必非私人之所樂爲。(4)世界各國，大抵均以銀幣、鎳幣、銅幣等輔幣補助本位貨幣之不足，而此類輔幣，其純分價格，又均較呼價爲低。若聽人民自由鼓鑄，則濫發之患，在所不免。我國改建共和，十有餘載，幣制整理，既尙未見有何種進步，而濫鑄劣質銀角，劣質銅元等弊，則中央及各省莫不視爲利藪所在，效尤恐後，政綱云墜，遂致厲民之政，萬出不窮，可慨孰甚焉。所幸金融界諸先覺，已以監督幣制借款自任，則否極泰來，爲期當已不遠矣。

(七)國營銀行業 國營銀行，理由有六：(1)當募集國債，或償還國債之時，或經營國有鐵路，或其他大企業時，而管理其金錢出納事務，或以國庫一時之餘金，使之適當融通於市場，則由國家銀行經營其事，較爲便利。(2)銀行業務之經營，皆

有一定原則，可資依據。故股分組織之公司所優爲者，在國家亦能勝任愉快。(3) 紙幣發行之權，集中國家銀行，而其所得利益，亦即歸屬國家，事實上固有必要，而理論上亦至允當。(4) 近來銀行業務，有統一集中之必要，而欲達此目的，非設有國家銀行不爲功。國家銀行，可普設分行於全國，以通脈絡而增信用，故其爲效極宏。(5) 國家銀行，介於國庫與金融市場之間，能使三者間之關係，益臻圓滿，而於財政金融，兩有裨益。(6) 最近英國工黨，主張銀行國營，而廢止一切私立銀行，使資金流通之權，不再爲少數資本家所操縱，此在我國今日，固斷不足以語此，然借國家之權能，以限制大資本家之勢力，則固社會政策上之所深許也。雖然，國家銀行，若辦理不得其人，則擾亂金融市場，破壞財政信用，又復在在可慮。爲政在人，豈虛語哉。

(八) 國營專賣業 國營專賣業者，特種消費物之生產及其販賣，其特權獨操諸國家之謂也。若鴉片，若火藥，則以行政上之理由而獨占。若酒精，若火柴，若煙，若鹽，

若煤油，則以財政上之理由而專賣。此項專賣權之所由獨占於國家者，質言之，實即賦稅徵課權之變相，故其形式雖與公經濟收入異，而其性質則與公經濟收入甚相似。專賣收入之所由可稱爲準公經濟收入者，固以此也。火藥專賣，法國及瑞士行之，以火藥爲戰爭上之必需品，軍政攸關，故收歸國營也。鴉片專賣，印度及臺灣行之。本爲衛生正俗起見，而以消費甚廣，故國庫收入亦鉅。然若惟國庫收入是圖，而不顧其禍之中於國民道德與經濟者甚深，則與此項專賣之本旨背矣。我國近日亦頗有主張鴉片專賣制者，甚望其說之爲清議所不許也。酒精專賣，俄國及瑞士曾行之。火柴專賣，法國行之。煙草專賣，則採行之者較多，如法蘭西、意大利、日本、塞爾維亞、羅馬尼亞皆行之，而西班牙、葡萄牙、土耳其其三國，則以國家專賣之名義，委諸私人公司之承辦焉。煤油專賣之制，除塞爾維亞外，現時常罕實行之者。我國數年前，雖亦曾有此議，惟需款浩大，非假手外資不可，即使成爲事實，要亦不過名爲國營，實則外營而已。食鹽專賣之制度，法國、瑞士、希臘、塞爾維亞、土耳其、印度

諸國均行之。我國鹽稅之徵課法，實於官專賣之外，又益之以商專賣，故可稱之爲兩重專賣制。今雖視爲國家重要歲入之一，惟鹽爲人生之必需品，則於專賣品種類之選擇上，固不能不認爲失當。異日稅源稍裕，稅品種類較多，則此種惡制，固當在首先排除之列者也。

