

財

政

學



蔡元培題



馬寅初先生序

財政與國民經濟之關係，至深且切。際此建設伊始，國人對於斯學之研究，尤爲當務之急。傅英偉君，以所譯德國財政學家 K. Th. v. Eberberg 之財政學，徵序於余。竊德國自 K. H. Rau 分經濟學爲原理，政策財政三部後。財政學專書，在質量與數量上皆遠勝他國，其最著者：如 V. Justi, L. V. Stein, A. Wagner 及 Lotz 等之創著。自歐戰以降，財政學之理論與實施，大有更改，故曩時之書，泰半已不適於時勢之要求。氏在戰前曾著財政學一卷，風靡全歐。印行竟達十九版。迨至一九二五德政府新頒租稅法，氏乃另成一冊。一年之內，再版者三，其在學術上之價值，自可想見。是書系統清晰，敘述周詳，所引例證，皆根據現行法令。尤注意于稅法 (Steuernrecht)。堪稱德國財政學中最精邃最新穎者。傅君留德專研財政學有年，造詣尤深，既由德文直譯，當

必準確暢達，且在我國出版界中，是書實屬罕見，故樂而爲之序以介紹于國人云。

中華民國十九年五月

馬寅初序於南京中央大學

緒言

法律及政治經濟博士
德國格來夫斯瓦大學講師
臧悌耳

凡新式國家制度，對於其財政均有法律之規定作爲基礎，對於預算及租稅尤然，蓋財政實爲國家之命脈也。

中國現正整理預算，及求收支之平衡。財長宋子文主編之國民政府租稅問題年報，實關重要。因財政問題在中國漸趨重要，故傅英偉先生所譯德國著名經濟學家 K. Th. V. Eneberg 教授所著之財政學，遂值人注意。傅君在德國精心研究德國財政多年，故此書除傅君外當難覓相當人物以任此困難之譯工作。

此詳細及內容豐富之書籍，出版正當其時，不獨財政家，政治家及法律家應讀此書，即商人與經濟學者亦應人各一冊。

VORWORT

Jedes moderne Staatswesen hat zur Grundlage die gesetzliche Regelung seines Finanzwesens, insbesondere seines Etats und seiner Steuern. Die Finanzen sind das Ruckgrat des Staates.

Auch China geht dazu ueber, sein Bedget zu regeln und das Gleichgewicht zwischen Staatseinnahmen und Staatsausgaben herzustellen.

Vom groessten Interesse ist der jaehrliche Bericht der national-
Regierung, abgearbeitet von dem Herrn Finanzminister T. V. Song
ueber die Frage der Besteuerung,

Weil die Frage der Staats-Finanzen in China immer mehr in den
Vordergrund rueckt, verdient die groesste Aufmerksamkeit die von Herrn
Fu Yin Wei vorgenommene Uebersetzung des beruehmten Werks Grundriss
der Finanzwissenschaft des Deutschen National-Oekonom Prof. von
Eberberg. Herr Fu, der jahrelang das deutsche Finanzwesen an der
Universitaet Berlin eingehend studiert hat, erscheint wie kein anderer
geeignet fuer die Durchfuehrung der schwierigen Aufgabe der Ueber-
etzung des genannten Werks in die chinesische Sprache.

Das eingehende und inhaltsreiche Buch, erscheint in China gerade
im richtigen Augenblicke. Es ist nicht nur allen Finanzmaenner, Politi-
kern und Juristen zu empfehlen, sondern auch Geschaeftsleute und
besonders allen National-Oekonomen.

Dr. jur. Dr. rer Pol v. Zanthier

Reg. Rat und Dozent an der Universitaet Greifswald.

譯者附語

- 一，本書租稅方面之舉例都採自德國一九二五年之新稅法令。在原書中，所有舉例均用較小一號字印刷，但在我國因排版費事故用同號字印刷，因此眉目頗欠清晰望讀者原諒
- 二，譯語有難解之處均由譯者加有註釋於括弧內以期明瞭
- 三，述語譯間有採自日文但因日本譯名不盡合用故多有另行創譯者，尙望海內專家，加以指正。
- 四，因校對或有不精確之處，故印刷錯訛，實所不免，希望讀者指出，以便下版改正。

目錄

導言

1 財政

- 第一章 財政之意義及其任務
- 第二章 財政制度與國家制度之發展之關係
- 第三章 財政之特殊性質

2 財政學

- 第四章 財政學之概念及其任務
- 第五章 財政學與其他學科之關係
- 第六章 參考書

第一編 國計及財政管理

- 第七章 國計；預算之意義及種類
- 第八章 預算之構成
- 第九章 總預算，旁預算及追加預算

第十章 預算之分類

第十一章 對照表，剩餘及不足

第十二章 財政法令及其構成

第十三章 地方自治區之預算

第十四章 財政管理機關之組織

第十五章 收支所制度，計算及檢查制度

第二編 公家支出

第十六章 支出之意義

第十七章 財政政策的注重點

第十八章 支出之分類

第十九章 地方自治區之支出

第三編 公家收入

第廿章 概念及種類

第一節 產業收入

第廿一章 產業收入之定義

第廿二章 官地：土地及森林

第廿三章 交通事業

第廿四章 工商事業及其他營業

第二節 租稅

第廿五章 性質及種類

1 手續費

第廿六章 手續費之定義及其標記

第廿七章 手續費之種類

2 補助費

第廿八章 概念及種類

3 稅

A 稅之一般原理

第廿九章 稅之定義，稅制之意義

第三十章 徵稅之理由及其目的

第卅一章 稅務中之述語

第卅二章 稅之分類

六一

第卅三章 稅權

六三

第卅四章 稅務之一般原則

七三

第卅五章 稅之公允

七五

第卅六章 稅之轉嫁

八一

第卅七章 單一稅或複稅

八三

第卅八章 課稅及收稅

八七

第卅九章 防範漏稅之法

九二

B 分論各稅

1 收益稅

第四十章 導言

九五

第四十一章 土地稅

九八

第四十二章 房屋稅

一〇一

第四十三章 營業稅

一〇三

第四十四章 資本收益稅

一〇五

第四十五章 勞動收益稅

2 所得稅

第四十六章 所得稅之濫觴

第四十七章 一般所得稅

3 財產稅

第四十八章 財產稅之意義及種類

4 對所得及財產之特別稅

第四十九章 一次所得稅及一次財產稅

第五十章 其餘之特別稅

第五十一章 戰時利得稅

5 財產行爲稅

第五十二章 通論

第五十三章 土地買賣稅

第五十四章 資本行爲稅

第五十五章 其餘稅之徵及動產交易者

第五十六章 遺產稅及贈送稅

一六四

6 出支課稅

第五十七章 定義及分類

一七一

第五十八章 支出課稅之意義及批評

一七五

第五十九章 麵粉稅(麵包稅)及肉稅

一七六

第六十章 鹽稅

一七七

第六十一章 糖稅

一七九

第六十二章 飲料稅

一八二

第六十三章 葉烟稅

一九三

第六十四章 銷場稅

一九六

第六十五章 其餘間接徵取之支出課稅

二〇〇

第六十六章 直接徵收之支出課稅

二〇五

第六十七章 關稅

二〇八

第四編 公債制度

1 入不敷出及其救濟法

第六十八章	入不敷出	二一〇
第六十九章	支付臨時費用之款項	二一一
第七十章	公家信用及公債種類	二一二
2 短期公債		
第七十一章	短期公債之定義及種類	二一七
第七十二章	紙幣	二一九
3 長期公債		
第七十三章	意義及種類	二二〇
第七十四章	還本公債	二二一
第七十五章	年金公債	二二二
4 公債之管理		
第七十六章	公債之募集及其募集之條件	二二四
第七十七章	公債轉換合一法，公債轉換法，及公債減利法	二二七
第七十八章	公債還本及國家破產	二二八

導言

1 財政

第一章 財政之意義及其任務

公共團體，必有經濟的資財，以及人力，貨物，爲其使用，方能代公衆行其職務。公共團體所有機關之設立及行爲，在在需錢；此錢非設法羅致之不可，故財政之職務，在近時則爲羅致金錢，用以支付官吏工人之薪水，用以購置及維持公有土地，公有機關，與夫其他設置，用以提倡經濟事業及精神文明。由是言之，財政者，一切預定之設施及計畫之總括也。由此種預定之設施及計畫，公家機關，因以取得，並保管其用以行其任務之資財，至如各機關支出之規定，及其支出之應求適當，此爲財政之次要任務。財政管理機關，對於支出之多寡及其用途，必須有干預之權。蓋由是支出與收入，方可適合，而合於經濟原理。

財政二字，有人表爲國計，但此兩名詞之意義，不能全相符合。因財政二字，係從收入及管理上着眼，而國計二字，則在比較收入支出而求兩者之適合。故財政二字係表動的方面，表財政整理及預防方面的行爲。國計二字係表靜的方面，表一時代財政之狀況。

公家之事權，由各種公共團體分別行之，在統一國家，則由國家及國家下之自治區，或聯合自治區分別行之，故國家，自治區，及聯合自治區，應各有特別之財政，以便行其職權。如爲多數獨力國家聯合而成之聯邦

，此聯邦並有其一已之事權時，則聯邦亦應按其所分得事權之多寡，而有相當的獨立財政。德國有三種財政，即聯邦之財政，各邦之財政，及較低或較高自治區之財政。此三者各自經營其收入，以爲行其事權之用。

第二章 財政制度與國家制度發展之關係

公家財政之狀況，純然受當時文化程度，社會制度，經濟情形，國家憲法，以及其他事務之影響。其影響並見於收入及支出兩方面。

關於支出方面之多寡，當以吾人所付與公家機關之任務定之。公家任務，以過去事實觀之，則近百年來，大有增加。所有事業，如學校恤貧等事，前時由教會，或其他團體辦之；近則因其重要，而覺前時辦理之不善，均收爲公家辦理，公家近又添有新任務。吾人試思國家及自治區近時所有關於經濟培養，社會救濟，及治安諸任務可知矣。因憲法，行政，軍隊，各機關及司法組織等等不同。故有時此項之支出較大，他項之支出減少。國家與自治區支出之比例，當以其任務之分配而異。如自治區有較多及較重要之任務，則國家預算表中其數目較小。反之，如中央集權較大，則預算表中之數目亦大，如爲聯邦制，則以聯邦政府與各邦任務之分配而定。又國體對財政亦有影響。如一定之支出，純視國體爲君主，或爲立憲，或爲共和而不同。社會制度之有關於財政者，係因有勢力之階級常影響於財政之設施，而欲利用國家資財，以護一己利益故也。對外政治情形，如地方大小，境界之安全與否，所佔世界經濟及世界交通上之位置如何，或爲戰勝國，或爲戰敗國，其影響於財政，殊非淺鮮。

以上所述有影響於支出之各原因，亦有影響於收入之多寡，及租稅負擔之分配。古代國家費用，完全可由君主之私有土地或國有土地之收入以支付之，因當時用度簡少故也。近則國家任務加多，由此種公有土地之收入，幾無濟於事，故近時國家恆漸進而徵及其在彼權力下人民之所得與財產。因是租稅之名目繁多。租稅之多寡，自然以其國民經濟之情形，農工商業之發達程度，資產及勞動收益之多寡爲準。簡言之，即以全民族之所得及財產爲準也。至憲法及社會組織之影響於財政，可於各級人民之租稅負擔（即租稅分配）見之。如一國中階級之分愈嚴，一部份人愈有勢力，公正及道德素不發達，則人民租稅之負擔，愈不平均。如國家遇有強鄰，或欲保持其在世界上之強力，因而養有衆多之海陸軍，或因戰爭關係，而有重大負擔時，則其租稅之多，必致可稱苛稅。如其租稅不加重，則國債必加至於可駭狀態。

第三章 財政之特殊性質

公私財政，在一定之路線上，有相同之點，即在公家財政上，亦如私家財政之費用少而成功多爲其不易之原則。但在公私財政之間，亦有理論上不同之點，可舉示如下：

- 1 國家及其他公家機關，近時之收入，由強迫法而得者居多。即公家有用公法而將私人財產取出一部份以作財政上用費之權力。由公家所有之事業財產（如土地，森林，交通等）所得之餘利，自然可充公家用費。但以過去事實觀之，則此種收入祇可供小部份用費，而用強迫法以得之收入，（如租稅，手續費）近則愈見重要。
- 2 公家所作事件，如法律保護，維持治安，保全國家之獨立及提倡教育等事，均爲精神方面的，而非物

質方面的事業。此種事業，非如其他物件之有市價，故其價值，不可計算。在私人日常生活中，類皆以特別報酬原理(Prinzip der speziellen Entgeltlichkeit)爲準，換言之即價值與報酬，可以明白算出，求其平衡。至吾人與公家之關係，則以普通報酬原理(Prinzip der allgemeinen Entgeltlichkeit)爲準，換言之即公家所作事件，與吾人所付之租稅，一係有形，一係無形，兩者不可權其輕重，而計算其價值之相抵與否也。近時租稅負擔之分配法，純依其稅權下人民之上稅力如何爲準。至如公家所作事件，其對於某個人或某級人利益如何之可計算或認出者，則因欲求公平，且適用特別報酬原理之故而徵手續費(Gebühren)或補助費(Beitrag)(手續費及補助費均係適用特別報酬原理，見第二十六章至二十八章)。實際公家所作事件，大部份爲非物質的，故公私財政，尚有一區別，即在私家財政，可將所費成本及效果，列一對照表。在公家財政，吾人雖可將支出收入列一對照表，但將成本及效果列一對照表，則爲不可能之事。支出之功效如何，公家所作事件，是否與人民之負擔相稱，此則不能下一客觀之判斷。

3 公私財政，在支出中尚有一區別，即私家財政，量入爲出，公家財政，量出爲入也。又私家財政，其求收入之慾望無止境，而在公家財政，則其收入，以其需要之費用爲準。蓋公家徵稅，以足用爲止而無過事徵求之理也。公家財政之量出爲入，不能解爲凡行政機關所要求之費用，均須有收入以支付之。蓋支出之重要與否，有利與否，均須詳細考慮，務求支出總數，與國民經濟之能力適合。

4 吾人設想之公家，係永遠存在而無止境，因此公家財政另有一特點，可於儲蓄及債務問題兩者見之。

私人財政，力求儲蓄，以備人事或經濟之變遷。至公家財政：除特例外，儲蓄爲不需，且爲不利。何言不需？蓋公家隨時可以募集公債。何言不利？蓋因徵稅而得之儲蓄，不傷人民之生活，卽有礙私人財產之構成也。但因特別目的，情形，由剩款或易於負擔之稅而從事儲蓄，亦非爲不可能之事，前時因人民上稅力之薄弱，公債之法未備，故有儲蓄富足之國庫，以爲戰爭之用者。近則經濟有秩序之國家，凡臨時重大之支出，爲現時人民負擔力之不能勝任者，由募公債以充之。故儲蓄國庫，愈非必要。因公家有永遠存在之性質，如其臨時支出，不惟有利現在，且有利將來，則其因募公債之故，稱利還本，累及將來，亦其宜也。

2 財政學

第四章 財政學之概念及其任務

監理財政，使財政之錯施得宜，是財政管理(Finanzverwaltung)事也。財政政策，(Finanzpolitik)其任務更廣，舉凡財政，及財政計劃之利弊，與其及於經濟之效果，均須考慮，而擇其在現時情形之下，有重大效果之方法而行之。尤特別注重於聚斂資財，以爲支付有目的有利益之支出。但財政政策所活動之範圍，當在國家或自治區政策之中，換言之，卽以國家，或自治區所行之政策爲準也。至財政學之任務，則在觀察，敘述，並有系統的說明財政上之各種設施及策略，事實之原因，及其內部關係，各財政之同處及相異點，與夫致異之原因均預指出而述明之。由以上所得之智識，並歸納成各種之原則，而考慮現時財政上設施之合宜與否。由是言

