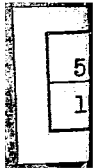


现代财政学

趙祖抃 著



現 代 財 政 學

趙 祖 抃 著



3 0543 1332 9

上 海 四 馬 路

光 華 書 局 印 行

1 9 3 1

自序

一國之立，財政關係甚重，吾國今日國勢不振，財政紊論，未始非致此之一大端。著者前服務中央黨部時，曾屢欲對於財政理論，有所闡述，一以供當道者參攷之取資，一以示初學者研究之津逮，乃以人事倉卒，終未執筆，時日荏苒，於茲數年。近自經濟學統述脫稿後，始得復讀財政書籍，友朋知其事，交促迅完宿志，余聞而躉之，因於公餘暇時，草成是編，爲時太暫，內容當難免不備之譏。第著者原非欲矜其完善，惟思藉此以就正海內同道者爾，用意在茲，或爲讀者所原諒也。

一九二七，一。

凡例

- 一 本書以財政之特質沿革現狀與將來之趨勢，均可爲治財政學者不可不知之前題，故特闢總論一總論二總論三總論四以申述之。
- 二 本書注重一般理論之研究，而尤以現今租稅體系極爲重要，故論敘特詳。
- 三 本書第五編地方財政論較前數編爲略，此蓋因國家財政之理論，本與此互通，且關於地方財政獨特之問題，均已附論於前各編中，此編在事實上不能不略也，望讀者諒之。

33097

現代財政學目次

總論

概論——財政之意義——財政與私經濟異同之比較——財政之特質範圍與內容——財政學之本質

總論一

詹波丁對於財政之主張——重商學派——官房學派——重農學派——正統學派——孕育期之財政學——嬰孩期之財政學——幼童期之財政學——壯年期之財政學

總論二

資本主義之崩潰——社會主義財政之實現——社會主義財政內容之推測

現代財政學

總論四

今日只有論述社會政策化的財政學之可能——財政學內容之如何分配

第一編 歲出論

第一章 緒論

歲出之解釋——歲出論之重要——關於歲出之二說

第二章 歲出之性質

歲出之政治的性質——歲出之經濟的性質

第一節 消費說

第二節 生產說

生產力說——資本家生產說——再生產說——新生產說

第三節 生產消費參半說

第三章 歲出之原則

政治的原則——財政的原則——經濟的原則——社會的原則

第四章 歲出之分類

歲出之歷史的分類——歲出之經濟的分類——歲出之財政的分類

第五章 歲出之國地的區分

目的說——利益說——經營利便說

第六章 殖民費

本國費與殖民地費之關係——母國與殖民地負擔殖民費之區分

第七章 歲出變動原因之一瞥

歲出與國家目的——歲出與社會思想——歲出與政治組織——歲出與國家環境——歲出

與社會進步——歲出與殖民政策

第八章 歲出膨脹與其原因

第九章 歲出膨脹之評判

現代財政學

第十章 帝國主義與歲出

第十一章 歲出之研究法

第二編 歲入論

第一章 概論

歲入之定義——歲入之沿革

第二章 歲入之分類

第三章 私經濟收入論

第一節 官產收入

第二節 官業收入

第四章 公經濟收入論

第一節 政務收入

第二節 租稅

租稅之定義與沿革——租稅理論上之根據

第一目 關於租稅之術語

第二目 租稅歸屬與轉嫁

第一款 轉嫁學派

第二款 轉嫁種類

第三款 轉嫁條件

第三目 利益主義與能力主義

第四目 比例稅率與累進稅率

第五目 租稅之原則

第一款 財政原則

第二款 經濟原則

第三款 社會原則

第四款 行政原則

現代財政學

三

第六目 直接稅與間接稅

直接稅之優點——間接稅之優點

第七目 租稅之分類

第八目 租稅制度

第一款 單稅制

第二款 複稅制

第九目 租稅之體系

第十目 所得稅與收益稅之區別

第十一目 租稅各論

第一款 所得稅

第二款 財產稅

第三款 收益稅

第四款 流通稅

第五款 消費稅

第一項 內國消費稅

第二項 關稅

第十二目 國稅與地方稅之區別

第二編 收支適合論

第一章 緒論

第二章 收支適合論中之最要問題

第三章 公債之意義及其成立之條件

第四章 公債與私債之區別

第五章 公債之本質

第一節 公債有害說

第二節 公債有益說

現代財政學

現代財政學

第六章 公債之募集與發行

第七章 公債之種類

第八章 公債之償還

第九章 公債之變更

第一節 公債之借換

第二節 公債之整理

第三節 公債契約之變更

第四編 財務行政論

第一章 緒論

第二章 會計通論

第一節 會計年度

第二節 會計機關

第三節 會計監督

第四節 會計法規

第三章 預算論

第一節 預算之種類

第二節 預算之編制及其形式

第三節 預算之提出與議定

第四節 預算未議決或不成立時之補救

第四章 現計論

第一節 國庫制度

第二節 出納官吏

第三節 收支方法變態收支整理及期滿解除

第四節 預算剩餘或不足之處置

第五章 決算論

現代財政學

現代財政學
決算與預算之關係——各國審計制度

第五編 地方財政論

第一章 概論

國家與地方團體之區別——地方財政與國家財政不同之點

第二章 地方歲出論

第三章 地方歲入論

第四章 收支適合論

第五章 財務行政論

現代財政學



總論 一

國於天地，必有與立，換言之，即必有經濟手段以維持其生存，滿足其慾望，此經濟手段，即謂之財政。財政之實際狀況，謂之財政現象。蒐集各種財政現象而敘述其變遷者，謂之財政史。將此財政現象用數字統計而比較之者，謂之財政統計。反映此財政現象之思潮，謂之財政學說，或財政論，亦謂之財政思想。研究關於財政統一之知識，如財政原理與原則，而自成一統系，以資吾人作湛深之探討者，謂之財政學。紀述此財政學之史的發展者，即財政學史或財政思想史也。故財政學之得有今日，決非偶然。蓋由於各時代之財政現象，影響於各時代之財政學說，綜合各時代之財政學說，而求其統一之知識，如財政原理與原則，以自成一學科者，方有今日之財政學也。今將關於斯學之普通概念分別述之。

一 財政之意義

財政者，國家之中央政府或地方團體爲維持其生存，與實現其目的，對於經濟財貨之取得，管理以及支出之總稱也。惟於此有一事爲吾人應注意者，即在現今貨幣經濟時代，一切財貨之價值，皆以貨幣爲標準。由是中央政府或地方團體之取得管理與支出，均不得以貨幣爲主。換言之，即謂財政，乃中央政府或地方團體對於貨幣之取得管理與支出，亦無不可也。

二 財政（公經濟）與私經濟異同之比較

無論個人團體，必有其生存與慾望，欲維持此生存與滿足此慾望，斯不得不對於經濟財貨，有取得與支出之行爲，此種經濟行爲形成有計劃之組合，斯謂之經濟。不過私經濟之主體，純粹以自利爲其動機，而財政之主體，則注重於公共福利，不若私經濟之鑽銖必較。但所謂財政者，必以私經濟爲過程，無私經濟，決不能產生財政，猶之無父母，決不能產生子女，然子女之性質，固與其父母有別，此所以財政非必與私經濟爲一致也。茲舉其同異而言之：

A 兩者之共同點有三

(一) 同爲維持其經濟主體之生存與實現其目的。

(二) 同爲對於經濟財貨之取得與支出。

(三) 同受經濟原則之支配，以最小之勞費，獲最大之效果。

B 兩者之相異點有六

(一) 國家之目的，在於維持公共秩序，增進國民福利，與促進文化三者。個人與私益團體之目的，則專在於營利，以增加其富。因之國家之財政，必以社會正義爲標準，而個人或私益團體之私經濟，則定以營利爲趨歸。

(二) 財政所生之效果，大抵爲無形的，或屬於將來的，故不能以價格測度其當否。私經濟則不然，其效果大都爲有形的，而且爲即刻的，故其當否，可以價格測度之。

(三) 財政乃以一般報償爲原則，故其取得，可強制的徵之於人民。至私經濟則不然，私經濟必以特別報償爲原則，而其取得爲任意的，大抵由於交易而來。故或稱財政爲強制公共經濟。

(四) 財政以量出爲入爲原則，故只求收支之適合。私經濟以量入爲出爲原則，故必求收支後之盈餘。前者又名支出經濟，或支配收入經濟。後者又名收入經濟，或決定支出經濟。

(五) 財政主體爲永遠存續者，故對於經營之事業，不僅計及現在，并須顧慮將來之利益。私經濟

則不然，其主體爲有限，故不妨及身而盡用其所有。

(六) 財政主體之信用爲永續的者，故可以發行永遠公債。私經濟主體之信用，限於當事人現有之經濟能力，故不能發行永遠社債。

三 財政之特質範圍與內容

有國家，即有財政。各時代之財政，必有其特質，而財政之內容，又隨各時代之社會思想，政治組織，與國家目的，而日漸擴充，卒至於嚴整。就其特質言之，上古時代之財政，與王室財產之收入，混合未分，故當時王室之收入，即國家之財政。降至中世，王室之私經濟收入，不敷分配，於是特權收入因之而起。及近世紀，國家之財政，又以租稅收入爲中心，而在革命時代之蘇俄則又廢棄租稅，而以官業收入爲主。凡此皆財政具有時代特質之例。就其內容之逐漸擴充言之，舊官房學派時代之財政，只計收入，不顧國民經濟；新官房學派時代之財政，則其收入，必計算國民經濟；重商時代之財政，以庫藏滿盈爲圭臬；近代國家之財政，則以收支適合爲原則。凡此皆社會思想影響財政內容之例。專制國家，君主獨裁，關於財政之收支，均隨君主私意以爲轉移；立憲國家，主權在民，國家之財政，必有預算，以便人民之

監督。古代國家，中央集權，故只有中央財政；近代國家，趨重地方自治，故地方財政亦非常重要；凡此皆政治組織影響財政內容之例。在昔國家之目的，僅係消極態度，如自由學派所主張之「國家防護說」或「自由國家說」，國家僅以防禦外侮，保護治安為職志，故財政異常簡單。逮後歷史學派倡「國家增益說」，或「文化國家說」，國家於上述職志外，又必積極的注重公共利益之增進，斯財政不得不因而擴大。若如近世社會主義派所主張之「國家集產說」，或「經濟國家說」，國家儼然自為一企業家或資本家，而財政乃並趨於曠闊，凡此皆國家目的影響財政內容之例。總之財政之範圍，仍不外對於經濟財貨之取得管理與支出。經濟財貨之取得，謂之收入，或謂之歲入；經濟財貨之支出，謂之經費，或謂之歲出；經濟財貨之管理，謂之會計，謂之預決算，或謂之財務行政。準茲而言，則歲入歲出，為實質的財務行政，為行政的。前者似法律上之實質法，後者似法律上之手續法，無前者，則後者無所附麗，無後者，則前者不能發生效用。故或稱前者為財政之實質的內容，後者為財政之形式的內容也。

四 財政學之本質

財政學者，系統的研究財政原理與原則之學科也。其本質當然不能出諸財政之範圍。財政範圍

之內容，曰支出，曰收入，曰實際的收支之適合，曰形式的收支之適合與管理。財政學為研究支出之原則，故有歲出論。為研究歲入之原則，故有歲入論。為研究實際的收支之適合，故有收支適合論，或公債論。為研究形式的收支之適合與管理，故有預算論，現計論，與決算論，或總稱之為財務行政論。總之將財政學分為歲出論，歲入論，收支適合論，財務行政論四者，為近今財政學上之通說。惟亦有持異議者，如開茲爾 (Goset Main) 之以財政學僅應研究歲入論，勒波黎 (Lorcy-Berthier) 之以財政學不應研究歲出論，以及英美學者中每以財政學僅為研究租稅或租稅與公債之科學皆是。然此種論議，吾人儘可視為財政學未臻健全時之論調。若今日之財政學，則除上列四者外，又兼研及地方財政論也。

總論 一

上古中古時代之財政，毫無一定軌則，雖當十五世紀末，意大利之非梭策 (Firenze) 市已創立租稅制度，然其制甚幼稚，只可視為一種非常收入而已。至其財政學說，則更卑之無甚高論，用是實無回溯之必要。直至文藝復興後，財政已漸由特權收入過渡至租稅收入，其間之財政思想，始差堪吾人敘述，其較有價值者，則為法詹波丁 Jean Bodin 所著之「共和政治論」內中對於財政之主張，凡四，一

曰國有收入宜求諸國有土地及殖民地；二曰並徵進出口稅，製品出口，原料進口，稅宜輕，反之，稅宜重；三曰直稅宜以財產為標準，且非於國用奇絀時，不能賦課之；四曰租稅應為「物的」，以免特權階級之轉嫁。此外並主張興舉無利息之自由公債以支付戰費及其他非常經費，皆為當時最精闢之論也。繼氏起而對於財政有所闡明者，則為重商學派官房學派重農學派正統學派之各說，略述如后：

A 重商學派

重商學派時，消費稅，財產稅，均已逐漸發達，其時重商學派對於租稅之觀念屬於所謂「租稅交換說」，即利益主義，而其稅制則為複稅制。此外並有僅主張消費稅系統與僅主張直接稅系統二派，前者霍布斯(Hobbes)等主之，後者洛克(Locke)等主之，前者以為應課於消費物體，後者則以為應課於所有財產，然後者終得英國輿論之贊許，至一六九二年竟制定土地稅(Land Tax)條例，而見諸實行也。

B 官房學派

官房學派爲德國官產收入特種收入租稅收入過渡時代之一學派，以增加國庫收入爲主。其最初之學者爲奧伯雷（Oberth）乃財政改革之倡始者。次爲白梭德（Bosch）乃反對特種收入之擴張而以租稅爲正當者，力主間接稅優於直接稅，輸出稅優於輸入稅，并謂特種階級不宜免稅。再次爲克洛克（Klock）其說以爲（一）財政上之特種收入不能非難；（二）關於直接稅，主張凡一切收益之物體均應徵稅；（三）關於間接稅，主張對於穀物肉類等生活資料宜免除之；（四）公債非適當收入，但於非常緊急時，得募集強制公債，惟君主必須切實履行此項債務。又次爲翟肯多福（Göppert）謂（一）特種收入，理甚正當，不過假藉特種專務金銀之利得，以貽害國民經濟者，則非是；（二）租稅僅應於非常時徵收之，且不能稅及納稅者之生活費，并應免除入頭稅。要之彼等之說，均爲各該時代財政狀況之反映的思潮。上述諸人，通常以之屬於舊官房學派。繼舊官房學派而起者厥爲新官房學派。其代表則爲尤士惕（Jüst）與桑能費爾斯（Sonnens）二人。尤氏著書有三，俱注重官有財產及特種收入，然對於租稅亦認爲在財政上有存在之必要，除否認所得稅利息稅財產稅外，且謂消費稅亦應限制其缺點，但關稅土地稅營業稅等氏則以爲最良之稅。此外氏並主張租稅應以公平平等簡便爲原則。桑氏著有 *Gardarize der Polizei Handlung und Finanz* 一書極爲當時所推重，其主張較尤氏

爲進步。如謂（一）財政政策之中心應爲租稅問題，（二）租稅應有國民經濟上之基礎，（三）租稅之稅源應當培養，（四）租稅應以普及與合乎正義爲原則，（五）官產與特權之收入只承認在小範圍內在財政上有存在之必要，（六）對於非常準備金，否認尤氏必要之說，以爲無論在貨幣循環迅速或緩慢時，均可不必，而且有害。凡此均當時最可寶貴之名論也。

C 重農學派

重農學派，爲重商學派之反動學派，在此學派時代，財政已以租稅收入爲中心，但稅制複雜，人民困苦殊甚，故重農學派主張單稅制。此派之創始者爲魁斯奈 *Quesnay* 氏，主張土地單稅論，謂唯此爲直接稅，其他皆間接稅，因其結果均轉嫁於土地之故也。但氏對於商業國，則認爲例外，仍可徵收關稅，國內消費稅與人稅。此外氏並對於當時之租稅包辦制度抨擊之不遺餘力。次爲彌拉波 *Mirabeau* 氏，主張土地稅應爲財政上之主稅，餘如窗戶稅、家屋稅、人頭稅，只可作爲補充稅也。

D 正統學派

現代財政學

正統學派關於財政之思想約分爲三：(一)國家的財政只可用以支辦政治上必要之經費如國防司法與個人所不能經營之事業等；(二)財政之來源當求無害於國民之營業；(三)國家不可自己經營產業是。此派之始祖爲史密斯 Adam Smith 氏，於富第五編論述財政，關於支出收入公債均有討論；其論支出也，以爲國家支出，不外爲保護人民權利與憲法運用所需之經費；其論收入也，以租稅爲中心，謂應由直稅間稅相合而組成一租稅系統；其論公債也，以公債爲至危險之手段，非普通所應採用，此外并創立租稅四原則即平等、確定、利便與最小費用是也。承史氏之後者爲李嘉圖 (Richard O. 氏)，以租稅乃國民因供給國家支出，對於其土地與勞動所生產之結果，犧牲其一部，即租稅「犧牲說」，其論轉嫁也，謂除粗製品及奢侈品稅轉嫁於消費者外，餘如地租稅與資本利息稅，均不發生轉嫁問題，此外并認公債爲危險之財政手段，謂即支付非常經費亦以依據租稅爲較安全。稱此派之殿將者，爲約翰穆勒 John Stuart Mill 在經濟原論第五卷中對於財政論之頗詳，尤以承認公債亦爲正常收入之說，爲最精切。

綜上各種財政學說而論，重商學派官房學派重農學派之說，無論如何，只能認爲財政學醞釀時代之學說，決不能在財政學史上占極重大之一頁。換言之，現代的財政思想，乃資本主義的財政思想，

必隨資本主義之發達而發達。資本主義至正統學派時乃逐漸欣欣而向榮，故與互為轉移之財政思想亦乘勢而向前發展，但終正統學派時代，其財政學說，仍為財政學萌芽時代之學說。至財政學正式成立，則為十九世紀事也。茲將財政學分為數期論述之。

(一) 孕育期之財政學

十九世紀德「官房學派」之財政政策受正統學派之財政思想浸淫後，內容頓覺充實，且值各國受拿破崙戰爭影響時，支出日益增漲，租稅公債日益增加，財政日需學理上之研究與整理，於是財政學遂漸有獨立自成一科之勢。當時對於財政學有二大派，一為主張財政學應為經濟學之一部者，一為主張財政學應獨成一科者，前者為左登（Soden）羅次（Lutz）柏立士（Palitzsch）等。左氏以經濟目的，在增進個人幸福，財政目的，在謀社會安寧，又謂支出為租稅之再生產，而租稅又為人民對於國家保護之報酬。羅氏分維持國家及其安寧之支出為必需支出，改善人民生活條件之支出為相對的支出，前者在財政上無斟酌之餘地，後者則必由財政原則以決定其當否，即支出時，必民力足以擔負，且其支出所生之利益，必超過於支出之謂；此外氏並主張廢除消費稅，尤力言必需品決不可徵稅。至柏氏則以支出額應與國民所得保持一定比例，且謂財政必絕對的服從正義原則，若經濟原則，則有時可加

制限。後者爲雅各(Jacob)佛爾得(Phila)馬勒乞斯(Malins)等，馬氏以財政學應自成一系統，因而整理其材料。其說以爲國家之目的，不僅限於維持正義，並應以增進個人與國民全體之富爲宗旨，其支出自應以其爲國家理性上所認爲正當者爲其限度；至對於租稅，除生活必需品不課稅外，則主張以個別之收益稅爲主稅，消費稅等之間接稅爲副稅，合組成一租稅制度；并謂租稅客體，應爲個人一般的經濟所得，此外如行爲稅流通稅則均以爲不可徵收。佛氏則爲「租稅義務說」之倡始者，彼以國家欲達其固有之目的，斯不得不於人民所得利益中徵取租稅，換言之，繳納租稅，爲人民在國法上之義務。此外氏又以自然勞動資本三者爲租稅源泉，國家應根據租稅分配之正義原則編成純收益稅系統。在此系統內包有土地(家屋)工銀營業等稅。至馬氏則對於財政學分爲二部，一則研究財政手段，一則研究財務行政，將財務行政置諸財政學中，實自氏始。其論財政手段有五：(一)財產經營收入，(二)君主特權收入，(三)租稅，(四)國有收入之徵收，(五)非常收入。在非常收入內包有國家準備金公債與國家所有的不動產之賣卻。其論財務行政亦有五：曰財務行政組織，曰支出，曰財政監督，曰金庫制度，曰財政官等是也。

二 嬰孩期之財政學

十九世紀中葉，立憲政治漸見實行，財政問題，極能引起一般民衆之興味。換言之，官房學派已明認財政不能不遵守法治國根本思想之正義原則，而將財政學獨立成爲一種科學，即認定財政學乃專門研究國家爲實現其目的，對於經濟財貨收支，所應依據之原理與原則也。但當時財政學之研究，大都集中於行政官吏與大學教授兩方面，大學教授固對於系統的財政學有所貢獻，而究以行政官吏發表之單行論文爲多，以是當時之財政學，一面固帶有最高學府之色彩，一面則富有行政官僚之氣派，故或稱此時代之財政學爲官僚的國家財政學，一名舊財政學。本論定爲嬰孩期之財政學，以其時此學乃初成立也，此時期之著名學者爲羅沃（R. W. R.）氏於經濟學教科書第五卷討論財政學原理，分緒論及本論四篇，緒論研究財政學之本質與其範圍并旁及財政學與他種科學之實際的關係，最後敘述財政學史，其本論之第一篇爲支出論，第二篇爲收入論，第三篇爲收支關係論，第四篇爲財務官廳預算與財務行政等論。其論財政學範圍也，主張財政學爲專政國家藉財富以支付其經費之學，不應研究技術與私經濟等。其論財政學一般原則也，分爲一般經濟的原則，國法的政治的原則與國民經濟原則三種，前者乃謂財政應受私經濟原則之支配，次者乃謂財政學應遵守國家的目的，與其法律上之主義與原則，後者乃謂財政應尊重國民經濟原則，上述三種原則，國家不可不依據之。

以爲分配支出與整理收入。無論支出也，分支出之經費爲必需費與有益費，前者應以不礙及目的實現之範圍內謀支出之減縮，後者則應將支出之結果所能得到之利益，與爲應付此項支出而籌措收入之困難兩相比較，以定其取舍。其論收入也，以世無完全合於財政原則之絕對的收入制度，卽就特殊收入而言，亦常依經濟情形，繼續期間與組織形式之如何而異。故財政家不但應研究收入之一般原則，且須參酌各該國之特殊情形。至收入之種類氏分爲營利收入與公課收入，前者復分爲純私經濟的營利收入及特權收入，後者復分爲手續費及租稅二別。氏又謂租稅之原則應爲普遍而平等，至闡明租稅之根據，則兼採交換說與犧牲說，謂國家之課稅固由於人民之享受利益，亦因其保障人民所有權本附有至必要時可徵收其一部之條件也。此外氏并謂稅源不當求於資本及享樂財而應求諸財產之收益與所得，故主張租稅制度之組織，應以收益稅爲中心，所得稅及消費稅爲補助，而財產稅係課於財產，應與流通稅繼承稅一同廢除之。其收益稅系統乃合土地稅家屋稅營業稅資本利息稅工銀稅^譯而成，其消費稅系統則除生活必需品與住宅不課稅外，乃合飲用品稅菸草稅糖稅關稅等而成。繼氏而起者爲歷史派之健將洛洗兒(Roscher)，著有財政學，其內容之排列，爲(一)緒論(二)國家收入(三)國家支出(四)公債(五)財務行政。和克(Hoeb)氏著有公課與公債一書，亦爲有

系統之財政著作，謂租稅乃國家給付之報酬，國家給付有均等不均等之分，故租稅亦與之相應。對於均等給付有人頭稅對於不均等給付有所得稅，對於特殊給付有勤勞稅，此三者即所謂基本租稅，無論何種租稅，其實質無不歸屬於此三稅中之一，在此三稅外，雖仍存消費稅居住稅奢侈稅之存在，然只不過作為人頭稅所得稅之補充稅而已。

三 幼童期之財政學

財政學至於此期，已漸富社會政策之性質。所謂社會政策者，發源於德講壇社會主義派，乃國家為調和社會貧富懸隔應用之政策。即一面設法限制富之集中，一面設法保障貧民之生活。前者為財政的社會政策，後者為普通的社會政策，普通的社會政策之施設，必須支出巨額之經費，而財政的社會政策，則附帶的可以增加收入。故此時期之財政思想，約分為（一）國家財政除支辦政治上必要經費外，尚須支辦其他社會政策之施設費，（二）國家當用社會政策之稅法以干涉分配，（三）有獨占性質之企業，應收歸國有等。蓋此時資本主義，已漸成熟，獨占漸代自由競爭而起，以致富的集中影響多數民衆淪於窮困，學者不得不設法以救濟之也。總之此時代之財政學，認財政與國家目的及其行動之種種問題有不能或離之關係，換言之，學者已財視政為學國家學之一部，不僅以適用經濟學

理爲已足，此其所以或名爲國家學的社會政策時代之財政學亦稱爲新財政學也。此時代之財政學甚注重適合於一般的根本原理，並注重比較以求發現共通之法則，如比較財政學比較租稅學等是。此外并重視財務行政之研究且增加地方財政於財政學代表此時代之學者爲斯泰因(Stein)著有財政學教科書力言財政學爲國家之一主要分科，并謂財政與經濟及行政之本身，同爲國家之表現，決非漫然的個別的而獨立的存在者，自應視財政學爲國家學體系之一組織分子而研究之。氏蓋以法律的眼光觀察財政，而於根本上改革財政學之體系者也。其著述分爲財務憲法與財政兩大門，前者論財政法，預算，財政之執行，及會計監督，後者論歲計歲出歲入與國家信用。歲計論者，關於實行預算之行政的技術，國家信用論者，關於財政信用，紙幣公債等；至歲入論則分爲經濟的收入與租稅，在經濟收入論中論國家財產手續費特別收入等，在租稅論中分爲總論與各論，總論爲所得租稅，租稅制度租稅政策等，各論論直接稅間接稅一般所得稅，其直接稅則包收益稅營業稅與流通稅。繼負盛名者則爲華格拉(Wagel)氏，著述甚多，而以財政科學一書特放異彩其所說注重財政與國民經濟之關係，以國家財政與聯合國及地方財政相提並論。而一以社會政策的思想爲議論之中心。該書分四卷，其體系分緒論，支出論，經常收入論，緒論研究財政與國家之關係，財政之特質，財政學之地

位及其歷史，財政之形式的與實質的調整等。經常收入論，分營利收入論，租稅總論，租稅史及租稅立法等。租稅史及租稅立法等占全書三四兩卷。或名之爲比較租稅學，其對於租稅之目的則以爲不僅在應付支出，更應以整理或變更國民所得之分配，與個人所得之消費爲目的。

四 壯年期之財政學

壯年期之財政學，卽現代之財政學。現代資本主義已發達至其最後之階段，故隨資本主義而發達之財政學，亦已發達至其壯年期。但資本主義日暴其內含之矛盾，因之財政學亦含有矛盾性，卽一方面欲維護資本主義，一方面又欲解放貧民階級也。昔日財政之目的專爲擁護少數特權者，專爲助長獨占投機各事業者，故其支出偏重國防費與財產保護費或資本保護費。今日財政之目的，則似欲總合一般經濟之事務而統制之，而整理之，如人民經濟之生產及分配如何統制，社會各階級之所得不均如何調劑，以及私有者獨占之剩餘價值如何將其變爲公共均可利用之必要價值，皆爲財政之任務。換言之，財政至今日，益趨社會政策化，卽於資本主義財政制度下，參加社會政策之作用，以圖減少貧民之痛苦，而使資本主義仍可以長存，并非根本的消滅階級之痛苦，而實行社會主義的財政制度也。茲將此種財政改造思潮所影響之財政現象縷述之：

1 民政費之逐漸增加

歐戰後各國歲出之民政費除美國因一時國債支出太巨視為例外，其餘無不逐漸增加，此增加之民政費，大都用於社會救濟費，社會改良費，社會保健費，文化教育費，食糧及住宅費，勞動保險費，養老年金費等。茲據確實之統計，英國民政費，在戰前占百分之五十二，戰後已增為百分之五十四。法國戰前占百分之四十，戰後已增加為百分之四十七。意大利戰前占百分之五十三，戰後已增加為百分之五十五。德國戰前占百分之四十八，戰後已增為百分之六十。而俄國則且占百分之九十焉。

2 國有產業之逐漸擴張

國有產業擴張之理由，乃採集產社會主義，酌用勞動企業管理之方法，官有民營，（資本國有企業民營）藉以收調和勞資衝突之效，非若舊時之僅據營業損益及政治上之理由以經理之者可與比較。況今各國收歸國有者，皆為向來認為適於官產業之鐵路，郵政，造幣，礦業，森林，電業，模範工業及其他專賣事業等也。