除以上所述各項國營事業外，餘若國有住宅，國立保險，國營郵政儲金，及國營有獎儲蓄事業等，亦常爲國家收入之源泉。至礦業國營，尤爲現時英國工黨所主張。蓋該黨主張以資本集中於國家銀行，而卽以鐵路業，礦業，及銀行業，爲國家之三大獨占事業。此種政策，實不失爲救濟資本制度之弊害之一方案。我國言財政者，不可不研究及之也。

第四編 公債論

第一章 公債之性質及其種類

公債者，國家及其他政團因公共之需要，臨時本於信用之政策，以謀收支之適合所負各種債務之總稱也。所謂公共之需要者，約而舉之，厥有三端：一爲國家生存上之需要。如此次歐戰，各國皆出死力以從事戰爭，而戰費過鉅，不能不於租稅以外，取給於公債之途是已。二爲整理上之需要。如因歲計不足，臨時發生財政上之需要，而募集公債是已。三爲建設上之需要。如因行政上之改革，及企業上之擴張等建設計劃之需要，而募集公債是已。整理需要，通常以短期公債支應之；生存及建設需要，則通常以長期公債支應之。其支應之方法，雖有種種之不同，而其以信用之政策，謀收支之適合，則一也。近時財政著作，於戰時財政，多詳加論述，則以戰時財政上之應付，每與平時不同，而戰後之善後問題，又與戰時稅及軍事公債等

問題有深切之關係故也。

公債之發達，最近六十年間事耳。十九世紀中葉以降，立憲政治之基礎，漸見確立，而公債信用，亦隨之而鞏固。其在古代，君主專制，皇室經費與國家經費混而爲一，人民視國家爲君主之私有財產，而君主亦卽視若固然。取求任意，固不必出之以舉債之方法，而周赧債臺，良史垂戒，孱弱之主，抑又有所顧忌而不敢爲。此就政治言，公債之發達，每與政治之改進爲正比例也。若就社會經濟言，則自非工商盛興，金融制度與信用制度，已臻改善，而公債政策，亦不能運用裕如。何則？公經濟與私經濟之發展，固互爲因果，而公信用與私信用之交互關係，其深切亦復如是也。至戰爭之時，則公共信用鞏固之國家，亦常處於優勝之地位。蓋戰時財政之能否應付裕如，無異平時財政是否確臻鞏固之試金石也。

公債之性質，雖爲國家或其他政團之借入金，然與私人之借入金不同。舉其異點，約有四端：(1)公債之募集，出於不得已。私人重儲蓄，故常可用之以支應非常之

臨時支出；國家財政，以收支均衡爲指歸，故一旦遇有特別費用，除徵課新稅，或加重稅率外，常有募集公債之必要。(2)公債之償還，不得以節約經費行之。私人度支，以量入爲出爲原則，故遇必要時，節減費用，常不覺有何困難；至於國家，則平日財用，本不應有何浪費，故其經費之節約，每苦不易，而時機又未便坐失，故募集公債，常屬萬不容已。(3)公債之償還期間甚長。公債償還之期間，常較私人債務之期間爲長，定爲十年二十年者有之，定爲三十年五十年者有之，定爲永久期間者亦有之。蓋國家爲永續法人，除有特別原因外，其信用常較私人爲鞏固也。(4)公債之利率常低。私債利率，一方爲資本使用之酬報，一方又爲預防危險之保險費，故較之公債，不免略高。而公債之中，地方債與國債之利率，亦顯有差別。蓋地方債以地方團體爲債務之主體，局於一部，其信用常不如國債之確實，而市場上之銷行及轉讓，亦不若國債之便利，故其利率不能不較昂也。