之，財政學可喚起財政上法令及財政政策之改善。

數十年前，財政學祇研究國家方面的財政。但近時自治區之事務，尤爲大城市自治區之事務，或因自動的創設，或由國家付與之，因是其事務與其需要租稅之程度均增。國家與自治區，其徵稅係由同一之稅源，故國家與地方自治區之財政。不能不劃一界限。而財政學因此對於國家及地方財政之比例，不能不加研究矣。在德國聯邦政府與各邦間稅權之消長，尤其重要，因與政治情形及出納有關也。關於德國財政設施及計劃之敘述，近則以聯邦所有之財政設施及計劃之敘述爲首要。下面應將聯邦政府及各邦與地方（卽自治區）之財政合述而表明其關係，但因限於篇幅，地方財政，類多從略，讀者諒之。

第五章 財政學與其他學科之關係

財政學係國家學(Staatswissenschaft)之一部份，國家學者，研究公家法律政治及經濟情形之學科也。財政學一方面與國民經濟學原理，另一方面與行政原理，均有密切關係。欲研究財政，非先通曉國民經濟學原理不可。如所得，收益，財產，一般價值與收益價值等名詞之定義，與財政學極有關係，而其解釋，則均見於國民經濟學原理中。又如欲知轉嫁問題，(Überwälzung)則非對於經濟方面之勢力競爭，物價競爭，深爲通曉不可。課稅過重與課稅有偏私之害，與夫社會政策之宜注重，此均非知國民經濟學原理者不能知之。至財政學與特別經濟學原理（按德國分普通國民經濟學原理及特別經濟學原理，特別經濟學原理，係研究各種政策及不屬於普通國民經濟學原理之理論）之關係，可於此種收入見之，卽公私兩方面互相競爭之收入，或私人全不應

得之收入見之，(因其事業不爲私利，而在謀公共之利益，如鑛山，交通，地方上之煤汽廠電廠)蓋以上各收入當權衡交通工商業等政策而定也。另一方面，經濟政策及行政原理，表出公家之需要，及其籌款之法，以便公家能行其任務。

2 在財政學範圍內，亦有數種分門理論。此種理論，專研究財政上一部份之事實或現象。財政敘述(Betriebsbeschreibung)專敘述某國，或某地方一定時期內之財政狀況。財政史(Finanzgeschichte)則敘述過去之財政狀況。財政法(Finanzrecht)則將一切關於預算，機關組織，手續費，租稅及公債等法令整秩成一種有條理的現象。財政統計(Finanzstatistik)則將財政之現象及事實，用數目表明之。以上所述各種專門理論，其對於財政學之價值，不可輕視。此種分門理論，如其正確時，可給財政學以可靠之材料，而有裨益於財政學上之智識及學理。

第六章 參書考

財政方面問題之研究，始於十五世紀末。如國家由國有土地，特權(Pegalien)政府賣給人民(道路，橋樑，城門，市場等收入足用時，則吾人對於財政問題，當無大幸趣。其後十六世紀時，國家之目的加多，軍費及官吏薪金之非籌措不可，租稅之成爲常例，而非如前時之偶遇特別情形方徵租稅，因是不能不研究財政學矣。最初提起吾人之觀察者即稅務，但彼時觀念欠明瞭，且不正確。先於德國及其他各國之從事於財政學之研究者當爲義大利之 Florenz, Neapel 等地。依情形而論，如在十五世紀，其富足，其美術，其文學已臻極盛時代之義

大利，能對於行政，國法，及財政方面，有創始之著作，固其宜也。彼時對於政財之義大利著作家有 Carafa, Guicciardini, Palmieri, Guetti 等。十六十七世紀，法德兩國亦開始研究財政問題，其著作 或屬於大部頭之國法學中之一部，或屬於政治學中之一部。如法之 Bodinus 及 Tholosanus 義大利之 Botero。斯提那失伯爾格（地名，戰前屬德，近屬法）之法學家 Obrecht. 是也，或為專研究財政學之著作，大部份均名之曰“De Aeario”而為一種財政學撮要，如德之 Bornitz, Besold, Kloock 是也。在十七世紀時，英荷兩國亦加入研究財政學，在英有 Hobbes, Petty, Locke 三人。在荷有 Boxhorn 及兩 Delacourt（同名之人）三人。以上諸人之著作均注重導論支出課稅，財產稅及所得稅之利弊。當時名支出課稅為 Akzisen, 財產稅及所得稅統名之曰 Kontributionen。大部份著作，均贊成支出課稅。

十七世紀，德國暨其他諸國之財政，均帶有階級(Stände)意味，此可於各級人民有通過抽稅之權見之，各級人民不但有通過抽稅之權，且對於租稅，有改變之權。對於租稅之收入，有另設收支所以存管之之權，各級人民所設之收支所，名為地方收支所。此外侯王君主，自然亦有其獨自收支所，凡由國有土地，特權，消費稅之收入，則歸侯王或君主之收支所管理之。此種財政分離狀況，亦可於古德國書籍中見之。

註。此處之所謂階級，與近時之所謂階級不同，蓋此處之所謂階級，係以職業為準而分級。德國在中古時代，此種階級有其各自之組織，各自之法律以管理其同級之人民。至近時之所謂階級，則係以經濟財力而分類，且絕無獨自之法律以管理級內人民。

十六世紀時，均進而行專制主義，採用重商主義之經濟政策。德國此派之代表爲房官學派 (Kameralisten) 房官學派成立於十七世紀中，爲侯王之行政原理，此學派對於未來之官吏，不惟欲其通曉財政原理，且欲其具備經濟上及行政上之智識，以便其能爲當時侯王實行重商主義之政策。但房官學派之注重點，仍爲研究財政上之各種問題，故財政學自經彼等研究之後，較前愈見重要，愈有條理矣。較早房官學派之有名者如 V. L. V. Seckendorf, W. V. Schroder, J. J. Becher, H. Conring 及 S. 及 V. Pufendorf。較遲之房官學派如 V. Justi 及 V. Sonnenfels。Seckendorf 於其 1655 年所著書名『德侯國』尙不脫官地經濟之思想，(官地經濟思想者，卽欲以官地收入支付國家之一切用費也) 彼相信國債償完，苛稅除去後，國家用費，可全由官地及特權之收入支付之。但彼亦不完全反對租稅。人頭稅爲彼所反對，財產稅爲彼所稱薦。彼亦如 Klock 主張最低生活費免稅。此外彼極贊成消費稅，因爲人所不覺，且人民有自由權也。(紙烟有稅，如吾人不吸烟，則不上稅，故上稅不上稅，人民可自由) 尤可注意者，卽彼已將國家收入，分爲，營業收入及租稅收入兩部份是也。Conring 及 Pufendorf 兩人爲專制主義之急進者，故主張君主對於徵稅有無限權力。Pufendorf 爲第一主張代價學理 (Äquivalenztheorie 詳後) 之人，故彼主張一種較輕之人頭稅，以爲國家保護人民生命之代價，及一種按收入多寡而徵之稅，以爲國家保護人民財產之代價。

在十八世紀之德國著作家中以 V. Justi 爲於財政學有重大供獻。彼所著書中之所記載者有二，一爲彼於 1762 年所著之『租稅詳細討論』(Ausführliche Abhandlung von den Steuern und Abgaben) 及 1766 所著之『財

政制度』(System des Finanzwesens)。Justi 爲主張開明專制及重商主義之人，彼深知財政與國民富力有密切關係，故極摒棄對於國富豪不設法提高而專事聚斂之舉動。彼雖以稅爲非國家經常之收入，但彼將稅之意義提高，且列出抽稅原則，如十年後亞丹斯密(Adam Smith)所爲者然，彼曾考查各稅對於國民經濟之影響，且漸注意於租稅之應平充分配於人民。與 Justi 有相似之主張者爲 V. Sonnenfels 其相似點可於其 1655 年所著書名『警察行政及財政原理』中見之。

在十八世紀中除德國外，欲於其他各國求一對於財政理論爲有系統研究之著作實不可多得，但此時因在英法義諸國由官地收入已不佔收入項中之重要位置，故租稅問題，有時亦公債問題，漸見重要。法人 Boisguillebert 及 Vanban，因其批評當時租稅制度並有改良稅務之計劃。對於租稅之理論大有增進。義人 Progia 於其所著書『Trattats dei Tributi』(1743) 對於租稅理論尤有深造，彼主張稅應簡單。完成直接稅中之收益稅制度，及完成關稅與消費稅制度，廢除一切優待辦法(如歐洲古代貴族不上稅)與夫宜優待下級人民。蘇格蘭人 Law 開始研究公債之理論，十八世紀初英法均反對過度之專制及過度之國家監視辦法。此種反對，可於新法律哲學及新國家哲學與新經濟學中見之，由新法律哲學及新國家哲學遂造成一種公民時代。此兩種新哲學均反對國家對於人民事務，事事均加干涉，而願意將國家權力限制其祇用於法律保護及教育事項。至新經濟學則願意將從前國家對於經濟生活所行之管理制度變爲經濟自由制度。

孟德斯鳩(Montesquieu)於其所著書『Esprit des Loix』(1749) 中曾將各民族之收入辦法，尤特別對於租稅

，以憲法及社會情形解釋之，彼爲主張保險學理（言人民之納租稅如納保險金一般）之人，謂人民以其財產之一部份交與國家，係欲安享其餘之財產部份也。Forbonnais 於其所著書 "Principes et observations économiques" (1758) 中業已主張遞加稅。

法人 Fr. Quesnay 爲重農派，謂世間之生產事業祇有農業。故對於昔時遺下而富有缺點之租稅制度，（即複稅）擬用一種單一稅 (L'impôt unique) 代之，而專課及農業上之純利 (Produit net)。

亞丹斯密 (A Smith) 對於財政學上之供獻不在其所列出之徵稅四原則，而在其著書名原富中 (1776) 發現租稅與國民經濟之密切關係，與夫保護國民財產之原則。至論及國家因何徵稅之理由，亞氏偏向於保險學理。亞氏主張不如 Quesnay 及其他重農派之太偏向於一面。彼主張各稅並行，尤宜抽不必要之消費品以稅。（此正如其先輩休謨 (Hume) 之主張，Hume 著書名 Essay of Taxes) 對官地及國家自營之企業，亞氏反對之。

德國十九世紀之著作家如 Krug, Harl, Fulda, Shmalz, Lotz, Bergius 等均受亞丹斯密之影響，不過有輕重之別耳。此種英國派之影響，可於彼等所著書中見之。蓋彼等著作，均如亞氏之將財政學歸入國民經濟學中討論之也。Malehus 於 1830 年所著財政學全書，純受法國學派之影響。Jacob 所著之財政學，雖較冗長，但有價值，且純出己見。J. Schuss 所著財政學原理 (1832) 較深厚，且富有理想。

十九世紀初，德人對於國家之觀念即已改變，視國家爲最多任務而招集之最高團體生活，非如前時之僅視國家爲一種保護內外安甯之機關矣。因此不惟國家有最多之任務爲宜，即國家爲何徵稅之原因，亦爲一變。又

對於公債及公私經濟界限之觀念，亦另有見解。此外又加以憲法之改變，即由專制國家進爲立憲國家，因此徵稅須得國會同意。租稅問題，愈見重要。反對貴族之享免稅權，亦於是時開始。自由黨反對徵必需生活品之稅，尤特別反對租稅專利。(Steuernmonopol)，租稅專利者即國家藉專利以達其徵稅之目的也，解見後)十九世紀中葉，社會政策，漸影響於租稅。其後工人漸有勢力，此種社會政策，更爲有勢，因工人階級要求取消間接稅而用遞加稅法以徵所得稅，遺產稅及財產稅也。以上所述事實及要求，均須用科學方法研究之。因公債有巨大之增加，故引起國債之研究。至近時地方自治區職務之加多，地方與國家財源有劃分之必要。在德國爲聯邦政府與各邦間之財政問題，均爲財政學不可忽略者。因戰時及戰後對於租稅及公債有影響，故新近研究財政學之書籍極多。

關於近今財政學之著作，欲完全敘述，或祇敘述關於某項特別問題之著作，此處均不能照辦。此處祇能將重要書籍引出，至對各章之參考書籍，見本書末尾。

前時教本中之值人注意者，爲 K. H. Rau 於 1832 年所著之財政學，(在其所著政治經濟學第三册)內容不脫房官學派之格調，但較深切。K. Umlfenbach 所著財政學，(1859)頗有系統，且富理想。L. V. Stein 之財政學(初版出於 1860 年，其後各版，內容加多，且完全加以更改。)爲最初對於地方財政及聯邦財政，加以研究，並比較各國財政之書籍。近時 A. Wagner 所著財政學，(1877-1910 年出版)頗有供獻。其供獻不僅在其豐富之內容，嚴格之系統，而在其利用新經濟及新政治之原則，以爲建築其系統之用。此可於彼之租

稅理論見之。W. Lotz 之財政學，(1916) 以其明瞭，定義徹底，富有新舊材料，且對財政問題有批評態度而著名。其餘可名之財政學教本有 Eberberg (第十八十九合版，1922 年出版) Conrad-Köppe (1923 年第九版) 及 Kleinwächter 者 (1922 年)

在外國書籍中，除義大利外，近時全無專論財政學之書籍。財政學不過附屬於國民經濟學原理中而研究之，如亞丹斯密所為者然。但對財政學之一部份如租稅，公債，有專論極多。但近卅年來，法英美三國對全部財政學，亦有有系統之書籍出現。如法人 Leroy - Beaulieu, Boncard, Jéze, Worms 及 Colson，英人 Bastable 及 Griffen，美人 Adams, Seligmann 及 Ely 之財政學。在義大利，則財政學書籍尤多，著作家之可數者如 Cossa, Ricca-Salerno, Graziani, Flora, Nitli 及 Einaudi 等。

最新之專門書籍，見本書末尾。M. Gerloff 及 Fr. Meisel 所著之財政學全書，現已出版一部份。至於國家諸科學辭書及 Handwörterbuch der Kommunalwissenschaft (Jena seit 1918) 中文『財政內容』一題目頗宜注意，又 G. V. Schanz 所出之 Finanzarchiv (Seit 1884, Tübingen) 亦宜注意。

第一編 國計及財政管理

I 國計

第七章 國計 預算之意義及種類

公家財政之基礎，可於國計中尋其痕迹。換言之，即在一定時間內收入與支出之總計上尋其痕迹也。此一定時間名財政期，或經濟期。每一公共團體，均有其各自之財政。在德有聯邦政府之財政，各邦之財政，自治區及聯合自治區之財政。國計二字，亦可用 Budget 或 Etat 代之。Budget 及 Etat，在中文同譯為預算。以上國計 (Hanshalt) 預算 (Budget 及 Etat) 等名詞均包含預算決算兩義。故分表之為國計預算及國計決算較妥。

如欲將財政整理至有秩序時，則一定時間內，收入與支出之預算，為財政方面所不可少者。公家之經濟，係受國民之委託而行之，此種委託，在數目方面，當然有限制。故各行政機關之支出，均受一定限制，而不應逾此限度。但如欲辦到此步，則祇有用量出為入之法。有時列出一種為數年之財政計劃，(Finanzplan) 頗有利益。在此財政計劃中，估計出將來支出之數目，以便設法籌款。有時意外之事，自然可使財政計劃及預算不符。但財政管理，不能因此即將其整秩財政之義務廢除。

預算係為一定之時期，為一定之財政期 (Finanzperiode) 或經濟期 (Wirtschaftsperiode)。現時各國大都為一年。

預算可為總額預算，或為純額預算。(Brutto- oder Nettobudget) 在總額預算，一切收入，均須記上。故國有事業所費之成本，及為收稅而耗去之費用，均應記載。在純額預算，則以上兩項花費，均須扣除，而祇記其純收入，最低限度，國有事業所費之成本應扣除而不記載。實際上此種總額預算，無國能完全行之。故所有預算，至少有一部份為純額預算。此外無論其為總額預算或純額預算，如按照現時辦理預算情形而論，均不過