3 租稅社會政策化

在私有財產制度之下，國家收入，實不能離開租稅。然租稅則不能不社會政策化，即不可不負整

理資本主義獨占剩餘價值之任務，換言之，租稅制度，實有改革之必要。茲將其改革之點言之：

A 變間稅主義爲直稅主義 間稅爲不能確定負擔力之僞似稅，常使物價騰貴，致脅迫無產階級之生活，雖納稅者非負擔租稅之人，反抗力較少，不無特長，然各國戰後，財政艱迫，濫增間稅，已達極點，勢非另求收入於真有負擔力之有產階級不可，於是直稅大增。戰前各國間稅約占十分之七，直稅約占十分之三，今已變爲間四直六矣。總觀各國所增之直稅，在英國爲追加所得稅，超過利潤稅，法人利潤稅，在法意爲統一所得稅，公司重要職員稅，戰時利得稅，財產增值稅，直接奢侈稅，在德國爲超過所得稅，所有稅，新資本收益稅，遺產總額稅，新奢侈稅，在美國則爲新所得稅，法人超過利潤稅，特別營業准許稅，直接奢侈稅與使用幼年稅。

B 漸注重所得稅主義 租稅之源泉，本爲個人之剩餘價值（即個人所得）個人因資產或企業之運用而有所得，必須除去一切費用，始爲剩餘所得（一名純所得），真正之租稅負擔力即存在於此。昔時課稅方法幼稚，無法確定其真負擔力，惟依國家之權力用各種外標折定法，強制徵收，例如人頭稅，財產稅及收益稅等是也。近則計算各人之純所得以爲課稅標準。由推定而實在，由粗疎而精密，故所得稅之在今日，實爲最完善最公平之稅法。查英美及德國，戰前已實行一般所得稅，意國戰前並

行所得稅及收益稅，法國戰前唯有複雜之收益稅，尙無所得稅，大戰以後，英美均增追加所得稅，意大利則廢收益稅而代以總合所得稅，法國則全廢複雜之收益稅而徵收各個及總合之兩所得稅，而成爲一統一所得稅。合而論之，英美之普通所得稅，類似法意之各個所得稅，英美之追加所得稅，與法意之總合所得稅相同也。

C. 奢侈稅之增加 奢侈稅亦可分爲間稅與直稅兩大類，例如課稅於奢侈品之製造販賣運送及貸出，是爲間接消費稅，又如課稅於奢侈之享用財產如汽車，珠寶，花園，樓房等，是爲直接使用稅，亦即財產稅之一種。凡此皆爲個人剩餘所得因奢侈消費而表現於外者，從租稅原理，經濟政策及道德之各方面論之，均應認爲公正合理之租稅，故戰後之英美法意及德國均相率增加奢侈稅也。

總論 三

資本主義發展至其最後階段，卽自促其崩潰，而轉形爲另一種主義卽社會主義，由是與爲轉移之財政，亦必轉形爲另一種新的財政，卽社會主義的財政。研究此時期之原理與原則而自成一系統者，謂之社會主義的財政學。是則社會主義財政學，以社會主義的財政爲其研究對象，在今日資本主

義尚未崩潰，社會主義尚未實現之時，何有於社會主義之財政現象，更何有於社會主義之財政學。雖然，社會主義之財政學，固不可得而言，社會主義之財政，則可根據社會主義之理論以推測之，以概述之。吾人固知社會主義實爲集產主義，集產主義之國家，將變爲管理貨物併指導生產之機關，即現今所謂「經濟的國家」是。在此國家之下，一切資本皆爲國有。即人民均各盡所能以共同生產，各取所值以單獨消費，換言之，勞動所生之結果，除去種種費用外，餘均由國家按照各人所作之勞動量還給各人。社會主義國家之性質既與資本主義者異，則其財政，亦必與資本主義者異其性質。茲試就其支出收入兩方面言之：社會主義國家之支出，乃用以增進全民之利益，故其支出之數目，決不會減少，而且有加多之勢，如產業經營費，教育費等，其有須於鉅大之經費，固不待言，即其次如衛生費，養老費，醫藥費等，亦必不在少數。但無論如何，凡以擁護與擴張「特權階級勢力」的制度之費用，必可削減一大半，如軍備費，警察費，外交費司法費等是也。至其收入方面，則因當時一切產業由國家經營，故生產之結果，當即爲國家之收入，國家對於此收入，除一部用以充國家經費（即現在之維持費與將來之擴張費）外，餘一部則用以分配給各構成員。在此種情形之下，公債自然消滅，因一切生產要素既均屬於國家，則國家募債以達其購買土地機械勞動力量原料等之效用，當然隨之消滅，換言之，生產手段既已

得到，則更無利用其他方法以獲生產手段之必要也。此外租稅在當時亦不能存在，因生產之結果分給各人時，國家早已扣除其所需之經費，詳細言之，即國家將勞動生產之結果內，先已扣除下列各項：

- (1) 生產要具補充費
- (2) 擴張再生產之費用
- (3) 各種災害之準備金
- (4) 生產費以外之一般行政費
- (5) 學校衛生等費用
- (6) 老弱殘廢之扶養費

而後始將殘餘者分給各人。即在集產國家之下，國家決不許私有財產之蓄積與其資本化，故個人除私有消費品外，決無個人資本發生之可能，換言之，國家決無徵稅之可能也。綜上所述，則社會主義國家之財政，無論就形式或性質方面以言均與現在者大相逕庭。觀蘇俄革命時代之財政，有以窺其大概矣。

總論四

資本主義財政學與社會主義財政學之界劃，既已具述於前，但今日則殊無社會主義財政學之可言，故居今日而言財政學，仍不能出諸資本主義財政學範圍之外。然資本主義財政學亦分爲嬰孩期、幼童期、壯年期數階段，即資本主義財政學至現代已發展至其壯年期，其理論皆近於健全。吾人論述財政學，自當以現代之眼光之理論整理而發揮之，換言之，今日之財政學，應使其儘量社會政策化，愈社會政策化，則愈近於健全之理論的體系也。財政學包含之內容，近已趨於一致，其排列之秩序，則通常先支出論，次收入論，次收支適合論，次財務行政論，最後地方財政論，間亦有持異議者，如或先之以財務行政論，或將財務行政論簡名爲預算論而次於支出論之後，其說甚多，要皆各有其理由。本書則因現在國家之財政，大都以一年爲標準而設計，故仍通說之秩序，而定名爲歲出論，歲入論，收支適合論，財務行政論，地方財政論。其所以如此排列者，蓋財政以量出爲入爲原則，自應先之以歲出論，次之以歲入論。又財政以收支適合爲原則，而收支適合又有實際上與形式上之分別，不有實際則形式無所附麗，不有形式則實際不能運用，實際者收支適合也，形式者財務行政也，故必三之以收支適

合論，四之以財務行政論。至地方財政，則爲近今地方自治發達之結果，且其理論完全根據國家財政之理論，不過間有小異之處。以地方財政論殿本書之後，正所謂恰如其分耳。

第一編 歲出論

第一章 緒論

國家爲履行其職務，斯不得不需要勞務與物件之處理，在今日貨幣經濟時代，政府之收入與人民之切求，除極少數之例外，均皆以貨幣相授受，即國家不得不行「交換取得法」以支付貨幣而圖經濟財貨之獲得。換言之，自由提供法，強制取得法，均非國家對於取得經濟財貨所能採取之方法，國家既須行交換取得法，當然即有歲出。歲出者，國家爲履行其職務在一會計年度內對於使用勞務及物件所支付之經費，即國家對於所需經濟財貨之價格行貨幣之支付也。研究關於此歲出之事實以期發現其一般之原理與原則而供吾人了解各種歲出當否之根據，并爲整理財政之資助者，厥爲歲出論。歲出論在財政學上之地位，猶之消費論在經濟學上之地位，爲全部之目的，爲一切之主腦。蓋無歲出，則其他之部分如歲入等，將皆成爲毫無意義之行動也。茲將其位置重要之四大理由列舉如后：

(一)促進歲出之合理 歲出論，乃研究歲出之原理與原則，換言之，吾人根據此一般之原理與原則以整頓一國之歲出，雖不中，決不遠也。

(二)決定歲入之計劃 經常歲出，必須計劃經常歲入充當之。臨時歲出，則可計劃臨時歲入充當之。

(三)決定歲入之手段 生產歲出可以公債收入充當之。不生產歲出則務須以普通租稅收入充當之。

(四)決定歲入之多少 如歲出之效用可以增進一般負擔力，則此項歲出之數額可以加增，換言之，國家可多向人民徵取收入以供應此歲出也。

綜上所述，則歲出論在財政學上之重要，已不待煩言而解。唯於此尚有一事為吾人所應注意者，即關於歲出之二說，或主張國家之需要，概須由民供給。或主張全國所需之款由國家經手者為公經濟範圍，不由國家經手者為私經濟範圍，在此二範圍中，所用之款，須有合乎經濟學原理之相當比例，此說德·斯泰因力倡之，前者似合乎財政量出為入之原則，後者似合乎私經濟量入為出之原則，兩者似極端衝突，無調和之餘地。然從實際上觀察之，國家之歲入，從人民之歲入而來，欲判斷人民歲入之

多少，應以各國之工商業爲標準，蓋工商業盛，則人民收入必多，國家雖較前重取之，必無若何之困難，否則崩潰隨之矣。此所以財政量出爲入之原則，只能應用於其相當範圍，出此範圍外，工商業之盛衰限制人民之收入，國家之歲出亦不得不從而限制之。換言之，私經濟量入爲出之原則，亦不得不應用於財政學上，歐洲大戰後各國財政均注意於量入爲出原則之應用，其故可深長思矣。總之財政之量出爲入或私經濟之量入爲出，均不過謂其有偏重某方面之趨勢，非謂前者決不可應用後者之原則，後者決不可應用前者之原則，是則歲出之二說，亦自有其緩衝之場合也。

第二章 歲出之性質

國家爲最大之消費者，其歲出影響於經濟界也至鉅。吾人研究歲出，先不可不知歲出之性質，關於歲出性質之學說有二。一爲歲出有害說，即謂歲出乃取自人民之收入，直接使私人經濟上多一層負擔，間接使一般產業發達上受一部分之損失，故其性質厥爲有害。一爲性質有益說，乃謂歲出雖取諸人民，而其結果，恆以種種變形，復歸於社會，即歲出不外爲購買物件與勞務之支銷，此二者皆能與私人經濟以莫大之利益。斯二說均偏於極端，按之事實，每多齟齬，如財政實與私經濟有相依之關係，

且含有社會政策之性質，自未可一律以有害非之，前說之失在是。但歲出事實上每多限於特權階級之利益，并於物件勞務購買外，常支付戰時高利公債之利息，其歸着仍屬於資本家，此則又未可以有益二字遽了之，後說之失在是。是則此二說也，皆未能蓋然有當於人心。吾人知歲出原爲達到政治目的之手段，手段之性質，自可以目的之性質揣測之，依此而來之歲出性質，謂之付與的性質或政治的性質，此屬於政治學或國家學之範圍內，可不必申敘，茲所論者歲出之固有的性質，或經濟的性質，換言之，以經濟的眼光測度歲出本身固有之性質也。此問題自十八世紀開始研究以來，迄於今日，約有三說，一即英國正統學派之消費說，二即歷史學派之生產說，三即現代折衷派之消費生產參半說。茲分述之。

第一節 消費說

消費說倡始於史密斯氏，以增加財貨價值之勞動爲生產勞動，否則爲不生產勞動。國家行爲，氏視爲不生產任何物件，故以其屬於後者，換言之，氏謂由國家行爲所消費之財貨，實全然屬於消費的也。承氏之後者爲史進，一步主張勞務爲無形之財貨，謂國家歲出，除關於道路橋梁運河等支出

可稱爲生產消費外，其餘乃將有形與無形之財貨同消費於不生產而已，總之消費說，乃以公共團體之行動，在經濟的觀察上，皆爲不生產者，因之謂凡依國家或其他公共團體之行動而被消費之一切勞務與物件，皆爲純然之消費，而不發生任何生產之結果也。此說自十八世紀以來，支配財政學界甚久，至現今則幾被人攻擊之無完膚，約其致攻擊之點有三：

(一)消費說不能解釋現今國富日增之現象。歲出既全歸於消費，則現今各文明國歲出非常膨脹，竟有超過百億圓者，應不能維持其國富，然事實上歲出雖然膨脹，而國富並不因此而破產，且仍有增進之趨勢，是則消費說必有不盡然者在也。

(二)消費說不知效用爲財貨之本質。財貨之觀念，以效用爲中心，換言之，不論有形無形，只要有效用者，均得謂之財貨。消費前之無形物，既謂爲財貨，則消費後所發生之無形的效果，又以何理由而否認其爲財貨乎？是則史葛之說，固自陷於矛盾也。準茲而言，則安寧，秩序，武力，威信等，亦得謂之財貨，而消費說貿然以歲出全屬於消費者，乃戾於學理與事實之論也。

(三)消費說決不能立足於現今之國家。消費說乃將國家目的限於武力目的與法律目的，國家行動限於司法行動與軍務行動而自樹其理論。換言之，消費說，只能勉強應用於國家行動僅限於

擁護法律維持治安之時代，若今日國家行動應及於文化與經濟之事業，則明明可發生各種有形之效果，與消費說根本相反，是則消費說在今日決無立足之餘地也。

第二節 生產說

生產說盛行於十九世紀後半期，其意謂國家行動必可發生種種效果，換言之，歲出之結果從經濟的觀察上，確為生產的也。然關於生產結果之主張，并不盡同，約分為四種：

(一) 生產力說 此說倡自李斯特氏，以國家雖不能直接生產財貨，然可使人民能生產財貨或生產較多之財貨，換言之，國家行動，實可直接的創造生產力，間接的生產財貨，因之歲出亦當謂為創造生產力者也。

(二) 資本家生產說 此為第策爾(M. H. D. S. S.)所倡道，謂保護為生產之要件，在經濟上應與生產有同一之效果，故保護為生產的，國家為國民經濟生產之保護者，故其行動與歲出，亦為生產的，惟其所生產者，乃以無形的財貨為主，故外觀上恆覺但有消費而無生產，而其實則不然也。凡生產皆需勞力與資本，國家之無形的生產亦然。其勞力不外乎共同經濟之指揮監督，其資本之最要者

則爲國家自身，特普通資本爲有形的，而國家自身則爲無形的，稍有區別而已。國家利用此種無形的資本并其他有形的固定資本與流動資本，而從事於無形的財貨，如運輸裁判等之生產，其狀恰與普通企業經濟之有形的生產無異。通常謂此種有形的生產，爲資本家的生產，故國家之無形的生產亦可稱爲資本家的生產。

(三)再生產力說 此說爲斯泰因所倡始，以國家行動與歲出在作成個人資本上，屬於絕對的必需，猶之個人之飲食，在從事生產上，亦爲絕對的必需，前者之消費，爲後者生產與形成資本之原因。換言之，歲出必能成爲個人之資本而表現，歲出表現於個人資本上，通稱爲國民經濟上之再生產。如是則歲出之能再生產，可謂之再生產力。此種再生產力之結果，或大於原財貨之價值，或適與相等。有此再生產效果之歲出，謂之生產歲出。此生產歲出的再生產力所生之結果，如足以支付國家原來歲出之本利，則歲出無論如何擴張，亦不能謂爲浪費，蓋在此種情形下，歲出成爲國民資本而再生產，而此種資本之一部又復變爲歲出，財貨如此循環，並無所謂不利而且有益也。

(四)新生產說 此說爲華格拉所主張。氏以國家爲生產者，即國家向其隸屬之人民徵取財貨，以之生產歸屬於人民之其他財貨，此種財貨多爲國家行爲，即無形財貨是。換言之，氏以歲出爲生產

無形財貨如公共之設備國家之勤務等是，但於此有一事應注意者，即歲出之效果，乃整個的普及於一般人民，決不能單獨觀察之，因是人民對於國家之輸納，亦只能以正義原則爲其根據也。

綜上四說均各有其理，然亦各有其弊。如生產力說決不能適用於整個歲出資本家生產說，以國家本身爲資本，與事實上根本不合，且其說支離破碎，無理論上之根據。再生產力說，亦陷於局部之謬，且其生產之效果表現於個人資本上之成分，亦無法測度之。至新生產說，則比較完全，然其謂國家僅生產無形財貨則對於國家謀官有財產之利殖，與因經營官業而支出之經費，明明爲生產有形財貨者，仍然不能有圓滿之答覆也。

第二節 生產消費參半說

此爲現今研究歲出者所保持之普通態度，不能認爲學說，因仍囿於生產消費二說之中，無從樹立其學說之基礎也。換言之，歲出究爲消費的抑爲生產的，吾人實不能作概括之論斷，因歲出之內容有確爲生產者，有確爲消費者，吾人決不能執一端以概全部。總之歲出之研究，應將其附與之性質與其固有之性質綜合而觀察之，有附與之性質爲正當，而固有之性質爲消費者，抑有固有之性質爲生

產而附與之性質爲不正當者，決不可貿然取舍，以致遺害於實際。準茲而言，則歲出之性質，必有或爲生產者，或爲消費者，吾人只須應用其附與之性質以整理之，斯不致有顛預從事之誦耳。

第三章 歲出之原則

歲出原則者，乃吾人從歲出相關之各科學的見地，規定現今國家決定歲出與支出歲出所當遵守之原則也。換言之。此種原則只有相對性，時世變易，各種科學若有進步，則此種原則自當立失其作用。吾人知歲出爲國家或其他公共團體活動之反映，而國家或其他公共團體活動之範圍，乃屬於政治現象，應爲政治學上研究之問題，故歲出之原則中，第一不可不根據政治學上之學理，以定政治原則。歲出爲財政學上之最終目的與出發點，動足以左右財政之本身，故歲出之原則中，第二不可不根據財政學上之學理以定財政原則。歲出之來源，由於國民之收入，其去路亦足以影響國民經濟，故歲出之原則中，第三不可不根據經濟學上之學理以定經濟原則。歲出之分配，往往限於一特殊階級，致社會失其均衡，而引起重大之社會問題，故歲出之原則中，第四不可不根據社會學上之學理以定社會原則。總之歲出原則中至少應有政治的財政的經濟的社會的四原則也。今分述之。

第一節 政治的原則

此原則乃謂歲出當使用於政治上之必要。所謂必要者其別有三：

- (一) 凡性質上不是私人之力所能爲之事，如軍備外交警察司法等，應由政府出費經營之。
- (二) 凡性質上不是私人所應爲之事，如鐵路郵政電信造幣度量衡等，應由政府出費經營之。
- (三) 凡性質上不是私人所願爲之事，如教育事業社會保險小額保險等，應由政府出費經營之。

外此國家亦可爲有益之歲出，即某項事務亦爲私人所能爲，但國家爲之更爲有益，則國家亦爲之而支付歲出，但此項歲出究否有傷於個人之營業，殊是一問題。換言之此項歲出在政治上尙不能認爲有絕對的充分之理由，故不能定爲原則之一。

第二節 財政的原則

此原則乃謂歲出應力求節約，不可浪費。換言之，財政爲公共團體之經濟，則其財政方針自不可

不依據經濟主義或經濟原則，即務求用最小之勞費，獲最大之效果也。其方法有二：

(一)勵行節約政策。此原則乃指歲出應依經濟原則而利用，非謂歲出數額之應減少，蓋歲出過於吝嗇，反引起不良之結果也。

(二)勵行公開政策。所謂公開，應包含歲出之預算現計及決算各種程序在內，蓋歲出大都由發生有形之效果，而辦理財政者又與其效果無直接利害之關係，若不取全部公開政策，殊難防其浪費也。

第三節 經濟的原則

此原則乃謂歲出應涵養及獎勵國民經濟力而不可阻礙其發達。其方法有三：

(一)增加生產之歲出，減少不生產之歲出。

(二)歲出分担，應與國民所得全體成相當比例，除戰時不論外，平時比例總不應太高。大概以國民所得百分之二十五或三十為最高額。但又有主張歲出只可限於國民所得百分之十五。

(三)歲出支出之地點當在本國之內。此蓋因歲出之負擔屬於國民，若支出在本國領土外，則

國民不能獲分配之利益，是不啻在經濟上受二重損害，於國民經濟上殊不利也。

第四節 社會的原則

此原則乃謂歲出應使其利益能普遍於社會，不可有所偏頗，以至引起社會問題也。其法即為歲出當用以達成一般之目的，不可裨益於一地方一階級或一個人也。

第四章 歲出之分類

歲出分類者，對於歲出組織施行詳細剖解之分類法，以整理歲出紛雜之項目，使其成爲有秩序之排列，而使學理與事實上得爲更深切之研究或考察也。分類法有二，曰演繹的，曰歸納的。前法甚爲單簡，普通皆爲二分法。後法較爲複雜，普通皆爲二分以上之劃分法。前者爲理論的，後者爲事實的。換言之，前者有理論上之統系，後者只爲事實上之敘述也。方法既有二種，然則依何標準以應用此方法乎？此歷史的經濟的政治的財政的四種標準之所以尙也。今將此四種之分類詳述之：

第一節 歲出之歷史的分類

歲出歷史分類者，乃以歲出在歷史上發現之先後爲標準所行之一種分類也。依巴士推白耳 (Baastable) 之主張，可分爲下列各項：

- 一 國防費
- 二 司法治安費
- 三 行政費
- 四 宗教教育費
- 五 工商費
- 六 文化費

此外尚有一種，即分爲國防費文治費公債費是也。

第二節 歲出之經濟的分類

歲出經濟分類者，乃以私經濟或整個國民經濟之利益的眼光，觀察歲出所舉行之分類也。其別有三：

- 一 以私經濟為標準，可分為（1）必要費，（2）有益費，（3）奢侈費。
- 二 以對人民所產生之經濟的利益為標準，可分為（1）全體國民經濟之發達者，如國防費、普通行政費等。（2）為一部分國民之經濟利益者，如救貧費等。（3）同為全體國民經濟與一部分人民經濟之利益者，如司法費等。（4）為權利及於一定個人之經濟利益者，如國有鐵路營業費等。
- 三 以在經濟上所產生之收入為標準，可分為（1）完全不發生收入者。（2）間接可以發生收入者。（3）發生部分的直接收入者。（4）完全可以回收或發生剩餘者。

第二節 歲出之政治的分類

歲出政治分類，依其標準不同，分為三種。

- （一）以國家之職務為標準，分為保護費、工商事業費、開發費三項。

- (二)以國家之目的爲標準，分爲武力目的費，法律目的費，福利目的費與文化目的費。
- (三)以國家之機關爲標準，此種因各機關常有不同而不能一定，大概可分爲外交部費，內政部費，軍政部費，財政部費，教育部費，交通部費，工商部費，司法部費，農礦部費等。

第二節 歲出之財政的分類

歲出財政分類，依其標準不同得分爲九種，惟最後一種爲三分法，德國學者多主張之。茲分述如左。

- (一)以支出時所購買之目的物爲標準，可分爲物件費與勞務費，亦稱爲對物經費與對人經費。前者受物價之影響，後者不必受物價之影響，故此二項決不可彼此流用。
- (二)以支出之時期爲標準，可分爲經常費與臨時費。前者指每年度反復發生若有常規之歲出，其性質爲恆久的。後者則但爲一年度或繼續至數年度所需之歲出，而不必年年皆有，其性質爲一時的也。

- (三)以支出之性質爲標準，可分爲必要費與自由費。前者議會無削減之權，後者則爲議會可自行

由削減廢除也。

(四)以支出之地點爲標準，可分爲國內費與國外費。前者指支出於國內，後者指支出於國外，殖民地費，亦爲國外費之一種也。

(五)以支出之主體爲標準，可分爲國費與地方費。前者專指中央政府之歲出，後者爲地方政府或地方團體之歲出也。

(六)以支出之物體爲標準，可分爲實物的歲出與貨幣的歲出。前者以實物支付，後者以貨幣支付也。

(七)以支出之作用不同爲標準，可分爲政務費及財務費。前者指施行政務時所用之經費，後者指獲得收入時所用之經費，故亦稱爲生產費與不生產費也。

(八)以支出之內容爲標準，可分爲總歲出與純歲出。前者合政務費與財務費而言，後者則專指政務費而言也。

(九)此與七種同，但爲三分法，換言之，即分政務費爲憲法費與政務費二種，合財務費而爲三分也。憲法費係關於國權組織之經費，政務費係關於行政機關之經費，財務費係關於獲取收入

與支出之經費。憲法費又分爲皇室經費或元首經費與議會費兩項，政務費又分爲國防費法務費民福增進費與文化費，財務費又分爲徵收費經營費出納費與公債費。普通多以此標準論歲出之分類。

第五章 歲出之「國」地的區分

國家歲出，有廣狹二義。廣義之國家歲出，合中央政府費及地方團體費而言。狹義之國家歲出，則專指中央政府費而言。但現今地方自治發達，地方團體費，至爲重要。欲將國家財政作整個之整理，先不可不區分國家歲出與地方歲出。此兩種歲出之區劃，完全以中央政府與地方團體間之職分爲範圍。由學理上言之，或謂中央政府之歲出，大概以保護爲目的者居多，地方團體之歲出，大概以發達國力者居多。此說也雖有其存在之理由，然按之實際，究難盡然。故又有謂中央政府應以關於國民一般之利益爲其職分，地方團體應以關於地方團體住民之利益爲其職分。換言之，國家歲出以支辦關於國民一般利益之事務，地方歲出以支辦關於地方團體住民利益之事務，然何種事務關於國民一般之利益，何種事務關於地方團體住民之利益，則頗難決定，即其區分不能不因時代之思想而發生變

異。在今日外交國防司法與關於國家組織國家財政以及貨幣並鐵路郵政之事務，可視為關於國民一般利益之事務，支付此種事務之經費，自應作為國家歲出；反之，增進地方住民精神上身體上經濟上利益之事務，與關於地方團體成立所必需之組織與材料供給等，可視為關於地方團體住民利益之事務，支付此種事務之經費，自應作為地方歲出。但地方團體之事務，向分為固有事務與委任事務二種。前者依據地方團體組織法之一般的規定，後者乃中央因特別理由將關於國民一般利益之事務委任於地方團體執行之謂。地方團體之組織，因國而異，由是中央委任事務之範圍，亦隨之而異。所以異者，強半由於政治主義之不同。政治主義有二，即中央集權主義與地方分權主義。現今列強有採地方分權者，有採中央集權者，有折衷於集權分權之間者。前者之代表為英國，次者之代表為法國，後者之代表為德國。採用地方分權主義之國家，委任於地方團體之事務極少，故地方支出較多。採用中央集權主義之國家，委任於地方團體之事務極多，故地方支出較少。採用折衷主義之國家，則其地方支出必上下於較多較少之間。吾人合而觀之，則對於中央歲出或國家歲出與地方歲出之理論與實際的區分，可以思過半矣。此外現今學者又多主張經營便利說，為國地歲出劃分之標準。總之，仍應與前說互相參照，萬不可執一端而論也。

第六章 殖民費

關於殖民地統治之經費，泛稱爲殖民費。殖民費中有歸殖民地負擔者，有歸母國負擔者，前項稱爲殖民地費，後項與母國之其他歲出合併稱爲本國費。茲將其關係及其應由何者負擔支出之理由，分節述之。

第一節 本國費與殖民地費之關係

本國費與殖民地費之關係，依殖民地統治之根本主義而大有不同。由理論上言之，殖民地統治之主義有四，即

(一)營利主義 此乃母國以由殖民地取得經濟上之利益爲目的，換言之，此主義乃以殖民地爲母國吸收經濟利益之區域，故就財政而言，一切殖民地費除只保存其由殖民地支付之單純意義外，均可作爲謀本國利益之經營費。故殖民地費，與本國費毫無區別。

(二)同化主義 此以殖民地爲母國延長，視爲海外之一洲，與中央集權主義相一致，換言之，其

目的在由中央政府之監督與指揮以求達到殖民地之母國化，故殖民地費在此主義下實具有地方費之性質而爲本國費。

(三)自治主義 此乃視殖民地爲外國而允許其自治，與分權主義相一致，故就財政上言，殖民地之財政不能不獨立，所謂獨立者，卽殖民地收入除負擔殖民地固有經費外，尚有餘裕之謂，換言之，殖民地費在此主義下始與本國費有別而單獨表現其意義。

(四)撫育主義 此乃欲由母國政府之監督，同化殖民地人民，開發殖民地富源之主義，換言之，此主義不似自治主義之太放任，亦不似同化主義之陷於過度集權，爲統治未發達殖民地最適宜之主義，就財政上言，母國對於殖民地不能不與以補助，此補助費卽成爲本國之殖民費。

如上所述，則本國費與殖民地費之關係，胥視母國對於殖民地所持者爲何主義，而後始可以肯定其財政上之關係。總之在自治主義下，殖民地之財政，常係獨立，在撫育主義下，普通多由母國補助，但間亦有獨立者也。

第二節 母國與殖民地負擔殖民費之區分

關於此問題，可區別爲二種學說，其一形爲式論，其二爲實質論。前者以關於歲出之發案權或裁決權爲標準。據發案權說，殖民地機關由自己發案而掌管之行政的歲出，應屬於殖民地負擔，反之，母國欲以自己名義掌管之行政的歲出，當由母國負擔。據裁決權說，委任裁決權於殖民地機關之歲出應爲殖民地負擔，否則應由母國負擔。後者以歲出之以何者之利益爲目的而分，換言之，爲母國利益之行政費，應由母國負擔，爲殖民地利益之行政費，應由殖民地負擔。但此乃理論上之論斷，事實上固未能與之貼合，是不可不注意也。