公債募集之起因，合而言之，則爲由於公共之需要，分而言之，則大端有六：(1)政

治上之改革。如日本廢藩之時，士族之有秩祿者，予以公債券，名曰金祿公債，乃因一般政治上之大改革而起。割據臺灣之後，發行臺灣事業公債，則因特別行政之大改革而起。皆其例也。(2) 財政上之整理。如日本明治十九年以前，國債利息六釐，後因信用發達，利率漸低，乃改發四釐五釐等低利公債以償還高利公債，卽其一例。(3) 公共企業之發展。如我國之實業公債，日本之企業公債，鐵道公債，勸業公債，及社會事業公債，皆因殖產興業而發行者。(4) 軍備經費之支出。如因加造戰艦，建築軍港而募集之公債是。(5) 災害戰爭或其他變故。如日本此次地震善後公債，及中日戰爭時所募集之五千萬圓公債，皆宜屬此項。美國財政學家亞當士氏，謂『此後各國公債，爲公共企業及文化事業而募集者，將日見增加，而爲軍事經費而募集者，必日見減少』，誠有識之論也。(6) 填補一時會計上之缺損。國家之收入支出，皆有預算，其有必要之鉅額經費，既未列入預算，又非第二預備金或追加預算所能填補者，則不得不募集公債以填補之也。就現時各國所負之債

額論，則此次歐戰戰費，固爲其鉅額增加之最大原因，而就戰前之狀況論，則軍備經費之增加，爲公債債額增加之最大原因，而公共企業之經營，及政治上之改革等，猶其次焉者也。

至公債之種類，則約而言之，可分爲左列六類：

(甲)就起債之區域言，則有內國債與外國債之分。我國當前清時，所舉公債，大率向外商訂借，而所舉內債，爲數甚微。民國以後，則內債亦占大宗，此起債區域之不同也。日本此次地震善後借款，亦募之英美市場，則以大災之後，內國市場，無消納鉅額公債之能力，故不得不募之國外市場耳。

(乙)就債務之主體言，則有國家公債與地方公債之別。近數十年間，歐美諸國，國家債與地方債，並見增加。徵諸美國，國債與地方債增加之百分數，即可見其一斑。惟美國國債之增加，多由此次歐戰之鉅額支出，而地方債之增加，則多供各州各市公共事業發展之用，不可不注意及之也。

時 期	債 別	總 額		增 加 之 百 分 數
		一 九 一 一 二 年	一 九 二 二 年	
國 家 債	二、九一六、〇〇〇、〇〇〇 <small>美金</small>	二二、五二六、〇〇〇、〇〇〇 <small>美金</small>	六七二	增加之百分數
縣 債	三七二、〇〇〇、〇〇〇	一、三六七、〇〇〇、〇〇〇	二六八	
市債及其他	三、一〇四、〇〇〇、〇〇〇	七、七三二、〇〇〇、〇〇〇	一四九	
地方債總額	三、八九九、〇〇〇、〇〇〇	一〇、二六一、〇〇〇、〇〇〇	一六三	
總 額	六、八一五、〇〇〇、〇〇〇	三二、七八七、〇〇〇、〇〇〇	三八一	

(丙)就起債之方法言，則有強制公債與自由公債之區別。前清昭信股票，統歸紳富之家，分別攤認，含有強制之意，即前者之例。民國以後所募內債，皆係商民自由應募，任意認購，則後者之例也。又此次大戰以後，歐洲諸國，濫發紙幣，而人民不得不使用之，實即強迫公債之性質，宜加注意。

(丁)就起債之目的言，則有生產公債與不生產公債之互異。我國財政部所起各債，或用之於軍事，或用之於善後，或用之以支應軍政各費之不敷，皆屬不生產公債。若交通部所舉各債，或以建築鐵路爲目的，或以整頓電政爲目的，就名義言，皆係生產公債，而就實際言，則常不免移作不生產之用，斯則深可慨耳。

(戊)就起債之條件言，則有有息無息有保證無保證之差異。如我國財政部購買外國貨物，間以無息之國庫證券支付之。各部向銀行所借短期墊款，大半無保證之物。而信用卓著之國家，則發行國債，亦不必特提證物，爲無息與無保證之例。而我國多數債項，均定有利息並保證之品，則有息與有保證之例也。