爲形式上事，蓋關於財政基礎之一切材料，與夫單獨預算，均須交國會審察故也。但在科學方面，則總額預算，頗有功用。因由總額預算，可知國有事業之利潤如何，及利潤與成本之比較。

第八章 預算之構成

國家之預算，常例均由下級官廳，先行將其費用，列表說明。如有中級官廳，則由中級官廳將下級官廳所列之費用考查後，再將其自有之需要合併呈報中央之上級官廳，即呈報其所屬之部。各部長之職務，係刪改其所屬機關之呈報。如其要求不重要時，則可刪去或留後，因此各部之預算以成。至財政總長之職務，則在編製收入之預算。如國有事業（如官地，鑛山，鐵道）之屬於他部者，該部總長可以參與預算。如各部之需要，過于全部收入時，（即國家所有之收入）則財長可與他總長商議，將不必要之費用刪去，而使收入與支出適合。

預算收入，在平時已爲極難之事。因收入各項，雖有一部份可確實預計收入若干者，如法定公共團體之補助費，（如德國前時各聯邦每年補助聯邦政府之數目）及有定額收入之稅。但大部份須用估計法，故有時雖極細心，亦有錯誤。至如時勢之變遷，戰爭，紛亂，簡言之，即一切意外之事，均可使國有事業或租稅在財政期內之收入大減。預防之法，可以將支出預算，故意照實際支出加高若干。收入預算，亦照實際收入減少若干。以備一普通儲蓄金以求收入與支出之適合。

第九章 總預算 (Hauptetat) 旁預算 (Nebenetat) 及追加預算 (Nachtragsetat)

各部編好後之歲出歲入，應全體歸入總預算中。在總預算中，依一定之標準再分章，分段，分門。因預算

係照國家行政機關之組織及其他特別情形而分類。故各國之預算，均不相同。但一定之基本則相同。比如近時預算之統一(Einheit der Plats)一語，(即所有支出收入均載在一預算中)已經通行于各國。除總預算外，尚有所謂單獨預算，(Einzeletat或Haupt-oder Hauptspezialetats)此單獨預算，係用以詳細解釋及註明總預算並為國會考查之資料而設者。有時在總預算外，尚有所謂旁預算(Nebenetats)或特別預算(Spezialetats)者。此旁預算係為一定之特別行政機關或特別之固定資金而不屬於總預算者。有時吾人所謂之旁預算，係指某種預算，其剩餘之數(即結束後之數)已載在總預算中，不過其詳細另在某種預算中耳。如預算正式成立後尚有必需之支出時，則應編製追加預算。以求國會之追認。此種追加預算，如由經常收入不能支付，而必由募公債以支付之時，則有礙于收入與支出之適合。

第十章 預算之分類 (Filiation)

依常例預算分為兩部份。即支出與收入也，其次再分經常支出與收入 (Ordinarium) 及臨時支出與收入 (Extraordinarium) 兩部份。

嚴格分劃臨時費用及經常費用，係為維持財政秩序必要之手續。經常支出，係指每年均有之支出。此應用經常收入支付之。至如似是而非之一次支出，換言之，即稍久復出現之支出，(數年一見，如補葺房屋及修造戰艦)亦應由經常收入支付之。因此種支出，可預料其復行出現。故每年于經常預算中，須預算出此種費用。德國于經常預算中將以上兩種支出，一表為長久經常支出，一表為一次經常支出。臨時支出，嚴格言之，係專

指不可預料之支出。如戰費及新創某事之用。其數目常大。此種支出，在財政有秩序之國家，如可能時，亦擬用經常收入以支付之。即創臨時稅，或加高稅率也。但常例均由募公債支付之，因其較快，且人民不覺其苦也。如欲國債不為巨烈之增加，則祇有將真正之臨時支出，在預算中作為臨時支出。而由募公債以支付之。（經常支出及臨時支出之意義，詳見第十八章）

此外各國預算，對於收入與支出之分類，極為不同。因有依事實分類，亦有依外表分類者。收入與支出，可依各部而分類，（如交通部之收入支出，財政部之收入支出）或對支出，依各部而分類，對收入依事實而分類。亦有專依事實而分類之預算。即支出依目的分類，收入依事務分類。地方上之預算，可分為有盈餘機關之預算及補費機關之預算。前者其收入除用費外尚有盈餘，後者為無收入，或少收入之機關，而必依稅收，或依其他機關所得之收入而生存。

英國財政中有一特點，即其預算分不變部份 (Konstanter Teil) 及常變部份 (Variabler Teil)。祇有常變部份之預算，須得國會同意，至不變部份內包含一定由法律或契約規定之支出（皇室費，官吏薪金，及每年應付之國債利息）此等支出，有一定之收入以支付之，不須得國會之同意。

德國預算，前時收入與支出總括在一部中。自1922年起，分為三部（1）行政部（2）國有事業部（郵政，電報，印刷廠及鐵道），（3）賠款部。自1924年國有鐵道獨立成一股份公司而郵政亦獨立後，第（2）部遂無存在之必要，因是1924年預算，復分兩部，即（1）行政部（2）賠款部。此兩部，每部又分為經常門

及臨時門，在第(1)部之支出門，復分爲長久支出，及一次支出，兩部分所有之支出收入，于末尾總結後，列一對照表。

第十一章 對照表，剩餘及不足。

收入與支出之預算，其結尾之數目常相同，換言之，即收入與支出相等也，但事實上常不如是，因對照表可以假造，即支出用公債以支付之，而視此公債爲收入是也，此種辦法，如係爲臨時支出，尙爲合宜，如經常費用不足而用公債以支付之。則爲錯誤。如經常收入，不足交付經常支出，而此種經常支出又不能減少時，則祇有設新稅，或加高原有稅之稅率以支付之。如由募公債以支付經常支出，其結果必使財政紊亂，關於經費不足(Deficit)詳第十八章，關於對臨時支出之籌款法，詳第六十九章。

決算後經費有剩餘，此爲不常見之事。但財政有秩序時，有時亦有剩餘。比如收入預算極穩確，而又遇良好之經濟時期，則由國有事業及租稅收入可較預算加多，因而有剩餘時，亦可能事也。有時政府故意使經費有剩餘，以便興辦事業之不能得國會同意者。此種辦法，有時有剩，但與政府不能使人民之負擔，過于其預算所需要數目之原則相矛盾。

第十二章 財政法令及其構成

收入與支出之預算，在立憲國家常由國會議決。在專制國則不然，此專制國與立憲國不同之處也。又關於一切支出及新租稅，在立憲國須得國會之同意，在專制國則不然。至原有之租稅，則雖未經國會通過，政府仍

可照常徵收至法令變更時為止。國會可否自動提議並通過新支出之權，論者不一，但如國會不提議及通過新支出時，似較得當。

預算經國會通過後，當由一國之元首批准^准，作為一定財政期之財政法令公佈之。公佈後，其效力係各行政機關不能逾預算之限度。故支出不能過于預算之數目，用途當以規定之用途為準 (Soz. Appropriationsklausel) 比如此項用費，如無明文規定可以移作他項費用時，(Virements) 則不能移作他項用費。收入項下，其稅率為法律明白規定者，則財政行政機關，有按法律行事之義務。

如財政期一過，則國會對於以前收入及支出之同意，失其效力。但有許多國家，于財政期滿後所剩餘之支出收入，仍可歸入舊預算中，因此結算須延期，而不能從速了結。但無論早遲，過去財政期之實際收入支出，終須算出，是為決算 (Isbudget)

決算常例由官吏及國會考查其確實與否，(詳第十五章)

第十三章 地方自治區預算

各地方自治區預算組織之差別，較各國間預算組織之差別尤大。(預算組織者即預算之內容分類等是) 除少數國家，對於地方自治區之預算，定有條規外，其他各國之地方自治區預算，均以其該地方之特殊情形為準。故其差別，不獨在預算之全部中有之，即在預算之各部分中亦有之。

大部份城市自治區之預算，分為總額預算及多數之特別預算(旁預算，特別預算，單獨預算)如城市自治

區尙無自營之企業，則祇有一預算及一收支所，即總預算及總收支所。自地方自治區經營有企業後，故須有旁預算及副收支所。其後駢枝行政機關，亦有其特別之預算。在多數城市自治區之預算中，其劃一之點，在旁預算之總結數目，當復載入總預算中是也。亦有城市自治區無總預算，祇有特別預算者，特別預算之分類，亦各不同。有以有剩餘，或無剩餘而分者，（如凡有剩餘之企業或機關歸入于一特別預算中，其他無剩餘者歸于一特別預算中）亦有依行政機關而分者，有時亦有以各特別預算之結果，總列一表，即爲預算。

至于經常收支與臨時收支之分割，亦各有不同，且有城市，自治區不加分別者，即有加分別者，但其分別法亦不同。一部份之城市自治區分預算爲經常門及臨時門，一部份之城市自治區又依行政機關而分類。至何者爲經常收入，經常支出，何者爲臨時收入，臨時支出，各地亦大不同。

地方自治區預算之構成，除其不同點外，與國家預算構成之原則相同。地方自治區之預算，由地方自治政府主持之，（市政長，市政廳，自治區議會。）各項收支，係各行政機關之建議。所有一切支出及由官有產業，手續費，間接稅等之收入算定後，再定地方自治區徵收直接稅之多寡，以補不足之用費。但以地方自治區能徵之直接稅爲準。如預算經地方自治區議會通過後，則行政機關，當照預算行事。至于決算，須經地方自治區議會之檢查。

地方自治區與國家間之關係，在國家對於地方自治區之預算有監查之權。監查權之大小，在各國不同。國家監查權可于各方面見之，尤其對於強迫預算爲明瞭。強迫預算者，即國家對某項支出，如地方自治區忽略時

，有權令地方自治區必須加于預算中也。（詳第十九章）至于地方自治區預算，經自治區議會通過後，各國法律，大致均規定應再通知國家機關，或求其承諾，地方自治區如欲募較多之公債，當先得國家官廳之允許。至稅源之選擇，稅則之高下，地方自治區常受有限制。又地方自治之決算，須由上級官廳檢查之。

N. F. Miller 于其所著地方制度全書中列出大城市自治區預算之模式如下 1. 總行政處，（市政長，市議會，總機關，統計處，管理機關及普通收支所）2. 國家任務管理處，（即國家付與自治區之任務，如實業廳，保險處，死生婚嫁管理處，）3. 警察，4. 建築管理處（房屋建築，清道，街燈，廢物運輸，消防隊等）5. 衛生及疾病調養處（城市醫生，醫院，沐浴堂，墳園，）6. 學校（國民學校，高小學校，高級學校，運動場及遊戲場等）7. 科學，美術，及公益事業管理處（圖書館，市區年鑑，陳列所，戲園等）8. 預防及慈善事業管理處。9. 貧人管理處。10. 企業管理（煤汽，水，電，電車，屠宰場，當舖，儲蓄銀行等）11. 財政管理處。（財政處，財產及債務管理處。稅務處，直接稅及間接稅管理處，常備。意外事件。此種分類法，當依城市情形而有變更及添補。經常收入與臨時收入當分開，各交與專管機關。預算應為總額預算，最末應將各部份預算之結果按照上列次序，總列在一處。

2 財政管理

第十四章 財政管理機關之組織

在現時國家，其財政之執行，均有專管機關以主持之，即財政部是也。財政部下尚有多數機關，總管理及負

責者爲財政總長。

1. 財政總長之重要任務有四種：

其第一任務在草擬關於租稅，手續費，公債，決算，會計及國家財產管理之一切法令。並對國會負發佈實行上述各法令之條規之責任。對於自治區，或聯合自治區徵稅原則之規劃及其他自治區計畫之使國家負擔支出者，財長均須與議。

其第二任務，在編制預算。財長將各部需要之費用集合後，再將其本部費用加入，然後再計議籌款之法。財長應使支出之數目，不超過於其預算之收入及國民能負擔之界限。如財長愈明敏，則其應付各部要求，愈能於節儉與浪費之間，尋一適中之路。如財長有威望權力，則其建議，愈爲他人重視。

其第三任務係保管收入，如國家有多數獲利之自營事業時，則保管此項收入之任務，有歸入他部者。如在普魯士，官地及森林歸農林部。鑛山歸商業部。如交通事業在普魯士歸工部，在巴燕則歸交通部。自鐵道郵政收歸聯邦政府後，聯邦政府另設有專部以管理之。官有產業之撥歸他部管理者其用意有二，因一來恐財部事務過多，二來恐財部權力過大。此外尚有一理由，即此等事業，不應專從財政上着眼，而應顧及國民經濟。故不撥歸財部而歸他部管理。

其第四任務係管理並監視收支所及賬目。如財長隨時詳悉某機關於某時間有若干收入及若干支出，並詳悉如何能使實際支出及收入與財政法令相符合時，則財務方有秩序，財政法令之規定，方能實現。財長須深知營

業情形。方能於適當時間，撥款於各機關。

2. 屬於財長下官吏之多少各國不同。組織亦不同。如國家稍大，並有繁複之財政管理時，則財部之組織，常例依事實或技術，分爲直接稅管理部。間接稅及關稅管理部，預算及收支所管理部，此外尚有獨立之財政管理機關，如國債管理處，彩票管理處。在普魯士，則國債與彩票同歸財長管理。

如欲貫徹財政管理，則尚有多數中級及下級機關爲必要。中級機關，屬於財部，下級機關，屬於中級機關。中級機關，可附屬於普通行政機關。（如附屬於州縣之行政機關是）或另成一機關，如間接稅及關稅管理處是也。

第十五章 收支所制度，計算及檢查制度

1. 收支所制度。前數百年時，對於各種不同之支出，用各種不同之儲蓄金以支付之。此種方法，有下列各弊：即不能合盤觀察，有時此處有剩餘，而他處又乏資。有時在時間上不調劑，即此時有盈餘，而他時又乏資。故其後此種分散之小特別儲蓄金辦法取消，而歸爲一種大的，集中的中央收支所。最低限度，亦須各特別儲蓄處將其剩餘，撥歸中央收支所。以便支付普通行政費用，或作爲準備金。自立憲國成立後，中央國庫或收支所之設立始普遍。所有一切國家收入均入於中央收支所，復由中央收支所撥給各機關。此正利用收支統一原理。由收支統一原理，因而預算之統一及完全亦得成功。

又收支所之管理亦趨統一，此可於下級收支所可知中級收支所，中級收支所可知中央收支所情形見之。由

是以免各收支所有多數之剩餘，可免金錢之輸送，收支所與收支所可互相清算，各收支所不至於有過於其費用之存儲。說到完全統一，現時尙說不到。除全國總收支所外，尙有各行政機關之總收支所。及多數中下級收支所。國家所設之輕便收支所，對民衆頗有利益，故在一定之機關（如郵政）爲不可少之設置。中級收支所可力事裁減，因可節省經費，且可使金錢之週轉較快云。

間有國家，盡力將國家所設之收支管理處取消，而將收支事項歸之於中央銀行者。此在英國爲尤甚。英蘭銀行即代國家辦理一切收支。凡租稅收入與各種剩餘暨國債之利息，均由英蘭銀行收受而作爲財部存款。至各種支出，亦由英蘭銀行代辦。因各中央機關，均有存款於英蘭銀行。而英蘭銀行又與其他私人銀行交易，私人銀行又與其他商人交易。故國家之收支可全由各銀行彼此過賬。而不需實際金錢往來矣。德比兩國，國家銀行代辦之收支較少。德國國家銀行有代國家收款及支款之義務，且毫無報酬。（支款以國有之存款爲限）關於國家銀行與國家來往之賬目，由國家銀行另設專部管理之。名曰國家總收支處（Reichshauptkasse）

在立憲國家財長有撥匯款項之權。財政法令之得實行，即賴此權。撥匯款項權者，即各機關得財長委託時，可代國家收款及支款，此即財政管理集中及收支統一之表現也。對收款受委託之機關，常例有一委任狀，由財長交與之。其他各部長，對於其部內收入，有此撥匯權。但通常須得財長之參與。至於支出，財長依照財政法令所規定之數目而分款與各部。此款當另由財長着一撥歸各部使用。但其撥付之款當與財政法令相符，通常此種撥付，當經財政管理處，或特別監督機關之考查。