第七章 歲出變動原因之一瞥

國家歲出，每隨各種關係而發生變異，換言之，國家目的，社會思想，政治組織，國家環境，社會進步，與殖民政策，均在在足以影響歲出，使歲出發生變動也。茲分述之。

(1) 歲出與國家目的 國家目的可分爲四：即(一)武力的目的，(二)法律的目的，(三)福利的目的，與(四)文化的目的。前二者又可稱爲維持生存的目的，後二者又可稱爲發展生命的目的。國家支出歲出，無論如何，須以此四者爲依歸，換言之，歲出須隨國家之目的爲轉移也。

(2) 歲出與社會思想 社會思想或政治學說每影響於實際方面，換言之，歲出每以此等學說爲轉移。吾人知政治學說上向有英國及大陸兩主義。前者主張放任主義，置個人於國家之上，謂國家亦不過一團體，其所以異於他團體者，乃因所理之事，與常不同，且含有強制性質，然其支出則應力從節省，即人民對於財政之監督，不可不特別嚴重，故主張國家所辦之事，應以保護治安防禦外侮爲限。後者主張干涉主義，以國家在個人之上，凡新事業發生，必由國家創辦，換言之，凡於國家有利益之支出，國家應盡量支出之，謂財政只須注重支出之適當與否，節省在所不計；因之採用此種主義之國家，其歲出半耗之於國家所享虛榮之事與官僚有益之事，至民生切膚之痛，則不暇顧及之也。

(3) 歲出與政治組織 在地方自治發達之國，地方團體活動之範圍，日漸擴張，蓋工商業發達，則萬事隨之而生，有不能不辦者，如電車軌道自來水等是。地方愈大，工商業愈發達，則此等事必劃歸地方團體辦理。地方團體所辦之事愈多，則支出自應加增。地方歲出加增，有時反可緩和國家歲出或中央政府歲出之增加。然委於地方者，多爲一部分之事，且各地方團體之發達，不能整齊劃一，常有此盈彼絀之象，必間有地方不足受委託者，其費用仍必由國家負擔。此外發達之事愈盛，則瑣屑之事亦愈繁。利害相並，有利必有害，而其害必爲法律所取締者，此事所關，決不僅一隅而已，勢必及於全國，苟

欲取締，非由中央政府製定法律不可。是中央政府事務并不因地方自治發達之故而減少，即國家歲出，仍有增加之傾向也。

(4) 歲出與國家環境 國家環境有二，其一為自然的環境，其二為社會的環境。大陸國多注重陸軍費，海洋國多注重海軍費，此為自然環境對於歲出之影響。四圍皆小國則軍費少，反之，皆強敵則軍費多；國民愈富足者其歲出愈可多，反之，則應減少；此為社會環境對於歲出之影響。

(5) 歲出與社會進步 社會愈進步，國家歲出愈多。邊沁 (Bentham) 之言曰：需要之供給愈速，則新需要之發生愈多，個人地位日高，則需要日多，故國家之進步，亦與需要共增，例如工商業發達，則國富日增，但加增之國富，必有一部分供給國家加增之歲出，此所以社會進步亦與歲出有因果關係也。

(6) 歲出與殖民政策 現今帝國主義無不講求殖民政策，欲實現其殖民政策，先不可不獲得殖民地，換言之，即必須對於殖民地之經營支出費用也。故殖民政策在某種國家中，亦與歲出甚有關係。

綜上所述六項而統觀之，則對於歲出變動之諸原因，可以知其大概矣。

第八章 歲出膨脹與其原因

財政問題，爲一般民衆所注意。實在資本主義成立之後，資本主義之發展分二時期，第一期以自由主義爲特徵，第二期以獨立爲特徵。在以自由主義爲特徵時代，普通皆以國家目的只限於維持社會治安，其他一切國家決不宜過問，應放任個人自由處理，因之國家活動範圍遂被制限，國家歲出，亦非常節省。及以獨立爲特徵時代，國家則必須向外發展，而以富國強兵爲其第一目的，由是製造軍艦，擴張陸軍，建設鐵路，設備電信，內謀產業之振興，外圖殖民地之獲得，換言之，國家已由消極態度進而爲積極之活動，前此國家之軍備，只在於維持國內治安，現在則當擴充至能維持其殖民地，前此國家職務，只在於保證生命財產之全安，現在則當實行種種產業政策以開拓國內之富源，國家活動之範圍既廣，國家行政之歲出，自亦趨於膨脹，此種歲出膨脹之傾向，謂之歲出膨脹之法則。因自洛洗兒（Rochelet）以來，各國財政學者無不承認其爲一種不可避免之事實也。然此事實，究以何因緣而發生，則綜合各學者之所云，約有九種：

（一）因軍備競爭，致軍事費日趨浩大。

- (二) 建設與公營經費之增加。
- (三) 因人口增加，影響於一般政費之增加。
- (四) 公債費之增加。
- (五) 社會福利及文化事業費之增加。
- (六) 貨幣價值之低落，即物價之高漲。
- (七) 民權發達後所發生的經費之增加。
- (八) 人民富力或租稅負擔力之增加。
- (九) 殖民地經營費之發達。

綜合以上各種情形而觀察之，則可知無論其國爲君主國，爲民主國，爲單一國，爲複合國，爲大國，爲小國，爲地方分權制國，爲中央集權制國，其歲出莫不增加，數十年間來少者亦數倍，多者則或至數十倍不等。復次，有一事爲吾人應注意者，此歲出膨脹法則不僅適用於中央政府，並且適用於地方團體，必地方團體與中央政府兩種歲出皆爲增加，方爲真正歲出之膨脹，否則國家歲出雖增而地方歲出以比例減少，則不過挹彼注此，夫何膨脹之足云。故研究歲出膨脹法則者，不可不了解此種關結處。

也。

第九章 歲出膨脹之評判

關於歲出膨脹之評判，學者之說有二，一悲觀說，二樂觀說，前說之代表，爲法國學者，後說之代表爲德國學者。即前說鑒於法國歲出之三分二爲國防費，三分一爲官業費與教育費，因斷定歲出爲一般之罪惡而謂民主國如有此現象，尤爲危險云。後說則以歲出膨脹，實爲國家行動範圍之擴張，亦即國家次第向國家社會主義進行之明證，而謂此正乃吾人所謂期望之現象。此二說也，皆陷於論理學上判斷籠統之錯誤。換言之，歲出膨脹之評判，決不能執一端以論，而應另從他方面解決之，即應先解決人民經費負擔力之有無，而後始可斷定其爲可悲現象，抑爲可樂現象。然如何方能辨別人民在經濟上所感負擔之輕重即負擔力之大小，則爲最切要之問題。綜合各學者之所說，其方法約有左列七種：

(一) 研究歲出對於國民富力之比率 國民富力如與歲出有同率之增加，或其速度且超過後者，則歲出膨脹之絕對數雖多，而其比例數則不動或且減少，故在此種情形下，國民決不感經濟上負

擔之重也。

(二) 研究歲出對於人口之比例 歲出完全為個人經濟上之負擔，不瞭解其對於人口之比例，即不能判定個人之負擔。

(三) 領土面積之大小及其對於歲出之比例 領土為國家富源之所係，其大小及其與歲出之比例，亦為決定個人負擔力之一大原因。

(四) 研究歲出當時物價之高低 歲出原為依貨幣額表示之公共需要，如公共需要之實質未動，而物價有高低之別，則歲出之表面數額，亦不得有變動，故歲出之實質的多寡，應以物價指數為標準。

(五) 研究歲出當時公債費之內容 公債費之中，有用以付利者，有用以付本者，此三者之關係即其比例之如何，亦能影響國民經濟上之負擔。

(六) 研究實物支出之有無及其與歲出之比例 歲出除貨幣支出外，尚有實物支出，此實物支出，亦為國民經濟上之負擔，故其有無及其與歲出之比例，不可不瞭解。

(七) 研究地方歲出與國家歲出之比例 國民之財政負擔，為對於國家負擔與對於地方負擔

之合計，其比例與國民經濟費負擔力甚有關係。

上列七法，爲研究歲出或人民負擔力大小所不可不注意之者，必將此七點量定後，而後始可判定人民負擔力之大小，與歲出膨脹之窳爲可悲現象抑爲可樂現象，萬不可執一偏以概其全體也。

第十章 帝國主義與歲出

帝國主義，乃資本主義發達至其最後之階段，在資本主義社會之下，一切資本與生產機關，同集中於少數資本家之手，因之國家行動之利益，亦漸次爲少數資本家所壟斷。資本主義發展至其最後階段，國家行動愈與獨占資本家之利益打成一片，即議會之所討論，不外大資本家之利害，政黨之代表，亦不外大資本家之利害，由是國家與大資本家遂完全一致，大資本家即是國家，國家即是大資本家。又資本之性質，絕對膨脹，即資本家必要求市場與投資地，換言之，代表資本主義之國家，在此種情形下，不得不積極的向外發展以期獲得國外市場與投資地目的，由是對內對外遂一概採取壓制政策，此即爲帝國主義之本質。凡帝國主義之國家，必以同一原因而求支配其他之國家，因之帝國主義之各國家，不得不互相衝突，因衝突而競爭，因競爭於是產生產業之統制，與軍備之擴張。先疑產

業統制言之，凡某一國欲與他國競爭，則除增加生產力外，尚須停止國內之競爭，本此原因，第一步遂採用保護關稅。此關稅於資本家之利益有四，即（一）可預防外國商品之輸入，而保護本國產業之發展；（二）可以增加有產者國家之財政；（三）國內商品之價格，可增至與關稅同額之數目，俾資本家獲得意外之利潤；（四）資本家獲得意外利潤後，即可將其商品運至外國，以原價以下之價格與外國資本家勵行競爭。第二步則將凡不許人競爭之產業如鐵路、電燈、電信等，均收歸國家經營管理，其利益有二，即（一）由消滅國內不必要之競爭，進而使產業條件完備，以謀生產之充分的發展。（二）國家本為資本家之工具，即資本家實為國營產業之大股東，國營產業如有利潤，彼等自可坐享其利，萬一失敗，亦可由租稅方式向一般民衆徵取收入以補助之。第三步則簡直由國家直接送入資本家之手，如由國家支出勸業費、獎勵金、補助金等，以謀產業之能與外國競爭。再就軍備擴張言之，軍事費之用途有二：（一）使用於子彈、槍械、軍艦、飛機；（二）使用於薪俸糧餉。此種使用對於國家歲出之增加固不待言，即軍備制度亦間接影響於歲出不少。軍備制度有二：（一）募兵制度，（二）徵兵制度。前者乃在勞動市場招人入伍，其兵士大都為失業勞動者，其法可視為一種特別的社會政策，尚不致妨害社會之生產；後者則任何一人皆有當兵之義務，以致血氣方剛者，每不能不捨去其生產職業而從事軍

隊之生活，此非在國家財政表面上固較前者爲優，而實際上，則後者傷及社會經濟，其損失非常重大。然而今日各國則多採徵兵制度，故直接減少社會生產，間接增加國家歲出，由此而觀，則帝國主義國家之財政，完全爲有產者而設。國家爲增進與擁護有產者之利益，會不惜將歲出增加至數倍或數十倍，此數十倍增加之歲出，又均向一般大眾剝奪而來，以剝奪而來之財政，又一方面用以管理支配階級之共同事務，一方面用以壓迫被支配階級，使大眾陷於二重壓迫之下，實爲無理由之極。雖吾人常見國家對於失業業者亦支出巨大之經費，如救貧制度社會保險等，其支配不得謂之不公，然此種支出實用以緩和無產階級之反抗，完全出於自衛，決非有善意存於其間。矧况貧苦與失業，實爲資本主義本身釀成之罪惡耶！此所以吾人研究帝國主義歲出時，無論如何，決不能承認其有合於社會之原則也。

第十一章 歲出之研究法

欲求瞭解各國歲出之現狀，及其一般之趨勢，斯不可不有方法以研究之。方法維何？曰演繹的與歸納的而已。前者以理論求事實，後者以事實求理論。即前者爲因求果，後者爲果求因。前者必有正確

之觀念爲基礎，後者必有正確之事實或數字爲依據。此二者相輔而行，庶可收相得益彰之效。蓋徒有演繹之說明而無歸納之實證，則其說明頗鄰於空想，反之，若徒有歸納之排列而無演繹之推論，則其排列亦必近於僵石，且其錯誤皆無從而參驗之也。關於演繹法一端，姑不具論。茲但就歸納法而研究之。歸納法之結果，多爲統計，換言之，歲出之歸納法研究，其結果必爲歲出之統計，各國有各國之歲出統計，今欲求各國歲出現在之一般趨勢，自不能不彙集各種統計而比較之。但各國歲出統計之內容及其價值，往往相差甚遠，難資比較，約其不易比較之理由有八，如

(一) 各國預算編制對於經費之分類，以及各類內容之廣狹與科目之實質，常不相同，故難比較。

(二) 預算統一主義雖爲財政上公認之原理，但實際上則多於一般預算外另立特別預算，致歲出之真相無從探知。

(三) 追加預算之有無及其多寡，亦足使一般歲出之真相難於知悉，至少亦足使調查困難。

(四) 預算實施期，在財政學上言，應在國庫收入多支出少之時，然實際上各國會計年度之開始期各有不同，遂致各國歲出對於經濟上之影響諸多差異，故亦難相比較。

(五) 各國歲出統計中財務費之內容往往不同，且其多寡亦往往相異，故各國歲出統計之表面

的計較實不足以表示其國的歲出之實際的真相。

(六) 現代地方自治發達，地方經費亦甚重要，而地方歲出統計不甚完備，故僅以國家歲出比較，其不正確可知。

(七) 聯合國中各國歲出統計亦不完備，故僅以聯合國之歲出而論，實難究其整個歲出之真相。

(八) 在政治不清明之國家中，無預算上之表面數字，往往不實。

由上言之，則歲出統計比較之困難，至為明顯。吾人利用此種統計時，不可不特別注意上述各種之情形。總之，歲出之統計的研究，不過證明其事實之一部，至其他種種，仍不能不有待於演繹法之輔助也。

第二編 歲入論

第一章 概論

國家或公共團體因欲支付歲出，於是不可不有歲入。換言之，凡在一會計年度內，中央政府或地方團體爲應付歲出，對於國庫所收入之貨幣總額，即謂之歲入。關於此歲入原理與原則之研究，乃歲入論也。於此有二事爲吾人所應注意者，即（一）流入國庫之貨幣，非盡爲歲入，猶之流出國庫之貨幣，非盡爲歲出，例如郵政儲金爲一種寄托性質，支付郵政貯金爲一種代理性質，皆不能謂爲歲入歲出也。此外如（二）物件與勞務之獲得，亦不能謂爲歲入，蓋在今日貨幣經濟的時代，國家之歲入歲出，無不以貨幣行之，無直接收入物件與勞務之事實，即物件與勞務均須轉化爲貨幣後，方可作爲歲入也。歲入之定義既明，而其內容之遞化，即其沿革，亦不能不加以闡述。茲以歷史的眼光觀察之，可分爲四期：

(一)官產收入時期 上古時代，國家歲入與王室收入不分，王室財產之收入，即為國家之歲入，國家支付歲出時，悉以此王室之收入充之，遇不足時，始由臣屬及人民收納貢獻，以為補助之資，故在此時期內，歲入以官產收入為主。但此處之歲入，非以一會計年度為標準，換言之，當時國家之收入，並無一定起迄時間，與其謂為歲入，毋寧謂為收入也。

(二)特權收入時期 至中古時代，國政日繁，但賴官產收入，不敷應付，於是君主乃利用其所謂最高主權者之地位，以擁有地主之特權政治之特權財政之特權，由此種種特權關係所發生之收入，謂之特權收入。

(三)租稅收入時期 此乃近世資本主義時代，在此時代內，特權收入，因民權思想昌盛之結果，已不能立足，而官產又因逐漸貶賤與出賣，所存無幾，於是租稅因之而生。租稅者，由組織國家或公共團體之國民或團員分擔歲出之謂也。

(四)官業收入時期 官業收入者，因企業官營以獲取收入之謂，如鐵路國營是。歲入以官業收入為主，尚須俟諸將來社會主義之社會云。

綜上所述，則今日歲入之內容，殆為歷史演進之結果。換言之，歲入之內容，亦不能不受時間上之

限制也。

第二章 歲入之分類

歲入分類云者，自其反面言之，即歲入以何組織之之謂也。分析歲入內容之方法，亦有多分法二分法兩種。前者實無後者在學理上之重要，然亦為歷史上之沿革，不可一概抹殺。約略言之，則可謂此種分類，肇基於詹波丁氏分歲入為（一）官產收入，（二）俘虜品，（三）捐贈，（四）屬國進貢，（五）官業，（六）關稅，（七）租稅，惟以租稅只能專為不測事件之用。繼起者為德官房學派，此派分歲入為（一）官產收入，（二）特權收入，（三）租稅收入。其對於租稅亦尚與詹氏具同樣之見解。至史密斯則分為（一）官產收入，（二）由人民所得中抽出之收入。後巴士推白耳又分歲入為（一）法人收入，（如特權收入，地租，利息利潤沒收及手續費等）（二）租稅收入。亞當士分歲入為（一）直接收入，（如官產，官業，捐贈，沒收等）（二）間接收入，（如手續費，特別捐租稅罰金）（三）預提收入（如公債收入）。塞利格曼（Seligman）分歲入為（一）無償收入，（如捐贈，補助金及賠款進貢等）（二）契約收入或交易收入（如官產官業等）（三）強制收入。路茲（Lutz）分歲入為（一）商行為收入，（二）行政及雜收入，（三）租

稅收入(四)公債收入(五)簿記上收入(如各級政府間之補助金與上納金等)此諸說也,皆為多分法,在學理上實無重視之必要,而其最為重要者,則為歲入之二分法,其分類亦約有六種,即

(一)自動收入及被動收入 此種分類,係依收入之來歷如何而定。前者即政府自己計劃而來之收入,如普通租稅及企業等收入是。後者乃指收入之來,不出於政府自己之計畫,而由於其他團體及個人之補助寄贈,例如國家對於地方團體之國庫補助金或下級團體對於上級團體之上納金等是。

(二)公法收入及私法收入 此視發生收入之原因為公權抑為私權而分,即發生收入之原因屬於公法者,為公法上之收入,屬於私法者,為私法上之收入。前者之例,如租稅手續費罰金等之依命令強制權而來者是。後者之例,如企業收入財產收入及公債等之依自由契約而來者是。

(三)徵課收入及產業收入 此以收入之方法為標準,前者係依據其權力作用而強徵於人民之收入也,可更分之為二:(1)對於受直接利益者之徵課,有報酬之性質,如手續費是。(2)對於無直接利益者之徵課,無報酬之性質,如租稅是。後者乃國家經營一定經濟事業之收入也,亦可分之為二:(1)特權事業之收入,如專賣收入是;(2)無特權事業之收入,如官產收入官業收入是。

(四)普通收入偶然收入非常收入 此以收入之是否出於有組織的計畫爲標準。前者指公共團體以收獲爲目的計畫而得之收入，其別有五：(1)官產收入，(2)官業收入，(3)使用費手續費及特別捐款，(4)租稅，(5)贈資及補助金。次者本非出於預定之計畫，特因行政上或社會上之偶然事實而偶然獲得之收入，例如過慮金拾得金沒收金等，統稱之爲雜收入。三者謂因財政上收支不能適合，特執行非常手段而獲之收入，例如官有物賣卻代金與公債募集金是。

(五)經常收入與臨時收入 此以歲入之有繼續性與否爲標準，即在每會計年度中具有繼續的規則的反覆的流進之力的收入，爲經常收入，反之，如爲一時的而非永續的之收入，則爲臨時收入。前者如租稅與企業之收入是。後者其別有二：一曰純然臨時收入，如私人捐款，戰後償金無主財產之充公等是；二曰預定臨時收入，如增加賦稅，募集公債，賣卻官地等是。換言之，純然臨時收入者，非財政計畫中所預期之收入也；預定臨時收入者，實爲財政計畫中所預期之臨時收入也。

(六)公經濟收入與私經濟收入 此爲德國學者所主張，其分類僅係用以說明經常收入者。蓋謂經常收入，從其經濟上之性質，每年既規則的繼續的流入國庫，則爲研究其本質起見，不得不採此分類也。其所謂公經濟的收入者，係指公共團體以公共團體之資格，對於其團員行從屬關係之經濟

行爲而獲之收入。至私經濟的收入者，乃公共團體以私法人之資格對於其他經濟主體行平等經濟行爲而獲之收入也。

統觀上述六種分類，第一類不能闡明歲出之性質。第二類公法私法無一定標準。第三類不能包括捐款罰金等之雜收入。第四類雖較善，然猶病其根據太薄弱，故財政實行上及研究上多不適用。其最適用者，厥爲經常收入及臨時收入。而第六類又所以說明經常收入者，故財政學上皆利用此二者以研究歲入也。換言之，歲入爲經常收入與臨時收入二者所組成。臨時收入，其性質爲暫時的，分有純然臨時收入，預期臨時收入二種，在財政學上尙不十分重要。至經常收入，則爲永續的，換言之，經常收入，不可不具有恆久性之根源，即其根源，應爲國民所得或組成國民所得之個人所得。公共團體由所得而徵取收入之方法，約有二種：一爲國家或公共團體由其本身的經濟行爲以取得之；二爲由其他個人經濟取得之。於是經常收入自分爲兩種：（一）由前法得來之收入，稱爲私經濟之收入；（二）由後法得來之收入，稱爲公經濟之收入。私經濟之收入，一名營利收入，爲國家或公共團體以私人資格服從私經濟原則以經營財產並企業而取得之收入，即價格收入公經濟之收入，爲政府以公法人或無尙權威者之資格，依據公權由個人私經濟強制徵取之收入，一名公課收入前者又分爲官產收入與

官業收入、官產收入再分爲動產收入、不動產收入二種，官業收入再分爲競爭收入、獨占收入二種。後者又分爲政務收入與狹義之租稅，而政務收入再分爲手續費、使用費、特別捐款、違法金四項。準上而論，則歲入可舉行下列之分類：

(甲) 經常歲入

(A) 公經濟之收入

(a) 政務收入

(1) 手續費

(2) 使用費

(3) 特別捐款

(4) 違法金

(b) 租稅

(B) 私經濟之收入

(a) 官產收入

現代財政學

(b) 官業收入

(乙) 臨時歲入

(A) 純然臨時收入

(a) 私人捐款

(b) 戰後償金

(c) 無主財產充公

(B) 預定臨時收入

(a) 增加租稅

(b) 募集公債

(c) 官地賣卻代金

第三章 私經濟收入論

私經濟之收入，爲關於官產與官業之收入，而官產官業之利弊，又因各時代思想之不同，而大有

差異。就事實觀察之，在歐洲十七世紀以前，官產收入，最見注重，至十八世紀，因重商主義盛行之故，官業亦逐漸發達，及十八世紀後，重農學派與正統學派迭起，官產官業遂多被發賣，日趨於減少，更至於十九世紀後半，官產官業，復被注重。迄現二十世紀，社會主義之分配政策，已為一般財政學者所公認，故各國之官產業，日益擴張其收入，幾有取租稅而代之之勢矣。今將其利弊二說分述之：

(一) 官產業有利說

主張此說者，其理由有三，即

(1) 官產業收入，為國家或公共團體行平等的經濟行為而獲得之收入，非若租稅之由個人經濟強徵而來，故無害於私人經濟。且因其用途係充公共團體之經費，故此種收入愈多，即愈可減輕租稅，換言之，即愈可減輕人民之負擔也。

(2) 官產業可視為國家或公共團體之一種準備基金，此基金愈多，則公共團體之信用愈固，即其財政之運用愈便。

(3) 官產業除財政目的外，尚可增進國民經濟之利益，改良社會經濟之分配，使社會日接近於正義。

(二) 官產業有害說

主張此說者，其理由有四，即

(1) 官產業雖可得收入然其舉辦之資金，往往由舉債而來，一不謹慎，則得不償失。

(2) 官產業經營之人，恆缺乏企業精神，故往往經費多而收入少，由國民經濟全體言之，甚屬不利。

(3) 官產業之範圍愈大，則私人產業之範圍愈小，故官產業之增加，不啻奪私人之產業而減少其企業心。

(4) 官產業之收入不能確定，故足以搖動財政之基礎。

(三) 利害折衷說

主張此說者，謂有利說與有害說在理論上皆非有絕對之理由，吾人固不能執有利說而主張無限地擴張官產業，亦不能依有害說而主張官產業之全廢。要之，此問題非理論的問題，乃實行的問題。吾人應就個個具體之產業研究其在實行上能否收一定之利益而別其利害，即能者認可之，不能者否認之也。

綜上三說，自以後者較前二者爲妥當。然何種產業應歸官營，與夫何種產業不應歸官營，均應在理論上有一定之界限，此種界限，可分爲積極的與消極的二種：

(甲) 積極的界限

積極界限云者，謂從財政上國民經濟上及社會政策上觀之，此種產業應歸官營者也。依此界限觀之，下列四種產業，應歸官營。

(1) 獨占事業應歸官營。獨占在經濟學上本可分爲資本的獨占與自然的獨占二者，然無論何種獨占，其結果皆可以發生獨占價格，此種獨占價格，無論何時，必較所謂競爭價格爲高，往往使一般購買人或特殊購買人受不當之負擔，此種事業自應由國家官營。

(2) 雖無獨占性質，然實與國民民生計大有關係之事業，如食鹽等，如任自由競爭，則往往供需不能投合，應歸官營。

(3) 雖無獨占性質，又與一般生計無直接之大關係，然因其效果不易立刻發生，而私人不欲經營之者，如森林及小額保險等，此應由官營。

(4) 公共團體之特定的必需品，若爲額甚巨，則以其生產事業歸之官營，在財政上實較有利。

如兵工廠等應歸官營。

(乙) 消極的限界

消極限界云者，謂從財政上國民經濟上及社會政策上觀之，不應歸官營之產業的限界也。此種限界有二：(1) 凡不利於粗笨畫一之大企業，與須機敏以應之變化事業不宜於官營。

(2) 凡當使爲民業以便完全地施行自由競爭之事業，不宜官營。

吾人果能明辨各種事業之各限界性質，自可斷定何者應官營，何者不應官營。總之此種官產業之收入，即私經濟之收入，在事實上與理論上，均有增加之趨勢，換言之，官產業即私經濟已日躋於重要之位置矣。茲再將官產官業分節論之。

第一節 官產收入

官產含義甚廣，有國家自身供用之財產，如各官署之建築物基地皆是也；有供公共事業用之財產，如道路公園等類是也；有以收入爲目的之財產，如土地森林之類是也。前二者亦稱爲行政財產，後者亦稱爲財政財產。即前二者爲公共團體用以達其公共行政之目的，不生收入之財產，後者始以財

政上之收入爲目的，而爲財政學上所討論之官產也。財政學上之官產收入，通分爲動產收入與不動產收入二種，動產收入，如官股之分得紅利及息金是，不動產收入，如土地森林等收入是。茲分目述之。

第一目 基金資金之收入

基金者爲應付不時之急需，或爲達特定目的而設之基本金也。前者如戰爭準備金及災害準備金是，後者如教育基金及誠債基金是。資金者，官業資本以外之一切爲特種事業經營上之利便而設之資本金也，例如造幣廠資金等是。此二者分別至難，總之其設立之目的，重在運用本金及利用利息者，大抵爲資金，若其設立之目的，只在於支用累積所得之本金者，則大抵爲基金。基金資金發生動產收入，大抵作爲存款貸款或成爲有價證券之形態。準茲而言，則基金及資金作爲存款或變爲股票時，當亦可發利息與紅利，但其利息與紅利，爲偶然的與利殖的，殊與由公共團體特別出資及貸款存款而得之紅利及利息之爲恆然的與非利殖的者不同也。

第二目 紅利與利息

紅利者，國家因政治或經濟上之必要而出資爲股份公司股東時所得之股息也。利息者，亦國家因政治經濟財政各種政策上之必要而貸款存款時對於所貸款所存款獲取之利息也。此種出資貸款存款，初非以利殖爲目的，故其與前者有異也。

第三目 土地收入

國家處置土地之方法有二：(一)自耕法，(二)佃耕制。前者如屯田農林試驗場等所採取之方法，後者有長租與短租之別，而所謂長租，即關於佃耕契約，不拘期限，其繼承人亦得以同一之佃租從事於佃耕之謂；短佃者，則爲對於承佃契約附以一定之期限也。換言之，長租幾無異於私有，短租則往往有促佃種者濫耕之弊，以致地力易盡，均非盡善盡美之法也。由自耕土地而得之收入謂之收益，由佃耕土地而得之收入謂之地租。

第四目 森林收入

森林爲笨重企業，適於大規模之計畫，必待長遠之施設擁護，而後始能獲得收入，故森林官營，最

爲得當。且森林由國民經濟一般之公益觀察之，如氣候之調節，雨量之調節，風景之佈置等，皆非私營所能奏其效也。

第二節 官業收入

官業，指國家或公共團體經營之企業，既屬於企業，則不可不結合資本土地勞動與企業家而從事於交換經濟，故官業常立腳於自由競爭之上，但依事業之性質或由於大規模之經營，不無陷於獨占者。更精確言之，企業愈帶有獨占之性質，愈不可不作爲官業，於是官業中自有自由競爭之企業與獨占事業二種。前者謂國家之經營企業，亦與私人同樣，以務求多得收入爲原則，不過國家終不似私人之極端的唯利是圖，尙爲其本身之職務着想，務求與國民經濟政策相調和，甚至有時全體拋棄收益而專以公益爲目的者，如模範工場農業試驗場等是，此種不生企益之企業，在組織上，雖爲企業，其實已帶有國家營造物之性質。後者可分爲經濟的獨占事業，行政的獨占事業與財政的獨占事業。經濟的獨占事業，完全與私企業同爲依從經濟理法之獨占業，包有自然的獨占與資本的獨占。行政的獨占事業，爲犧牲收益之一部分以謀公益者，其收入多以在自由競爭上所得之收