(己)就償還之時期言，則有長期公債，短期公債，確定公債，流動公債之不同。前者之例，則如我國財政部現負債項，通常分爲長期內債，長期外債，短期內債，短期外債四項。而後者之例，則確定公債，又可細分爲(1)定期償還公債，(2)有期隨時償還公債，(3)富籤公債，(4)年金公債，及(5)永遠公債五類。如前清同光之交，

所起外債，均係按期分償，而無提前清償之條款者，則爲定期償還公債。如光宣之交，及民國後所起各外債，均定滿若干年後，即可提前清償債本，但最遲亦不得過若干年者，則爲有期隨時償還公債。如前清農商部所定之實業公債，及民國後財政部所發之儲蓄票，皆有抽籤給獎之規定，則爲富籤公債。年金公債，我國尙無其例，而其辦法，亦分二種：一曰終身年金，二曰有期年金。終身年金，如某甲納入千元，政府與之締結契約，對其人終身，每年給付若干金額，以設定其生命上之權利也。有期年金者，政府收入若干金額，於若干年間，每年給付若干金額，是已。其用意，在獎勵儲蓄，而其經營方法，亦與人壽保險相類似，較之富籤公債之迹，近獎勵投機，固所勝多多矣。永遠公債，我國亦以國信未立，未能效法，而英法則盛行之，且認爲第一流之公債券。其辦法爲募集後擱置五年，或十年，至第六年或第十一年起，隨時償還而不定期限。其所以不定期間者，則以承募公債，本以得利爲目的，而不以還本爲目的，而饒有資財年老不願再冒企業上之危險者，尤喜投資購買此類付

利而不還本之國債券。至國家方面，雖不負定期定額之償還責任，而酌量市場情形，以償還之，則尤可伸縮自如，而措財政金融兩者於圓融之佳境也。流動公債，又可分为（1）國庫券，（2）信託金，（3）保管金，（4）郵政儲金，（5）依存款規則之國庫存款等五者。信託金，保管金，均依特定契約而爲之運用保管。郵政儲金，與依存款規則之國庫存款，則爲便利人民之儲蓄起見，有關於公債應募力之養成，而非以財政上之因應爲其直接目的。其以財政上一時之因應爲直接目的者，則爲國庫券。國庫券日本稱爲大藏省證券。據明治十七年布告第二十四號所規定，則爲以填補會計年度內一時歲入之不足爲目的，藉以維持年度之進行，而以本年度之收入償還之者。我國會計條例第十條，規定財政總長於歲計必要時，得發行財政部短期證券，則固採諸日制者也。夫公債所以應歲計計劃上之不足，而國庫券則所以應國家歲計上一時之不足，二者皆財政運用上所不可少。乃我國掌財政者，非濫發公債，即濫發庫券，非濫發兌換券，即濫發銅元票，國信何辜，遭此摧殘，

恢復而發揚之，其必自力持節約主義之財政家始矣。英有力主節約不主借債之葛蘭斯敦，而英之財政基礎以立。美有力主節約不主借債之海默爾敦，而美之財政以固。中國財政之改革，固非一手一足之力之所克有濟，而要非得一忠實爲國之還債總長，則以前種種，固無由挽救，而以後種種，亦無由措施，有志於財政上之建設者，幸勿河漢斯言。

第二章 公債之募集發行及其償還

公債之募集與發行，其關係至爲密切，雖無明瞭之差別，而有全體之區分，即募集關係於資金，發行關係於證書，是已。夫償還固難，募集亦不易。苟方法不得其宜，則國庫雖有餘裕而不能償還，不免徒耗利息，國庫縱甚窘迫，而償期已屆，又不得不還，則勢必至舉高利之公債以償還低利之公債，二者皆非所以保財政之鞏固也。欲使償還上有伸縮之餘地，則發行方法，固宜慎加選擇，而募集之時，於公債種類之選擇上，亦不可不加以注意。如以永遠公債爲主，而以定期償還公債輔之；或永