2. 計算制度，在將所有金錢數目表出，此可於簿記及計算書中見之。簿記又分兩種，一種係普通記賬簿記，用以專記支出收入，言之，即專記載各機關已結算後之賬目，並注明某某機關於其後。一種係普通記賬簿記，用以專記支出收入，並將撥款證據及支款收據保存，以備查考。由簿記所得之結果，乃轉載於計算書中。此種轉載之法式及種類，名爲簿記法式，或計算法式。自古代以至今日，財政管理上所用之計算法式係官房式。此式以簡單而有系統之轉載法，以證明收支與財政法令相符合。至於商人用之簿記，即複式簿記，如用於官有事業之按照商人原則以得利爲目的而經營者，頗爲有利。

3. 考查財政基礎有三法，即行政方面之考查，賬目考查，及政治方面考查三種。

a, 行政方面之考查，當由上級財政機關，對其下屬之機關行之。凡關於法律，用途，記帳等均須考查之。

b 賬目考查，大都由與財政機關分離之獨立機關行之。如最高審計院是。普魯士之最高審計院，同時爲德國全國之審計院。其檢查各機關之賬目，不獨考查其數目之正確與否，且考查其是否按照財政法令行事。是否節儉用費。且對其考查之結果，有公佈之權。在巴燕則中下級財政機關由省政府之財政廳考查之。至各部之預算，另有審計院子門興(Minchen)以考查之。最末次之考查，由最高審計院行之。此最高審計院，雖如審計院之同屬於財部，但却有獨立性質。

，政治方面之考查。政治方面之考查，或國會考查，當由國會行之。凡過去一年賬目之已經賬目考查者

(註明考查之機關)當送交國會，求其承諾。如各機關，係按照預算行事，且無越軌行動，則此種考查，不過形式事耳。但如政府與國會有齟齬，政府因重要原故，不能按照預算行事，因是有違財政法令時，則當別論。現今如有此種情形出現，政府于事後求國會之允諾，常例無不允準。

地方自治區之收支所及檢查法。在地方自治區中，有區長管理一切。關於預算，收支及計算之監視，由財政廳長行之。關於營業事項上有單獨預算之收支，則此種收支之監視，常由專門家主持。但重要問題，須經財政廳長之參與。

關於地方自治區之一切出納，由自治區收支所行之。此種收支所不惟管理一切出納之現金及有價證券，且管理簿記及計算事宜。其組織法，大約在自治區總收支所下尚有多數分收支所。(如為租稅，企業，及公共建築)此等分收支所，各有其收支所所長及其各自之簿記。如分收支所所支錢數過一定數目時，則須交與總收支所。如需錢時，亦可向總收支所支取。間亦有所謂幫助收支所者。其出納金錢，不過為特別事項。其收支款項有限。且係代總收支所或分收支所辦理事，除市區總收支所外尚有所謂儲蓄總部，並有分部。在地方自治區之財政，亦適用凡不依預算，或特別許可之收支，收支所不能收支之原理。常例支款證據經考查其確實無誤後，尚須經出『支款證據機關』之特別官吏之檢查。並證明其無錯誤。支款證據，如與預算相符，或能得追認時，則祇由專門官吏實行之，否則須經財政廳人員之簽字。

檢查賬目，由計算處行之。其檢查也，不止考查其簿記之是否合法登記，並須考查其撥款，考查其簿

記是否與預算相符，考查其一切收據，考查其年終之結算，是否無錯誤。此外尚有自治區議會，或市政長，或專門人才所組織之特別委員會，以再考查之。

年終清算之結果，應交與自治區區長，及自治區議會，作為檢查之基礎。此種結算應再經上級國家官廳之檢查。

第二編 公家支出

第十六章 支出之意義

財政本身非目的，而為欲達目的之手段。其任務在從事收入，以供支出。按需要以定支出之多寡，係各行政機關事。支出之允準，係國會事。各行政機關，對於費用之要求，由財部接受之。至考查各行政機關所要求之支出，是否有利，是否重要，此非財政部之最先任務。但各機關所要求之新支出，如超過于現時收入，或為國民能力所不能負擔時，則財政部有刪減及力求節省之義務。支出與收入，同為預算之一部，且緊相連接，故財政學對於支出，不能不加研究。

對於支出之應加研究，尚有下列各種原因：1. 按支出之為經常支出或為臨時支出，而籌款之法，亦因以異。2. 如其一定之支出，全關係于收入。如國營有利事業之支出，及因收稅而耗去之費用是。3. 凡一切支出，均應合于經濟學原理。4. 學財政學者，對於實際，想亦願意研究。總上各原因，故吾人對於支出，不能不

加研究。

公家支出，近百年來，常常上漲。此種上漲之趨勢，不因吾人政治觀察有變更及國體有變更而受阻止。其上漲之原因，一部份係因人口增加，故官吏及其他事項之設置，不能不增多，因是支出亦加多。但大部份原因，係因公家之新任務加多。近數十年來。國家支出益形加多，其原因在國防費之增加。國防費之一部份，係用于擴張常備兵。但大部份係用以備置海陸空間攻守之器具。現時國家對於軍費支出，有自由活動之可能者，亦未見有改變之趨勢（即縮減軍備）。故軍費之增加及其高度，爲其他行政費用所不能比擬。英法義軍費，近佔歲出十分之四至十分之七。至募國債以用于擴張軍備者，尚不在此數。其他國內行政費用，因提倡精神及物質文明與實行社會政策之故。雖不如軍費之驟增，但亦比較加多。

地方自治區之財政情形亦如是。一方面因國家付託地方以新任務之宜于地方辦理者，一方面地方近時亦自動的加增其所任任務故也。

第十七章 財政政策的注重點

公家財政，其對支出也，亦如私人財政之以用費少成功多爲原則。故其設官也，以需要爲度。其購物材也，則力求節省，其所以必如是者，實因公家經費，均非出于自營之事業，而實由私人方面，用強迫法以取得之者也。如無正當之用途，而加國民以負擔，則每一負擔，均大有害。因此種負擔，不利于全民，不能用于復生產（復生產即再事生產之謂也）並減少私人收入。而生出種種苦痛之結果。假政府不徵此種無正當用途之稅，

則人民或將用以改良生活，或用以求高深教育，或則將從事儲蓄，以爲提高農工業生產之用矣。以上爲第一注重點，第二注重點則係政府之徵租稅，不能用以偏利一級或一部份人民。

對以上兩注重點，當依情形而論，不可堅執信之，又是否對以上兩注重點爲真正之侵犯，或似是而非之侵犯，當分別明白。比如國家爲不依賴他國起見，船支均由本國廠，或國有船塢修造。縱其費用較貴，但不能謂之有傷節儉原理。又如在人民失業時代，政府爲安置工人及維持和平起見。從事不急需之建築。此亦不能謂之有傷節儉原理。以上兩例，係因政治及社會方面之着想，較重于財政也。又如政府撥款用以提倡農業或工業。或用以爲工人保險費。如其有利全民。使生產便利，階級爭鬥得以避免時。此不能謂之專利某級人民或優待某人民。欲知用途之是否正當，自是難事。且非政府及國會確有知識及無黨派意見者，不能爲正當之判斷。

第十八章 支出之分類

公家之支出，可以依各種觀察點分類。其重要分類爲下。

1. 經常支出及臨時支出。前者於每一財政期中均有之。且無大變動。如君主或大總統歲費，官吏薪金，國債利息，及一切公事機關之用費是也。臨時支出，係指不一定之支出，有時爲不能預料之支出，且爲數極大。如戰費，軍械及艦隊添製費，運河或港口建築費，添修鐵路費等是也。在經常支出與臨時支出之間有一種支出，此種支出，雖不在每一財政期中均出現，（以用途而論，有一次的性質，）但或久或暫，終須出現。如戰艦之補造，公事機關之修葺或重新建築，大城市中之學校建築等是。如此等一次支出，其數目不大時，以財政

方面技術而論，當視同經常支出一般。前于第十五章已述明。如欲財政有秩序時，則經常支出與一次支出，均宜由經常收入以支付之。至臨時支出，則宜由募公債支付之。如公債之收入愈多用以創設或擴充營業之費用，則公債愈無危險。因此此營業之收入，即足償利還本也。

2. 對人支出及對物支出。對人支出，各處均已上漲。蓋因公家之新任務加多，及人口加多，故官吏員役，不能不加多也。古時一部份之公家事業，由不給薪之名譽官吏任之。近則一因事務重要，非專門人才，不能勝任。二因生活困難，人民求利之心益切。三因政治情形之故，故從前之名譽官吏，義務官吏，大為減少，故均改為發薪官吏矣。近時縱有義務官吏出現，但因民主政體之國家，窮乏或中貧之人，均可出任公家之事，故不能不給以日薪或出席費云。又生活費上漲，薪水工資須加多，故國家對人支出，自然加多。

對物支出情形，亦與對人支出相似。此處之重要問題，係公家所需物材，究應自造與否，或應自造若干。對此問題，當依情形而定，不能作普遍之回答。在一定情形之下，如國內無此出產，購自外國，又覺不便利，或則因賣者要求太苛之故，或則因國家為獨一無二之買主。有以上諸情形，則以自造為利，或為必要。但宜於自造之物，祇有一定種類。故常例均購自市場。但購自市場，又有種種難點。因一方面政府須顧慮上稅人之利益。購物應得優待條件，並避免黨派意見。他方面從社會政策着眼，應顧慮中下級商人，使彼等亦有得利機會。用投標法購物，雖可免偏袒之弊，但不能保證由是法可得良好之貨物，且此法偏利大工廠。國家物質之需要，有時為隱藏之需要。隱藏之需要者，公家雖無是項支出，但私人曾捐助以款項。如私人對學校，或陳列所之

捐贈是也。

3. 政費支出及營業支出。政費支出者，即行政機關爲行其職務所需之支出也。營業支出者，爲謀收入而費去之支出也。以上兩種支出之比例，在各國各地不同。當視國營事業之多寡及種類而定。營業支出，消耗其收入之大部份，而使贏利減少，此亦常見之事。國家或地方自治區，如其收入全由租稅，或大部份由租稅，則爲租稅收入而耗去之費用，爲數當甚少。但營業支出，不使國家或地方自治區有負擔，至爲收稅所費去之支出，則反是，此吾人所當分別者也。

4. 公家支出之細別。公家之支出，其類別雖大不同。但在各地均可分爲兩部份，即憲法規定之支出，及行政支出是也。

屬於憲法規定之支出。如在君主國，則爲君主歲費。君主歲費者，即君主國所給與君主之年金也，此種君主歲費，或爲長久的，或祇以其御極期間爲度。間有祇規定一年者或數年者。君主之家族，如未另行規定費用，則君主應以其歲費供給其家族。如在共和國，則爲大總統之年俸及公費。國會議員之薪金，及其他公費與夫國會之對人與對物支出，亦屬於憲法規定之費用。又國有機關，如各邦議會 (Staatend) 及全國經濟會議 (Reichswirtschaftsrat)，經濟議會，對於經濟方面之立法有參與或議決之權) 之費用亦屬此。

行政支出，可依獨立之行政機關而分類。關於此項支出，則以歷史，政治，國土大小，及國家任務之多寡而異。故在各國，關於此項支出，大不相同。如在小國家，則有數部歸併爲一部者。在大國家則各爲一部。但

分部之原則均相同。行政機關可分為五類：

1. 外交部。此部費用，一部份為外交部本部之費用。一部份為使領各館之費用。一部份為提倡本國利益，在外國所花之費用。如國家有衆多之殖民地，則有殖民部，專管殖民地事務。

2. 海陸軍部。此部費用多寡，當以國土大小，防預方法，外交方針，所佔世界經濟之地位，及殖民地之有無為準。吾人雖呻怨重大之軍費。但國際間如無保障和平之方法，則擴張軍備，為不可少之事。如近時德國被迫而不能擴張軍備。其國家之名譽及獨立，在在均有被侵犯之虞。

3. 司法部。此部支出之大小，全以司法機關之組織而不同。

4. 內務部。如將內務部三字為寬泛之解釋。則舉凡為培植本國物質及精神文明之各部及各機關均屬於內務部。故關於農工商及交通事業之提倡，社會情形，教育，衛生，教堂等之培護，均為內務部事。在大國家，恆分為各部以管理之。（如農林部，商業部，交通部，社會部，教育部等）內務部之支出，在近時大為增加。其所以然者，因提高經濟生活，提倡教育，及其他社會防護事件，在在需錢也。

5. 財政部。屬於此部之支出，如財部自營企業之支出。課稅及徵稅所耗之費用，以及國債本利之償還是。亦有國家將財政管理分為兩部者，一部管理國有產業及國債，他一部管理租稅及其他財政事務。

德國聯邦政府及各邦之行政費。（除去官業費用及撥與他方之款）在 1913 至 1914 年為七十萬萬八千五百九十萬馬克。在 1923 年至 1924 年為七十萬萬五千零三十萬馬克。總行政費自 1913 年起，雖未

有增加，但支出各項之變動甚大。今試舉數例如下。第一海陸軍費較 1913 至 1914 年縮減至四分之一，即 1913 年至 1914 年爲十八萬萬四千九百五十萬馬克。1924 年至 1925 年爲四萬萬五千五百九十萬。比較言之，爲數尙多。因近時常備兵，祇戰前八分之一也。支出項之增加極巨者爲恤金。即由一萬萬四千二百五十萬加至八萬萬九千四百三十萬。內務部之職務，雖近時有多數撥歸他部，但其支出仍有增加，即由一萬萬五千九百萬，加至二萬萬一千九百萬。戰前無工部，近則此部年需四萬萬五千四百萬馬克，由此數，二萬萬八千萬係用以救濟失業者，一萬萬七千萬係用于社會保險，財政部之支出戰前(1913-1914)爲四千四百萬，近則(1924/25)增至三萬萬四千萬矣。財部支出增加之原因，係因聯邦政府，將大部份之各邦租稅收歸已有。故官吏加多。支出自然加多。此外宜注意者，即 1913/14 年支出與 1924/25 年之支出相比較，則 1924/25 年之支出當扣百分之十二至十五，因物價昂貴也。1924/25 年德國人民之負擔，實際較 1913/14 年爲重。因全國國民收入，近祇爲戰前百分之六十也。

第十九章 地方自治區之支出

德國自十九世紀斯泰因(Stein)之城市法令宣佈後，地方自治之範圍，愈見增加，愈見重要。此可于大城市自治區見之，大城市自治區之任務及支出。近數十年來，大爲增加。

因地方自治區係全國及各聯邦之下屬機關，且爲國家行政機關之一部。故地方自治區有許多應辦之任務。今舉重要數例如下。如受上級機關之委託而辦生死註冊處(Standesregister)。關於司法方面，則有設檢查廳，

審判官，孤兒院董事，及商工業法庭之義務。關於衛生方面，則防疫須地方之補助。關於財政方面，則一定國稅之徵課，非地方補助不可。地方上較大之負擔，為辦理警察。即如警察為國家所辦，則地方助款不少。地方上道路修理，貧人撫恤，以及小學校之設置，均需重大之支出。關於國家社會政策方面之法令，尤其是保險一項，地方自治區盡力不少。且負擔亦重。