益爲準的，如郵政電報事業是。財政的獨占事業爲純然以收入爲目的之事業，如專賣事業是。茲將官業之主要種類分目述之。

第一目 官鑛業

鑛山之法律觀念有三：（一）屬於土地所有主者，其意以爲土地之所有主，對於其地中之鑛物，當然有採掘之權利；（二）屬於國有者，謂地下一切未開採之鑛，均應歸國有；（三）完全認爲無主物者。然無論如何，凡規模甚大所需資本甚鉅之鑛山，多有收爲官營者。官營之方法有二，曰租借法，曰自營法。惟官營鑛業，實爲完成國民經濟上之職分與供給其他官業之需要，則自不可不服從私經濟原則而自營之也。

第二目 官工業

自由企業之工業，在理論上，國家不宜經營，然有時國家當一種新產業創始之時常爲模範工場以經營之者，或因供給自身需要之品而自行製造之者。前者之例如模範工場是，後者之例如兵工廠

特殊之印刷業是。

第三目 官商業

商業以機敏爲最要，而官營則太遲鈍，自以歸私營爲宜。

第四目 官銀行業

國家經營銀行，非以獲利爲目的，要在能調節一國之金融，筭司財政之出納，故由發行紙幣，代理國庫，國債之募集，本息之償還，以及作一國金融之中樞機關等觀察之，自以營銀行爲宜。惟官營銀行每多不利於民間之經濟，蓋銀行既由官營，勢必爲國家財政所左右，往往不顧金融界之情勢，以致壓迫民間之經濟。雖則發行紙幣，其利益應歸之國家，然國家不妨以課稅之方式收得發行之利益，而使銀行歸諸私營，反有利於國民經濟，不過國家對於銀行之業務，須保留強有力之監督權耳。

第五目 官保險業

保險官營之說有四：(一)以收入爲目的者，(二)以適應國民經濟之要求爲目的者，(三)以社會政策爲目的者，(四)以社會政策兼收入爲目的者。茲分述之：

(一)以收入爲目的之保險官營論，可稱爲財政的獨占論。其說謂保險既爲帶有公益性質之事業，而合於人類生活上之必然的要求，且其經營亦並不困難，故若將保險事業完全收歸官營，則國家或公共團體之收入必將大增，而於人民方面並無大損。此說足以妨害保險之普及，而貽社會上之罪惡，學者多不採之。

(二)以適應國民經濟之要求爲目的之保險官營論，或稱爲國民經濟的經營論。其意謂當私營保險事業尙未發達，不足應國民經濟上需要時，或私營保險雖已發達，而遇種種特殊事變如戰事等，不能發揮其應有的作用之時，國家或公共團體爲應付國民經濟之需要起見，應自己經營保險業或再保險業。此種官保險業，在事實上成爲將不幸之保險集中於自己身上，殊難得大多數之同意。

(三)以社會政策爲目的之保險官營論，可稱爲社會獨占論。其論旨在藉保險之官營以實行社會政策，故以此爲論據之官營保險，勢不能成爲一般之保險，而應爲以經濟上社會上之弱者階級爲其對手之保險。換言之，此種議論，與其適於財產保險，無甯適於個人保險。而在個人保險中，尤以

對於勞動保險與簡易保險爲最適宜。今述於左：

(1) 勞動保險者，預防勞動者因減少或喪失其勞動能力而生經濟生活的困難之保險也。勞工喪失或減少其勞動力之原因，大概不外乎老衰，殘廢，疾病及失業等，此等事故，在平素不能多有積蓄之勞工階級，除依勞動保險法以分擔其危險外，殆無他法。此種勞動保險，可分爲老衰保險，殘廢保險，疾病保險與失業保險等。且未始不可任私營保險公司經營之。然私營保險公司，究以營利爲目的，與社會政策根本相違。又此等保險亦未始不可由工廠主附帶地經營之，然工廠難免不困工業上之破產而影響於勞動保險事業。故勞動保險，宜收歸國營。國家實力充裕，信用確實，決可免上述之各項危險，且可由其事業普及之故，而得巨額之收入也。

(2) 簡易保險者，保險金額甚小，且其契約之締結程序甚爲簡易之生命保險也。其與勞動保險不同之點，在被保者不限於勞動者，與其本質屬於生命保險。其與普通生命保險不同之點，在其契約之締結，不必經醫生診察身體，且其交納保費之方法格外簡便，與其保費非常低減而已。簡易保險既以貧民階級之便利爲主，而其契約之締結，不經醫生診視，且務求法簡而費輕，則經營者損失之程度及經營之費用，必較其他保險業爲甚，欲救其弊，必非求其事業規模之宏大而不以營利爲目的者

不可，故簡便保險應歸官營。現今各國經營之簡易保險，多使郵政局附帶辦理。

(四)以社會政策兼收入爲目的之官營保險論，亦稱爲財政的兼社會的保險論。其論者在於一面固須達社會政策之目的，他面尙須兼達收入之目的，蓋折衷於社會獨占與財政獨占之間，而爲中庸說。根據此說，於是主張普通生命保險官營，此種保險被保人之多數，屬於從事勤勞生活之中級人民。中級人民之需保險制度，往往不亞於下等階級及勞動階級，然簡易保險金額過少，不足滿其經濟之需要，而一般私營保險公司，又往往有破產或賠款緩慢之弊，足使中級人民受意外之損失，故不可不由國家經營普通生命保險，以應中級人民之需要。且國家經營此種保險，若能取與私營保險同額之保費，即可依國家信用較大之故，而獲餘利，故一舉兩得也。

第六目 官彩票業

彩票者，賭博之一種也，即因偶然之事實而爲金錢之得喪者也。通常賭博，爲一般法令所禁止，然獨對於此種彩票，國家反獨占而發行之，未免於理論上不合。但事實上，可增加國家一部分之收入，故各國亦做而行之，成爲習慣上之謬誤，德國學者之辨護，未見其當也。關於彩票之種類有四，分述如左。

(一)階級彩票 此種彩票，分爲全張半張四分之一張等種種大小票面，以一定之價格出售，中彩者按照等級（如頭二三四五彩之類）而得獎金，未中者，不退還原本。

(二)算數彩票 此種彩票，係由自一以迄九十之號數組織而成，每次開彩，由九十數之中心任意抽出五數，當其數者勝。賭者於未抽之前，可任意賭金若干，買一號數或數號數，若抽出之號數，恰與其所購之號數相同，則謂之當彩，獲利數倍，此購彩票者之利益也。而國家之利益，則在不當彩的賭者之損失及國庫對於賭金之收利也。

(三)目的彩票 此種彩票多於殖民地行之，以其所獲純利，充或種公益事業之用，故名目的彩票，其所以在殖民地發行者，因殖民地當其拓殖之初，一切事業經費，需要必多，故不得已利用當地人民之徼倖心理，以籌得一部分之財源也。

(四)利息彩票 此爲國家或公共團體對於發行低利公債時所利用以爲誘惑之工具也。蓋低利公債，以附有獎金之故，可以鼓勵人民之徼倖心出而應募之也。

第七目 官專賣業

官營專賣業者，一方面藉達其取締之目的，一方面又欲達其收入之目的，如烟草專賣是也。

第八目 官交通業

交通業者，係統指關於通信及運輸之種種設備及機關而言，而其最重要者，厥為郵政鐵路電信電話等。此種機關之官營理由有三，即

一 有適於公營之四種特色：

(1) 有獨占之性質，

(2) 以統一之經營為便當而有利，

(3) 性質上必須普遍地擴張之，

(4) 其事務須確實而有規則。

二 有三種不能不公營之關係：

(1) 關係國民經濟，

(2) 與社會政策有密切關係，

(3) 與軍事有密切重要之關係。

三 有四種之官營可能性。

(1) 經營技術比較簡單，

(2) 資本浩大，

(3) 富有正確性，

(4) 富有普遍性。

然上述三者，乃就一般大體而論，所有之交通業未必盡如是也。

第九目 官業取費之原則

關於官業取費原則有三，(一)手續費主義，(二)賺錢主義，(三)服務主義。前者即不虧不賺之謂，次者，有租稅主義與寓禁於征的高利主義之小別，後者又分為貼本主義與無費主義。如郵政局之剛狗開銷，為手續費主義，鐵路局之計算官利與相當之盈利，為租稅主義，煙酒公賣之高抬煙酒價格，為寓禁於征的高利主義，自來水賤售與貧民，為貼本主義，義務教育為無費主義，皆定也。

第四章 公經濟收入論

公經濟收入者，乃國家或公共團體以強制經濟爲其立脚地，單獨決定之收入，并非若交換經濟之以自由競爭爲原則，或根據契約以規定相互之關係也。換言之，公經濟收入，完全爲國家或公共團體權力之行使，即與杜絕競爭之獨占專業，仍有差別，蓋公者實爲交換經濟之一分子，并非藉此行使權力，故不能屬於公經濟之範圍也。此種經濟，普通分政務收入與租稅收入二種，前者指國家因達成某種目的而作行爲之伴生收入，後者指惟以收入爲目的之收入。亦有謂前者係根據特殊報酬原則，後者係依一般的報價主義，而作爲二者之區別，然此說與今日之理論與事實不合，應謂前者根據於享益說，後者根據於能力說爲當也。茲分節述之：

第一節 政務收入

政務收入者，國家因執行政務之結果所生之收入也，其類別有四：曰手續費，曰使用費，曰特別捐款，曰違法金。茲分述之：

第一目 手續費

私人因國家之行爲而得利益，乃以特別報償之故，由國家向請求行爲之人強制徵收此種徵收手續費之行爲，并非單爲負擔者之私人利益，國家本身亦同感必要之行爲也。惟以該私人對於此項國家行爲所受之利益，至爲明顯，因特令其納相當之費用，故手續費之條件有三：第一，手續費必與國家之行爲相伴，無國家之行爲，決無手續費；第二，國家之行爲對於納費者必能給與特殊之利益；第三，手續費必由國家強制徵收。又徵收手續費，亦因其標準不同，而異其多寡。其標準有二：第一爲費用填補主義，即以國家執行其行爲時所需之費用爲標準；第二爲利益報酬主義，即以私人因國家行爲而受之利益爲標準。現代國家則根據上列二種標準將手續費分爲二種，第一爲定額手續費，係對於同一種類之分類，課以同額之費用；第二爲變動手續費，係依各個之特別事情而變更賦課之率。變動手續費又分爲二：（一）範圍手續費，即規定手續費之最高率及最低率而使官廳在此範圍內自由裁定其額；（二）遞進手續費，即依一定之標準如書類之容積，行爲時間之長短以及物件之價格等而遞加其率也。至手續費之徵收法亦分爲二：曰間接徵收法，即貼印花或使用戳印用紙，曰直接徵收法，即直

接收納現金。現代國家大約二法均用。此外手續費之內容又可分爲司法手續費與行政手續費，司法手續費又可分爲訴訟事件手續費與非訴訟事件手續費，訴訟事件手續費再可分爲民事訴訟手續費與刑事訴訟手續費，惟刑事訴訟手續費原則上不宜徵收也。行政手續費又以行政行爲之形式與實質爲標準，而分爲形式的行政手續費與實質的行政手續費，前者爲檢定費，證明費，特許費，許可費，榮典授與費等，後者爲外務，內務，財務，文化行政及經濟行政之各種手續費。

第二目 使用費

使用費者，個人因使用國家營造物而得利益，乃以報償之故，由國家向使用營造物者強制徵收之也。此費因係由使用國家之營造物而徵收，固與手續費之以爲請求國家之行爲而徵收有所不同。又營造物乃供公益之用，官業乃以獲得利潤爲目的，故由營造物而發生之使用費，當與由官業發生私經濟收入相異。其內容可依營造物之種類而區別爲三。第一爲教育營繕物之使用費，如學校之學費，博物館圖書館之入場費等；第二爲保健營造物之使用費，如病院之藥費，消毒所與浴場之入場費等；第三爲國民經濟營造物之使用費，如倉庫使用費，河川運河使用費等是。至其決定多寡之標

標，則與手續費正復相同，或採費用填補主義，或採利益報償主義，當隨時之所宜而定之也。但於此當注意所謂費用，係指經營費，而非指建設費及改良維持費，蓋建設費及改良費，其額必巨，決不能賴使費用以填補之也。

第二目 特別捐款

國家爲公益起見，新設營造物或改良舊有營造物，需用巨款時，對於住在一定地域之內，因營造物之創設或改良而受到利益之人，視其所受利益之程度，而賦課以特別分担金，例如國家修築道路，設置公園，對於該地人民徵收分担金是。其與手續費異者，爲手續費大抵以對於納捐人有特別利益，而特別捐款，則在以對於納捐人之不動產有特別利益。其與使用費異者，以使用費所以支辦營造物之經營費，且爲課於使用營造物之人，而特別捐款，則所以支辦營造物之創設費與改良費，且爲賦課於該地之住民。其徵收之方法有二，第一先由國家墊付巨款，創造或改良營造物，待其發生利益之時，始行徵收；第二，先向應當受益之人徵收，然後創設或改良營造物。至徵收此款時則不可不服從下列各原則（一）抽收特別捐款須先有立法上之根據，（二）抽收特別捐款以前，須先與有關之不動產所

有人會商，(三)特別捐款分担須公道，即不動產增價之估價非公道不可，及(四)特別捐款數額萬不可超過不動產增價之數額也。

第四目 違法金

私人違反法律或當爲而不爲，或不當爲而爲，害及公益，因而國家使其賠償者，謂之違法金。其屬於政務收入者有二，曰沒收金，曰罰金。此種罰金及沒收金，不但依據司法裁判所之判決而徵課之，又作爲行政罰而課之，如對於警察法違反租稅法違反而徵罰，即其一例。於此可知罰金及沒收金，實不外對於違法行爲之制裁，與其謂爲對於國家行爲之反對給付，無甯謂爲對於私人自己之行爲之賠償。總之，決與手續費之性質迥有別也。

第二節 租稅

租稅者，國家或公共團體爲謀其本身之生存與發展，而依照一般標準，對於其團員強制徵收其所需之一般經費也。其沿革依塞利格曼之說，可分爲六時期，(一)人民自願捐助政府時代，(二)政府

請求人民捐助時代、(三)人民補助政府時代、(四)人民爲國家犧牲時代、(五)政府以納稅爲人民的義務時代、(六)政府運用其無上權威強制人民納稅時代。後者卽現在之時代也。雖然此但就遷遞之事實言之，若求理論上之根據，則證分四種，而以最後之租稅犧牲說爲較切當。茲分述之。

(1) 租稅交換說 (Exchange theory) 此說借於持社會契約說之霍布斯等，以租稅乃人民對於國家的利益行動所支給之代價也，其名稱復有種種，有稱爲 Give-and-take theory 者，有稱爲 Bargain-and-sale theory 者，有稱爲 Equivalence theory 者，有稱爲 Piles theory 者，更有稱爲 Benefit theory 及 Injunctive theory 者。總之此說之先決條件必爲(一)人民之給付應與國家之政務等額，及(二)公共團體應與人民各爲平等獨立之團體。然第二之先決條件，實與國家之根本觀念，不能相容，國家爲人民之組織體，不能視爲與人民平等獨立之個體，換言之，交換帶有自由性質，殊與租稅之強制的性質，根本相悖也。更由第二之先決條件觀之，則納稅額必比例於其所要求於政府之事之費用，然而國家之行爲，大都其效普及一般，而不能一一評定之，是其說已失其根本上之依據也。

(11) 租稅保險說 (Insurance Premium theory) 此說爲孟德斯鳩 (Montesquieu) 等所主張，

謂人民依國家行動之保護，而在生命財產上受莫大之利益，質言之，國家不啻一保險公司，租稅實爲人民對於保險公司所支付之保費也。然事實上，租稅之用途，不僅限於生命財產之保護，而其負擔額且難與所受保護之程度相當，則此說之不合固已明矣。

(三) 租稅分擔說 (Contribution theory) 此說倡於柯沙 (Cose) 等，謂國民既爲公共團體之一分子，則對於公共團體生命維持上必不可少之公共需要，當不可不負分擔之責，故租稅即爲人民分擔公共團體之公共需要也。

(四) 租稅犧牲說 (Sacrifice theory) 此說爲華格拉所主張，謂租稅爲國家對於一般統治者不用代價之強制徵收，換言之，租稅實爲國民之一種犧牲，并無所謂一般報價者在，此可謂得資本主義的國家之租稅的神髓也。

上四說也，無論如何差異，而其以租稅限於收入之目的，則固相一致。惟華格拉氏一破從前單純目的之說，力主張租稅應同時含有社會政策之目的，即現今社會財富分配之不均，應以租稅方法力予矯正之也。此說一出，影響財政學上甚大。換言之，租稅於財政目的外，不可不兼有社會政策之目的，否則是不合於正義之租稅也。茲將關於租稅之種種分目言之。

第一目 關於租稅之術語

欲察租稅之原理，先不可不確定其術語之界說。茲分述之。

(一) 課稅物件 課稅物件者，即課稅之目標也。如土地稅之課稅物件為土地，烟酒稅之課稅物件為烟與酒是已。近世各國有課稅於或種事實者，有課稅於財產者，則此事實與財產皆為課稅物件。

(二) 稅源 此即租稅所自出之財貨，如土地之收入，為土地稅之稅源是已。稅源常與課稅物件混而為一，如所得稅之課稅物件為所得，而其稅源亦為所得也。又此復有稅本稅源之別，前者乃後者之原因的要素，換言之，即個人經濟生產上之資產企業與勞力三要素也。準茲而言，則稅源實稅本的收益之謂也。

(三) 課稅標準 課稅標準者，課稅物件之以數量價格尺度等計算者也。例如地租之土地，所得稅之所得，營業稅之營業，酒類稅之酒類，皆為課稅物件。而其課稅標準，則為地租之地價，所得稅之所得額，營業稅之售賣量資本額等，以及酒類稅之釀造量等是也。

(四) 課稅單位 課稅單位者，準此以推算納稅額之基數也。例如酒類稅之每酒一石課稅二十

元，則此每酒一石即課稅之單位也，課稅二十元即其納稅額也。

(五) 稅率 稅率者，課稅單位之稅額以百分法表示之謂也。例如所得超過五百元至二千元者課千分之五，此千分之五即所謂稅率也。

(六) 納稅者 凡依照法律所規定而負納稅之義務者，曰納稅者。

(七) 租稅負擔者 凡實際上犧牲自己之財貨以充租稅者，曰租稅負擔者，此負擔者未必皆為納稅者。蓋財政學上有轉嫁之作用，納稅者往往轉嫁其納稅額於實際上之租稅負擔者，例如造酒者雖有納稅之義務，而恆將稅額加於酒價，以轉嫁於消費者是也。

(八) 課稅法 課稅之法有二，曰定率法，曰配賦法，前者為對於課稅單位課以一定之稅率，此種課稅收入之總額，非俟徵收完竣後，不能確定，而在各納稅者，則固可預測其稅額也。後者則為政府先定課稅物件及收入總額，平均分配之於各納稅者，此種課稅收入之總額，政府固已早知，而各納稅者，則不可預測其納稅額也。

第二目 租稅歸屬與轉嫁

租稅歸屬者，租稅實際上之負擔究歸屬於何人之問題也。欲解決此問題，先不可不了解轉嫁之原理。財政學上所謂轉嫁者，即納稅者以其所納之租稅移轉於他人之謂。今分轉嫁學派轉嫁種類與轉嫁條件三款論之。

第一款 轉嫁學派

轉嫁學派者，即論轉嫁之各學派也，由歷史的見地類別之，可分為六種：

(一)重農學派 此派以各種租稅無不轉嫁於土地，即各種租稅之最終負擔者厥為地主。

(二)正統學派 此派以史密斯與李嘉圖為領袖。史氏謂國家課稅，應以地租贏利工資三者為稅源，此三者除地租之課稅不能轉嫁外，其餘均以轉嫁為常。李氏則謂土地稅固不能轉嫁，即贏利稅亦難轉嫁，換言之，所能轉嫁者，只工資稅而已，即勞動者決不至為最終之負擔者也。

(三)樂天派 此派以租稅無不轉嫁於消費者，消費者以其消費額為比例而負擔租稅，殊可為樂觀之事，其極遂提倡舊稅皆良稅也。

(四)愛天派 此派以租稅之負擔，既為消費者，而消費者又多為貧民，故貧民實為租稅之負擔

者，因之反對租稅之徵收也。

(五)資本化派 此派學者謂租稅之影響，僅及於原所有者，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為標準而定價，地價遂由此而低落，地價既低落，則租稅之負擔，自僅及於原所有者也。由純收入而推算地價，謂之資本化，(即 Capitalization 之譯義)資本化學派之命名，由此而起。

(六)折衷派 此為主張前轉逆轉消轉之學派也。

第二款 轉嫁種類

轉嫁種類者，即租稅歸屬的形態之謂也。其別有五：

(一)直接歸屬 直接歸屬者，即法律上之納稅者與實際的經濟上之租稅負擔者同屬一人之謂也。換言之，此項性質之租稅，為不能轉嫁之租稅，亦名為直接稅，為地租營業稅所得稅等對於特定人之所得或收益所課之稅是。然此中亦不無困難之點，蓋租稅之負擔，欲設法讓之他人，此恆人之通性，所謂租稅之鬥爭是，故法律上直接歸屬之稅，實際上亦有移諸他人負擔者，例如地租，在立法用意

意原欲課地主以土地收益之一部，然地主得將佃租漲價，結果仍歸佃戶負擔是也。

(二) 租稅之前轉 前轉者，納稅者將租稅之負擔轉移於他人之謂也。亦曰順轉。通常所謂租稅之轉嫁者，即指此前轉而言也。例如煙酒稅雖課之煙酒製造業者，然製造業者得將煙酒漲價，實際上仍歸購買煙酒之消費者負擔也。

(三) 租稅之後轉 後轉者，納稅者已將曾經完納之租稅轉嫁他人，而以逆轉之故，結果仍歸納稅者負擔之謂也。一曰租稅之逆轉。又有因租稅之課徵，以致租稅歸屬反乎立法者之預期，逆轉仍歸於納稅者之負擔也。例如日本之通行稅，本由乘客支付之直接稅，一角四分之往返電車票，加通行稅二分爲一角六分，因之乘客減少，致車票不得不減價復歸於一角四分，則此二分之通行稅，反乎立法者之預期，仍歸電車公司負擔，是爲逆轉也。

(四) 租稅之消轉 租稅消轉一名配轉，配轉者，納稅者因生產方法之改良，將應納之租稅分配於各生產物之謂也。質言之，納稅者因租稅負擔過重，利益減少，不得不將其生產方法從事改良，或同一原料，而生產物增加，或同一生產品而生產費減少，以期負擔之減輕，而令消轉之實現，例如糖酒租稅等常因生產方法之改良，以致生產費減少者是也。

(五) 租稅之複轉 租稅轉嫁，大抵不外以上前轉後轉與消轉三種，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，為事實上所恆有，即租稅之複轉是也。

第三款 轉嫁條件

轉嫁條件云者，謂租稅之能否轉嫁，與夫轉嫁之難易如何，應視左列各端而定也。

(一) 人之狀態 因納稅者之智識技能境遇而影響於租稅之轉嫁者，為人之狀態。人之狀態不同，租稅轉嫁，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為瞭然，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，故租稅之轉嫁，在營利者常較不營利者為易，而在小企業家則常較大企業家為難也。

(二) 物之狀態 因事業職業課稅物件等而影響於租稅之轉嫁者，為物之狀態。就事業言之，則競爭事業之租稅轉嫁難，獨占事業之租稅轉嫁易，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，則必需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。

(三) 法律之制限 轉嫁之難易，常視一國法律制限自由競爭與否而定，如國家對於一種職業，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，因其職業為特許也。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。

(四) 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，而租稅之轉嫁甚易，即或一般市場至為衰落，而部分市場，獨極繁盛，則租稅轉嫁亦必甚易，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。

(五) 租稅自身之狀態 租稅自身之狀態有當注意者三，一曰無定時之租稅，轉嫁難，有定時之租稅，轉嫁易。如繼承稅一時徵收，納稅者不能預謀轉嫁之方法，故轉嫁難，地租每年徵收，納徵者可以預計轉嫁之方法，故轉嫁易。二曰直接以納稅者之所得收入為稅源而徵課之租稅，轉嫁難，反之，若為

對物稅，則轉嫁易，前者之例如一般所得稅是，後者之例，如地租房屋稅是。三曰租稅中之消費稅，視其接近於消費者與否，而轉嫁有難易之差，換言之，愈接近於消費者，其轉嫁也愈易，如酒有製造者，有販賣者，有零售者，有消費者，製造者去消費者甚遠，對製造徵稅，則於轉賣之事有礙，故製造者若急於出售，則必自行負擔其租稅之全部或一部，若徵稅於零售商，則直接可加價於消費者，於是其轉嫁則較為易也。

第二目 利益主義與能力主義

租稅既為現今收入之重要制度，然納稅者究各應納若干，人與人分配之間，究應孰多孰少，此實為吾人研究課稅前之第一先決問題。對於此問題之答案，可分為兩大主義，即利益主義與能力主義。前者謂吾人納稅之多少及各人分配負擔之程度，應一以利益主義為決定之標準，即享受國家保護利益多者，納稅應多，享受國家之利益少者，納稅應少，富人財產多，其所享國家保護之利多，故當負擔國家之費用，貧民毫無財產，未享國家保護之利，故不當責其納稅也。主此說者，非不持之有故，言之成理，然一考其實，則有大謬不然者。蓋國家之功用，不但在保護人民之財產，即退一步言，假令其唯一

之功用爲保護財產，然一人之財產五萬元，他一人倍之，而國家保護此二人之費用，初無二致，并非以其財產加倍而倍其保護之費用也。况財產之外，生命亦有保護之必要，若以保護生命而論，則貧民之生命，未必不如富人之生命，即貧民所食國家保護之賜，未必有遜於富人也。如就他方面而言，則貧民所受之利益或反較富人爲多，若依利益主義而論，則貧民應較富人多納租稅，有是理乎？總之此利益主義，已成過去之標準，各國多逐漸廢棄矣。後者即能力主義，謂納稅之多少，應以負擔之能力爲斷，負擔能力大者，納稅多，能力少者，納稅少。此說近已公認爲近世財政學上之一根本原則。然而何謂負擔能力，如二人同有一萬元之收入，一人之收入來自土地房租，而他一人之收入爲教員薪水，則此二人之負擔能力，果爲同等乎？是則不能不解決也。解決之方爲何，即先立一標準以測定其負擔力之大小也。然此能力標準，又因時勢之推移，而常有變易，換言之，即其標準，由歷史方面觀察，可分爲五種：

(一)上古之世，私有財產尙未盛行，人之貧富，不甚懸殊，負擔能力，約略相等，故當時之所謂平等者無他，各人納同量之稅額耳，揆之世界各國古代狀況，無不相同，故人頭稅之盛行，東西各國，如出一轍，此種平等之觀念與能力之標準，最爲幼稚，無足深論。

(二)其後私有財產之制，日盛一日，而貧富之階級分，富者田連阡陌，貧者窮無立锥，貧富既如此

懸殊，則負擔之能力，自然不同，財產愈多，負擔能力愈大，故當時思想，以財產爲能力之標準。然財產標準，亦非盡善，理論上與事實上之缺點，有可得而言者，如財產相等而財產之所生產者，未能盡同，設有二人各有良田十畝，然一人之田收穫甚豐，而他一人之田，則或以天時失調，或以蟊螭爲災，毫無秋收之可言，此二人者，將課以同量之稅額乎？又或二人同有房屋出租，價亦相等，然一則善價而租，一則空租經年，此二人者，又是否有同等負擔能力乎？故財產不足爲負擔能力之標準，此其一。負擔能力，不盡恃乎財產，財產所得之外，尚有勤勞所得，如銀行公司職員之薪水，花紅與夫醫生律師之酬勞等是，故若但以財產爲負擔能力之標準，則此輩享受鉅俸之人，將盡在免除之列，是豈得謂事理之公平？財產不足爲負擔能力之標準，此其二。又若二人同有地產十萬元，願一人之產，完全已有一人之產，嘗以之抵借五萬元，就經濟上論，此人之財產，明明非十萬，抵借之五萬，理應除去，則只有五萬元而已，若政府課稅，只問財產，而不顧人之狀況，則此二人將負同等之稅額，故財產不足爲能力之標準，此其三。財產爲用，有生產與消費之別，工廠房屋，財產之用於生產者也，私家花園財產之用於消費或享樂者也，生產之財，可以生息，消費之財，不但不能生息，而且有時反支出如修理費等，若以花園與廠屋同權待遇，則實謬誤之甚者也。財產不足爲能力之標準，此其四。又財產之種類隨社會之進化而日趨繁復，不勳