遠公債，非國信鞏固，不能發行，而一時未易幾及，則以有期隨時償還公債爲主，而另募定期償還公債，分二十五年五十年兩種以輔之，以期謀償還分配上之圓活，而一方又可適合各項投資者之所好，卽其例也。

公債發行之方法，可分爲兩項，論之如左：

(甲)平價發行與呼價發行。平價發行云者，如額面百元之證書，以百元發行是也。呼價發行云者，如以五分利募債時，特減利率爲四分，降其發行價格爲八十元，而給以額面百元之證書是也。平價發行之所長，在借換上之便利，而此卽呼價發行之所短。何以言之？今如以五分利平價募八千萬元，與以四分利呼價募一萬萬元者，（實收八千萬元）較其利金及收納金，彼此同也。然平價發行，得借換之時機較速，其結果往往付四分利而已足，而呼價發行，則不易借換爲四分利以下，不得不對於一萬萬元付長期之四分利息，兩相比較，得失瞭然矣。雖然，呼價發行之低利公債，常有使債息逐漸減輕之作用，而國家亦未始無隨時低價買入之機會。

故若能善爲因應，短期收回，則亦未嘗不可與永遠公債，或有期隨時償還公債兼探而並取之也。

(乙)直接發行與間接發行。由政府或國家銀行自任發行之事者，曰直接發行，由多數銀行及信託公司等組織承募團 (Syndicate) 以代任發行之事者，曰間接發行。間接發行，在國家固須有種種辦理費及酬勞金之支出，但巨額公債，究非少數資本家所能任，而一般公衆之應募與否，事前亦難逆料，故爲安全便利計，直接發行，常不如間接發行遠甚。反之，若公債數額，並不甚鉅，而一般公衆之應募，又確有把握，則固不如直接發行之爲簡捷而節約也。

雖然，當發行時，尙有宜注意者，即公債之財源是。公債財源，大要有五：銀行及郵政局之儲金，一也；素封家之儲藏金，二也；因應募公債而國民因以從事儉約儲蓄之存款，三也；外國資本家應募之金額，四也；所持外國有價證券與國際動產之輸出，五也。英美持有鉅額之外國有價證券及國際動產，故應募公債之力至強。此次德

國善後借款，操縱之者，厥爲英美兩國之銀行家，而應募之力，尤以美國爲最雄厚，此紐約華爾街之在今日，所由爲世界金融市場之中心，而各國鉅額公債之募集，亦不能不有待於美國銀行領袖之一諾也。我國無勢力雄厚之中央銀行，郵政儲金，尙在萌芽，而素封家之儲藏金，又不樂爲投放於國家公債之一途，內國公債募集之不易，固以此，而國際公債之應募力，則更覺毫無可言也已。

公債之募集及發行，既略述如上，至其償本付息之法，則又可分爲兩端述之：

(一)公債之償還 公債之償還，就基金之固定與否論，則有自由償還法與減債基金法二者。自由償還法，今世財政基礎鞏固之國，什九行之。其法卽國家不明定償還程序，而惟依財政現情，在預算案內，揭其定額，爲償還之用，是已。減債基金法，則財政基礎未固之國家多採行之。卽政府每年支出一定之金額以爲基金，交付於國債管理局，令其按照時價，收買公債。其已收回之公債，卽爲基金財產而更番蓄殖之，利息復編入於基金之中，更以收買公債。依複利之原則，轉輾殖利，可以提

前清償公債全部，是也。就償還之程序論，則其方法亦有二：一曰抽籤償還，一曰收買償還。夫公債之數額常鉅，以鉅額而一時償還，則常爲事實上所不可能。若以號數之次第，定償還之先後，則其處理亦未爲公平。故通例常斟酌於財政金融二者間之便宜及其緩急，定一適當額數，而以抽籤方法償還之焉。但若額面百元之公債券，其價格降至九十元或九十五元，則以按照市價收買之爲得策。蓋平價以下之公債，若仍照平價抽籤償還，則直接固爲國庫之損失，間接卽爲納稅人民之不利也。但我國公債史上，固有以二折以下之發行，而行四折或四折以上之償還者，則其發行也固爲倒行，其償還也又爲逆施。嗚呼！吾國民豈真能與此等倒行逆施之財政長相終古哉。