除以上各事外，地方自治區為本地人民利益起見，亦可自動的創設各種事務。或竟超過法定任務之外而多辦事務。此種任務，謂之自願任務。大城市地方自治區自動辦理的任務極多。如創設中學，或竟辦理高級學校。或即不自動辦理，但必須地方之助款。此等學校，方能成立。對於恤貧事件，大城市地方自治區所作遠過于法定義務之外，尤其對於貧賤預防事務，盡力尤多。關於衛生事如運河，水管，浴室，屠宰場，牲畜場，用以安置將屠宰之牲畜者。食品檢查處，防毒處，醫院，育嬰堂，肺疾治療處，墳園等，大城市自治區，對於此等費用極大。關社會事務方面，則有工作介紹處，失業工人救濟處。多數城市，尚辦有失業工人保險。近年來，對於房屋方面，因設有房屋管理處。房屋監視處，及為貧民修造房屋，與夫給建築合作社以補助費。地基之購買，公園及遊戲場之設置。城市自治區之支出。因是日有上漲之勢。戰時戰後，大城市須為其居民購備食物。如牛奶一項是也。間有城市于戰前即已辦理之者。多數之大地方自治區，對於戲園，音樂場，陳列所，圖書館，有重大之支出，最末，所有大城市自治區幾無不有電車，煤氣廠，電廠，儲蓄銀行，城市銀行。但于平時，此種事業均有盈餘。

狹義言之。地方自治區爲舊行政機關。不過其後因時勢變遷，其形式，其任務亦略有變遷耳。至如聯合自治區(Gemeindeverbände)則爲新法令之產物。其任務較單一地方自治區之任務爲少。但較目的自治區(目的自治區者，因某種事項而分之區域也，如軍區學區是)之任務爲多。因目的自治區不過專爲某事而設。聯合自治區爲中級機關，應將地方自治區與國家聯爲一氣。而使國家之獨立行政有效力。其成立之原因，係因聯合自治區與內務行政緊相連接也。在普魯士此種聯合自治區爲省區，在巴燕則爲縣區。聯合區之任務，在補助地方自治區之經費而辦理凡地方自治區之能力所不能辦理之事項。如恤貧，聾啞及盲人院，路政，水利，河道，電政等事項是。

第三編 公家收入

第二十章 概念及種類

公家收入共分兩大類，即產業收入與租稅收入是也，前者爲由產業而得之收入。後者係用公家強迫權力，由私人經濟中取出以支付公家費用者也。此或爲法定補助費，或爲租稅，或爲手續費。古者國家及地方之費用尙少，故由官地收入，即可足用。近則因支出浩繁，及官地之贈送，抵押或分散，而純由官地之收入不足用矣。除官地收入外，近雖加有官業收入，如商工及交通業，在大城市地方自治區近尙有由煤氣，電燈，電車廠而得之餘利。此雖足以應付支出之一部份，但產業收入，終歸退後，租稅收入，愈見重要。德國各聯邦及聯邦下

之自治區，其費用尙有大部份由產業收入以支付之者。但德國聯邦政府及英法義等國，則純持或幾純持租稅收入以爲費用矣。蓋因此等國家對於官有產業收入（如古代官地收入）幾從未有之。或曾有之，但已歸消滅。至於近時之國營企業，則因經濟及政治關係，國家又不能得若何之收入故也。

第一節 產業收入

第二十一章 產業收入之定義

產業收入者，即公家經濟上營業之收入也。營業之屬此與否，當視其有無欲得利潤之動機而不問其實際得利與否。至私人營業，雖有時無利，但亦屬此類營業。公私營業亦有區別。其區別在私人營業，如經長久時間，或暫時不得利時，其營業即中止。至公家營業則不得利時，可由租稅收入以補助之，故仍可存在。

公家經濟的營業，普通亦用私人營業原則以經營之。其供給貨物，亦如私人營業，且有時與私人競爭。其根本上不同之點，在私人營利之心，如無法律限度，幾無止境。至公家營利則常時時顧及國民經濟及社會政策方面之影響。如公家營利之心太甚，則羣衆或國會必起而干涉之。如公家營業與私人競爭，至私人受損失時，則此等受損失之羣衆，或當起而自衛。公家營業，並宜注重社會方面，如給貧苦人以廉價，給工人員司以較優之條件是。因是公家營業，難如私人營業得利之厚。而應按羣衆利益之多寡以判其後於私人利潤之程度焉。故如以公私同類營業所得盈利相比較時，當注意此層。

國家或地方所營事業有有專利性者。此種事業，或爲實際專利，或爲由法律規定之專利，而禁止私人經營

之。(實際專利者，即法律雖未禁止私人經營，但實際上私人不能經營。)屬此者如國有郵政，鐵道，地方所有之煤汽，自來水，電燈電車等。公家經營此等事業之原因，全因此等事業之性質，因此地事業所及之地為廣，對人民方面須可靠，須一律，事業之指揮及經營須統一，須顧及羣衆利益。凡此諸端，常例祇有公家方能勝任。由此等專利事業所得之利潤，如其多寡與私人在同一情形之下所得者略同，則此等專利事業之收入仍不失其產業收入之性質。但如國家專利事項之禁止私人經營，而其規定價格又係片面的，並以財政需要之程度為準時，則已失去產業收入之性質。此名為財政專利 (Fiskalische Monopole) 或租稅專利 (Steuernonopole)。屬此者如烟酒專利是。國家由烟酒專利較通常私人營業所多得之利益部份即為租稅 (比如私人經營，獲利一百，公家經營之，其獲利至一百五十時，則五十為租稅而非利潤)

如國家所經營之事業，其目的不在為利，而在求公衆之安全，則其營業不屬於產業收入之營業，屬此者如一定之保險事業是，因此等事業有保安之性質。

產業收入可分三類 1. 由官地之收入，2. 由交通事業之收入，3. 由工商及其他事業之收入。

第二十一章 官地 (Dominen)

土地及森林。Dominen 一字有各種意義。最初 Dominen 一字，包含一切國家或君主所有之土地森林。

此意義保存至今日。有時其意義較狹，專指土地。羅馬時代，Dominen 之意義較廣。法義兩國，以 Dominen 一字，表國家所有之一切土地，分公私兩種 Dominen。私 Dominen 係指生利土地。公 Dominen 係指其他

公有之房屋地基，道路場園等。

古代德國由土地及森林之收入佔君主收入之大部份。合之地租贈送，（送與君主者）人民財產之沒收，與其他差徭。不發達之國家如常時，故由以上各項收入，即已足用。此種情形，直至十六世時。其後德國之官地，經賜送，抵押後，全歸消滅。而德國下之各邦（讀者須知古代德國，係綜合各小國而成，近時德國亦係聯邦，惟最近趨於統一國家）尙保存大部份至今日。但官地之初有時，究爲國家所有，或爲君主私有，未分界限，統曰官地。其後國憲變更，官地究爲國有，或君主私有，應劃分清楚。其分割方法，或則全歸國有，或則國家與君主依某種比例而分配。或則全歸君主私有。但官地原有之性質仍存在。因如完全劃歸國有，但其收入，仍用以支付君主之費用，如完全劃歸君主私有，但其收入亦用以支付其他國用是也。德國自君主推翻後，各邦與侯王貴族，又發生官地分配問題，因法律無明白之規定，故大部份由兩方同意劃分之。

德國有多數地方自治區及城市自治區尙有官地或森林，其來源係由贈送，或由古代公地而來。（公地即 *Allmende* 古者分地而耕，其未分之地曰 *Allmende*）

1. 官有土地。此種土地或則由國家自種，或則由農奴耕種。農奴所上之天然物產，由官地管理處變賣之以供國用。其後因 1. 農奴不願爲農奴而願爲自由之農民。2. 農業進步。如由一總指揮處以耕耘廣大之土地，頗覺有礙。3. 機械進步，及時會變遷之影響于農業。4. 自行負責及自行耕種土地之愈覺必要。故由自耕制或農奴制進而爲時間租佃制。間亦有遺傳租佃制。但遺傳租佃制極少出現。普魯士尙有廣大之官地。其土地之租佃取時

間租佃制。因是土產及財政方面均有良好之結果。租佃制之利益，在國家每年可收一定租金。因農人之奮勉，物產可以加多。可給窮乏而有能力之農人以耕地之機會。至租佃制之害，如窮耕（窮耕者，即少用或不用肥料致使地力枯竭也）之傷地力及農人之無力納租等，可用方法以制止之。如收回另租。租佃期稍長。選納租最多者而租與之，及復租與有經驗之農人等法是也。

遺傳租佃，（遺傳租佃者，即租地人可子子孫孫耕種也）由財政方面着眼，頗為不利。因遺傳租佃之租金係一定不變。如貨幣跌價時，國家大受損失。如為殖民及造成中下級農民起見而用遺傳租佃制，則又當別論。十九世紀中葉，當自由主義甚盛時代，多有主張變賣官地者。但自國家自耕制取消，租佃制出現後。此種弊端，又形寂寞。其實國有土地，對將來殖民，及實行社會社策，以及減輕租稅等事。均大有補助。地方自治區之官地亦然。城市自治區之官地，近時尚力求增加。其原因係一方面城市為自己之用途及欲得土地增價之利益起見。一方面係欲由城市自辦之牧畜場，以供牛奶之需要。一方面係欲與窮乏之人民以建屋之地基。

普魯士，昂哈爾提及上下墨客冷堡而夕諸邦，均有廣大之官地。地方自治區之有廣大官地者。惟南德意志尚有之。此種地方自治區所有之官地，或為地方自治區自行利用，或為一定享有使用權之人利用。如為享有使用權之人利用，則又分兩種。即享有使用權者，自行利用，而直接納租，或又轉租與他人。近因地價上漲，故近來城市地方自治區，多數均設有地基儲蓄金，以為收買土地之用。其收買土地之目的，不在營收入，而在為建築行政機關及住屋之用。但亦有欲得土地增價利益之思想。以便將來復行出賣。以為

還債之用。因十九世紀初，地方自治區官地減少，對於財政上大為不利，故自治區條例，近規定凡賣官地者須經主管上級機關之允諾。

2. 森林。此處關於出賣問題及管理方法，情形均較簡單。對出賣森林事，無澈底主張之者。國有森林之保存，從國民經濟方面着眼，實為必要。如在私人手中，則有過事砍伐之虞。致使新舊不接用。森林可避免天災（如水患，崩石及崩雪。）可調劑氣候。亦有地方以森林為惟一之產業者。森林係鮮涼之源泉。可長久供給吾人之燃料，建築料及工業木材。對於農業方面可供獻草地及乾草，可供給窮乏人以附帶收入，而使生活安全。但由財政方面着眼。國有森林，亦有保存之理由。因由森林每年之平均收入，其數甚大，可減輕人民之負擔也。

對於森林管理，以森林性質而論，祇有國家自行管理。因如是方可照一定原理，以統管全體森林也。至關於森林管理各機關之監視。頗為易事。森林之砍伐，當按一定原理行事，可無任意砍伐之虞。普通對森林管理而欲求重大之純利，此為毫無疑義之事，且無傷于社會之安全。欲由森林獲重大之純利，其法當詳于森林學。

地方自治區雖有森林，如德國各地然，但其經營，不能自由。因恐由羣衆無識見之議決，致過事砍伐也。故國家常有監視之權。其監察方法為藝術方面之監察。即經營森林之計畫，須國家機關允準，並促其遵守。有時國家更進一步。由國家任命之官吏以管理地方自治區之森林。其費用由地方支出。

十九世紀初，因一方面受亞丹斯密自由意思之影響，一方面受財政之壓迫。故公有森林，多數業已賣

出。但德國各邦公有之森林尙屬不少。如在薩克孫。邦有森林，佔全邦森林百分之四十三。北洋邦有森林佔全部百分之三十四。微屯伯爾格邦有森林佔全邦百分之三十一。

普魯士邦有森林，佔全部百分之三十三。1925年巴燕由森林之純收入，佔全邦總收入百分之十二。至德國地方自治區所有之森林佔全德國森林百分之十六。（普魯士之地方自治區森林，佔全邦百分之三十三又小數點三。）

第二十三章 交通事業

1. 郵政。郵政在古代德國爲國家事業。且爲一種特權。此種特權。曾于十六世紀初，賜與搭客西(Taxi)一姓人。直至1868年始收回。搭客西之郵局，自最初及其後均有漸減之勢，因各地方均將郵政權據爲己有也。十九世紀初，書信往來（彼時書信爲大頭）因取費太貴，及營業不良。諸多不便。但在1840年間。郵票發明，價目表改簡單，鐵道修成，運費減少後，情形爲之一變。因書信及其他郵件往來驟增。故低價之損失，可于營業加多時得抵償。

關於法律方面，近今文明各國，郵務均歸國家辦理。即不全然專辦，但重要郵務，如書信，印刷品，報紙等歸國家專辦。至電報電話亦然。以事實情形而論，郵政及郵政附代事件，宜于國家辦理。因國家對於一己之行政機關即須有可靠及一定之郵政也。且郵政事件，除宜節省費用，全國宜一律敷設外，宜有統一之經理，及合宜之郵綫，簡言之，即非專利不可也。如此種重大專利在私人手中，則由政治方面及其他之原因，頗覺有礙

• 又私人目的，祇知營利。將使郵費過昂。至國家則不然，其營利也，有一定之界限。即與普通一般人民利益不相衝突是也。

關於郵政收入問題，有時因傳播文化關係，常視為公益事業，而宜棄去營利目的。郵政不能與貨幣相比較，因貨幣利益，普及於一般人民，郵政利益，則對各級人民不同。如商界人則較他界人享受郵政利益為多。故如因商界利用郵政最多之故，而使他界人或上稅人多一重負擔，殊非事理之平。故郵政之定價，其以歸本及得少許盈利為目的者為適宜。

德國依 1871 年十月二十八日法令凡信件及一星期出一次以上之報章，如係受酬（即傳送人受酬）且由此地郵局送至他地郵局者，則必由郵政傳遞，名曰郵政強迫（Postzwang）。自 1899 年十二月二十日法令，凡受報酬之書信往來，無論遠近，即在本地本城，亦必由郵政傳遞。巴燕及微屯伯爾格，均有其各自之郵政。自 1920 年六月一日起，撥歸聯邦政府。郵政之實際盈餘，如將鐵道運費算出，則已無幾。自 1917 年起，郵政不惟無盈餘，且竟失本。革命後，馬克跌價，郵政人員加多，其失本之大，尤為可驚。依 1924 年三月十八日關於郵政之法令（此法令於 1924 年四月一日生效）德國郵政為獨立之營業，其上有郵務總長。關於營業，由郵務總長對國會負責。除郵務總長外，尚有議事部。此法定之目的，係欲將郵務管理及營業，按照普通商人的及私經濟的原則以營業。郵政與國家之預算無關。郵政有其各自之預算。其預算之原則，為無收入，即不為支出。因國家既不補費，而加價又因經濟原因，事實難能。故郵政營業之法

，祇好於郵政管理，組織，及營業，加以改善耳。

2. 鐵道。此處關於國有及私有，何者較爲有利之問題，亦畧被討論。當鐵道初有時，贊成鐵道私有之重要原因有二：一因自由主義之思想盛行，故對國有事業均有反對趨勢。二因無遠大眼光，不知鐵道與國民經濟，及公衆生活有非常之關係。又恐國債加多，或恐營業受損，此亦爲贊成鐵道私有之原因。

在富足之國家，如私人組織股份公司以築鐵道，自然可滿足吾人鐵道之需要。但以過去之經驗而論，吾人所謂私有鐵道之利益，幾毫未出現，而對於公衆利益，卽已有損失矣。若謂私有鐵道，因營業競爭，吾人可享價格低廉之利益。但此非所語於鐵道，因卽或互相競爭，暫時低價，但不久卽組合或溶合爲一致，依然不利於羣衆矣。以鐵道性質而論，有宜於專利及統一之性質。如在私人手中，則此種專利，甚爲危險，因私人祇顧慮最高之股息，而忽視公衆利益也。至國家之監視，議會之彈劾，縱不至受私人鐵路公司之影響，而失其效用。但亦不能與吾人以圓滿之保護。且私人祇修築有重大利益之路線，至利益較少之路線，則不修築。卽或修築，則非國家補費不可。至歸國家辦理，則無此種弊病，而一律修築。以有餘利之路線，補償其他無利路線。此外前述郵政宜歸國家辦理之理由，亦適用於此。