產之外，有動產焉，動產之中，又有有形財與無形財之別，珠寶金銀，有形財也，債票股票，則無形矣，不動產之課稅，固甚易，然在動產，則避免之計層出不窮，一人之避稅，即間接增加他人之負擔，稅之根本原則為平為適，若以財產為測定能力之標準，則結果非至偏離不平不止，財產不足為能力之標準，此其五。總此五種理由，則財產為能力之標準，已成過去之事實矣。

(三) 繼財產為能力標準而起者，為費用說，即無論貧或富，必有消費，貧民之消費少而富人之消費多，從而稅之，固無人可以狡避脫漏矣。然一人之收入，與其消費極不一致，收入愈少者，幾全用於消費，反之，收入愈多者，其消費之部分愈少，故其結果，愈貧者負擔愈重，以致反對之聲四起也。

(四) 第四標準為生產品亦名收益，即政府之課稅不問人，祇問物，例如土地生產若干，則納稅若干，何人所有，可不問也。此說較前二說為略勝。然若有相鄰之田二，收穫相等，惟一則由於天然肥沃之故，而一則由於人力栽培之功，若斯二者同據辦理，豈得謂平，即讓一步，將栽培之費，扣除於生產之數，換言之，以純生產為標準，而不以總生產為標準，似較前稍勝也。然而生產標準，只問物不問人，如營業稅之課徵，無論營業者為誰，且不問營業者產業之多少，凡屬同一營業，均須課以同一之稅，換言之，如營業資本相同，或營業之總收入相同，則其所納之營業稅，亦必相同，雖甲營業者富有千萬，乙營業者

借用他人資本，而其所納之稅則一，以其所營之業相等也；準此而言，則生產品殊難測定負擔能力也。

(五)現代負擔能力之標準，已變為所得，所得包含財產之收入與勞力之所得二者而言，乃綜合各人之所得而定其負擔能力者也。所得之類別有三，曰總所得，曰純所得，曰淨所得。前二者之別，譬有一廠獲利十萬元，然全年經營之費，去其五萬元，機器生財折舊又去其二萬元，平時流動資本，端賴銀行周轉，全年利息總計又三萬元，此三者合計，共十萬元，就總所得之意義言，此廠固明明有所得十萬元；然就純所得而言，則毫無所得矣。現代所得稅，大抵以純所得為標準；然理想中之所得稅則固以淨所得為標準。淨所得者由純所得中再扣除其家庭及一己必需之費用後所淨剩之所得之謂。如有二人同營一業獲利萬元，二人分之，各得純所得五千金，惟一人既無父母又無妻子，孑然一身，毫無家庭之負擔，而他一人則上有老母，下有家室子女等，其家庭負擔甚重，如此，則純所得尚不足以測定負擔能力，必也俟諸淨所得乎。

第四目 比例稅率與累進稅率

稅率之比例制 (Proportional System) 者，謂對於同一之課稅標準（如均為地價是）不論其

數量之多寡，同以均一之稅率課之之制也。在此種課稅中，其應納之稅額，雖隨課稅標準之數額而異，而對於課稅標準之稅額比例率，則始終不變，不論對於多額少額，其比例率恆等，例如所得稅若爲比例稅率，如單云課所得額百分之五，則對於萬元之稅額爲五百元，對於千元之稅額爲五十元，稅額雖異，而其對於各課稅標準之稅額比例率，則同爲百分之五之均一稅率是也。至累進制 *Disproportional* 則不然，累進制者，謂對於同一之課稅標準，視其數額之多寡，附以等級，因等級之差，而稅率大異之制也。在此種課稅中，不惟其應納之稅額常有變化，即其稅率，亦不一定，課稅標準額多者，課以高率，其額少者，課以低率，例如所得稅若爲累進制，則其比例率必不一致，如對於所得額一萬元，課百分之五，對於所得額千元課百分之三，是也，此其結果對於一萬元之稅額爲五百元，等於每千元稅額五十元，而實際上對於千元之稅額爲三十元，故累進制，不僅因所得之大小而稅額有變化，即稅率亦隨時而大有不同。總之，比例稅制與累進稅制之區別，在一爲均一之稅率，一爲差別之稅率也。累進稅制又可分爲四種，(一)全額累進稅制，(二)超過累進稅制，(三)累退稅制，(四)課稅標準累進稅制。(一)稱先累進後比例稅制，全額累進制者，隨課稅標準額之多寡而附以等級，視其所得額之增加，依一定比例，而增加其稅率，直至其所定之最高稅率而止，換言之，每進一等級，對於其所得全額均適用較

高稅率例如有九百九十九元九角九分₁₀之所得，其適用之稅率爲千分之三十，則其稅額爲二十九元九角九分九釐九毫餘，設所得增爲千元另一分，其適用之稅率，爲千分之四十，則其稅額應爲四十元又四毫，即全額均適用較高稅率也。超過累進制者，不對於各課稅標準之全額累進其稅率，但對於一定之超過額，遞次增高其稅率也。就前例而言，千元另一分之所得額，只應納稅三十元零四毫，蓋其中一千元仍與前九百九十九元九角九分適用千分之三十稅率，至適用千分之四十稅率者，唯其超過額之一分也。累退制者，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，財政學上亦有稱之爲廣義累進稅制者，蓋普通累進制，亦肯定有最高累進率以示限制，特累進制之最高點，爲累進之始點，而累退制之最高點，爲累退之始點，計算之法，略有不同而已。課稅標準累進稅制者，謂名義上對於稅率不加變化而使之均一，然對於課稅標準則以累退或累進法扣除免稅之數額，其結果在實際上仍爲累進稅制，例如所得稅，在名義上雖課以均一的百分之五之稅率，然實際上對於所得人係只課其扣除免課部分後剩餘之所得，此免稅部分，或爲一定額或依其所得之大小而加以伸縮，然其結果，無論如何必成爲累進制是也。累進制與比例制，爲課稅法中之二大制度，但現今則學理與事實上均傾

重於累進制，蓋累進制實根據於能力主義而求負擔之公平，換言之，負擔能力大者，必其所得額大，所得額大，則其限界效用必低，限界效用低，自可增加其租稅，此種租稅之增加，由表面上觀之，似覺失其公平，殊不知實際上正藉此以使負擔者所感受之痛苦歸於平均而有合於租稅公平之原則也。雖然，反對此稅制者，亦所在皆有，綜其說約有五種：

(1) 累進反乎公正之原則 社會貧者富者之懸殊，皆由其本身努力之結果，國家決不應干涉之，今以累進課富者，實爲反於租稅公正之原則。

(2) 累進稅率之分等級實無特殊之理由 累進稅率之分等級，爲對於三百元以上之所得，課二分五之稅率，千元以上課三分四釐等，實爲「想當然耳」之劃分，毫無特殊之理由。將謂應其負擔能力乎，然九百九十元之所得，只須納二分五釐，即約二十五元，而與此相差僅一元之千元所得，則當納三分四釐即三十四元之稅金，此又以何說解釋負擔能力之如此其懸殊也耶。

(3) 累進之極無異沒收 此說以累進可以致沒收之結果，如假定每一萬元累增一成之稅率，則二萬元之稅率爲二成，三萬元之稅率爲三成，推其極，則十萬元之稅率爲十成，名爲租稅，而實等於沒收矣。但現今累進稅率，皆定有最高稅率，或不致有此種沒收之結果，然此種最高稅率，又以何理由

而規定之乎？是則不能答覆之問題也。

(4) 累進抑制資本之蓄積及利用 個人克勤克儉以致財產與所得之增加，而國家不但不獎勵，反從而高課之，無異消滅人之儲蓄心與其企業心，儲蓄心企業心既無，則自不能蓄積財產與利用資本也。

(5) 累進制不適用於一般之租稅 此可以地租證明之，地主所有之地，非必聚在一處，然課稅事務則須各在其土地所在之處辦理如是則決不能綜合之而適用累進稅制，至對於消費稅則更難適用也。

對於上列各說，主張累進制者皆有以駁之，其對第一說曰：租稅之公正，不可單以機械的比例數為充足，須依各人負擔能力之大小而設等級，因其等級而差別其稅率，夫如是，庶可以救分配不均之弊而有合於正義也。其對第二說曰：決定稅率之稍帶專斷，實為一切租稅法共同之缺點，何獨責於累進稅也。其對第三說曰：現今累進稅制皆定有最高稅率以尊重租稅僅及稅源不及資產之原則，故決不至沒收其全體也。其對第四說曰：累進制，雖對於大所得課以高率，然對於小所得，則仍課以低率，甚且免稅，換言之，一方雖抑制大所得之產業，而在他一方，則仍以同程度之力保護小產業者也。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，決不至妨害一國之生產力也。其對第五說曰：此稅法本僅限於能就每人集計之直接稅，例如所得稅、營業稅或嗣續稅等是也。其他如直接稅中之地租及房屋稅，在現行各國稅法上皆歸地方辦理，爲屬地主義之租稅，故不適於就每人集計，至間接稅自更難適用累進制矣。但若能統一現行各種之直接稅，使爲對人之一般所得稅，則累進制適用大範圍，必可增大，然無論如何，累進不能適用於一切之租稅，則可斷言，吾人主張累進制者亦不過謂苟在比例制及累進制俱能適用之範圍內務以盡量採取累進制之爲得也。此外累進制主張者，並謂累進制尚有一大功用，即輕課正在勞苦中之人，而重課老朽之成功者，此種輕課重課之結果，即可抑制產業及資本之集中而防生產過多之虞，且同時又可助長社會上多數之購買力，調和生產與消費，使社會上無積滯貨物之危險，換言之，即能預防商業上之恐慌也。

第五目 租稅之原則

租稅原則者，關於租稅之興廢并徵收等所當準據之法則也。此種法則，常隨時代之推移而有變

遷，如中世紀之偏重倫理原則，十八世紀之偏重行政原則，較近之偏重經濟原則皆是也。討論此種原則最著名者爲史密斯，氏於原富論第五編財政論主張租稅應有下列四原則。

(一)平等之原則 謂國家徵稅，應求其與人民之負擔能力成比例。(此條解說不甚清楚，謂租稅應相當人民負擔能力，似主張累進稅率，然後句又謂須成比例，則又似主張比例稅率，總之依照當時情形而言，則大半指比例稅率也。)

(二)確實之原則 確實者，明白的確之謂，換言之，租稅之種類，納稅之時期與其方法及稅額等皆宜明確宣示使國人共知之也。

(三)便宜之原則 謂徵稅之時期與納稅之方法等均務求便利於人民之謂也。

(四)節省之原則 謂租稅徵收，須節省費用，務使達最低之限度，換言之，即人民之所出與國庫之所入，其間差額，務使達最小限度之意也。

繼史氏起而論此原則者，爲華格拉，氏於其財政學內分租稅原則爲四，即第一財政原則，(須收入多額，確實，且具伸縮性)第二經濟原則，(租稅須不侵及本國原有之產業，不防礙幼稚事業與發明，不稅生計品原料品與文化品)第三公正或倫理原則，(租稅須普及平等)第四行政原則，(稅

宜正確便宜與徵收費少）是也。吾人知租稅本爲財政現象，藉以應公共經費之要求者，故吾人討論租稅原則時，第一不可不知一般租稅本來目的爲增加國庫收入，論此目的者，爲關於租稅目的之原則。即財政原則，又租稅之來源爲國民經濟，故國家次應顧及經濟上之要求或經濟原則而注意於稅源之選擇，更次租稅務當普及一般，且其分配務須公平，易詞言之，即不可不注意社會之原則，最後租稅係由政府自人民強徵而來，是則政府尤宜注意租稅技術即行政原則，以求費用之節省人民之利便也。今將此四原則分款述之。

第一款 財政原則

財政原則有三：

(一)多額原則 多額者，即租稅之課稅物件，存於一般經濟，廣而且多者之謂，如地租鹽稅等是。

(二)確實原則 確實者，收入具有永久存續性質之謂，因租稅乃應國家經常之支出，其收入不可不確實也。

(三)彈力原則 彈力者，可隨經費增減而自由伸縮之謂，其意有二，即(1)不變稅率而收入自

然日增，與(2)變更稅率以圖增加收入是也。

第二款 經濟原則

經濟原則亦有三：

(一) 租稅只可課於所得或收益，不可徵課於財產與資本。此蓋因所得或收益為年年源源而來之收入，且為個人自由消費之物，故雖課以租稅，亦不至害及國民經濟，至於財產與資本，則為產生所得或收入之源泉，若課以租稅，則必年年減少，延而害及租稅之來源。

(二) 租稅不可課於幼稚之產業。產業現在雖甚幼稚，但將來却有發達之希望，而為租稅之來源，若當其幼稚時而即課以租稅，則必妨害其發達而影響於國民經濟。

(三) 租稅不可課於生活必需品及原料品。生活必需品，所以維持個人之勞力，而為一切產業之基礎，故為維持生產力計，務當使其價格低廉，原料品為生產物之材料，故亦須廉其價格，而獎勵其發達。

第三款 社會原則

社會原則有二：

(一) 普遍原則 普遍者，凡有負擔能力之人均須繳納租稅之謂，但此亦有例外，如帝王皇族外國元首及使臣均免其直接稅及關稅是。

(二) 平等原則 此謂租稅須平等分配於各個人之間。然現在社會，富之分配，極不平等，如謂一切人等均應負擔同一之稅額，則貧者將愈感苦痛，富者毫無感覺，殊非社會之正義，故平等原則，非指稅額同一，乃指租稅當應各人之經濟能力以增減其負擔，即經濟能力大者負擔之租稅必大，反之，則漸小也。此原則之實行法如次：

(a) 累進稅率之採用

(b) 最低生活費之免稅

(c) 對於財產收益尤其是不勞利得應課以重稅

(d) 重稅奢侈品

- (e) 斟酌個人之事情(已否結婚及其家族人數等是)
- (f) 避免重複課稅

第四款 行政原則

行政原則有四：

- (一) 適法原則 此謂租稅設置及其徵收方法，均須依據法律，使收稅吏無從營私也。
- (二) 確實原則 此謂如何租稅(稅名)在何期(納稅期)向何處(納稅處)用何方法(何種貨幣，支票可否適用)繳納多少(稅額)等均須用法律一一明瞭規定之也。
- (三) 便宜原則 此謂納稅期當選擇納稅者最利便之時期，納稅處當選擇納稅者最利便之場所，納稅所用之物當選擇納稅者容易得到之貨幣，與納稅之手續當簡易而不可煩雜等是也。
- (四) 節省原則 此謂應以最少徵稅費獲取較多之收入，以使人民之負擔輕而國家之收入豐也。徵稅費最少者為租稅包辦制，此制即由包辦者先向國家繳納一定金額而後由其向納稅者徵收，其弊遂至包辦者往往苛斂誅求，以滿其慾，故現在國家多不採用此種制度。二為委託制，即國家將一

定稅額委託下級團體，使其代向納稅者徵收，此制利在地方團體徵收租稅時可同時徵收，而其弊則地方團體因而上下其手，以致國家收入，反有減少之勢，亦非現代國家所應採取之制度。二制既不用，則不得不行國家官廳徵收法，即由國家官廳直接向納稅者徵收是也。

第五款 結論

上列四種原則，非謂租稅適合其中任何一端，即稱滿足，乃謂必使四者均悉合也。然租稅之種類甚夥，常有適合於此原則，而大戾於其他原則之性質，換言之，欲求各種租稅均單獨地適合上列四原則，在事實上殆不可能，此所以不得不配合適宜之多種租稅使成爲一有系統之組織，以適合於以上之各原則也。

第六目 直接稅與間接稅

吾人既知租稅歸屬與轉嫁之原理，則可進而研究直接稅與間接稅之區別，此二者在租稅上之作用，至爲重要，蓋可藉以辨別租稅之性質，負擔之歸屬與夫租稅分配之公平與否，以供立法者制定租稅

法規之參攷也。雖然，租稅之歸屬在實際上有甚難於辨別者，如土地稅在理論上固爲徵課於地主，然實際上地主恆用法以轉嫁之於佃戶，似此之類，不一而足，欲求區別，殊屬匪易，故或者至有否認此種直稅間稅之區分也。倘因其小難而卽根本廢除之，以漠視其較大之功用，未免利害顛置，重末輕本，有失科學者研究之態度。要知此種區別之標準，固屬至難決定，然使吾人從大體上解決之，則未始不可爲也。茲綜合各種區別標準而分述之。

(一) 以立法者之預期爲標準 此說純從立法者之預期而定，卽凡立法者之預期，在直接使納稅義務人爲負擔租稅之人，則謂其稅爲直接稅，反之，若立法者之預期，在使納稅義務人爲第一次納稅人，於其既完納之後，更使轉嫁於立法者所指定之負擔租稅人，則謂其稅爲間接稅。

(二) 以行政上之利便爲標準 此說最不合理，專以行政上實際之利便，爲其區別之唯一準的，其最注重者，厥爲租稅總冊（底冊）換言之，依照事物常有之狀態與其預先查定之租稅總冊爲標準而課稅者爲直接稅，反之，不能適用租稅總冊，而須隨時課其事物之動的狀態者，則爲間接稅也。

(三) 以經濟之性質爲標準 此說以租稅之事實上是否爲直接歸屬，爲其立論之根據，換言之，凡直接歸屬於負擔人之租稅爲直接稅，間接歸屬於負擔人之租稅爲間接稅也。

(四)以預期與實際歸屬大體應合爲標準 此說以凡稅皆有爲課稅目的物之稅源及代表稅源之課稅物件，故不論何稅，課稅者對之，可以此稅源所有人爲納稅義務人而徵課之，亦可以此稅源所有人以外之人，便宜上作爲納稅義務人而徵課之，前者爲直接稅，後者爲間接稅。直接稅者，直接徵於稅源所有人之稅類也，茲所謂直接徵課者，卽課稅者認被課稅人爲法律上之納稅義務人而課之之謂，換言之，以經濟上之稅源所有人爲法律上之納稅義務人而徵課之之稅，爲直接稅也。間接稅者，以非稅源所有者之人或不定之人爲納稅義務人而徵課之之稅類也。所以如此者，蓋因徵課之時，稅源之所屬尙未能定，故不得不間接地觀察稅源之所屬，而徵於課稅物件也。總之，凡能明白地以稅源所有人爲納稅義務人之租稅，此種事實必在課稅物件所有人與稅源所有人同爲一人的條件下方能實現爲直接稅，其不能者爲非直接稅，卽間接稅。揆言之，有直接的歸屬者，直接稅也，有間接的歸屬或歸屬不一定者，皆間接稅也。二者之區別既明，茲再將二者之優劣分款論之。

第一款 直接稅之優點

直接稅優於間接稅之點可分爲七項述之：

(一)直接稅對於租稅負擔可查定其負擔能力而課稅，間接稅則有偏苦貧民之傾向。例如直接稅中之所得稅，課於負擔者之所得，其稅額可與其負擔能力相適應，而間接稅中之消費稅，則其稅額與人民之納稅力不能得相當之比例，因消費品中之生計品，貧富之需要與數量均屬一致，故貧者亦須與富者負擔同量之税金也。

(二)直接稅之收納時期及收入年額皆甚確實，間接稅則否。直接稅課稅物件不甚變動，故政府對於直接稅收入之測度，常易正確，至間接稅，則如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，其收入額決難預知也。

(三)直接稅最初調查時需費甚鉅，而以後之檢查及徵收費可逐漸減少，間接稅則每年均需鉅額之檢查費及徵收費。直接稅之課稅物件，變動甚鮮，故最初之調查費雖多，而一經查定則常歷時甚久，始有變更，故其檢查費無每年大大開支之必要，若間接稅則課稅物件，變動無常，調查之事，至為煩雜，而詐偽偷漏之弊，又較直接稅為多，故監督檢查，又復在在需費，此各國間接稅之徵收費，所由常超過於直接稅也。

(四)直接稅易於非常之時增加收入，合乎彈力原則之第二項，間接稅則否。直接稅之課稅物

件，既變動甚少，則國家遇有意外之事變，即可提高稅率，以圖增加收入，而間接稅則不然，此稅之負擔，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，以致影響間稅收入，常有不進反退之勢，此間接稅所由不如直接稅之能於非常時增加收入也。

(五)直接稅在收稅上甚少妨害產業交通之嫌，間接稅則否。直接稅之課稅物件，不常變動，故徵稅時，手續可以簡便。至間接稅之課稅物變動不居，每當徵稅時，恆需監督之嚴密與檢查，檢查偷漏，即有礙行旅之往來，徵收重稅，即有礙貨物之行銷，故有害產業交通之嫌也。

(六)直接稅有抑止增設之勢，間接稅則否。直稅徵收，有一定之時期，又有一定之金額，稍或延誤，即不免法律上之制裁，故納稅者頗覺有負擔之苦，而其能抑止增設也，即由於此。若間接稅者，則時期金額，非必一定，既無強制輸納之性質，又有轉嫁負擔之便利，故納之者不覺其苦，而課之者則常乘便增設也。

(七)直接稅能促進國民政治上之觀念，間接稅則否。直稅之納稅者，常兼為租稅負擔者，其感租稅負擔之痛苦常切，故常注意於政費之增減，而關心國事，若間稅則不然，人民殊少切身痛苦之感，以致常不關心政府之設施，此所以末由促進國民政治上之觀念也。

第二款 間接稅之優點

間接稅優於直接稅之點凡六，即

(一) 間稅有補充直稅增加收入之利。文明進步，社會發達，國家政費，緣是日增，故欲但恃直稅為唯一財源，以期國庫充實，要為事實上所不可能，反之，恃間稅以補直稅之不足，實為各國之通例，且間稅以多量物品為課稅物件，而普遍地課之，其收入額頗多，是間稅固亦未可遽非之也。

(二) 間稅富於發達力。租稅之範圍，普遍而廣大，其收入額常因社會發達之關係而日有增加，實合於彈力原則之第二項。

(三) 間稅無滯納之弊。間稅之納稅者，常以其所納之稅，可轉嫁於消費者，而不至於自行負擔，故對於此項租稅之輸納，不感痛苦，而可以免滯納之弊也。

(四) 間稅無壓迫實際負擔者之危險。間稅之轉嫁，概隨經濟行為，故苟非生活上必需品之稅，絕對不致壓迫直接負擔人也。

(五) 間稅有調劑國庫收支之利。間稅概為隨時收入，故每月均可得約略相同之數，以平均或

調劑各月間國庫之收支也。

(六)間稅能調和租稅之不公平。間稅徵課甚易，縱甲稅有不公平之嫌，而得以乙稅補救之，丙稅調和之，且其稅率改正甚易，故弊善補救亦非大難，至其與直稅並行，尤能收調和與公平之效果，吾人固不能輕而忽之也。

第三款 結論

綜上所述，則無論直接稅與間接稅，均各有其利弊，是固未可執一端以妄加論議之，故國家若為適應人民之納稅能力計，與為實現財政社會政策化之理想計，則固宜二者並用，以直稅為主要收入，而酌採優良之間稅以補其不足也。

第七目 租稅之分類

租稅分類云者，乃視租稅之各種性質，按各種標準，而將其分類，以便吾人之研究者也。其分類法有二，曰二分法與多分法是。茲分款述之。

第一款 租稅二分法之分類

此種分類約有下列十種

(一)國稅與地方稅 此以課稅權的主體（即課稅機關）之階級而分，由國家徵收者，曰國稅，由地方團體徵收者曰地方稅，前者亦名中央稅，後者亦可分為省稅縣稅與市稅。

(二)經常稅與臨時稅 此以徵收時期之久暫而分，前者以支付普通經費為目的而為國家每年所繼續的徵收之稅，後者則以支付非常經費為目的而為暫時的徵收之稅也。

(三)普通稅與特別稅 此以租稅收入之用途而分，用以支付一般經費者為普通稅一名一般稅，用以支付指定目的之經費者為特別稅一名目的稅。

(四)實物稅與貨幣稅 此以繳納租稅之物而分，以普通形式之貨物繳納者曰實物稅，以貨幣繳納者曰貨幣稅。

(五)內國稅與國境稅 此以租稅徵收之地點而分，前者徵於國內，後者徵於國境，前者有國稅地方稅之分，後者有通過稅與關稅之分。通過稅者，外國貨物經過本國地域以輸出於他國時在其經

適地所徵收之稅也；關稅者，一國對於外國輸入之貨物或本國輸出之貨物所徵收之稅也。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）保護關稅與財政關稅種種也。

（六）對人稅與對物稅 此以租稅之目的物而分，前者目的物在人，故一名主體稅，後者目的物在物，故一名客體稅。

（七）從價稅與從量稅 此以租稅之標準而分，前者乃以課稅物件的價格爲標準而定稅率之稅，後者則是以課稅物件的數量爲標準而定稅率之稅也。

（八）定率稅與配賦稅 此以徵稅之方法而分，前者爲預定稅率之稅，後者爲非預定稅率而由納稅組合自行分攤之稅也。

（九）比例稅與累進稅 此以稅率之如何而分，已詳於前。累進稅又有從量累進稅與從稅之分，前者爲隨課稅物件數量之增加而提高稅率之稅，後者則爲繼承稅，以被繼承人與繼承人關係之親疏而高低其稅率之稅也。

（十）直接稅與間接稅 已詳於前。

第二款 租稅多分法之分類

此種分類約有下列五種

- (一) 地租稅薪資利息稅與利潤稅 此以稅源之區別而分。
- (二) 出產稅交易稅消費稅與所有稅 此以納稅時之經濟行為而分。
- (三) 自然人稅法人稅財產稅營業稅與行為稅 此以稅物之法律性質而分。
- (四) 營業稅消費稅所得稅與財產稅 此以納稅之經濟能力而分。
- (五) 收益稅所得稅行為稅與消費稅 此以租稅所自出之系統而分。

第八目 租稅制度

租稅制度有二，曰單稅制，曰複稅制。前者指僅徵一種租稅系統而言，後者則為徵課多數租稅系統之制度也。茲將二者分款述之。

第一款 單稅制

單稅制之種類有四，即

(一)所得單稅論 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。其說源於十六世紀法人詹波丁的共和政治論之單一所得稅主張，衍爲十八世紀佛班元師 Marshall Vauban 的皇家什一稅之單一什一所得稅主張，而成於十九世紀德國社會黨累進所得單一稅之主張。但詹氏於所得稅外，尙承認關稅之存在，佛氏以國家財政需要浩大，亦可并徵鹽稅關稅與行爲稅，至社會黨後來又主張課繼承稅與財產稅二者，是則諸人固均非純粹之單一所得稅論者也。

(二)消費單稅論 主此說者謂課稅當以消費爲標準，其餘一切租稅皆當廢除之也。此派之倡始者，爲十七世紀之霍布斯 (Hobbes)，彼以租稅利益說爲其根據，謂租稅爲人民對於國家保護所與之一種反對給付，故任何人民非出租稅不可，國家徵取租稅自應以最普遍之標準如消費爲其唯一之目的物也。繼氏而起者則有白退 (William Petty) 達拉庫耳揚 (Gau Dalacourt) 普拉庫耳 彼得 (Pieter Dalacourt) 波克哈恩 (Bokhorn) 奧坦之而 (Tantzel) 諸人，直至十九世紀經普費爾 (Hatard Pfeifer) 之鼓吹，始復見重於世也。

(三)土地單稅論 此派又分三組：(1)地租單稅論，(2)土地自然漲價單稅論，(3)土地價值單一稅論。前者爲十八世紀之法人蒲瓦基爾培 (Boisguibert) 英人萬豆林脫 (Vanderlin) 與重農學派所主張，以農業爲唯一生產者，租稅應課於生產，故應單課地租也。次者爲十九世紀美國土地社會主義者亨利喬治 (Henry George) 所主張，彼以土地自然漲價，非由勞力而獲，故應獨負租稅。後者爲十九世紀美人舍爾曼 (George Sherman) 所主張，彼以租稅應普及於一般民衆，即消費人士，即價值稅有普遍轉嫁之功用，故國家租稅應集中於土地價值之上也。

(四)資本或財產單一稅論 主此說者謂除資本或財產以外均不應課稅也。此資本或財產又應僅以不生收益或所得者如美術品等爲其課稅物件。此說法人基拉塔 (Emile de Girardin) 與曼尼耶 (Menier) 二人主張之。至今則行爲二派，一爲美國學者所主張以課稅之資本僅限於不動產，一則爲法國學者所主張，以國家之課稅物件應以一切有形資本爲限也。

上列四說，吾人細觀察之，則知土地單稅論已成非科學之論，消費單稅論因其有累退稅之性質爲重課貧民之不良租稅，資本單稅論不能包括無資本而有所得之人，所差強人意者，厥爲所得單稅論，然所得之單稅亦有種種非難。總之單稅制在根本上已不能立足，換言之，其缺點實多於其優點。

也。茲分項述之。

第一項 單稅制之優點

單稅制之優點有二：

(一)就其在租稅史上之貢獻而言，歷觀單稅論之動機，皆因當時苛捐雜稅之不公平，而欲對於此加以改革，使其合於正義，故其說雖未能見諸實行，而其不失為一種防腐劑則可斷言也。

(二)就租稅之原則而言，租稅如能單一化，則徵收之手續可簡，手續簡，則不致妨害經濟財貨之生產及流通，而有合於國民經濟之原則，手續簡則其費用可以減省，又可合於徵收費用務求節省之原則也。