(二)公債之付息。日本公債之付息，每年分爲兩期，英法皆分爲四期。然無論爲二期，爲四期，總以在市場決算期前最爲便利。又日本各種公債之付息期，分別言之，固爲每年兩期，但其間亦頗有酌量分配之處，如甲種爲六月十二月兩期，乙種

爲三月九月兩期，丙種爲五月十一月兩期，丁種爲一月七月兩期，戊種爲二月八月兩期，是已。但其間因公債已多，故亦間有重複過甚，亟宜整理者，而將來趨勢，則要亦不外採用一律四期支付之政策而已。

關於公債付息償本之方法，既略加敘述，然於此有一問題焉。即遇國家不能償本，並不能付息時，其結果將若何是。其在內債，則對於國家之財政，人民本宜起而監督之。其在外債，則情勢又大殊，在昔一八八二年時，埃及負債一〇九〇一六·六五〇英鎊，而其債權者，大部分爲英法兩國人民。英法兩國政府，因埃及政府無力償還債項本息，乃委派財政監督官各一人，合組財政監督委員會，而埃及財政權，遂完全落於英法兩國之手。殷鑒不遠，厥在埃及，每讀埃及之外債亡國史，不勝爲我國財政前途杞憂萬萬焉。

第五編 財務行政論

第一章 預算之編製及其監督

國家之收入，支出，及其收支適合之關係，既論列之如上矣，則所當進而討論之者，自爲國家收支在法律上之基礎，而明定國家如何方可合法收入，如何方可合法支出者，厥爲預算。預算之大別有二：一曰一般預算，二曰特別預算。一般預算者，卽某年度歲入歲出之總預算，一切皆依據一般之會計法規以處理之者也。凡各部署轄之普通費用，均於此預定之。特別預算者，卽特別會計是也。凡所有特別之需要，必待特別之費用支辦，而未便準據一般會計之法規處理之者，則爲之特設資金，另立會計是。夫必有特別之必要，然後始可有特別會計之設置。苟無特別必要之情形，則各項政費，將失其通融調劑之便利，而金融市場，亦常不免蒙其損害。英國初行償債基金制，而今日已改爲自由償還制者，誠有見於特別會計之不利也。

我國特別會計之設置，爲會計條例第三十四條所規定，而交通部之鐵路郵電等預算收支，亦即依條例之規定，離一般會計而獨立爲特別會計。其理論上之目的有二：一則使作業上之收支，得以明瞭，而期其自營自立；二則使其聚集資金，以供其特殊事業設備擴張之用，而遇政局變動之時，亦不至挪用於他途，致陷於浪費而不能擴張其事業。而按之實際，則因處理之不當，稽核之不備，而浪費中飽藉端挪用之弊，竟至不可究詰。在立法上欲以特別會計，謀作業之發展者，在事實上，乃至爲營私舞弊之特別方便，甚矣徒法之不能自行，而綜核名實之確爲刷新政治之第一步也。

夫預算所以示一定年度內政治計畫實施之方針，故以統一爲貴，即謂預算不可分說是也。反之則爲可分說。何謂可分？即不綜括其全體，而先議定其一部分；或一年度之全數，不在一次議定，先行議定三個月或二個月之預算，其後再行續議是也。英國昔曾採用此法，但有一絕大缺點，即不能統一全體，而在年度開始時，無從

察知一年間歲出入之概況，而預測國庫與市場之關係是。故欲保預算之統一，謀編製之精美，實以不可分說爲優。日本現制，大抵採用不可分法，而於必要時，得爲特別預算之設置，及追加預算之提出，以留酌量變通之餘地。我國會計條例第六條，規定『除必不可免之經費，及本於法律或契約所必需之經費致生不足外，不得提出追加預算，』則於變通之中，仍寓限制之意者也。