至於國家鐵道收入方面，如與公衆利益，不衝突時，則欲得盈餘，實爲正當而無疑義之事。鐵道利益，對各個人不同。凡享用鐵道者，均有重大之利益。故以其他公款補助鐵道，實爲不平之事。根本上說來，鐵道應獲盈利。至收入之多寡，則以其築路時每里之費用，路線，行車次數，管理及運輸之組織，價目表，以及管理

方面利用商業原則之多寡爲準。

鐵道政策，各國不同。南德意志各邦，於鐵道初發明時，國家即從事建築。普魯士及其他德國各邦，則由私人建築。英國至今，猶盛行私人制。法國私人鐵道，尙居過半數。普魯士自 1870 年來，國家開始收買私人鐵道。至今幾全爲國有鐵道焉。在瑞士因私人鐵道有弊，遂一律收歸國有。義大利之國有鐵道，曾租與私人經營之。但自 1905 年即行收回。德國全國鐵道，除不重要路線外均爲國有及國家經營之。自 1920 年四月一日起。所有各邦之鐵道，依 1919 年八月十一日憲法第八十九條及 1920 年三月二十一日各邦契約，一律由聯邦政府收買。所有鐵道負債，撥歸聯邦政府，但由買價中除扣之。關於鐵道管理，由交通部行之。國有鐵道，歸入國家預算之一部。但自 1924 年二月十二日法令，國有鐵道，成爲獨立之營業。自有預算。關於支出一項，由鐵道自行設法，並應求盈餘。其盈餘歸入國有預算中。但在實際上，鐵道營業自戰後均大失本。其重要原因，係器具損壞，協約國強迫交付多數車頭及列車以作賠償，因退伍時代，鐵道安置人員過多，工作力不強，以及材料煤炭之昂貴等原因，價目雖加高，但所費尤多，兩者不能抵消。因實行倫敦會議之決議，遂依 1924 年八月三十日法令成立德國國有鐵路公司 (Deutsche Reichsbahn-gesellschaft)。德國政府須將一切鐵道營業權交與該公司，直至 1964 年爲止 (後詳)。

第二十四章 工商事業及其他營業

此類事業，在重商主義時代，即十六世紀至十八世紀時，國家經營者頗多。如布絲，磁器，裱糊紙及地毯

等工廠是。此類國有事業，其成立也，大都不在營利，而在皇宮之需用或國民經濟之需要，而創設之。如係由國民經濟之需要而創設之，則此類國有事業，應作爲私人之模範廠。如以後私人能製造時，則此等國有工廠，漸歸消滅，僅餘一小部份。（如磁器廠）國家銀行，在十八世紀間已有之，其後亦散見於各處。十七世初時，國有彩票始出現，此爲國家特權，由國家專營之。近今各國，國家亦有鑛山，其來源大部份係因古代國家，視所有鑛山或重要鑛山之開採，爲國家之特權。此種思想，直至十九世紀鑛山自由思想出現時爲止。貨幣亦爲國家之特權，且視爲收入之源泉。視鑄幣爲收入源泉之思想，直至錢幣紊亂，國民經濟受損時方止。至如地方自治區所經營事業之應於此處敘述者，則不過始於前世紀後半期。

7. 鑛山。國有鑛山，大都爲煤鑛及鹽鑛，間爲鐵鑛，鑛井，及與鑛相連之冶金，與夫提取鑛質之裝置等。當反對國有土地之時，大約同時亦有反對國有鑛山者，但近今觀念又爲之一變。主張國有鑛山之理由，一部份係由財政方面，一部份係由國民經濟方面。其重要之理由如下：由鑛山收入，可減輕租稅。國營鑛山，如經營得宜，亦不亞於私人營業。國有鑛山之出產，可供國家機關之用，此層極重要。國有鑛山，可影響於加特耳（Kartelle）之市價政策。（Preispolitik）使加特耳不能爲過高之定價。再對人民所用之鐵，炭，加利等物，爲長久及有規律的供給，實爲必要。故近世多主張鑛山國有，即不國有，國家對於私人營業，亦應有嚴勵之干涉，甚或公司所得之利，一部份應歸國家。

至泉水及沐浴地之收入亦屬此。

德意志各邦，國有鑛山甚多。其大部份係由古代鑛山特權而來。（鑛山特權者，即鑛山為國家獨有，其開採亦為國家獨有之權，但此種特權亦可由國家租與私人）普魯士有煤鑛（其中二十之為石炭鑛）巴燕及普魯士有鹽鑛，博繞使愛夕及昂哈爾提有加利鑛。加利為德國獨有之特產。故由 1910 年五月二十五日法令，將全國加利出產，規為一定限度。並強迫組織加利會社 (Kalisyndikat) 以統一其事。普魯士於 1905 年宣佈石炭、鹽及加利開採之自由，但不久即取消此令（特例除外）而將多數大鑛山保留為己有。

2. 國家銀行。國家銀行之大者，為普魯士，巴燕之銀行。其成立之原因，半由國家之需要，半由國民經濟上着想。國家銀行，一方面應為國家收募流動或確定公債，安置國家之存款，並為國家收支一切。他方面可經營期票 (Wechsel) 存款，放款，以利於國民經濟。現今之國家銀行，其任務亦如是。德國各小邦，亦有國家所營之銀行，以營對不動產之長期借貸，或儲蓄事業，或抵押借貸事業。此等事業在大邦中已為地方接辦矣。

德國之國國銀行，有發行紙幣之權。但就其真正意義言之，德國國家銀行，實非國家銀行，近今更無國家銀行之性質。因自 1924 年八月三十日法令，依照倫敦會議議決，改為獨立營業，且受外國人與德人合組委員會之監視。其總辦亦不由國家任命故也，國家以紙幣發行權付之該行，所得報酬為國家可以分利，及該行特設一部 (Reichshauptkasse) 以代國家為無報酬的收支一切。

普魯士及巴燕亦有國家銀行。國家銀行，應代國家發行公債。其所有資本，應用以營期票，存款，抵押放款，供給農工商業以款項，以扶持農工商業。德國小邦如博繞使愛夕阿爾登堡，及前之桂潤根，有所

謂國家借貸處及儲蓄銀行。

間亦有城市自辦之銀行營期票貼現，抵押放款等事以利工商界。至城市所辦之儲蓄銀行，則為數甚多。聯合自治區亦有辦儲蓄銀行者。按儲蓄銀行設立之意思，全為窮乏人起見。故儲蓄銀行所得之盈餘，應全歸儲蓄銀行自得，（如作為準備金）或仍歸還儲蓄人。（如給儲蓄人以較高之利息）但各自治區，或以自治區既保證，並監視儲蓄銀行為理由，或並無理由而將一部份盈餘，用於通常用途，或特別用途，（如恤貧，學校，醫院等是）者。

3. 貨幣。自近世文明各國，不以鑄幣為國家取利事件，故主要貨幣，或本位貨幣，或法定交換品，其上標明之價格與其所含金屬之價格相等，國家完全不漁利矣。至私人以本位金屬，託鑄本位貨幣時，多數國家對此均祇取一種手續費，名曰鑄費（Schlagshatz）。但如鑄輔幣時，則國家得利不少，因輔幣之實價（Innerer Wert 即其所含金屬之價）遠低於其名價也（Nennwert，即輔幣上面標明之價格）。但因輔幣常用於小數交易，故如鑄名實相符（即上面標明之價，等於其所含金屬之價）之輔幣，則太費錢，且亦不必。預防政府濫鑄希圖漁利之法，則有法律規定對每一人口應鑄輔幣若干。（德國規定每人二十馬克，參看 1924 年八月三十日幣制條例。）

4. 國有彩票。彩票有兩種，即計數彩票（Lotto）與等級彩票（Klassenlotterie）。計數彩票，現時各國行之者極少。其法係彩票辦理處，收受購彩人對五個數目中所估之一數目，或數個數目。錢數可多可少，如猜中五

數中之一數者，得錢若干倍（若干倍於其置之錢）。猜中二數中，可得錢若干倍。若五數俱猜中者，所得錢之倍數極多。此種彩票，無論錢之多寡，均可購買。又每星期開彩一次，故極能提倡人民之賭興。國家由此種彩票所得之利益，在其賠出之數遠低於收入之數。至等級彩票，其獎價數目有一定。彩票張數及買價，亦有一定。開彩分作數次。國家對此種彩票之主要收入，在支獎時所得之回扣。（普魯士彩票扣百分之二十）利用彩票以得收入，按道德及國家尊嚴上着想，殊屬不合。故時有反對者。但吾人對苛稅之恐懼尤大於對彩票之有傷道德，因是彩票仍能存在。

國家所辦之彩票，在德國有三。即漢堡，薩克遜，與普魯士同南德意志所合辦之彩票是也。普魯士同南德意志合辦之彩票，其成立係由於普魯士將多數國有小彩票，及數地合辦之彩票，歸併為一。南德意志各邦前無等級彩票，近亦加入。故普魯士及南德意志合辦之彩票，因以成立。其成立在 1912 年。

地方自治區自營之重要事業，其目的在營利者，有自來水，煤氣，電燈及電車。最初將此等事業，由私人手中，收為公家辦理者（即地方自治區辦理）為英國。英國於前世紀上半期，自來水即為地方自治區辦理。1820 收煤氣為官辦。1890 年中收電車為官辦。最末於本世紀初，收電燈為官辦。德國情形亦相似，不過實行較遲。法國尤遲。歐戰前不久。德國地方自治區所營上述各事業之數目，除電車外，均較他國為多。德國各大自治區均自辦有自來水。1907 年英國自治區所辦之煤氣，佔全數百分之三十六，在德國則自治區所辦之煤氣，佔百分之六十五。市街鐵道，英國自治區所辦者，佔百分之五十六。德國自治區所

辦者，佔百分之三十二。電業一項，英自治區所辦者，佔百分之六十二，德自治區所辦者，佔百分之四十一。此處宜注意者，即英國電業，祇供電燈之用。德國七十大城，戰前由自來水，煤汽，電燈之純收入，佔租稅收入五分之一至三分之一。此外如欲計算此種事業之利潤，及比較公私營業，則因簿記不同，材料收集不易，與因其他情形，實為難能之事。至收為自治區辦理之原因、理論方面甚少，實際方面甚多。如一方面係因自治區需要財源，他方面係因私人營業與公衆利益不合。至私人自由競爭之利益，因此等事業有專利性，故此地說不上。又此等事業，可用一定條規，一定法式經營，故公家營之頗宜。此等事業，因情形關係，亦有多數自治區共同辦理者。（如電業）戰前有所謂公私混合之股份公司以經營上項事業。大約自治區佔過半數之股份，私人佔少數股份。此法係欲由此種營業形式，既得私人營業之利益（如辦事靈敏，按照商人原則行事）復與公衆利益及與公家謀收入之旨趣不衝突。

第二節 租稅 (Abgaben, 包含手續費，法定補助費及稅)

第二十五章 性質及種類

租稅者，由國家片面規定後，用強迫法向其隸屬於該國家法律下之人民或團體，所徵收之錢或物也。稅率之高下，當以國家之需要為準。租稅係用以支付由產業及其他收入不能支付之支出。因是之故，租稅常被稱為補助收入。但吾人須知此補助收入之多，遠為主要收入（指產業收入）所不及。

租稅可分為普通及特殊兩種。普通租稅者，即吾人對公家行為之不能計算其價值者，所負之負擔也。此種

名之曰稅 (Steuer) • 特殊租稅者，吾人對公家行動之能計算其價值者，因而給行政機關，或行政機關之行爲以費用是也。此種名爲手續費 (Gebühren) 及法定補助費 (Beihilfe) • 罰金非租稅，因罰金雖用強迫法得之，且亦歸入預算中，但其目的，係爲贖罪，非爲收入而設也。

一 手續費(亦名規費)

第二十六章 手續費之定義及其標記

手續費係人民因事務或利益有勞公家行動時所繳納之一種特殊租稅也。手續費係公家爲其行政機關因私人呼求，或事件，或私人享用此種機關，出而有若何之動作以行其公法上之職務時所片面的規定之一種報酬也。公家之機關或設置，自然係爲公家利益，但其行爲之利益，對各個人不同。法庭即無訴訟，亦必設置，因法庭之存在，各個人之利益也。但因民刑事事件，實因犯法之個人致勞判決，故司法費應令犯法者負擔。無報酬之公家行動，必便公家機關有過多之事務。此姑毋論。惟因私人法律方面之衝突，而使公衆負擔費用，實爲不平。因是之故，凡公家行爲愈利於羣衆（如司法及學校），則所取手續費應愈低。如其行爲愈利於私人，（如專利，模型保護，允許證）則所取手續費應愈高。手續費之規定，在第一例（即公家行爲愈利於羣衆時）應以公家行爲之費用爲準。在第二例（即公家行爲愈利於私人）應以公家行爲之價值爲準。但觀察實事，能澈底按照以上兩原則以定手續費者，幾無地焉。公家行爲之費用，有時不能計算時，則依外面易認識之標記定之，如司法方面之以爭訟物之價值（如五千元之債務）爲準是也。如不減輕或豁免手續費，則應收手續費之行爲必致中止。

時，則手續費亦可減輕或豁免。

手續費自有國家機關以來即有之，不過古代爲官吏之收入耳 (Spoteln) 常有手續費以財政之需要爲準，而不以公家行爲之費用爲準者。亦有租稅，近今名爲手續費者，如財產交易手續費，遺產手續費是，實際上已爲租稅矣。

手續費與稅之區別，在稅爲凡屬於國家法律下之人，均須上之。至手續費則非因事故勞公家機關時不繳納。又稅係依普通標準而定多寡，並用以支付公家之普通費用。至手續費則係專爲公家機關特別行爲之費用。手續費與產業收入之區別。在產業收入，係吾人給與公家物質供獻之代價。至手續費則係公家機關，公法行爲之報酬也。有時產業方面之定價，亦名之曰手續費。(如郵政然) 但其實仍不失其爲產業收入之性質。他如律師，證人，及醫生所得，吾人亦名之爲手續費者，蓋因此種行爲之報酬，係由片面的規定其價格也。

手續費在各國不同，在法國尤爲特異，法國手續費之規定，全爲財政着想。故手續費與稅之區別常不能分辯。英國手續費之種類甚少。但手續費與稅，(交易稅) 幾未定分別。最近德國，亦將許多租稅名爲手續費，如遺產手續費，不動產手續費，期票蓋印手續費，其實此種已爲稅矣。但德國聯邦政府之法令 (Reichsgesetzgebung) 將手續費與租稅，稍加區別，並將各種手續費爲劃一之規定。如司法手續費，度量衡手續費，生死註冊手續費，專利手續費，及商標手續費等。德國各邦之法令，近時亦區別手續費及稅。不過各邦區分之程度不同耳。手續費之最多處爲司法方面。此處手續費之規定，一部份以爭訟事物之價值爲

準，間亦以處罰之高下爲準。一部份以法庭之等級爲準。內務部亦有多數之手續費。但內務部之手續費，如其係關於酒店，客店，出國，保險公司，及沿街呼賣小販等之允許證時，則常有稅之性質矣。

在德國之地方自治區，手續費尙極重要。因一來德國各邦法令，指定此種收入爲地方自治區之收入。二來此種事件，需要設備。又自治區行政處與人民爲接近，故以自治區徵收之爲宜。自治區之手續費，可分兩種，即行政手續費與享用手續費兩種。行政手續費者，普通行政機關之一定行爲之報酬也。如關於證據，建築允許，出入自治區籍，以及護照等之手續費是也。此種手續費，當按一定費率抽之。享用手續費者，即享用自治區設置之報酬也，如清道，廢物運輸，消毒，及使用屠宰場，普通市場港口等是也。享用手續費有有補助費或產業收入之性質者，如自治區設備之有盈餘者（如自來水）則有產業收入之性質。如欲使享用人所給之報酬，有真正手續費性質，則公家設備常時顧及公衆利益，使所得足夠費用爲止。手續費之徵收，全爲自治區權限。但德國各邦（如普魯士地方租稅法令）有多數規定凡自治區之設備，如偏利於某少數人或某級人，而此種利益又未由補助費或多徵享受利益人以稅，而少徵未享受利益人以稅，以抵償之時，則自治區有徵手續費之義務。享用手續費亦應預先規定其高下，使納手續費人可以自行算出其應納之數。至手續費之多寡及等級，自治區幾有完全自由規定之權。