第二項 單稅制之缺點

單稅制之缺點，可由事實上與理論上兩方面而言，換言之，單稅制在事實上違反財政原則，在理論上違反社會原則也。茲分述之。

(一)單稅制在事實上違反財政之原則 單稅制不能應付各級政府之開支，故有背多額原則。單稅制不能隨經費之增漲而提高稅率，故有背於彈力之原則也。

(二)單稅制在理論上違反社會之原則 此又可分為四種，即

(1)違反普遍之原則 單稅制之租稅，只有一種，不能課稅於一切之物，因之亦不能課稅於一切之人，故違反租稅之普遍原則也。

(2)違反平等之原則 單稅制租稅客體之真相難於測知，即測知後而其接近於真相之程度亦大有差別，換言之，此種租稅實難與其負擔能力相稱，既不能相稱，是違反平等原則也。

(3)缺乏調和性或補償性 單稅制之租稅，惟有一種，故若具發生不公平之弊害時不能用他稅以調和之或補償之也。

(4)剝奪政府實行種種社會政策之手段 單稅制之目的，原在取消雜稅改良社會，然其結果則實得其反，如抽取紙幣發行稅以限制兌換券之發行，抽取保護稅以保護本國幼稚之產業，抽取極高烟酒稅賭博稅以取締有害之消耗品或行為，凡此皆政府利用租稅政策以達其各種社會政策之目的，而在單稅制限制之下皆不能行，非剝奪政府實行種種社會政策之手段而何也？

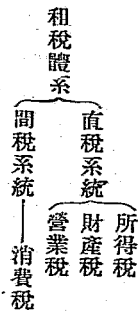
第二款 複稅制

複稅制爲單稅制之反面，單稅制既利少而弊多，則複稅制自不能不應之而爲世所推重。察其被推重之理由有三。第一，複稅制能使公家之收支適合，故在國家財政問題上，不能被重視。第二，複稅制能有補償作用，可使各稅之利弊互相抵消以至於平，故在租稅公平問題上，不能被重視。第三，複稅制能協助政府一般政策之迅速施行，故在寓禁於徵的問題上，不能被重視。總之，複稅制已成爲租稅制度上之較善制度，各國事實上均採用之。但隨此制度而又發生另一種問題，爲吾人所不可或忽者，即複雜制度上之複雜程度問題，此種問題，據一般學者之意見，仍不可不要求其相當簡單化，蓋稅制如太複雜，則太有礙於國民經濟原則與行政便約原則，故要在上述三種條件或理由下，愈求其簡單愈妙也。複稅制上之複雜程度問題，既經解決，則自宜本此原則求簡妙之各租稅系統以合組一完善之租稅體系，此問題關係甚大，不宜附於此款之中，故爲另立一目以研究之。

第九目 租稅之體系

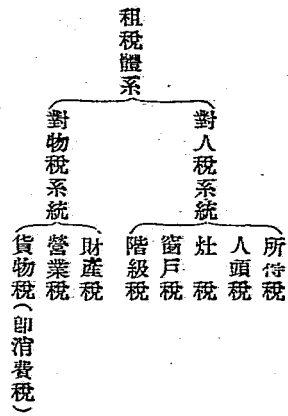
租稅體系者，整頓租稅使其適合於一切原則而成爲一個組織體之謂，其法或用單稅制或用複稅制，但在現今社會之下，學者多主張用複稅制以組織租稅體系。換言之，租稅體系，乃聯合各種租稅系統而成一組織體之謂。此租稅系統之選擇學者亦不一其說，因之，遂形成多數不同之租稅體系，概而言之，則有下列各種：

(一) 以直稅向稅組織之 此體系乃以直接稅系統與間接稅系統組織之，如下表。



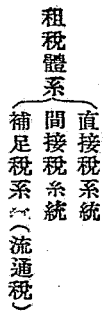
吾人觀察上表，即可知消費稅中之使用物稅使用人稅奢侈稅房租稅等均爲可以轉嫁者決非間接稅，而財產稅（如房屋稅）與營業稅（如銷售稅）亦有可以轉嫁者，必不能括於直接稅之內，總之間稅直稅之界劃不明，此體系殊難贊成也。

(二) 以物稅人稅組織之 此體系乃以對人稅系統與對物稅系統組織之，如下表。



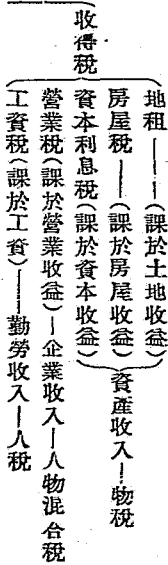
此體系亦難贊同。因對人稅對物稅有時亦難分別，如窗戶稅灶稅明以物為標準，財產稅營業稅明向所有主之自然人徵稅。而一則以之屬於人稅，一則以之屬於物稅，殊不能令人滿意也。

(三)以間稅直稅補足稅組織之。此體系乃以間稅系統直稅系統與補足稅系統三者組織之，如下表。

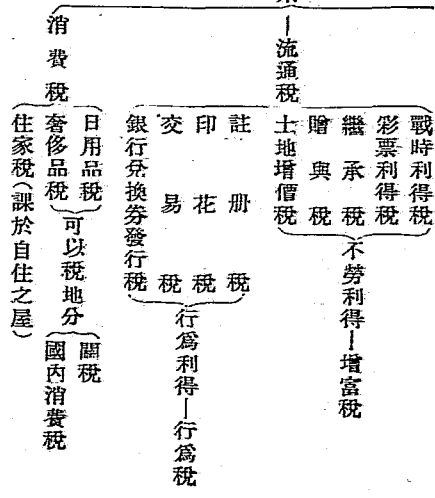


此體系以直間二稅之界劃不明，仍與第一個體系同理，不能令人滿意也。

(四)以收入稅流通稅消費稅組織之。此說以國民經濟原則為其出發點，謂租稅之稅源，不外個人經濟之收入，個人先由收入經濟，取得經常收入，次由臨時行為或偶然事件增加臨時利得，終由支出經濟消費此種收入。換言之，欲捕捉個人收入，不得不由其經常收入臨時利得與消費三方面觀察之，即不可不徵課於此三方面。徵課於收入方面者，謂為收入稅，徵課於臨時利得方面者，謂為流通稅，徵課於消費方面者，謂為消費稅。結合此三個租稅系統，即可成為一租稅體系，此租稅體系又甚合於租稅普遍原則，蓋消費稅雖常課於貧人，而收得稅則常課於富人，流通稅可補上二稅之遺漏也。此外此體系又合於財政原則與平等原則，前者以其收入多，後者則以其能於收得稅及流通稅中，增加不勞利得稅，消費稅中除去生活必需品之課稅而加以奢侈品之重稅也。其體系表列於左：



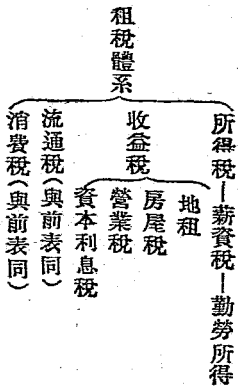
租稅體系



現上表，似甚合於理，且此表又有附帶之條件三。一、關於收得稅者，以僅有表列各種租稅，不能寬徵財產，尤其是收益重稅之旨，故常用一般財產稅或一般所得稅以補充之，又某定額以下之工資，應當免稅。二、關於流通稅者，以凡增富稅應適用較重之累進稅率。三、關於消費稅者，以生活必需品應免

除其稅，奢侈品應加重其稅。此三條件，更可使上列之租稅體系合於正義也。然此體系尚不能謂為盡善盡美，故又有他種之體系出焉。

(五)以收益稅所得稅行為稅消費稅組織之。收益稅與所得稅之分別，至為繁雜，後當另目詳述，現今租稅體系上大都以所得稅為中心，收益稅為輔助，但所得稅有一般所得稅個別所得稅與特別所得稅之分，前二者茲不具論，後者即勤勞所得，如俸給稅工資稅是，一另名被義所得稅，一有以之屬於個別所得稅之中，總之如以所得稅為僅限於薪資稅，則仍以稱特別所得稅為適宜也。收益稅中如含有此項者，為廣義收益稅。反之，此項如另名為所得稅，則為狹義收益稅矣。茲表列於后：



此表附帶之條件，亦與上表同，但仍非最新之體系也。

(六) 以一般所得稅補助稅行為稅消費稅組織之一般所得稅者，以所有者為租稅之主體，以所得為課稅物件，以所得額為課稅標準，而網羅所有者一切資產所得一切企業所得及一切勤勞所得之稅也。換言之，即綜合個人種種之所得，而確定個人經濟上之純所得，從而課稅之謂。在此租稅體系中，補助稅或為個別所得稅，或為狹義收益稅，或為一般財產稅，或為個別財產稅，自學理上言之，應以一般財產稅為一般所得稅之補助稅，然在事實上動產不易調查，即一般財產稅不能包括一切財產在其內而退為個別財產稅或不動產稅，但無論如何仍應以一般財產稅為準的也。綜上所述則此種租稅體系又因補助稅之為何而分為三，因名義上以個別財產稅為補助稅，尚無其事也。

(1) 租稅體系

一般所得稅(主稅)
個別所得稅(補助稅)
消費稅(同前)

(2) 租稅體系

一般所得稅(主稅)
收益稅(補助稅)
流通稅(同前)
消費稅(同前)

(3) 租稅體系

	一般所得稅
}	流通稅(同前)
	消費稅(同前)

上列三種，以最後者為最合學理上之理想的制度。

第十目 所得稅與收益稅之區別

財政學上之有所得稅收益稅二名詞，實始於德國之租稅制度。德國學者之財政意見，謂個人之收入，可分為二種，一為負擔力強健之物的收入，一為負擔力薄弱之人的收入，前者為資產及企業上之收入，後者為勤勞及人格上之收入，此二者在課稅上，不可不有以區別之。因欲區別二者，遂至稱前者為收益，稱後者為所得；稱課於收益者為收益稅，稱課於所得者為所得稅。前目內第五種租稅體系中之所得稅收益稅，即依據此標準而分也。雖然，此種區別標準，不能解釋各國租稅制度，如日本之所得稅法，以公債社債定期存款之動產的利息，稱為第二種所得，則又何故？此外其他諸國通例亦以資產之不使用於自己企業者之收入稱為所得，又何所據而云然耶？最奇怪者，即英國之個別所得稅制度，分所得為五類，第一類為私有土地房屋之所得，第二類為使用或耕作土地之所得，如（農事收益）

第三類爲年金利息等支自國庫之所得，第四類爲企業與外國殖民地債券利息之所得，第五類爲官吏公吏與公司職員等之薪俸恩給金，其稅法均課於純所得。純所得者，收入而毫無費用或成本之謂。上列第三類第五類之所得，原爲純所得，第一類第二類第四類之所得，則皆含有成本之原素，故非純所得而爲總所得，必將其成本再行扣除後，方爲純所得也。此種制度之名爲所得，實與上述標準根本悖謬，其又何以解之？或者曰，所得與收益區別之標準，非如上述，應從經濟學上之見地分別觀之，即收益爲經濟學上純收入之別名，所得爲經濟學上之勞動所得，企業所得，資本所得，地主所得，各分配所得之簡稱。換言之，收益較所得爲粗計，其中尙含有應支與他人之負擔。所有人不能將全部供自己之用，反之，若所得則爲由收益中已經扣除應支部分之精計，所有人可將全部歸自己之自由處分者也。此說固可以一部分答覆上列諸說，然通常事實上對於房屋之賃價，動產之利息，明明謂爲收益，而附於收益稅系統中，吾人仍無法以爲之辨。因有第三說曰，所得乃從個人經濟的主體觀之，收益乃單從財源觀之，故所得稅一名主體稅，以其稅額須酌量個人之各種狀況，故收益稅則不然，乃因其收益之多少而定其納稅之金額，故又名客體稅，換言之，凡帶有主體性即參酌個人之各方面以定稅額者，謂之所得稅，反之，不參酌個人之情形而選以收益定其稅額者，收益稅也。此說較上二說爲較合事實與

學理。總之所得稅收益稅在事實上區分之標準有三，曰物的收入與人的收入，曰純收入與分配所得，曰是否參酌所得人之情形而定稅額。而在學理上與一部分事實上，則兼採後二者之混合說，以後說為主，以第二說為輔，吾人當服從此說；至首一說則因物的收入與人的收入根本上實難分別，如企業收入確為資本與勤勞之結合的收入，而分之者以為得於物的收入，果何所據而區別之耶？是其不合事實與學理固已昭然若揭也。但此有一事須為吾人應注意者，即物的收入與客體稅之客體不發生關係，以此類推，人的收入與主體稅之主體亦不發生關係，此種處最易混合，為可不深思而明辨之也耶。

第十一目 租稅各論

租稅各論者，乃將所得稅財產稅收益稅流通稅消費稅各系統內之各租稅分別論述之謂。唯稅目複雜，範圍亦牽涉甚廣，本目只能扼要略述之。茲分五款論之如次。

第一款 所得稅

所得稅之含義，已具述於前，茲所論者，但其種類耳。所得稅之種類有二，曰一般所得稅一名綜合所得稅，曰個別所得稅一名部分所得稅。前者不追溯所得之來源，只綜合個人各方面之所得而課其全體，即所謂綜合課稅制度 (System of the "Imp-dunt" Income tax) 後者區別其所得之來源，依其種類而為課稅，即所謂源泉課稅制度 (Stoppage-at source system or system of election at the source) 例如前述英國所得稅之種類，與日本之分所得為 (一) 法人所得，(二) 在所得稅法施行地所支付之公債或公司債利息，與 (三) 普通個人所得等是。此外亦有謂收益稅為個別所得稅者，日本小川鄉太郎即主張此說。但二者亦自有其分別，觀前所說自明，固無待再贅也。所得稅之課徵，有應注意之點五，第一，最低生活費免稅，(二) 輕課少額所得，此法有二 (1) 稅率減輕法，(2) 用扣除審定法將應扣除之事務從內扣除之，(三) 適用累進稅率，(四) 重課大所得與資產所得，(五) 輕課勤勞所得，其法亦有二曰扣除審定，曰差別稅率是也。

第二款 財產稅

財產稅者，課稅於其財產之價格也。其種類亦具述於前，茲所論者，如何之財產，方能課稅耳。綜合

各學者之所見，日常起居應用之財產，不能課稅，其餘則不問其為收益財產或享樂財產，一律課稅。但個人如有債務，則財產應將債務扣除後，始可徵稅。此種財產稅，乃節制資本之唯一方法，故社會政策學者極力主張之也。

第二款 收益稅

收益稅系統之租稅內有四，土地稅，曰房屋稅，曰營業稅，曰資本利息稅。茲分項述之：

第一項 土地稅

土地稅者，課於法定各種土地收益之稅，不僅指農耕地而言。上古之世，稅源不多，故土地稅極為重要，近以所得稅盛行之故，則多以此種稅收劃歸地方也。其課稅之法甚多，約有下列各種：

一、面積課稅法 此法不問土地之其他關係，只專以面積之廣狹，定課稅之多寡，為古時徵課土地稅之法。

二、等級課稅法 此法如我國之則壤成賦，較面積法略為公平，然仍不能與人民之負擔力相適

應也

三、收穫課稅法 此法以土地之總收穫為課稅之標準，然病在總收穫之無確實查定也。

四、地價課稅法 此法以土地之買賣價格為課稅標準，其大旨謂土地之買賣價格，必以土地所得之純收益為標準而推算之，故以買賣價格為標準而課稅，無異以純收益為標準而課稅也。

五、佃課課稅法 此以地主之所得為標準而課稅之者，但土地未必皆佃地，故不能適用也。

六、收益註冊法 收益註冊者，乃調查土地之純收益記載於總冊，以其所記之純收益額為課稅標準，即收益註冊課稅法也，然此法仍缺點甚多，但較上列各種則略完備耳。

第二項 房屋稅

房屋稅者，並房屋與宅地而言，為課於其收益之一種租稅，與住宅稅判然有別。即後者乃課於住屋人，而為使用稅或消費稅之一種，前者乃為其有收益而課之之稅也。今將其課稅法分述之：

(一)面積法 此法以房屋地積之大小，為課稅之標準，實為古時之一種課法，今則已失其存在性矣。

(二)等級法 此法以房屋所在地之地位，房屋之種類，構造之材料，住室門窗之多寡，與庭園附屬地之廣狹等，列為等差，以定課稅之高下也。

(三)租賃價格法 此法以房屋之租金為課稅之標準，其範圍但能限於都市房屋之出租者，故其法不能適用也。

(四)買賣價格法 此法以房屋買賣之價格為標準，都市房屋出租者多，可依租金還原法推定其買賣價格，鄉村房屋，雖無租金可言，然其買賣價格，固可大體推知，故此法較上列各法為稍善，然房屋價格常因時因地因人因事而每不同，以此為標準而課稅，亦難期負擔之公允，故此法亦非盡善也。

第三項 營業稅

營業稅者課於工商企業之收益之稅也。其法有二。

(一)許可稅法 此法乃中世紀許可費之遺物，近已無存在之餘地。

(二)外觀法 此法就(1)營業之種類，(2)營業地之入口，(3)業者之人數，(4)家屋之賃賃價格，(5)資本額，(6)收入額等為課稅標準之方法也。

(三)查定法 此乃調查營業者之純收益而課稅之法也，如美國之公司營業稅，以公司之分配金為標準是，但對收益之查定，至為困難，故亦不能謂為最良之法。

第四項 資本利息稅

資本利息稅者，因資本之貸借而獲收益，對於其資本主所課之一種租稅，此稅與前三者不同，不能作為地方稅，因資本無地方之固定性故也。

第四款 流通稅

流通稅者，對於因財產移轉或價格變動所生之利益而徵課之之稅也。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為收入基本者亦包含之，此所謂移轉者，不僅指有價之移轉而言，即無價之移轉亦歸屬之，至價格變動云者，則以財產之價格，常因附近地方之變遷，通貨價值之低落等原由而自然增漲，而國家之課稅，即以一定時期內所增長之價格為目的物也。其類別有二，曰行為稅，曰增富稅。前者之稅率宜稍輕，為其課於因經濟行為而享利益之稅，後者之稅率宜加重，

爲其對於不行爲或僥倖而來之利益所課之稅也。茲將屬於此系統內之各稅分述之。

第一項 登記稅

登記稅一名註冊稅，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，惟公產登記則不收費，以減手續，其徵課法大抵兼採定額課稅法與比例課稅法二種，前者不問其登記之事項若何，而概課以一定之稅額，後者乃依登記事項之種類而定稅率之高下也。

第二項 印花稅

印花稅，由狹義言之，本爲對於財產及權利關係之契約簿據可用爲憑證者所課之稅也。後因手續簡便，收入甚多，其範圍遂日漸擴大，至於今日，則已包含手續費消費稅間及直接稅之收入，故印花稅又有廣義，其徵收法大抵並用定額課稅法及比例課稅法二者，爲現今各國公認之良稅也。

第三項 交易稅

交易稅者，對於交易商品或有價證券之利益所課之稅也。普通均以之屬於印花稅中，其另立名為交易稅者，則僅限於交易所中定期交易所課之稅也。

第四項 銀行兌換券發行稅

此稅乃對於銀行發生兌換券之利益所課之稅也。

第五項 彩票利得稅

彩票之存在理由，已具述於前，凡有彩票之國家，其中彩者必陡發橫財，換言之，即必有偶然之不等利得，對此彩票利得所課之稅，即彩票利得稅也。

第六項 贈與稅

當贈與之事實發生，而由被贈與者觀之，可以發生偶然之不勞利得，對此不勞利得而課之以稅，即贈與稅也。

第七項 繼承稅

繼承稅者，對於因遺產繼承之利得所課之稅也，此種遺產制度，在學理上實不應存在，宜加重課之，惟其適用累進稅法有二，（1）從量累進稅，（2）從質累進稅，前者係斟酌遺產之大小，後者乃斟酌繼承人之親疏關係也。

第八項 土地增價稅

土地價格常因社會發達通貨低落與其他之偶然變化而自然增長，此種自然增長即不勞利得，對於此不勞利得而課之之稅即土地增價稅此種以對為地方稅為當也。

第九項 戰時利得稅

戰時利得，乃指因戰爭而直接間接所得之利益而言，依其實質言之，應名爲戰爭利得，因戰時利得稅係課於因戰爭影響所生之利得，換言之，獲利雖在戰後，然既因戰爭影響而得，則不能不收稅，反之，若與戰爭無關係，則雖屬戰時中之利得仍不能課稅也。

第五款 消費稅

消費稅者，課於消費物件而使消費者負擔之稅也。其類別有二，曰內國消費稅，曰關稅，茲分項述之：

第一項 內國消費稅

內國消費稅者，課于本國自產之消費物件者也。以納稅人之爲直接消費者與否而分爲直接消費稅，間接消費稅。前者如住家稅之課於居住者是，後者則爲非由消費者直接徵收之消費稅也，消費物件分三類，曰日用品，曰便利品，曰奢侈品。前者在學理上宜免稅，後者則應加重徵收之。茲將其徵課法分述之。

(一) 生產課稅法 此法係於消費品生產進行中徵課之，其課徵之法有三：(一) 原料課稅法，準據生產用原料之分量及製出率或生產地面積而定其稅額者也。(二) 半製品課稅法，準據製造中之標準而課稅者也。(三) 既製品課稅法，俟其已成製品後，而準據其品質及價格，按每一定量以課稅之者也。

(二) 流通課稅法 此法就貨物移轉販賣等之機會而課稅之之法，較生產課稅為完善也。

(三) 專賣課稅法 專賣者，指消費稅之獨占徵稅方法而言，凡應納消費稅之物，國家獨占其生產或販賣或并生產販賣，而獨占之皆是也。

(四) 預定課稅法 此乃對於一定期間中所有生產及販賣之總量預先估定而課稅之之法也。

(五) 准許課稅法 此係關於一定之貨物，准許其生產或販賣之特權於有一定資格之個人，對於此人一次或每年徵收之稅法也。此為消費課稅法之最粗疏者，各國中僅有以之為附從方法而已。

第二項 關稅

關稅者，對於一定貨物出入國境時所徵之稅也。通常分爲三種：(一)進口稅，(二)出口稅，(三)通過稅。前者，對於外國輸入本國之貨物所課之稅也，次者對於本國輸出外國之貨物所課之稅也，後者對於外國貨物通過本國領土以輸入於他國領土之貨物所課之稅也。後二者各國現已逐漸廢除，財政學上所最注意者，厥爲進口稅一種而已。進口稅因其徵稅目的之不同，又有財政關稅與保護關稅之分，前者以財政上之收入爲主要目的，後者則以保護本國或種產業爲其主要目的也。其辨別之法爲何，曰辨別財政關稅之方法有三：(一)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者爲財政關稅。(二)凡內國不能生產或無代用品之貨物由外國輸入時而課以關稅者，亦爲財政關稅。(三)凡奢侈品及不衛生品由外國輸入時課以特重之稅率者，亦爲財政關稅，反之，保護關稅爲使輸入品較國內品價格昂貴不能與本國貨物相競爭，其辨別法亦可由稅率觀察之。其法亦有三：(一)課於在國內全不課消費稅之外國貨物。(二)課較國內消費稅爲高之關稅。(三)爲拒絕目的而課以極高之關稅是。又關稅之課稅標準，亦分爲從量稅與從價稅二種，前者以貨物之數量爲標準而課稅，後者以貨物之價格爲標準而課稅，現各國則兼採二法也。此外各國關稅之制定，約分四種，亦爲吾人所應特別注意者：(1)國定稅則，

即以國家之法律制定者，(2) 協定稅則以國際間之條約制定者，(3) 國定協定並行稅則，即一部以法律，一部以條約制定者，(4) 最高最低稅則，即國定稅則之全部或一部，制定最高最低兩種稅率，對於最惠國適用最低稅率，其餘各國適用最高稅率是也。國定稅則，為英、美兩國所採用，凡進口貨不論來自何國，均課以一般之稅率，故又稱為一般稅則。瑞士、意大利、日本諸國則採用協定並行稅則，以國定稅率適用於無條約之國，而對於有條約關係之國，則適用協定稅率。最高最低稅則，為法國、西班牙諸國所採用，由立法部制定最高最低兩率，行政部，在不超過此限度之內，得與外國締結通商條約者也。至協定稅則，在強國與強國之間，大約為相互之最惠，若弱國與強國協定，其結果多為單方之最惠，所謂相互最惠單方最惠者，即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。又國定協定並行稅則與最高最低稅則，極相類似，所不同者，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。

第十二目 國稅與地方稅之劃分標準

在現今地方自治發達之國家，地方舉辦之事務甚多，即其收入不可不加以確定，換言之，國稅與地方稅不可不劃分清楚。法國與日本爲中央集權制之國家，其主稅多歸國家，地方所得者，僅數種附加稅而已。反之，美國聯邦政府與各州政府之租稅，爲完全劃分制，前者大抵爲各種間接稅（如關稅、產銷稅等），個人所得稅公司所得稅與遺產稅等，後者則大抵爲直接稅如一般財產稅或所得稅是。綜合二種制度而研究之，自以完全劃分爲宜。雖然，劃分之標準，果以何爲根據乎？據一般學者之所見，國稅之標準有三：（1）定數 *Certain*，即其稅收額不大變動，如今年某種稅共課三千萬，明年仍在三千萬左右是。（2）伸縮性 *Elasticity*，即國家於必要時可以加重稅率以增收入是。（3）稅基廣 *Basis of Tax*，如印花稅煙酒稅是。後二者爲國稅獨有之條件，前一者則爲國地二稅共有之條件。國地二稅如以此爲標準而劃分，自不致有學理上之責難。此外尙有一標準，即（4）全國應行劃一之稅。茲舉例說明之：

（1）所得稅 所得稅如不由國家徵收，則必生極大之困難，如有一山西人，在浙江作生意，有天津欠大精鹽公司股票，存在江蘇銀行請其保管，此種所得稅歸山西收乎？歸浙江收乎？歸天津市收乎？抑歸江蘇收乎？各省皆收乎？未免太重。故應歸國徵收一次也。

(2) 遺產稅 遺產稅亦應劃爲國稅，如一山西人，死在廣東，生時在浙江作生意，其遺產稅應歸何省徵收乎？故不如劃爲國稅之爲愈也。

(3) 產銷稅 產銷稅如歸地方，則各地報復，互徵重稅，結果必阻礙內國之貿易，故應劃爲國稅也。

第三編 收支適合論

第一章 緒論

國家財政以收支適合爲原則，換言之，經常歲入，必以之充經常歲出，臨時歲入，必僅以之充臨時歲出，在相當之範圍內，亦有以經常歲入充臨時歲出者，總之，在預算製造上，決不使收支相抵後，尚有餘剩或不足也。然事實上果能如預算上之所期料否，是爲一大問題，即收支相抵後尚有餘剩或不足，在事實上每每發生。推其發生剩餘之由，厥有三端，（一）因估計歲入時留安全率過多（二）因意外之原因致有不用之經費（三）因整理財政勵行節減之故。此種剩餘金或用之以償還國債，或用之以舉辦新事業，或用之以廢止或減輕惡稅，或用之以補充次年度臨時之不足，無論何種皆可消納此剩餘金，故此剩餘金在財政上實無重大之關係。所最有關係者，實爲財政上之不足，此不足又可分爲預算內之不足，或預算外之不足，前者一名金庫不足，後者一名真正不足。前者不足之原因有三，（一）因納

稅延期，致政府不能於預定之時期收入，(2) 收入雖能如期，而支出超過預定之額，(3) 租稅之收入不一，如因年度關係上半年期收入較少，下半年期收入較多之故。後者不足之原因有二：(1) 經常歲出之膨脹，(2) 臨時歲出之激增。前者可發行國庫券或由短期借債以救濟之。後者有經常與臨時之別，救濟經常歲出之不足，則非增稅不可，救濟臨時歲出之不足，自以舉行公債為最妙之策。但於此有一事為吾人應特別注意者，即公債有廣義與狹義之分，廣義者，包括國庫券等而言，狹義者，專指普通長期公債而言，公債與國庫券之差異，即國庫券乃一種權宜之計，期限甚短，利息極微，且其發行，不若公債在法律上須經國會通過也。

第二章 收支適合論中之最要問題

如前所述，則收支適合論中所應討論者，僅為不足問題，解決此不足問題之方法，即為公債，故亦有以公債論名收支適合論者，換言之，收支適合論中，除討論公債一事外，別無他項問題之可言，以公債論名收支適合論。反覺名符其實，不過公債之作用，實為謀收支之適合，是則收支適合為主，公債為賓，本篇仍命名為收支適合論者，聊欲嚴實主之界限耳。雖然，公債果為何物乎？抑屬於歲入乎？或屬於

歲出乎？曰公債者，政府依舉債之行爲對於國民經濟或世界經濟社會所負擔之債務，當其募集也，公債實爲一種臨時大宗之收入，亦可謂爲預支之收入，及其付利還本也，公債實爲一種臨時大宗之支出，亦可謂爲事後之填補支出，故公債既爲收入，又爲支出，自不能與之前歲入或歲出混而爲一也。

第三章 公債之意義及其成立之條件

公債之有廣義狹義之分，已見於前。所謂廣義者，包括各種公債，國庫券，信託金，保管金，郵政儲金，暫時借款，與依存款規則之國庫存款六者而言。狹義者，則專指各種公債而言。本篇所論者，實爲狹義之公債，因在財政上所最注重者，惟有狹義之公債耳，公債成立之要件有二：（1）人民對於政府有信用，（2）金融市場之完備。二者缺一，公債即不能成立。蓋政府無信用，人民決不肯購買，金融市場如不完備，則無地承受公債與流通公債，是故舉行公債，必先顧慮此二者。欲求人民對於政府有信用，必先政府有償債之能力與誠意；欲求金融市場之完備，則不可不多設銀行與證券交易所也。