預算之種類及其可分不可分，既略述如上，則所當進而研究之者，首爲會計年度。會計年度之起訖，各國互異。如美國、意大利以每年七月一日至翌年六月三十日爲年度。英國、日本以每年四月一日至翌年三月三十一日爲年度。法、比、奧、匈、荷、瑞、典、瑞、士、希臘諸國，則以一月一日至十二月三十一日爲年度。大抵以收入時期及國會開會期之何若爲決定之標準。我國憲法草案所定國會常會之期，係在三月，故以七月一日爲會計年度之開始期，所以使預算之議決期與實施期相去不至甚遠，而每年七月又爲收入較旺之時期故也。次爲預算科目。預算科目，有立法

科目與行政科目之分。立法科目，由縱而橫，由粗而密，而其間不容挪移流用者也。行政科目，由橫而縱，由密而更析爲極密之細目，以明其經費之用途，而默許流用挪移，以爲行政上留伸縮之地者也。三爲預算編製之機關。預算編製，有屬於行政部者，如英國之現制是。有屬於立法部者，如美國之現制是。兩制各有所長，而其精神上頗有不同。蓋英國爲責任內閣制，預算爲內閣大政方針所攸繫，若預算不得國會之贊同，內閣總理，即須辭職以去。（通例凡經費之支出，均照內閣之所編定，國會不得有所變更，而實際上亦不必有所變更，以內閣總理必爲國會多數黨之領袖也。至收入計劃方面，則不妨由國會改定之，而內閣總理亦無辭職之必要。）美國則爲總統內閣制，又厲行三權鼎立主義，故預算計劃決定之權，屬於國會，而預算執行之責，則屬於行政部也。立法部編製預算，往往不免流於浪費，而政策不易一貫，故比較上實以英制爲優。四爲預算提出之程序。國會議決預算，爲監督財政之最要關鍵。故通例國會每年開會之始，行政部即宜將次年度之預算，提出於

衆議院，使得從容討論，而於翌年度開始之前，頒布全國。萬一不能如期議決，或國會解散之時，則以仍照舊年度預算辦理之爲原則。五爲預算監督之意義。預算監督，含義有三：一爲對於收入之監督。不出代議士，不納租稅，爲英國立憲政治精神之所在，亦爲近世立憲政治之根本原則。易詞言之，卽國民而無真正之賦稅議決權者，非真正之立憲國家也。二爲對於支出之監督。立憲國家，非依照預算，不能有分文之收入，亦非按照預算，不能有分文之支出。故支出之數額若何及其用途若何，皆宜於預算科目中有詳細之規定，以資依據，而便審核。三爲對於會計之監督。支出之種類及其數額之宜有規定固已，然若有規定而無檢查，則預算之是否依法執行，莫由證明，而財政公開會計公開之目的，亦莫由實現。此國會於議決預算之後，所由又有議決決算之必要也。夫國家財政與公司財政相同之點，首在以預算定行政之方針，次在以決算明行政之責任，而會計之正確與公開，要爲公私經濟所共通之原則。英國財政學家巴斯推勃氏（C. F. Bastable）謂『財政不公開，

則所有種種浪費及負擔分配上之不公平，均易於隱匿，而優良之賦稅及合法之支出，人民亦必以不明實在財政狀況之故，多所非難。其結果必至爲善者無所勸，而爲惡者無所懲。能公開則兩弊皆可祛除，而行政上之責任，亦易明確，而無所用其規避與欺匿。『旨哉斯言，誠治財政者所當三復者也。』

第二章 決算之整理及其審核

決算之重要，前已屢加述及，至其意義如何，則可釋之曰：決算者，所以證明預算執行之結果，非預算施行以後，已屆整理之時，不能舉其實績者也。日本會計年度爲甲年四月一日至乙年三月三十一日，而以乙年十一月末日爲決算發表之期。故其整理期間，計有七月之久。整理期間，頗有謂失之過長者，然施行以來，均能如期完結，未嘗貽誤，不可謂非財務行政之佳象。乃我國決算，從未切實舉辦，行政部對於執行預算之不忠實，固萬喙莫辭矣。