第二十七章 手續費之種類

1. 國庫手續費，及官吏手續費。國庫手續費直入於國家或自治區之國庫中。官吏手續費，則作爲官吏薪水

之一部或全部。此爲舞弊之源泉。故於國家官吏及自治區官吏中，近已漸次消滅。至公證人手續費，及其他稱似之手續費，如前已述及者，則實另有一種性質。

2. 單一手續費及統合手續費。單一手續費，係每一種公家機關之行爲，均取相當之手續費。統合手續費，係對同一公家機關之多數行爲所合取之一種手續費也。

3. 固定手續費及不定手續費。固定手續費，係對同一公家機關應取手續費之行爲，取同樣之手續費。至不定手續費，其多寡依情形而定。不定手續費又分兩種，即界限手續費與等差手續費。如公家機關祇將手續費之最高最低度定出，面其間有活動之餘地者，是爲界限手續費。如手續費依一定之標記，如時間長短，書面頁數，價值數目而分爲數級者，是爲等差手續費。手續費之以錢數計者，可將手續費分爲等級徵之（如一元，二元，三元等）或按價值而以百分數徵之（如徵百分之十，百分之二十等）

手續費之繳納，可於事前直繳於當事機關，或繳於一定收支所。亦可用印花法或蓋印格式徵之。用印花法或蓋印格式徵之，此法有書面依據，手續費之多寡易於算明，易於清查，可免偷漏舞弊等事。

2 補助費 (Beihilfe)

第二十八章 概念及種類

補助費一語，無論在公在私，均有許多意義。惟近十年來，在德國各邦（普魯士，微屯伯爾格，黑省及其他各邦）自治區之財政上，補助費一語有一定界限。即補助費者，係因創辦公共有利益之設施而向自治區內對

該設施有利益之人羣所徵之租稅也。補助費與手續費之區別，（兩者相似，有時相混。）在補助費係祇限於爲有關於土地及一定人羣（如地主及工業界）之一定設施。其次分別，在手續費係爲已成行爲之報酬，而補助費則可爲將來設施之費用。補助費之出現，大致係爲建築街道，場園，運河，決水，灌溉，街燈，及修造碼頭，港口，船廠等。補助費當由主事人或有關係人依普通條規或特別條約收集之。除爲設施之一次補助費外，尙有所謂長久補助費者，如爲打掃街道及賸修運河之補助費是。此種費用，通常稱爲手續費。嚴格言之，實非手續費，徵補助費之義務，常例成立於下述時間。卽如設施事項之費用，以及所耗去資本之償利還本，如不取補助費則必徵稅時，斯時卽成立徵補助費之義務。徵補助費之標準，應以經濟利益爲準。此種經濟利益，常依外表判斷之，如土地之長度是也。爲慎重徵收補助費起見，故如公家之設施，其利益不止及於一部份人，而及於全體時，則常例規定，不應以補助費支付全體費用。（卽一部份費用當由徵稅得之）

在國家財政上少有補助費，但亦有之，如國家辦警察時，自治區常給與補助費是也。又如修理公衆河流，防禦水災，則有關係之人羣，自治區，聯合自治區須負納補助費之義務。至如自治區，因欲享受某項設備，或建築之利益，如學校，衛戍，路線時，因而給國家以助款，或土地，是爲廣義的補助費。

革命前馬特潤苦那兒補助費(Matrikularbeiträge)爲德國財政上之特點。馬特潤苦那兒補助費，係由馬特潤苦那兒稅(Matrikulaumlagen)而來。由1871年憲法規定。如聯邦政府之費用不足時，各邦卽應繳納此種馬特潤苦那兒補助費於聯邦政府，馬特潤苦那兒補助費，係照人口數目分配於各邦，而由各邦繳納於聯邦政府。

自 1879 年聯邦政府由關稅及租稅之收入可望加多，此種補助費，似可不需時。於是當日國會，因政治關係，不欲棄其對聯邦政府財政上出納之表決權，乃議決凡聯邦政府將來收入之大部份應按人口撥歸各邦，而故意造成聯邦政府入不敷出之情形，以便聯邦政府，仍須徵收馬特潤苦那兒補助費，而仰給於各邦。此後聯邦政府撥給各邦之數，通常均如法撥給，故聯邦政府，常須加高其自有之稅。當時情形係聯邦政府每年由國庫撥若干與各邦，復由各邦繳納馬特潤苦那兒補助費於聯邦政府，一去一來，徒費事耳。自 1898 年後，聯邦政府撥與各邦之數，不足為各邦繳納補助費之用，因是生出不足之馬特潤苦那兒補助費。此費有時準各邦緩繳，有時豁免。自 1909 年七月十五日法令規定此種補助費為每一人口八十分尼。此種聯邦政府撥與各部，復由各邦繳納補助費與聯邦政府之法式，可使聯邦政府及各邦之預算不明瞭，不確定，且往返徒費事而無目的。其後 1919 年 8 月十一日憲法，將此種補助費取消。

3 稅 (Steuer)

A 稅之普通原理

第廿九章 稅之定義；稅制之意義

稅為給與國家或其他公共團體之物質的供獻，現今大都為錢的供獻，而由國家或其他公共團體用強迫手段片面的依一定的法則與高下以徵收之而用以支付全體費用者也。稅為物質的供獻，故服役非稅，即強迫服役亦非稅。稅與手續費之區別，在徵收之原因，多寡之審定，與用途之不同。1. 繳納手續費之義務，成立於具體的

勞動公家機關時。至于上稅之義務，則祇問其人或其收入之源泉是否屬于稅之範圍，2.手續費之多寡，係以公家機關行為之費用，或行為之價值為準。至稅之高下，則以普通着眼點為準（如應上稅人之收入財產，消耗等）3.手續費係用以支付收此手續費之機關之費用，而稅則係用以支付國家或地方的普通費用之為其他收入不能支付者（即他種收入不夠時）

上述定義，對於稅債務人（Steuerschuldner，即應上稅之人）全未說明，即未說明何人應上稅也。但關於此點，非數語所能說盡，因上稅義務與一定主體或客體的事實相連也（詳第卅三章）

稅務為財政及財政政策之重要部份，難題及重要問題之為通常所爭論者，即在是部。稅與國民經濟及私人經濟之接觸，較其他之公家收入為多。吾人若祇重視稅之直接影響，而忽視收稅者（即國家或其他公共團體）在理想上之重要，則自覺稅之有傷于吾人生活及財產之造成。在稅務方面，各級人民常有最痛苦之爭鬥，而無適當之調合。蓋一因無客觀的標準以公允分配稅負擔（Steuernlast）于上稅義務人。二因稅為政治或經濟勢力之表現，時代思潮之結果，故稅負擔之分配，難免無任意舉動也，至問題之解釋，則又因解釋人常特別注重其自身之利害，而不甚注意公允徵稅之法，故亦甚難。

德國全國租稅法令（Reichsabgabenordnung）所下稅之定義，亦不甚妙。其定義如下：稅為一次或長久的金錢供獻，此金錢供獻，不需一定具體的報酬，由公家因欲得收入之故而徵之于凡一切做有應上稅事實及有上稅能力之人民也。

稅常例爲金錢的供獻，在中古時代，亦常有以貨物糧食作稅者。在幣制未發達之殖民地，除金錢外尙有以經久之土產作稅。即在近今，亦有以其他物件代替金錢而上稅者。如德國1919年十二月卅一日之爲國緊急犧牲稅 (Reichsnot opfer) 在一定條件之下，可以戰時公債代替金錢是也。

第二十章 徵稅之理由及其目的

國家及其他公共團體爲對人類精神及經濟生活不可少者，此幾無疑義。吾人既承認國家或其他公共團體爲不可少之物，則國家或公共團體之收入不足用時，凡爲國家或其他公共團體之份子者，均有納稅之義務。關於徵稅之法律方面的理由問題，則因對於國家觀念，國家之成立，國家之意義，國家任務等之時有變遷，解答各有不同。每一學理，均有其各自之稅系統 (Steuer-system) 稅形式 (Ausgestaltung) 及徵稅之標準。第一學理，成立於十七世紀時，而宏大於十八世紀。如吾人既如此學理，視國家爲由人類互結條約而成，則稅自然爲條約所規定之義務。爲國家所與吾人利益之代價，故人名此派學理爲代價學理 (Äquivalenztheorie) 或享益學理 (Genuss-theorie) 或利益學理 (Mitsessentheorie) 與此學理相似者，有保險學理 (Assekuranztheorie) 保險學理，盛行於十九世紀初，彼視稅爲給與公家之生命及財產之保險費，此學理不惟說明徵稅之理由，且同時說明徵稅之標準，如以比例法 (Proportionale Belastung) 徵所得稅及財產稅是也。此學理對於一定之國家設施或計劃之有偏利於某部份人者可稱適宜。自治區中有此類事尤多。如地主或房屋主人對於一定公共建築有利，因其不動產可由是漲價也。如爲此種偏利一部份人之公共建築，不由徵地主或房主以手續費，或補助費，以抵償其所得特

別利益時，則按保險學理而徵較重之土地稅或房屋稅自爲公允。但以上兩學理，均不足說明納稅義務之原始。現今盛行學說爲主張公共團體必須存在，公共團體爲個人或人類生存發展之不可少者。因是之故，國家或其他公共團體，對其人民有徵稅以維持其存在之權力。此派學說，可名爲國家有機說 (Organischer Staat)。依此學說，則稅爲一種供獻，爲一種犧牲。(故又名犧牲學理)而爲上稅義務人之必須負擔者。至分配稅負擔之標準，當然以上稅義務人之經濟能力爲準。因稅爲經濟方面的供獻，且公家給與個人之利益不可以數計也。至如何能按個人能力而公平分配此犧牲於人民之問題，詳見第三十五章。

稅之起源，係爲特別目的而徵收之一次稅，如爲軍費，爲還債等是。此等一次費用，係因侯王之請求而由人民同意者也。故古時名 *Bete*，即請求意也。由此等一次稅，遂漸變爲租稅，而用以支付公家之費用，但爲一定目的之稅，(Zwecksteuer) 至今國家及自治區均尙有之，英國自治區之稅，大部份係爲一定目的而徵收之，並爲一定目的而用去。(如恤貧稅)在國稅中亦有此目的稅，如戰爭稅，(Kriegsteuer) 是也。又如德國于1913年之軍備稅 (Wehrbeitrag) 係一次財產稅及所得稅而用以支付海陸軍擴張費者。1919年之爲國緊急犧牲稅 (Reichsnopfer) 係用以還國債，1923年八月十一日之萊因魯耳稅，係爲救濟萊因魯爾兩地爲法軍佔據後所受之困苦也。1923年六月廿三日之麵包稅，係用以使麵包廉價者。1923年八月十一日之土地稅及營業稅，係用以維持幣制者。又如教堂稅，亦爲目的稅之一。

稅之有附代目的者，與上述目的稅不同。此種附代目的，或爲預料的，或爲未預料而實際出現的。最

高之白蘭地酒稅，可減少酒之消耗。最重之犬稅，可使人少飼犬。如對百貨公司及行商之特別稅，係欲保護小商或坐賈。

第卅一章 稅務中之述語

在未講稅務之前，如將稅務中特別述語，先行講明，似為合宜。

稅源者(Stenerquelle)貨財之儲蓄也。稅即由此貨財儲蓄繳出或按法律意思應由此儲蓄繳出。稅源結局終為上稅義務人之全部收入，或部份收入。部份收入之為稅源者，如收益稅是。因在收益稅，通常視收益為稅源也。有時稅不直接將收入徵去，而于收入之使用或消費時徵收之。在此種情形之下，亦係收入為稅源。至如稅率極高，收入不夠支付，而必由財產本身支付者。則此處係財產為稅源，而非收入為稅源。但此為例外之事。因此種稅，祇能於特別情形時用之，蓋如徵此種稅稍久，則傷及財產本身及收入矣。

課稅標準(Steuerbemessungsgrundlage)係用以量稅之量積，如所得之量積，收益或財產之量積。在消費稅則為貨物之量積。在交易稅則為物或法權之價值。稅客體(Steuerobjekt)係表一種與稅相連之事物(如所得，收益，啤酒，烟，糖等)或行為(買地，資財交易)並常因以得名。(如所得稅，收益稅，啤酒稅，糖稅，烟稅，買地稅，資財交易稅)稅單位(Steuereinheit)係有形的標準，用以算明上稅義務人應上若干稅者。如所得之錢數(如每百元抽若干)，土地稅之面積及價值。糖稅之重量。(如百斤)啤酒稅及酒稅之液體重量。有時重量與價值相連而成為稅單位。(如每百斤啤酒之有百分之九至百分之十四之作料者，如值十馬克一瓶之酒)。稅率

(Steuersatz) 係由稅單位而徵之錢數。(如每百斤抽十元，此十元即稅率) 稅步 (Steuertuss) 則係由稅單位所徵之數目，不以錢數表之而以百分法表之也(如一萬元抽百分之十)

稅主體或上稅義務人 (Steuersubjekt oder Steuerpflichtiger) 係按法律應實際納稅之人(如酒稅本欲徵吃酒人之稅，但造酒者有實際納稅之義務，即彼應先代吃酒人上稅，此造酒人即為稅主體，或上稅義務人) 應負稅人 (Steuer destinatar) 係照法律意思應負此稅負擔之人(如吃酒者之對於酒稅，即為應負稅人) • 負稅人 (Steuerträger) 係曾真正以其收入或財產納稅之人(如房屋收益稅，本欲抽房主以稅，但如房主轉嫁于租屋人此租屋人即為負稅人) 在多數情形之下，上稅義務人同時為應負稅人及負稅人。換言之，即彼之上稅，按法律應實際由彼繳納，並應由彼負擔，而彼亦實際負擔了。在私經濟交易中，上稅義務人常由加應上稅物件之價而轉嫁于購買人。(如房租稅加高時，則房主加房租)，因是之故，彼雖為稅主體(即上稅義務人)為應負稅人，但負稅人已為租屋人矣。但在許多情形之下(大部份在支出深稅)制定法律人之意思，即不欲上稅義務人同為負稅人而使享用或消費此有上稅義務物件之人為負稅人。但事實上不能一一課消費者以稅，故課賣者或製造者以稅，而承認彼等加價以轉嫁于消費人。(詳第卅九章)

稅冊 (Steuerkatalog) 係一種簿冊，在此簿冊中登記一切關於確定稅主體及稅客體之事實。因此按稅冊而抽之稅，又名之曰稅冊稅。稅則 (Steuertarif) 係登記一定事物之稅單位及稅率之簿冊。此簿冊於抽稅時用之。此種按稅則而徵之稅又名曰稅則稅 (Tariferte Steuer) 稅表 (Steuerlist) 係登記稅主體及其應上稅數目之簿冊。

第三十二章 稅之分類

稅可依各種着眼點分類。如依徵稅法分類，依課稅法分類，以其內部關係分類，或以其他標記分類。

1. 最著名的分類，係直接稅及間接稅。(direkte u. indirekte Steuer) 但此分類不明瞭，且有許多解釋。最早自然的解釋，係依徵稅法而分者。照此說法，則直接稅係直接由應負稅人而徵得之稅(換言之即納稅人同為應負稅人也)間接稅係因手續關係向生產人或商人(彼等非應負稅人)徵取，復由彼等加高物價以轉嫁此稅于消費人。(此處納稅人非應負稅人)因是生產人或商人對於國家或其他公共團體不過為稅之媒介人耳。間接稅不由應負稅人直接繳納，而間接繳納之。故直接稅又名為負擔稅(Tragsteuer)間接稅又名為豫墊稅(Vorschusssteuer)。