第四章 公債與私債之分別

公債與私債之分別，可分爲下列數點言之：

- (一) 公債之募集，得強制執行之，私債則不能。
- (二) 私債之償還，均以一定之期限爲要件，公債則有無償還之期限者。
- (三) 私債當債務不償還時，有強制手段以救濟之，公債則無有也。
- (四) 公債以政府或國家多爲永續存在者，故可靠性大，私債則不然。
- (五) 公債是公開性質，故以有擔保品爲例外，私債屬於隱秘性質，故以無擔保品爲例外。
- (六) 公債可靠性大，故公債在全體上，較私債尙含有一部分保險費之利率爲低廉。
- (七) 公債之信用，以國家現在之收入狀態爲基礎，私債則以現在之財產爲信用基礎。

第五章 公債之本質

關於公債本質之研究者，普通分悲觀與樂觀二派，前者從政治上經濟上及社會上三方面斷定公債本身實爲有害之物，後者則反對前說而極力主張公債爲有益之物者也。茲分述之：

第一節 公債有害說

此派之意見，可分爲政治上有害說，經濟上有有害說，社會上有有害說三種，分敘如左：

(一)政治上有害說 此說有二，(一)以公債者，爲以現代之負擔推移於後世，自政治道德上觀之，殊不合理，誠以現代之國費，宜由現代之人民負擔，不可遺之於後世也。(二)公債易於誘起政府之浪費，蓋募集公債較易於增加租稅，遂使政府常取資於茲也。

(二)經濟上有有害說 此說亦有二，(一)爲史密斯之公債滅却生產資本說，(二)爲約翰穆勒之公債減少工銀基金說。史氏謂「政府以公債爲手段，將民間資本吸收於國家，以維持其生產之勞動，若以租稅支應國費，固亦由人民之所得中維持其不生產之勞動，於新資本之蓄積，雖有妨礙，然不致減少既存之資本，公債則反是，足以減少既存資本，損害生產事業，而危及產業發達之前途。」至穆氏則謂「公債除吸收流動資本外，不能吸收固定資本，吸收流動資本，則工銀基金必減，工銀基金減，則一般工銀必隨之下落，而工銀階級乃被其壓迫也。」

(三)社會上有有害說 此說爲涅本尼阿斯 *Neben* 所極力主張，而爲社會主義者所公認者也。氏謂「公債多半屬於少數富豪所有，其利息之支付，又皆徵自一般人民之所得，準此以觀，則公債

不外取多數人之財產或其所得，以給比較少數之債權人。結果即是集中社會之富於一部分，而形成勞資二階級之對立也。」

第二節 公債有益說

此說與上說極相反對，以公債乃吸收現存與新生之遊資，投諸有用之地，實為國家不可少之物。主張此說者為狄擇 K. Diez。或名此說為公債再生產說。亦有更進一步主張公債為國家資金之貯水槽，謂當產業消沉時，資金可暫避於此，及其產業旺盛也，則資金又可離此而投於有利之事業，故公債無論對於個人或金融界，均為有益之具。又有謂國家若能施行公債政策，則於金融沉滯時募集公債，於金融急迫時償還公債，不但有利於經濟界，而且可調節物價也。

第三節 結論

綜觀上列各說，均有其一部分之理由，而究非全體之論。要知公債本身，殊無害益之可言，所應予考慮者，只其起債之原因與效果耳。換言之，生產公債，多為有利，不生產品債，多為有害。但無論何種公

債，須使民衆化，方爲合乎正義。所謂公債民衆化者，卽公債能達到下級社會，爲一般民衆所有之謂。公債果能民衆化，則其所代表之私有財產，自不致集中於少數者之手而爲民衆所共享共有之財產矣。然如何而後使公債能民衆化乎？曰，欲使公債民衆化，須使小民易於購買公債，其法爲何？卽（一）發行小額面之債票，（二）遍設經理店與賣債局於國內，（三）採用分次繳款法，（四）照募總額超過原定債額時，採用小額先取法，與（五）賣公債時，其價格應照當時最普通之市價是也。

第六章 公債之募集與發行

募集者，指資金而言，發行者，指公債票而言。必先有債票之發行，而後始有資金之募集。資金募集，爲其目的，債票發行，是其手段耳。但公債發行之所獲金額，并不必歸國庫收入，如因買收民營鐵路而發行公債，卽直接將所得之債款還民間業主是，此又不可不特別注意者也。募債之方法有二，（一）分派的，（二）任購的。前者出於強制發行，如強制公債是，古代多行之。後者出於任意發行，如任意公債是，現代均行之。茲將發行之方法及其發行時應注意之點略述如左：

第一節 直接發行法與間接發行法

直接發行法者，政府自己擔任發行公債之謂，即政府直接以一定之價格分賣債票於一般需要者是也。間接發行法者，政府不直接參與公債發行之法，此法又分二種，（一）委託發行法，（二）承受發行法。前者指銀行不負責任，惟受政府之委託，代替國家管理發行之事務而得一定之經手費而言，後者則由政府以公債貶價售與銀行或承募團，*Syndicate*，即由銀行或承募團承受公債之全部，再依自己之損益隨時發賣公債，如是，則政府對於銀行，不必給予手續費，而銀行則只以買賣價格之差為其收益。上列三法，以後者為較善，於募集外債時，更不可不利用此法也。

第二節 平價發行法與特價發行法

公債之票面，常記明原本與利息。若記定之利率，較普通之利率為低（如普通利率六釐，公債票面利率五釐），則不可不低價出售，故實收金額，較票面金額為低；（如票面百元實收八十三元三角是）若記定之利率，較普通之利率為高，（如普通利率四釐，票面利率五釐），則公債購買之競爭必

甚，於是可以高價出售，故實收金額較票面金額爲高（如票面百元實收一百二十五元是）又若記定利率與普通利率相等，自只能平價出售，故實收金額與票面金額相等。第一法價低而附以低利，曰低價低利發行法。第二法價高而附以高利，曰高價高利發行法。第三法曰平價發行法。低價低利發行法之利息，雖較普通利息爲低，而將來償還之額則較實際借入之額爲高，利率既低，似應減少應募者之數，然以將來之償還額大於此際之應募額，故人常爭購之。高價高利發行法之利息，既較普通利率爲高，故實際借入之額，較將來償還之額亦高，唯因利率之高不免吸收產業上之資金，又因將來償還額之低常足以引起人民之惡感，故近日已無用此方法者。平價發行法之利息與普通利率一致，將來償還之額，亦與實際借入額無差，其方法甚爲單簡，如將來普通利率低落，亦可依借換之法而輕減其負擔。此三法中之高價高利發行法，已成過去，唯低價低利發行法尙較平價發行法爲通行耳。前二者又名爲特價發行法，或稱爲呼價發行法。茲再將低價低利發行法之四種利益分述如次：

一、市場普通利率騰貴之時不可不依此法。此謂當金融緊迫，金利騰貴之時，國家募債，不可不以高利誘之，但太高則如國家有限制法，恐與之相抵觸，若行低價低利發行法，則名義上之利仍低，而實際上之利，因減價關係，已大增高也，故可免除困難。

二、利率低下於國庫甚有利益。此可舉例說明之，如金融市場普通之利率爲五釐，依低價低利發行法以四釐發行公債時，則折算資本只宜以八十元之實價發行。若以三釐，則只宜以六十元之實價發行，而後利率始不致與五釐相差。但實際上對於普通利率五釐而發行四釐或三釐公債時，實收價格必在八十元或六十元以上，即其利率低於普通利率不足五釐之數，故國庫可因之而收利息較低之利益也。

三、將來債還額多，則應募者多，而發行價格可望良好。此理已詳於前。

四、可以謀公債利率之統一。此可以平價發行法反證之。平價發行法以普通利率爲標準，如是普通利率高，公債利率亦高，普通利率低，公債利率亦低，利率參差不齊，則各種利率之公債如五釐公債六釐公債等，勢必盡量流通於市場。公債利率不一，價格必生變動，價格一生變動，則影響財政之信用矣，若行低價低利發行法，則利率可保一致，不致有如上述之雜亂現象，但於發行時亦不可不斟酌普通利率以高下其發行之價格也。

第三節 公債之分配法

此謂如應募者所訂購之金額超過於政府募集額時，其公債之分配法爲何如也？通常有三法：

(一) 比例法 卽以應募者之訂購額爲比例而行分配之方法。

(二) 少額先取法 卽由政府預定一定之數額，對於此種少額之訂購者，仍給以全額，其訂購多額者，則按比例遞減之也。

(三) 高價先取法 卽對於訂購者順次給以全額，至滿其募集額爲止。

第四節 發行公債時其他應注意之點

此可分：

(一) 票面之大小 票面小，平民易於購買，但不可過小。

(二) 繳款之次數 次數多，則平民易於籌措資本。

(三) 公債之保證金 此爲預防應募者日後不納款項之危險，普通皆使應募者先繳十分一或十分二以爲保證金，俟分配確定後，卽以之充第一次繳款之額。

(四) 記名式與不記名式 前者可免水火盜賊之危險，後者則有移轉之便利，其得失正未

可一概而論，而要以從應募者之希望爲得策，故遇有請求記名者即宜徵收相當之經手費，許其改換，若是，則在應募者，甚爲便利在發行者，亦無損失也。

第七章 公債之種類

(一)內債與外債 此以募債之地域而分，凡在國募集之公債，不問債權者之屬於何國，均稱爲內國公債。凡在國外募集之公債，不問債權者之屬於何國，均稱爲外債。內債在政治方面優於外債，外債在經濟方面優於內債。因內債應募之源泉爲(1)國民之遊金，*Floatings Capital* (2)投於產業之資金，(3)維持事業之資金。國家募集內債時，如用普通利率，則所吸收者，僅爲市場遊金，尙不致有顯著之弊害，若用高利，則市場遊金及投於低利產業之資金，皆將爲所吸收，而有害於產業之發展。反之，國家如能募集外債，則所吸收者，乃國外之資金，或不致遺害本國產業之前途，但如外資輸入，則可使貨幣驟增，物價騰貴，物價騰貴，則輸入超過，硬幣流出，而使金融市場時生變動，此又未可籠統肯定外債在經濟上之必優於內債，至其在政治上之關係，自不逮內債遠甚，因動足以引起外國干涉內政，致本國發生根本上之危險。有公債之利而無公債之害，是在國家之如何利用公債耳。

(二)強制公債與任意公債 此以募債之方法而分，前者乃指政府用強制權力向民間借入資金而言，其法或以人民財產之多寡為標準而分配之，或向民間購貨，不支付其代價，而以一種證券交付之，此種方法，其性質與租稅及沒收相似，近代國家多不採用，但不換紙幣，似可視為此種公債之一種。後者則指政府對人民表示履行債務而借入資金，其方法出於任意者，近世公債多為此一類也。

(三)生產公債與不生產公債 此以募債之目的而分，如募債之目的，或在用之於軍事，或在用之以支應軍政各費之不敷，皆為不生產公債，如其目的在用之以建築鐵路或整理電政者，則皆為生產公債也。

(四)有擔保公債與無擔保公債 此以擔保品之有無而分，大抵信用不良之國家，始發行有擔保公債，而信用良好之國家，則斷不致發行有擔保公債也。

(五)有利子公債與無利子公債 此以公債之附有利息與否而分者也。

(六)國債與地方債 此以債務之主體為何而分者也。

(七)普通公債年金公債與有獎公債 此以本息償還之方法為標準而分，普通公債者，利息別於原本，定期支付，而依普通之形式償還原本之謂也。年金公債又分三種，即有期年金，終身年金與東

挺年金 *Life Annuity* 是也。有期年金公債者，政府收入若干金額於若干年間每年給付若干金。是終身年金公債者，債權人終身每年支取與本利相當之一定金額是。（其死亡年齡之算定，大抵依死亡統計之平均年齡）東挺年金公債者，意大利人 *Monte* 氏所發明，利用人類之生命慾，集合同一年齡之人，應募年金公債，其中如有死亡，則其死亡者應得之金分與現存之人，其壽愈長者，其所得年金逐年加多，應募者但求不死，即可大獲利也。有獎公債者，爲利用人類之微倖心以低利募集之公債，國家於償還公債時行抽籤法，當籤者付以額外之獎金，不當籤者惟交還本銀而已。

（八）長期公債與短期公債 此以發行時期之長短而分之者也。

（九）流動公債與確定公債 此二者之區別，除沿革的區別已成過去外，尚有五種不同之點。所謂沿革的區別者，蓋原於英國之沿革。以英國沿革言之，確定公債者，公債發行時，已有關於償還之特定基金 *Sink Fund* 反之，若無確定償還之財源，則爲流動公債也。茲將其他五種不同之點申述之：

（一）起債原因之區別 流動公債之發行，係補充金庫之不足，即預算內之不足，確定公債之發行，則爲補充真正不足，即預算外之不足。換言之，前者爲年度內之公債，後者爲年度外之公債。然此種區別，不能說明英國之公債，蓋英國流通公債亦有涉及數年度者也。

(2) 償還期限之區別 流動公債償還之期限短，確定公債償還之期限長，甚至有絕不償還者；然此種區別亦不盡然也。

(3) 償還計畫之區別 確定公債者，預定償還之計畫者也，流通公債則否，蓋流動公債即以本年度之收入償還之，無更立償還計劃之必要，確定公債，則須特別定立償還之計畫，然無此計畫者亦復不少也。

(4) 發行額之區別 流動公債原無定額，因時因事而常有變動，確定公債因有一定之目的，故發行總額亦有一定，從而確定公債償還之本息，亦必計入國家歲出預算之中也。

(5) 請求權之區別 流動公債之所有者有請求償還之權利，而確定公債則以無請求權為原則。

吾人既知確定公債與流動公債之區別，自可進而研究此二者之內容。茲將此二者分別述之：

第一類 流動公債

流動公債可分為行政公債與財政公債二種。

(甲)行政公債 行政公債者，出於行政上之必要，即行政官署執行行政事務所生之債務，亦即國家爲達行政之目的，自私人取得之貨幣，或與貨幣同等之物，而須負返還之義務者也。如保證金信託金保管金郵政儲金與依存款規則之國庫存款等，皆是。嚴格言之，此種債務，非欲謀收支之適合，不過出於行政上之便宜，自不應包含於公債之中也。

(乙)財政公債 財政公債者，出於財政上之必要，即國庫因一時之不足，所發行之公債，亦即以年度內之收入在最短期限內償還者也。又分兩種：(一)由銀行暫時借款，(二)國庫券。唯補充金庫不足，務以發行國庫券爲宜也。

第二類 確定公債

確定公債又可分爲有期公債與永遠公債二種，前者指政府須依一定期限償還本銀之公債而言，其中又分三種：(1)一時償還公債，即預定於某年某月某日償還全額之公債；(2)定期償還公債，即預定某年某月某日償還若干，再於某年某月某日償還若干之公債；(3)隨時償還公債，即預定全部償還之最長年限，而於其間隨時償還之公債。後者指永遠不必還本之公債，即指不定償還期限，

平時僅付利息，任政府依財政上之便宜隨時由市場買入債票以銷却之之公債而言。理想中之公債，自以此種爲最善，然亦自有其弊害，如政府因無期限之拘束，每不設法買銷，以及償還期間不定，致人民常受公債價格變動之影響，故永遠公債，非財政整頓、道德高尚之國，萬不可貿然行之也。

第八章 公債之償還

公債消滅之方法有二：(一)賴償，Redemption (二)償還。前者僅可於非常時期行之，如俄國革命時廢棄一切公債是。後者則爲普通消滅債務之唯一方法，此法由償還之手續觀之，可分爲(一)抽籤償還，法即政府對於中籤之號數按照票面金額償還其原本之謂，此法公債價格騰貴時行之。(二)收買償還法，即政府向市場收買公債票以銷却之之謂，此法於公債價格低落時行之。(三)折現償還法，即償還期未到以前，政府對於欲得現金之人，按照一定比例，扣除其拆息而償還之是，此爲最少用之法。償還之手續，雖有上述三種，然其償金之來源，又果爲何乎？依各學者之所見，其償金籌集之方法有六，茲分述之：

(一)剩餘金償還法 此法乃指以歲計之剩餘金充償還公債之用，唯剩餘有誤收支適合幸而發生之剩餘，以及因償還公債力圖發生之剩餘，前者有償還延期之弊，後者有易於流用之弊。

(二)減債基金法 此法乃每年由政府支出一定金額作為收買公債之「減債基金」，除陸續以時價在市面買收公債外，并對於所收回之公債，仍付以利息，次年即將此利息及應支出之一定金額作為基金再收買公債，直至收買其全部為止。

(三)定額償還法 此法一名新減債基金法，即每年以一定之金額償還公債，例如今年償還一千萬元則來年多五十萬元之利息，故來年只須支出九百五十萬元，合此利息五十萬元仍為一千萬元，以是類推，則明年只須九百萬元又可償還一千萬元。此法不必限於買收償還，如價格高漲時自可用抽籤法也。

(四)比例償還法 此為對於國債現存總額每年以一定之比例償還之法，例如每年償還原本十分之一，則為對於百萬元之公債每年償還十萬元是也。

(五)指定財源償還法 此為以一定財源充公債本利償還之用之法，如政府因生產事業而募集公債時，即以此事業所得之收入作為償還之用是也。

(二) 年金償還法 此爲以確定公債變爲年金公債而後償還之之法也。

此外關於公債利息支付之要件，亦不可不注意。其要件爲何，即宜於商業中心地普設付息之機關以便人民(二)支付利息之貨幣種類，宜先預定以增信用。與(三)付息之時期，宜年分數次，以免金融上之影響，其時期或在金融季節前，或在繳納租稅前皆是也。又英法之付息時期均分爲四期，皆不可不注意及之焉。

第九章 公債之變更

公債變更云者，指凡公債債務變更其形態之謂，換言之，舉凡公債之借換整理與契約之變更無不包含之也。茲分借換整理與契約之變更三節述之：

第一節 公債之借換

借換(Conversion)者，以低利新公債換銷高利舊公債之謂也。國家當戰爭事變或財政困難之際，市場之金融，非常緊迫，故非以高利，決不能募集公債，然及普通情形恢復後，金融漸就鬆緩，金利亦

日形低落，則國家應於此時斷行借換之法以減輕利息之負擔。關於公債借換，有宜遵守之四要件，即

(一) 必在市場金利低於公債利率之時。借換之目的，既在減輕利息之負擔，則自必以市場金利低落能發行低利公債為第一要件。

(二) 須經過公債之留置年限。政府發行長期公債，通例發行後若干年始開時償還，此若干年即所謂留置年限 (unredeemed period)。在此留置年限內，國家萬不可強行借換，以危及應償者放資之安全，反之，若已過此年限，則為已達預定償還之期限，國家應有償還之權利也。

(三) 不可因借換而增加公債之原本。蓋如是，則利率雖減而原本已加，仍不能減輕國家利息之負擔，例如千八百八十四年英國對於三釐之舊公債每百磅，換以二厘半之新公債一百〇八磅是也。

(四) 應許舊公債所有者請求償還原本之自由。因政府對於公債所有者，不可以強迫手段對付，換言之，政府當順從人民之意，對於希望公債者與以新公債，否則人民如希望還本，政府亦當即以現金還其原本也。

第二節 公債之整理

整理者，將各種條件與形式不同之公債，變為條件與形式相同之公債之謂。其類別有二：(1) 組換整理，即將行政上之流動公債以確定公債替換之，如英國政府對於 *Exchequer Bills* 以確定公債替換之是。(2) 單純整理，即將各種公債之利率利息支付日期與償還期限整理之使歸於統一，如日本將明治十九年以前之公債實行借換，并以五分利公債為一般之整理是也。

第三節 公債契約之變更

契約變更云者，公債償還之期已迫，政府無力償還，只有與債主協議暫停原本之償還以延長期限之謂。此法雖較賴債略高一籌，然實有損國威與信用，非至必不得已時萬不可行之也。

第四篇 財務行政論

第一章 緒論

收支適合之實際，已論之於前，本編乃研究其形式耳。此二者之關係，以機器之組織解之，則前者爲本體機，後者爲發動機與傳力帶，以法律上之術語解之，則前者爲實體法，後者爲手續法，後者所以組織前者而促其爲一貫之活動，若無後者，則前者直將失其作用與意義矣，關於本編之定名，有謂宜稱財務行政及管理論者，有謂宜稱財務行政秩序論者，有謂宜稱國計論者，有謂宜稱公共會計論者，有謂宜稱決算論者，有謂宜稱財務行政論者，諸說雜出，各持一理，欲求簡便而可涵蓋一切之名詞，似爲財務行政論，故著者取焉。此論可分爲會計論與財務法二種，前者所以研究其本體如預算現計決算等，後者所以研究其在法律上之效力，惟後者通常均以之屬於行政法學範圍內，不加討論，現所論述者，實其本體中之預算現計與決算而已。此三者固應作分別之研究，但亦有爲三者所共有之事實

如會計年度等，則又不可不於此三者外另作綜合之研究，故普通多將此論分爲會計通論、預算論、現計論、與決算論四部。茲分述之：

第一章 會計通論

會計通論者，對會計論中之個別論如預算論等而言。凡事之不可分別研究之者，均可在通論中討論之，通論中所討論者，爲會計年度會計機關會計監督與會計法規四者，茲分節述之：

第一節 會計年度

會計年度，一名財政年度，乃政府對於預算現計與決算所規劃之一定時間，換言之，欲求財政之整理與收支之結束，則不能不假定若干時日爲一期間，以供會計上之用，此期間，即財政上起訖之期間，亦即所謂會計年度也。會計年度本爲會計上假定之便宜期間，故其長短不必與歷年相同，更無一定以歷年爲會計年度之必要也。通常關於會計年度之期間有二：(1)一年制 (2)二年或二年以上。前者爲英美法日所採用，後者爲戰前之德各聯邦與美各州政府所採用。大抵中央或聯邦政府之

會計年度，無不採一年制，至地方政府之會計年度，則間採二年制或二年以上制，要之皆各有其理由也。茲將二者之利弊分述如后：

(A) 一年制勝於二年制之各點

(一) 欲求預決算之相符合，則必要求各方面之變動少，欲求各方面變動少，則不得不行期限短之一年制，故一年制較二年制為有利。

(二) 近世財政應以嚴行監督與勵行公開為原則，如會計年度短，則討論預算案與決算案之機會愈多，可以隨時剔除一切積弊，而收整理財政之效，故二年制不及一年制之為有利。

(三) 一年制度合於四季循環之天理與人類社會以一年為週期之慣性。

(B) 二年制勝於一年制之各點

(一) 預決算之議決與通過，在議會常占極長之時間，故若採行二年制，則議會可不必年年議決預決算，而可將其所節省之時間，另用以討論其他之重要問題。

(二) 歲出每年激增，已成財政上不可避免之事實，故若採行二年制，則可緩徐其激增之程度。

(三) 會計年度如長，則議會之干涉少，政府之便利多，可以使各種事業易於成功，且可減少議

會與政府之衝突機會。

綜觀上列各種利弊，終以一年制爲利多而弊少，故各國多採用之。但一年制雖相同，而其開始期則各國互異，約其種類，可別爲三：如（1）法比之以歷年元旦爲其開始期，（2）英日之以四月一日爲開始期與（3）美意之以七月一日爲開始期是。然其開始期之決定標準，無不遵守下列二種條件，即（一）預算案之通過時期須與其實施時期相銜接，換言之，年度開始期應在每年議會開會後二三月內，與（二）預算實施期（即年度開始期）應在國庫收多支少之時二者是也。但至此又有一事應爲吾人所特別注意者，即在理論上會計年度爲結束收支之標準，則國家之預算現計及決算等，應與會計年度之期間相終始，但在事實上，出納事務，往往有不能與會計年度同終始者，其又用何法以解決之？曰會計標準有二：（1）現金出入法，（2）債權債務總結法。前者以英國爲代表，後者以法國爲代表。前者只計算現金年度告終後，即以本年度所餘之現金結算，如本年度實際收支結算後，恰同上數，是爲無錯，但若去年度有剩餘金轉入本年度，則實際收支結算後之結果尙應加上此數，如其和數與本年度所餘之現金相等，方爲無誤。後者則必照預算所載實行，決算必待應收應支之款終了，而後，可以總結預算，算應收之款，例如債權，預算應支之款，例如債務，故稱債權債務總結法。行前法則會計年度一

了，馬上可有決算，行後法，則非於會計年度終後，劃出相當期間，以便整理或完結上屆會計年度未了之收支或賬目，不能有決算，會計年度爲出納管理期間，爲完結收支而劃出之相當期間，爲出納整理期間。行前法，只須出納管理期間而已足，以後法則非兼有出納整理期間不可也。此出納整理期間之長短，常視各國情形而定，法爲八個月，比爲十個月，日本爲七個月，我國定爲六個月，要以能於最短期間結束一切爲妙，此外，債務債權總結法之所謂應收應支之標準，亦不可不討論，茲將各國一般決定歲入歲出所屬年度之標準述之如左：

(甲) 決定歲入所屬年度之標準有三，

- (1) 納期一定之收入，以其納期之末日定其所屬年度。
- (2) 須發通知書之隨時收入，以發通知書之日定之。
- (3) 無須發通知書之隨時收入，以現金收受之日定之。

(乙) 決定歲出所屬年度之標準有五，

- (1) 有定期之歲出，以其應支出之日期定其所屬年度。
- (2) 官俸旅費工資等，以其支給所依據之事實之發生日期定之。

- (3) 發還及填補之費，以決定發還填補之日定之。
- (4) 官廳雜費土木建築及購置物品等費，以其契約締結之日期定之。
- (5) 不屬於上述四項之歲出，以其支付飭書發出之日期定之。

第二節 會計機關

會計機關有廣狹二義，廣義者，指會計立法機關（議會）會計實行機關（財務行政機關）與會計司法機關（審計院）而言，狹義者，則專指會計實行機關而已，本節所論者，關於廣義，茲將此廣義之會計機關分二目研究之。

第一目 會計機關之分別說明

- (一) 會計立法機關 此機關通常均為國會或議會，關於會計立法之職務有三：(1) 制定關於會計上之各種法規 (2) 通過預算案 (3) 通過決算案
- (二) 會計實行機關 此機關通常為財政部長及其所屬之一切財政機關，如財政廳、金庫、稅關

稅所稅局等，財政部之職務在依據會計法規及預算案實行出納與保管，財政部長爲會計行政機關之領袖，其職責爲（一）編製預算案報告於閣議及國會（二）執行預算案（三）編製財政法規報告於閣議及國會（四）施行財政法規及（五）監督種種財務行政

（三）會計司法機關 此爲審查各行政機關賬目是否合法之機關其分類有四（1）議會中所設立之審計委員會（2）財務行政機關所設立之審計局或審計員（3）行政元首所設立之一種特別委員會與（4）設立獨立性質之審計院

第二目 三種會計機關之互相關係

（一）英國式 先由財政部長編製預算提出閣議，內閣通過之後，再由財政部長以內閣名義提出國會，國會只得減削之，而不得增加，預算案既由國會通過之後，收入則由徵收機關依法徵收而存入英蘭銀行，支出則由財政部長根據預算案發一經費請求書與審計長，經其核准後，再由財政部發一支付命令與會計長，方得支用，支用後，會計長再將簿據送交審計長審查，審計長審查完畢後，製成決算報告，送交國會，再由國會審計委員會審查爲最後之決定

(二)美國式 先由財政部長編製預算報告送交大總統，再由總統提交總統府附屬之預算局，經預算局詳細審查後，再由總統送交國會。國會對於預算案，增減均可，預算既通過後，收入則由徵收機關徵收，存入國庫。支出則由財政部長發一支付飭書與審計長審查，審查合格後，始後由國庫長照付，審計長審查完畢後，編製決算報告送交大總統，再由總統送交國會審查。

(三)歐洲大陸式 財政部長依據各部經費要求書及收入現計書，合編預算案提出國會。國會對於預算得增減之預算通過後，收入則由徵收機關徵收存入國家銀行，支出則由財政部長依照會計手續發一支付飭書與國庫照付，支出後，再由財政部與國庫編造總決算報告於審計院或會計法庭，審計院或會計法庭審查完畢後，即編造審查報告連同總決算送交大總統，再由大總統將審計報告連同總決算送交國會議定之。

第二節 會計監督

會計監督，一名財政監督，凡屬立憲國家，其整理財政，必有三重監督機關，即立法監督機關、行政監督機關、司法監督機關是也。立法監督機關為國會，為議定關於財政上之各種法律及國家歲出歲

入與預算者，行政監督機關有分部監督與一部監督之別，前者由各部執行，後者則只財政部對於全國財務行政有指揮監督之權，司法監督機關為審計院，乃獨立於內閣國會外而依據現行法令以執行其財政上之司法監督者，此外又有所謂事前監督與事後監督，前者為議決預算及支付命令未到國庫前須先經審計院核准是也，後者為議決決算及收支事竣後，政府所執行財務，由審計院審查判決其是否與預算或法令相符等是也。