決算統系，大要有二：一曰命令系統，二曰出納系統。命令系統者，即處理現金，而向

國庫爲歲出支付之命令，或向國庫爲歲入收納之命令也。出納系統者，卽現金保管出納之機關也。我國會計條例第十七條，預算定額之使用，由財政部對於國庫發支付飭書，財政部依法令之規定，得委任相當之官署發支付飭書，是爲關於命令系統之規定。又第十四條，各官署所管一切歲入，統由國庫收入之；第二十三條，各官署所管一切歲出，統由國庫支付之，是爲關於出納系統之規定。其規定之理由，固爲會計整理之便利，亦爲劃清權限之要圖，實財務行政上應有之程序也。我國國庫代理，委諸中國交通兩行，而爲節省經費，增加效率計，則合併經營，最爲得策。

決算議決，固屬國會之職權，而當提交國會議決之前，則須先經審計院之審核，即所謂會計檢查是也。會計檢查有（一）事前監督主義，（二）事後監督主義，及（三）折衷主義之別。採事前主義者，支付命令，未送達國庫之前，須先經審計院核准，比意奧諸國行之。採事後主義者，收支事竣後，政府所執行財務，由審計院審查判決，

是否與預算及法令相符，法德日本諸國行之。採折衷主義者，則支付命令官於支用鉅額國庫金時，須先經審計長官認可，其請求支付書中，包含多款，無論應發支付命令若干，但須一次檢查，而其詳細檢查，則責之監督預算執行之財政部，英國行之。純粹事前監督，手續失之過繁，純粹事後監督，又往往等諸具文，不易舉司法監督之實。執兩用中，則英制固爲最優者矣。雖然，司法監督之能有實效與否，實視立法監督行政監督之有無實效以爲衡。英制之所由最爲世人所稱道者，以國會能舉監督財政之實故也。惟國會能舉立法監督之實，故行政監督之財政總長與司法監督之審計長官，均須對於國會負責；而行政各部之財務官吏，亦皆爲財政總長所委任，卽直接對於財政總長負責；而此類財務官吏，又受法律保障，久於其職；彼財政長官之所由能舉行政監督之責者，賴有此也。而最後一步，則爲立法機關之決算監督。其制由衆議院組織一決算審查會，以衆議院議員十五人組織之。習慣上其審查長常爲在野黨之領袖，常出嚴格檢查之手腕，而審計長官亦復參

與其間，以期再三審核之餘，無稍疏縱。民政經費之審查固然，即軍事經費之審查，亦無不然。能如是，則責任政府之名，固可當之無愧矣。我國軍事行政，不循軌道，而各部各局所之財務官吏，亦大多數以長官之私人充任其職，行政監督之不能見諸實行，此固其最大原因，而立法監督司法監督之名存實亡，則尤事實之不可掩者已。改絃而更張之，豈惟財政之幸，抑亦國家之福也。

美國最近二十年來，全國人士，鑒於舊時預算制度之缺乏統系，故改革之議大倡。初行之於地方，繼行之於中央，而至今始收其效。夫紐約市一九二三年之預算，計爲美金三五三·〇〇〇·〇〇〇圓，每日支出幾爲美金一·〇〇〇·〇〇〇圓，其各項監督之不容緩，可以想見。聯邦政府一九二三年會計年度之決算，支出爲美金三·六九七·四七八·〇二〇圓，二角六分，收入爲美金四·〇〇七·一三五·四八〇圓，五角六分，收支相抵，淨餘美金三〇九·六五七·四六〇圓，三角，則其厲行預算統一政策之效果，亦可推見。凡百改革，其作始也常難，而其收功也則常若

甚易。先聖有言：『先難後獲。』吾於中國國家財政之根本改造，作如是觀，吾於中國地方財政之根本刷新，亦復作如是觀。質諸財政主體之國民，以爲何如。