第四節 會計法規

會計法規，乃關於歲計整理之法規。其最要之事項，即為關於預算成立之法規，其次則為關於預算準備及歲計執行之種種設備與手續之法規，至若檢查或監督其歲計執行或收支之當否，則更有特別之法規。其與財政法規異者，因財政法規乃國家依之以定收支之權利義務而為歲計之基礎者也，反之，會計法規，并非權利義務關係之實質的法規，不過為形式之整理的法規而已，關於會計法各國雖大抵有單行之會計法，然在成文憲法之國，無不以會計大綱規定於憲法中，故研究會計法規時，對於憲法上之規定，亦不可不特別注意之也。

第二章 預算論

預算者，政府根據於一定時期內所詳細推定之歲出與歲入，對於該時期內所擬定之一種整個財政計劃，并須提出國會，請求議決者也。有預算政府始有財政計畫，有預算，人民始有監督財政之權，換言之預算施行之理由有五：（一）滿足國民參政之慾望（二）立財政上之秩序，謀收支之適合（三）預防錯誤及不正當之財政行為（四）預先統盤籌算，使無分配不當之弊，與（五）使辦理歲出入者認真從事以明責任是，但此種預算制度之發達，實以民權發達為其先決條件，民權不發達而預算制度可以單獨臻於健全者未之有也。預算關係，既如是其重大，則其本身不可不具有左列四種特質：

- （一）詳盡 謂必包含本會計年度內之一切歲出歲入
 - （二）公開 謂其本身必經國民或國會之公開討論或議決
 - （三）標準 國家大政方針皆由預算表示之故，預算應有為行政標準之特質
 - （四）定期 預算必恰合會計年度之一定期間
- 如上所述，則預算以統一為貴，換言之，預算有可分說與不可分說二種，前者不綜括其全體，如一

般預算外尚有特別預算是，後者則爲全國只有一種統一之預算是，在理論上當以不可分爲最妙，但在事實上則仍不可不兼採可分說，總之，預算所以示一定年度內政治計畫實施之方針，應以統一或不可分爲原則，遇必要時，只能以可分說爲例外也。此外預算與法律之關係，亦爲極重要之問題，學者間有以預算爲法律者，有不以預算爲法律者，在以預算爲法律之內，又有兩正相反對之說，（一）法律爲預算之基礎（二）預算爲法律之基礎，前者認預算與歲入之本身同爲一物，故謂法律可以左右預算，預算之反乎法律者，皆無效力。後者認法律須待預算成立而後施行，故謂預算可以改廢法律，法律之反乎預算者，皆無效力。此二說之前題，皆陷於錯誤之途，何以言之，歲入歲入之事實，其基礎固在法律，至於預算，并非可以左右歲出入權利義務關係之本體，唯就權利義務所履行之歲出入估計其分量而已，雖其估計之標準，須參酌法律之事實，然預算固非依法律而後成立者，其理甚明，此前說之誤，若後說更不值一辨，蓋預算與法律，在施行上固互相關聯，而法律決非因預算成立而後成立，預算即不成立，法律仍能成立，是預算實非法律之基礎，又已昭然若揭矣，準此而言，則預算爲法律說，根本上不能存在，兩者雖相並行而各自獨立，初無若何本末因果之關係，此著者所以贊成「不以預算爲法律」之一說也。茲將關於預算之其他問題分節論之。

第一節 預算之種類

(一) 總額預算與純額預算 前者一名總預算，乃包括財務費預算與政務費預算而言後，者則專指政務費預算而言，現代各國之預算，多為前者也。

(二) 臨時預算本預算與追加預算 前者為本預算案未成立時之暫時預算，次者為本會計年度之總預算，後者為補本預算不足之臨時添加預算。

(三) 一般預算與特別預算 前者為特別預算外之一切預算，後者為一般預算外之各特別預算。

(四) 大綱預算與詳明預算 前者分為款項為供議會決議之預算，其科目為法定科目，不許彼此流用，後者分為款項目，為供議會參攷之預算，其款項內之科目不禁止流用也。

(五) 上年度事後承諾預算，本年度預算與來年度預算 前者如上年度預備金支出後，在本年度預算內載其用途，以求事後承諾之預算，次者即本年度雖應有之收支預算，後者乃本年度預算上所載來年或來年以後始支用之預算，此預算大概傳於繼續事業之繼續費也。

第二節 預算之編制及其形式

預算編制，以行政機關負其責任，此爲各國之通例，但亦有二別，(1)財政部僅有彙集之責而無斟酌之權，如法國是，(2)財政部不但有財政之責，而且有酌加核削之權，如英國是，此二者，自以後法爲當於事理，蓋財政部長既負財政監督上之責任，當然應許其有整理變更之權，以專其責成也。預算編制之第一程序，卽爲預算歲出入，於是則不可不注意歲出入之算定法，預算編制之第二程序則爲預算應採取何種形式如排列問題與分類問題均不可不加以研究，茲將二者分目述之：

第一目 歲出入之算定法

(一) 歲出算定之標準

其法以前數年度實際支出之平均額爲基礎，加以本年度應需之相當新事業費，再觀察經濟界物價與薪資張落之大勢而對於各項經費斟酌增減之是。

(二) 歲入算定之標準其法有二

現代財政學

(1) 以上年度之實收額為標準稍加增減之。
(2) 以前數年度之平均實收額為標準稍加增減之，此法因平均數可以使各期間之偶然變動相殺相消而達於真相畢露之域，較上法為優，不過不可太長或太短，通常多以前三年平均制為較善也。

第二目 預算之形式

(一) 排列問題

歲出入預算適分為經常與臨時兩門，而經常門常在臨時門之前，至於歲出與歲入之應誰先誰後毫無定則完全以當時之方便為轉移耳。

(二) 分類問題

預算科目分類太多則行政機關動輒掣肘，太少則立法機關難於監督，要以不多不少為最合實際之情形，其分類法有三(1)縱分法，就各部所管之經費而分之，(2)橫分法，就各種經費之目的而分之，(3)混合分法，即兼用縱分法與橫分法，大概現今多適用此方法也。

第三節 預算之提出與議定

預算之編製，既爲專屬政府之權，則預算提出之權，亦不能不歸之政府，設使提出之權，歸諸議會，或不免爲地方之利害黨派之政略所左右，而生國費膨脹之弊，故世界各國均以明文規定，不認議會有預算提出權，又議會只有否決權與削減權，若增加權則因國而異，英國之議會無增加權，法美之議會有增加權，在理論上應承認議會有增加權，在事實上如議會取得此權，勢必濫用，致生流弊，則不如不准增加之爲愈，議會對於預算，雖不必有增加權，而必有議定權，在二院之國家，下議院應有先議權，至關於預算之議定，歲入預算與歲出預算之間，頗有差異，近代各國之歲入，概由法律規定，政府唯依照法律執行收入，故歲入預算不過一種數字上之估計，以爲歲出預算決定之材料而已。議會之議定權，實際上極爲薄弱，唯亦有少數國家，每年依預算之議定然後徵收租稅者，然其實際，其議定權仍不能十分自由也。若關於歲出預算之議定權，則又以預算爲法律及不以預算爲法律而生差異，其以預算爲法律之國，苟預算爲議會所否決，則政府徵收租稅支出經費之權能，悉行喪失，國家之活動，亦遂停止，此法爲全部議決制。法比二國行之，爲故濟此弊起見，則有一部議決制，此制議會只能議其一

部，其他根據法律而來之收支款項，議會不得削減廢除之，所以預算雖不成立，而政府尚可依照舊年制度徵收租稅并作種種支出，此法英美日德各國行之，至不以預算為法律之國，則法律與預算二者基礎不同，無本來因果之關係，對於議會之議定權，自無限制之必要，惟預算雖經成立，如關係之法律未經制定，則政務仍未由實行，反之，法律即雖完成，而預算未能成立，則政府亦不能行其收支，故律務須使合於預算，而預算亦不能反乎法律，由是觀之，則議會之議定權，無論直接間接皆不能不受相當之限制也。

第四節 預算未議決或不成立時之補救

預算未議決者，謂預算或因新內閣初成立，遲於提出，或由議會議事發生意外停滯尚未議決，而已至年度開始之謂，不成立者，謂或由議會解散或由議會意見歧異或由政府與議會堅持預算成見致生根本上之衝突，或由議會議決預算根本違反法規，致預算斷無議決或確定之希望也，在此期間內，關於預算之救濟法有三：（一）法律上無規定者如美國是，（二）前預算之延長制，為西班牙是，（三）臨時預算制，此又可分為二：（1）臨時十二分預算，即將提出預算上之經費用一年十二月之十二除

之作爲每月臨時預算，此制法英國行之（2）真正臨時預算，此法英國行之，以數月之實際收支爲標準，而斟酌臨時之需要以爲增減而編制之，上列各法，自以此法爲較優，又一般預算如不成立，特別預算亦能成乎否乎，此蓋隨各國規定不同而異，要之特別預算，固可以單獨成立者也。

第四章 現計論

現計者，預算之實行，換言之，預算既經議決，則一至會計年度開始時，即當依據之以爲歲出入之出納保管計算之也。但此種出納保管之機關，近世文明各國常分爲二種系統以杜流弊，即命令系統與出納系統二者是，在命令系統中，又分爲發徵收命令之機關與發支付命令機關，在出納系統中，又分爲收受機關及支付機關，徵收命令機關與收受機關皆關於歲入，支付命令機關與支付機關皆關於歲出總之命令機關，多爲各部之長官及受其委任之官吏，出納機關在近世各國與多爲統一之國庫也。茲將國庫，出納官吏，收支方法，及其他分節述之：

第一節 國庫制度

國庫爲國家唯一之蓄制的倉庫，換言之，國庫非指現金存在之建築物而言，不過爲各種金庫之集合的或抽象的名稱而已。實際爲出納保管現金之所者，名爲金庫，金庫實只國庫中之一部分，非國庫之本身，國家一切歲出歲入，統須由國庫出納保管之，以資統一與整理，此現代各國唯一之通例，國庫制度有二：(1)金庫制(2)存款制前者復分二種：(1)複數金庫制(2)單一金庫制茲分目述之

第一目 金庫制

金庫制者，乃整理國庫而設置出納保管國庫金之機關一種制度，此種制度又分爲二：(2)複數金庫制(3)單一金庫制茲分款論之！

第一款 複數金庫制

複數金庫制者，乃互相獨立而分爲多數金庫之國庫制度，此種獨立金庫，并無主從之關係與通融有無之聯絡，只不過以行政事務或官廳種別而分設之之獨立金庫也，其別有二：

(一)行政複數金庫制 此制乃依特殊行政部門而設各種金庫，此種金庫互相獨立，其間並無

彼此相連之關係，故此種金庫雖屬同一官廳之下，而因其行政部門不同，彼此毫不通融也。

(二)官廳複數金庫制 此制以官廳組織為基礎而分立，即各官廳各皆設其特有之金庫，凡有若干之官廳，却有若干金庫之設置，雖屬同一行政部門，而因其官廳組織不同，金庫亦隨之而異，此制與前制，近代各國尚未有完全採用者，即普國所行，亦不過用為補足或附屬之制度也。

第二款 單一金庫制

單一金庫制者，即掌理國庫金之出納保管事務，雖有多數之金庫，而此等金庫，咸因主從隸屬之關係，而統括為單一組織體之制度也，此制亦依其金庫之所在，而分為下列二種：

(一)獨立金庫制 即國家自設金庫之制度

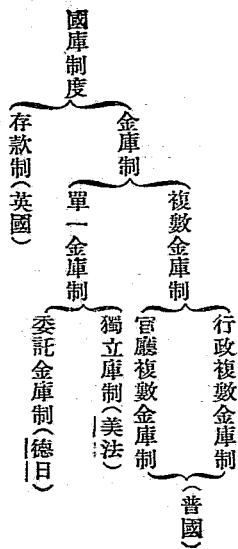
(二)委託金庫制 將國庫金委託一國家銀行或中央銀行及分行經理之之制度。此種國庫金與營業資金須嚴加區別，並行不得運用國庫金，只收手續費而為國家負出納保管之責任也。

第二目 存款制

存款制者政府將國庫存放於銀行而銀行即照民間普通存款辦法收存之，並考察國庫金收支之現況及將來之趨勢，以其一部作為支付準備金存之本行以應國家經費之支付，其他部分，則併入營業資金融通於市面也。

第三目 結論

綜上所述，則國庫制度實又裂為多數制度，茲為明瞭起見以表總結之



第二節 出納官吏

出納機關已於前述，然各種機關必待人而活動，故關於出納機關之人即出納官吏，亦不得不略加申述，普通會計法上對於出納官吏多有明文以規定之，所謂出納官吏者，即指掌管政府之現金或物品而負保管出納責任之官吏而言，此種官吏皆經法令上確定，非具有與此等官吏同等之資格者，不能擅自出納國庫金，又出納官吏不得兼支付命令之職務且於其所掌收支事務有關係之工作物品，不得包辦，凡此均所以嚴界限，清流弊也。此外出納官吏對於所管現金物品之遺失或損壞，及收支上之違法與錯誤，均須負完全責任，即因水火盜難及其他意外事故致所保管現物品有遺失損壞時，非以必不可免之事實證明於審計院得有解除責任之允許外不得免其責任也。

第三節 收支方法變態收支整理及期滿免除

第一目 收支之方法

收支方法可分二端論之

(一)關於歲入方面者，歲入分租稅收入與租稅以外之收入二種，前者大抵由命令機關先發納稅通知於納稅人，再發徵收來書於金庫或代徵機關由其承受前項應納之款也。後者其法不一，不可

一概而論。

(二)關於歲出方面者，此大都先由應領官署依預算定額造具支付預算書送交財政部與審計院經財部核定後再轉金庫俟發款時再由命令機關支付通知書於債權者，發支付飭書於金庫，金庫檢對無訛後，即可照數支付於債權者或代理人也。

第二目 變態收支之整理

此可分收入及支出二款述之

第一款 收入

(一)過年度收入 過年度收入者，屬於出納已經完結之收入，即過去年度已經確定收納之權利，而因未發徵收命令，致收訖尙未完畢者。此種殘餘之收入，爲便利計，祇好編入實收年度歲入而整理之也。

(二)預算外之收入 只超過預算定額之收入，或預算科目以外之收入，此等收入，既未列入前

年度預算，故嚴格言之，不能謂爲上年度之收入，爲便利計，應併入實收年度之歲入而整理之也。

(三)退還金 此即因誤付透付及依法令預付估付墊付在出納定結以後所繳還之收入，此等收入定應各歸原列預算計算，但退還在完結後，事實上又不得不併入實收年度之歲入而整理之也。

第二款 支出

(一)過年度支出 過年度政府債務既經確定之經費，因未受不支付之請求，發支付命令，其後五年以內請求支出時，此項支出，只有作爲實支年度之歲出而整理之也。

(二)定額移撥 此謂凡預算定額未能照數支用之款，於年度告終時，不必繳還國庫，即移撥於次年度，以充同一事件之經費之謂也。此種移撥，全爲便利起見，因若不如此，則一面須以上年度之餘款繳還國庫，而一面因事業未告成，又須再列此項經費於本年度預算，以求議會之議定，恐徒多轉折，無補實事，故不得不違反「各年度歲出定額不得移充他年度之用」之原則而爲例外，此定額移撥有三即：(一)預算上明許移撥者；(二)一年度內完結之工程，因發生意外不可避免之事故，致事業遲延，在該年度不能開支或支訖者；(三)凡繼續費須直至竣工之年度止，每年應陸續支付之者是也。

第三目 期滿解除

國庫收支之時效。不能如普通民法上債權債務之時效期間，蓋其數量較普通為鉅大，而國家官吏對於國庫之債權債務常不能如私人之注意，且國庫之出納有急速整理之必要，故各國通例，關於國庫之債權債務均規定特別之時效期間，期滿則解除債權債務之關係，我國會計法第二六條規定凡應納於政府之款經過本年度後五年以內不經政府通知其完納者得免除之，與第二七條規定凡政府應發之款經過本年度後五年以內未經債權人請領支付飭書，或已領支付飭書未經請發現款者免除給發之義務，皆本斯意也。

第四節 預算剩餘或不足之處置

預算各項定額，不得使用於所定目的以外，且不准彼此流用，至本年度之經費，除有特別規定如前節情形外，亦不得移充次年度之經費，故預算定額如有剩餘時，則將無用歸宿，故會計法上不得不特設一種條文以規定之，其處置之法有二：（一）轉入次年度歲入（二）移充償債新畢業減稅或其他

之用法此二者均爲預算剩餘處置之法也，至不足之處置，前已略述大概。可以覆按，吾人知不足有金庫不足與實際不是二種，前者之處置法有五。

(一) 短期借款

(二) 國庫券 其性質已見前，但現今多數國家因恐國庫券之濫發，常有以法律限制其發行之最高額者；或由議會逐歲議定之者，前者如德奧是，後者如英日是。

(三) 科目流用 預算形式通分爲款項目三級，款項固不許流用，而目之經費，則可以流用，但若仍須流用款項，則必須經法定手續而後可也。

(四) 動用預備金 預算上雖設有預備金以供臨時必需之用，但用後至次度必仍須提出事後承諾預算。

(五) 官產官業之賣卻 此法極幼稚，現代各國多不採用，後者之處置法有三。

(一) 長期借款 舉行此種借款必先經議會之同意，若事屬緊急，亦應求事後之承諾，且事實上多以有確實擔保品爲條件也。

(二) 長期公債 已詳前編

(三)創設新稅或增加舊稅。如預算外不足，以此法應付之，實爲至善之法，但人民多認租稅爲轉納，公債爲投資，常歡迎公債而反對增稅，是又事實上之大問題也。

第五章 決算論

決算者，預算實行之結果，如有預算而無決算，則收支出納是否合乎預算，與財務官吏之是否違法舞弊，均不得而知。而預算則徒有具文而已。是則決算者，乃監督預算實行之唯一手段，故一稱預算之監督，換言之，預算與決算，在事實上與學理上，均有相伴關係，離之則失二者之本義也。預算與決算之各種監督，已詳會計通論中，唯決算與審計（卽司法監督）關係極大，不得不更加敘述，各國關於審計制度，互有不同，有以審計爲決算之判決，有以審計僅爲監督之一過程，其意見不過於提出國會作最後決定時，充爲一種重要之參考資料而已。總之普通以後者爲原則，以前者爲例外，又決算之分門與項目之秩序，須與預算相同，至其提出審查時，且必須記明左列各事項：

第一類 歲入之部

(一) 歲入預算額 卽預算上所載之歲入額

減之差

第二類 歲出之部

- (一) 歲入審定額 卽已發徵收命令及輸納通知之數額
- (二) 實收額 卽凡審定額之實收者
- (三) 未收額 審定額之尚未收訖者
- (四) 虧短額 此爲雖經審定而確實不能收得之額亦卽實收額未收額之和審定額相減之差
- (一) 歲出預算額 卽預算上所載之歲出額
- (二) 預算決定後增加額 卽預算上未明載之歲出額如預備金支出非常支出等是
- (三) 支付命令額 卽支付飭書已發實款尙未發出之額
- (四) 實支額 實款支出之額
- (五) 移撥額 已詳前
- (六) 剩餘額 卽預定歲出與實際歲出相差之額

茲再將各國審計制度擇尤述之如左，以資參酌焉：

(一)美國審計制度 美國審計對於決算之審查，只審單據是否完全，計算是否精確，支出有否超過預算，至於用款之經濟與否，貨物之交到與否，職務之照辦與否，則不過問也。其審計官共八人，由大總統任命，但附設於財政部官制內，此八審計官擬分任審查十部之收支計算，每審計官主管一部，亦有一人兼管兩部者，且不同署辦公，是以有財政部審計官、陸軍部審計官等區別，從理論上言之，美國審計制度，不甚完美。審計官既附設於財政部官制內，則只可稱為行政監督，不能謂為財政上之司法監督也。

(二)瑞典審計制度 瑞典并未特設審計機關。每年決算送到國會時，由國會臨時組織決算委員會審查之，此制度決不宜於大國。

(三)俄國審計制度 俄國之審計委員，亦為政府委員之一，隸屬於中央執行委員會，不能獨立於行政立法兩部之外，故審查決算時動多顧忌也。

(四)奧國審計制度 奧國新憲法規定聯邦政府全體閣員與審計院長，均由國民議會選舉，其退職亦得由國民會議以不信任之決議行之，故內與審計機關，均為國民議會之下級機關，彼此負同

一之責任。審計機關審查決算時，可不受牽制也。

(五)英國審計制度 英國審計長官立於政府與國會之間，有代國會監視國庫金之責任。英國歲入程序，其收入官吏收到現款時，存入英蘭銀行支行，同時報告徵收本廳，徵收本廳接到收入官吏報告時，英蘭銀行接到支行送金時，均須報告審計長官，此其對於收入之事前審計也。英國滲出程序分爲二段：第一段自銀行之國庫賬內支出，付於同行內支出事務官，謂之支出，第二段自支付事務官之手支付於債權人，謂之支付，但英國財政部無直接支出國庫金之權限，須先求審計長官之許可，財政部對於經常費每三個月預計其必要額，臨時費每季一二次預算其概算數，請求審計長官審查，由審計長官通知銀行始能由國庫賬上移付於支付事務官，此其對於支出之事前審計也。此外國會中亦設一常務審計委員會，專審查財政部長之總決算報告與審計長之審計報告，此常務審計委員會會員爲十一人，五人在朝黨議員，六人在野黨議員，而主席必爲在野黨委員。此會審查完畢即提交國會通過成爲決算之決定。

(六)法國審計組織 法國審計制度大略爲(一)各部各設一審計局或監理局以預先審計各該部之支出，每年作一決算報告送交財政部，(二)財政部長按此報告後即交部內審計局審查，然後

再作一總決算報告，送交審計委員會(三)此審計委員會爲九人所組織均由大總統在議員及行政長官中選任之，審計委員會將財部所交下之總決算報告與預算比較並審後再提交國會(四)財政部長於報告總決算於審計委員會外，又須將所收各部之決算報告送會計法庭此法庭之法官爲大總統所委任任期終辦法庭除一方面將審查結果報告於財政部長便起訴犯罪務官吏外，並須作一總決算報告提交大總統(五)大總統再將法庭之總決算報告送交國會(六)最後由國會預算委員會審查審計委員會送交之報告與大總統轉送之會計法庭之報告，如認爲滿意，即提交大會通過，成爲決算之決定。

第五編 地方財政論

第一章 概說

地方財政論者，研究地方團體之財政者也。既欲研究地方團體之財政，則對於中央國家與地方自治團體之區別，不可不知，關於此種特別之說，約有七種，茲分論之：

(一) 領土處分權有無說 此謂國家與地方團體之區別，在領土處分權之有無，有此權者為國家，無此權者為地方團體，此 *Cooley* 所主張者也。然現今地方自治團體亦有此權者，是則此說不能謂為定論，明矣。

(二) 獨立變更組織權有無說 此為 *Cooley* 所倡導，以國家有依其固有法律獨立執行其政務之權，或自由訂立憲法之權，而地方團體則不能獨立，必有其他之限制也。此說不能解聯邦國之各邦，因此各邦雖認為國家，而常不能獨立訂定其憲法之故。

(三)固有命令強制權有無說 此爲 *Land* 所主倡。彼謂凡不依代理人之資格，全以自己之名義及固有之權力執行命令強制權者爲國家，反之凡係依被付與人之資格執行命令強制者，爲地方團體。換言之，國家爲固有統治權者，地方團體則係依國家之付與而始有統治權者也。此說不能解釋聯合國家之統治權。因此種統治權，明爲各邦所付與者，不能謂爲固有也。

(四)國際法上權利主體說 此說謂在國際上凡認爲人格者國家，否則爲地方團體。此爲 *Wey* 所主張，然不能解釋孤立時代之國家。

(五)目的廣狹說 此說有二(1) *Roeh* 謂以增進國民全體利益爲目的者爲國家，反之，以增進特定之地方利益爲目的者爲地方團體。(2) *Brig* 謂國家有廣括之目的，地方團體則否。此說不能解說聯邦國內之各邦，蓋此各邦之目的，動有限制，不能謂爲全體或廣括的也。

(六)監督有無說 *Talhier* 謂關於一切事項能毫不受他人之監督而執行之者爲國家，之關於一切政務立於他人監督之下而執行之者，爲地方團體。此說亦不能解釋聯邦國之各邦，因此各邦之行政，雖不必受中央國家之指揮許可然其行爲，不能與中央法規相違背。是不啻無形監督矣。

(七)主權有無說 主權之解釋有三(1)對內積極統治權(2)對內最高權(3)對外消極獨

立權，此處專指第三者而言，換言之，主權者一國除依自己之自由意思外，對於他國有不受命令強制之獨立權也。有此獨立權者爲國家，反之爲地方團體，此說亦有以聯邦之各邦受中央國家命令強制之事實難之者，然此種命令強制，固由於修約或同意之憲法即自己之自由意思，固與地方團體原來即受中央命令強制者有別也，此說最舊而最能解釋國地之區別。

吾人既知國地之區別，則可進而研究地方財政與國家財政不同之點：此二者不同之處，即爲國家財政不受其他之干涉，地方財政，則須受國家之干涉，此可由歲出歲入兩方面言之，（1）關於歲出方面，地方歲出無任義務經費或自由經費，均須受國家法令制度之限制（2）關於歲入方面，國家爲維持其團員之負擔能力計，恆取干涉主義，不容地方之自便也，綜上所論，則研究地方財政時，固不可不注意中央法令矣。然地方財政之純理，終與國家財政之理論，無大區特，除特殊問題外，其餘皆可準國家之財政理論而類推之，地方財政論，亦可分爲歲出論，歲入論，收支適合論，財務行政論四部，茲分章述之。

第一章 地方歲出論

地方歲出與國家歲出區分之標準，已詳前第一編中，至關於歲出之各種理論，亦可準前類推，但亦有其特異者在，茲分述之。

- 一、地方歲出應極力縮小行政費擴大事業費
- 二、地方歲出應受中央法令之限制
- 三、地方歲出應特別注重社會政策實施費
- 四、地方歲出以經常歲出爲原則，臨時歲出，只可於萬不得已時行之
- 五、地方歲出應以預算外支出爲意外濫費
- 六、地方歲出有時有分擔金及協濟款項之支出，前者爲中央費用之由各地地方團體分攤，後者則各地方團體互相協濟也

第二章 地方歲入論

地方歲入，亦分私經濟收入與公經濟收入二種，而公經濟收入，又可分爲租稅收入及租稅外之收入。關於地方租稅收入，已詳前編，租稅外之收入與私經濟收入，則可準國家財政理論以類推之，不

過地方歲入略重私經濟收入耳，此外地方倚爲財源者，尙有中央贈資與補助金二種，前者出於善意，帶有任意性，後者基於必要的委任事務之維持，帶有義務性質，前者之法，或依稅源之讓與，或依收入之交付行之，完全以負擔救濟爲主義，而不問其贈資之用途，後者單依現款之交付行之，完全以用費分擔爲主義，故大抵先用用途，雖有時亦有所謂一般補助，似不問用途，與贈資相同。然補助金究出於包括用途之補助，仍自有其分際，但各國情形互異，此種分別，已不甚注意也。

第二章 收支適合論

地方財政。異常簡單，收支適合極易，本不必另闢專章，但關於公債方面，亦自有其應注意之處，卽通例，地方之起債權。皆由國家以法律付與之。無此權者，不能與舉地方公債，就使獲得此權者，於實際起債之時，亦須更得國家之認可關於發行之方法，數額及利率等，皆須受國家之監督，又地方公債之信用，不及國家公債信用之鞏固，故利率必較國債利率爲高也。

第四章 財務行政論

地方財務行政與國家財務行政，大體相同，故亦可分爲會計通論，預算論，現計論，決算論，但諸說均可參照前編，實無分述之必要，茲僅將其特別不同者論之。如次：(一)地方預算恆立於國家監督之下，國家對之，有修正權及強制作成權。(二)普通地方自治法令關於會計制度雖皆有規定，然僅具大略，不敷應用，故地方財務行政上不得不用類推之解釋，凡地方自治法令所不備者，可準用國家會計法及審計法。(三)會計年度應與國家年度相同，但地方年度開始期，以在國家預算決定後一二月爲妥當。(四)地方收支，俱甚簡單，其出納整理期間應較短。(五)地方財政除一般預算外常有多數特別預算，因地方收入以產業爲大宗。(六)地方財政範圍甚小，可以預測，應竭力避免提出追加預算，凡此均研究地方財政者不可不知，至其他則可略而不論也。

三平之六二七、四二、千、山、本



學校教科書及參考書

中國文學小史

趙景深著
實價七角

文學研究法

宋桂馥譯
實價四角

小說論

鄭澐夫著
實價二角半

小說的研究

宋桂馥譯
實價四角

文學新論

王森然著
實價六角

何謂藝術

林文舜著
實價五角

藝術漫談

倪貽德著
實價四角

水彩畫概論

倪貽德著
實價四角

戲劇概論

馬彥祥著
實價四角半

戲曲論

余心著
實價二角半

新聞文學概論

黃天鵬著
實價八角半

中國文學沿革一瞥

趙祖升著
實價三角

飲水詞集

謝秋萍校
實價四角

古詩十九首研究

翼揚編校
實價二角半

進化與退化

周建人譯
實價七角半

經濟侵略下之中國

漆樹芬著
實價一元

現 代 財 政 學

一九三一年四月付印
一九三一年五月初版

(實價大洋七角)

著 者

趙 祖 抃

印 刷 者

光 華 書 局

發 行 者

光 華 書 局

總發行所

光華書局

上海四馬路