別一解釋，謂直接稅為稅之可以直接捉摸上稅人之上稅能力者，間接稅為由外部標記因而推得其上稅能力者。照此解釋，則財產稅，所得稅，收益稅為直接稅，因可直接知其上稅能力也。至如支出課稅(Aufwandsteuer)，消費稅(Verbrauchssteuer)，換言之即對支出所課之稅，以及大部份之財產交易稅為間接稅。因此等稅吾人不能直接捉摸其上稅能力也。古代名直接稅為村度稅(Schatzungen)，因公家村度人民之收入或財產而徵之以稅也。名間接稅為Anlage(此字不能譯出)以上直接稅及間接稅之兩種解釋法，在許多稅務，兩說可以符合。但亦有例外，如住屋稅(Wohnungssteuer)、車稅(Kraftwagensteuer)、犬稅(Hundsteuer)按第二說為間接稅，按第一說為直接稅。在財產交易稅(Vermögensverkehrssteuer)中則直接稅與間接稅之分尤為不定。因可作為直接稅亦可作為間接稅也。直接稅間接稅之定義既不明瞭，故吾人自有棄去此種分類法，而按稅之內部

關係以分類之思想。

2. 自十八世紀末，有分稅爲稅冊稅 (Veranlagte Steuer) 及稅則稅 (tarifizierte Steuer) 者。稅冊稅係由稅冊上所登記之人及物而徵之稅。稅則稅係遇應徵稅之物件時按照一般的課稅標準及稅率，換言之，即按照稅則而徵之稅也。如土地稅 (Grundsteuer) 爲稅冊稅。因稅主體及稅客體之大小優劣已詳于稅冊中矣。土地買賣稅 (Grundverkehrssteuer) 爲稅則稅。因此稅係于土地交易時按一定稅則 (照價值抽百分之若干) 由買賣兩造或一造而徵得者。此種分法，頗利于實用。但常有以此種分法與直接稅間接稅混合者。即以稅冊稅爲直接稅，稅則稅爲間接稅。上述分類法亦不明瞭，因稅之究屬于何種，吾人可以意爲之也。

3. 對人課稅 (Personalsteuer) 係欲徵取個人之財力以稅。通常由個人自述其能力 (如所得若干，財產若干) 而按個人情形 (如稅源之種類，所費之資本，家庭情形) 加高或減輕其稅。對物課稅 (Realsteuer) 係按稅客體之一定標記，而徵之稅。(如土地大小及價值，營業之資本等) 對於個人情形及其才能之影響於事業者，不加顧慮。此種分類法祇可用於所得稅及收益稅。所得稅係對人課稅。收益稅有一部份係對人課稅。(如資產收益，及勞動收益稅是) 有一部份爲對物課稅。(如土地收益，房屋收益，營業收益稅是) 對人課稅與對物課稅之界限頗活動，如對物課稅愈注意其純收入，愈注重其個人情形，則此種對物課稅，愈近於對人課稅矣。

4. 近今有『限額稅』及『不限額稅』 (Reparation und Quotitätssteuer) 之分。但無甚意義。『限額稅』者，係預先規定稅之收入總數，然後規定稅主體或稅客體應上之數目或稅率。(稅主體或稅客體應上之數目或稅率

，係由稅總數中算出）通常稅之收入總數規定為長久時間不變。因是有法律上所謂實際負擔（Reallast）之性質而非稅也。土地稅在古代大半為限額稅。『不限額稅』，係先預定稅率，至稅收總數，於收畢時方能知之。此種稅可加高或減輕稅率而使與國家費用相適合。

5. 經常稅（Ordentliche Steuer）係用以支付經常支出者。臨時稅（Ausserordentliche Steuer）係徵於特別情形時，而用以支付臨時支出者。如為戰爭或為還國債而徵之稅。臨時稅大部份與目的稅同（詳第三十章）

6. 稅之系統的分類，必按稅之意義及稅之內部關係而分類。此法較優於上述之形式分類。按此法可分稅為三大部份。即 1. 所得稅及財產稅。2. 交易稅（Verkehrssteuer）。3. 支出課稅（Aufwandssteuer）。第一部份，又可分為三部份，即收益稅，所得稅及財產稅。又由實行方面的理由，可再加入一部份。即特別所得稅及特別財產稅。因此可分稅為六部份，1. 收益稅，2. 所得稅，3. 財產稅，4. 特別財產稅及特別所得稅，5. 財產交易稅，6. 支出課稅。以下論稅之原理，即依此分類。

第三十三章 稅權（Die Steuerhoheit）

1. 稅權係財政權（Finanzhoheit）之流露。財政權者，公共團體，對其財政之規劃，有獨立之權而不受其他公共權力之干預。稅權，狹義言之為規定所有一切租稅法令之全權。換言之，即稅主體，稅客體，稅率以及稅之用途，均有自由規定之權。如與其他之公共團體，結有關於稅務支節方面之自由契約（如免除重複課稅）此不能謂之為稅權受限制。

稅權第一即在內地居住之國民生效。以前所述關於徵稅理由（見三十章）即適用於居住國內之國民。對內國居住之國民，宜求稅務之公允合宜。但如外國人長久在國內居住，或在國內有土地，有職業。國家既與以保護，復令同享他項權利。如欲令彼等不納稅時，則殊為不平。他一方面，如本國人之在外國居住者，國家仍課以全部之稅，則亦過苛。故德國之新所得稅及財產稅法令。分上稅義務人為兩部份，即負有限上稅義務人與負無限上稅義務人是也。負無限上稅上稅義務人為一切人民，無論其為本國人或外國人之居住在國內者，負有限上稅義務人為外國人之在國內有土地，有營業，有工作，因而得收入者。以及因現時或過去之行為而由國庫領薪金者。有限上稅義務，祇徵財產或所得之一部份。對於上稅義務人之個人情形此處完全不顧慮。德國新稅法令，其規定上稅義務也，多以經濟關係（如上稅義務人與徵稅者之經濟關係）為準而不以政治上之國籍為準，甚為明瞭。此種辦法，頗適合於稅為經濟供獻之理論。外國人在國內住居若干久，即應上若干久之消費稅。但此在徵稅手續上已自然徵及，無須另行設法矣。交易稅在同一條件之下（即住居國內）自然亦及於外國人。

2. 因無論何國，對於其國家所有之一切稅源，均欲課之以稅。又因近世交通發達，上稅義務人因而常有數個居住地分散于各國，或住居地與其所有土地或營業不同在一國，而在數個國家中，因而處身于數個稅權之下，故重複課稅之事，時常有之。何謂重複課稅？重複課稅，狹義言之，係如有兩獨立之稅權，對於同一之稅客體，或稅主體，不互相顧慮而課以欲課之稅之謂也。例如一瑞士人，其住居在瑞士，而營業在德國。但其營業收益，法瑞兩國，均抽以稅是也。此種重複課稅，祇能由兩國定約避免之。在聯邦國家，法律應規定避免重複

課稅之條規。在自治區稅務，如上稅義務人之住居地與營業地分離，或其營業遍佈于各自治區，因而有重複課稅之弊時，則如何徵稅，國家應有法律規定。

3. 完全之稅權，惟有統治權之國家有之。有統治權之國家，對於居住其國內之人民，無論本國人或外國人，與夫對其境內所有一切稅客體，有獨有之無限稅權。在聯邦國家（如德國），除各邦外，聯邦政府，亦同享有稅權。或竟享有大部份之稅權。各邦與聯邦政府稅權之分配，無一確定界限，當視憲法之規定如何。如吾人對於聯邦政府與各邦間政權分配之主張有變遷，或人民對於統一國與聯邦國之趨向有變更時，則各邦與聯邦政府間稅權之分配亦因之而異。稅權之分配固難，而合宜之分配，亦極重要。稅權之分配，應以各邦及聯邦政府間職務之分配為準。而應使各邦及聯邦政府有適宜之租稅及收入以履行其任務。此外在政治上有統治權之國家，其稅權亦有受限制者。如受第三國之監視。對於租稅法令及租稅用途，由條約或其他法則之束縛而不自由。自治區及聯合自治區，祇有一部份稅權。此即為國家之允可者。如在聯邦國，則為聯邦政府之允可者。因國家與自治區均靠同一之稅源，故國家為其自身利益起見，凡稅源之為國家已課稅者，當防止自治區之重課。此法並可免自治區因議會決議而濫用稅源以利某級人或某部份人之虞。因此，自治區之收入，全靠由法律規定之國稅附加稅（即自治區不能自行徵稅，祇能在國稅上抽一種附加稅），或靠國家允可其自徵之一定租稅。如自治區有自由徵稅之權，則必經上級機關之允許。又自治區能徵之稅或附加稅，當以宜于自治區者為準。

如聯邦政府為確定其收入起見，幾將所有稅源估盡，如今日之德國然。則聯邦政府必須將租稅收入之一部

份，分與聯邦或自治區。或允許彼等抽附加稅，以便彼等能生存。

1. 在統一國家其稅權之分割較易。因此處祇有國家，自治區及聯合自治區。且國家對於一切規定有獨斷之權也。稅權分割較難者，為在聯邦國家。聯邦國家，如其成立在各邦早已將租稅據為己有後，如德國，然，則其稅權之分割尤難。但在德國，因最初關稅及重要消費稅如鹽，烟，糖，啤酒，白蘭地酒等稅，即歸關稅聯合處（Zollverein）徵收，故此稅權分割較易。此等稅後歸聯邦政府，不過南法意各邦將白蘭地酒稅保留至1887年，啤酒稅保留至1920年。但在保留期間，須給聯邦政府以抵償數。除以上收入外，聯邦政府尚有馬特潤苦那兒補助費，（詳第十八章）紙牌稅，期票蓋印稅等收入。因聯邦政府之費用驟增，故于1879年加高關稅。同年加高烟稅。並新製定交易稅，如股票稅，年金稅，債務契納稅，彩票稅等。以後聯邦政府之費用，時有增加，故常加高關稅，加高或整理交易稅及消費稅以應需要。至財產稅及所得稅，仍為各邦所保有。無論在法律上，聯邦政府有應徵收所得稅或財產稅之權。但各邦總嚴拒聯邦之侵犯。自1906年，聯邦財政困乏時，始徵收財產及部份所得稅。（如1906年之遺產稅，1911年之增價稅）1913年徵收國防補助費（Wehrbeitrag）。國防補助費，係一次財產稅及一次所得稅，為海陸軍備之一次支出也。同年徵財產增加稅（Vermögenszuwachssteuer）以為支付常年軍備費之用。（見第十六章）此等特別稅，除遺產稅外，對於各邦現有之稅無傷。故各邦均與以同意。戰爭時，聯邦政府加高已有之交易稅，消費稅，並創設新稅，如炭稅（Kohlensteuer）銷場稅（Umsatzsteuer）運輸稅（Beförderungssteuer）以及各種戰時稅以供需。

要•(詳第五十一章)

德國聯邦政府與各邦稅間權之完全從新分配，係完成于革命後。1919年八月十一日憲法規定聯邦有無限稅權。不過于憲法第八條，稍加以限制。即地方已徵之稅，如聯邦欲收爲己有時，須顧慮各邦之成立及存在。憲法第十一條，對於各邦現有稅權，亦有侵犯。因此條規定，如爲防護聯邦收入受損，或爲避免重複課稅起見，聯邦對於各邦徵稅法，及創興新稅時有規定原則之權。以上憲法所規定各條之實行，見于1923年三月卅日之各邦租稅法令(Landessteuergesetz)及代替此法令之財政分配法令(Finanzausgleichsgesetz 1923年六月廿三日)。此法令有效至于1925年四月一日，並經1924年二月十四日法令大有變更。1925年八月十日法令，對於稅權分配法，又有變更。財政分配法令，對於稅權之分配，定有以下數原則：聯邦已徵之稅，非聯邦政府之法令所允許者，各邦及自治區不得徵之。附加稅之徵收，各邦及自治區，亦須得聯邦政府明白之允可。各邦及自治區，對於有損聯邦收入之稅，不得徵收。如已徵收而傷及聯邦財政時，非取消或更改之不可。在憲法及聯邦法令所規定之範圍內，各邦及自治區，有獨立徵稅之權。但在此窄狹之範圍內，聯邦又有督促及禁止之規定。如規定各邦及自治區，對於其應徵之稅，須按其費用。盡量利用之。1919年十二月十三日之聯邦租稅法令所規定之課稅徵稅條例。各邦及自治區須注意之。使不違背此法令。各邦對於營業及土地須課以稅。但其規定，不能與所得稅相似。如課稅以價值爲準者，應以1925年八月十日聯邦估價法令(Reichsbewertungsgesetz)所規定之統一價值爲根據。對於各邦之房租稅(Hauszinssteuer)

在 1924 年二月十四日之第三次租稅整理法令及 1925 年八月十日之財政分配法令第十一條（均爲聯邦政府之法令）均有特別之規定。第三次租稅法令，規定各邦應徵道路稅（Wagsteuer），以維持公共道路，及徵未建築之地基與公共團體出賣之樹木以『貨幣跌價平均稅』。自治區須徵娛樂稅（Vergnügungsteuer）。對此稅參議院（Reichsrat），係以各邦爲單位所舉之代議士，以代表各邦之利益。於 1923 年六月七日及 1924 年四月十日定有條例。各邦及自治區，祇能對於土地買賣稅加抽附加稅。自治區對於其境內葡萄酒，香濱酒，及與酒相似之飲料如啤酒等之消耗，可徵一種飲料稅。（至 1927 年三月三十一日爲止）至對農工業營業之資本，各邦及自治區不能徵收。按前時法令，各邦及自治區無徵炭稅之權。（第三次整理租稅法令），自治區無徵糧食及牲畜稅之權。其餘各稅之爲各邦及自治區所能徵收者詳第七十八章附註。

聯邦幾將所有稅源佔盡。故各邦及自治區能徵之稅，不敷用費。因是聯邦須給各邦及各邦下之自治區以幫費。換言之，即彼等對聯邦稅收可分得一部份也。各邦對於所得稅及團體稅（Körperschaftsteuer 詳見第四十七章）之收入，近可分得百分之七十五。（前爲百分之九十）但各邦又須分與自治區。對銷場稅各邦及其自治區現時可分得百分之三十五（前爲百分之二十）自 1926 年四月一日起，可分得百分之三十。自 1925 年至 1926 年，聯邦政府保證各邦及自治區對所得稅及團體稅至少可分得二十一萬萬馬克。對銷場稅，至少可分得十五萬萬馬克。各邦對土地買賣稅之收入可全得。（祇扣百分之四之費用）但各邦又須以一半分與自治區。賽馬稅（Rennwetsteuer）及車稅，各邦可全得。但賽馬稅之三分之一，須用爲養馬之用。車稅

收入至少一半應用以養活道路。

2. 在各公共團體間，除分配稅權外，尚有應否互相徵稅之問題。如可時，其限度又如何。1977年四月十五日，聯邦徵稅法令（Reichsbesteuerungsgesetz）即對此事有規定。其後此法令廢除，代以1925年八月十日之交互徵稅法令（Die Gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder u. Gemeinden）除此總規定外，在各租稅法令中，尚有特別規定。按以上各法令。其規定之情形如下：1. 聯邦。聯邦對於自有之交易稅消費稅亦須上稅。但對其自有之財產稅免稅。聯邦所營之生利事業，須上團體稅。但公益營業（Versorgungsbetrieb）免稅，（詳第四十七章）。對銷場稅，除郵政，電報，電話，屠宰場，煤汽電燈自來水外，聯邦亦須繳納銷場稅。各邦所有之土地稅，房屋稅亦可課聯邦。但限於有納團體稅之聯邦營業。聯邦政府對於各邦所有之交易稅，及消費稅亦須繳納。但聯邦因行使公權，因而與各邦有往來（如在郵政）者免稅。此外聯邦所負上稅之義務，不得多於各邦自身之上稅義務（對各邦之稅而言）。2. 各邦。關於財產，團體，銷場，交易及消費等稅，其對各邦之規定，與對聯邦者同。各邦所有土地（邦有土地）之在其境內者，可免上聯邦之增值稅。各邦對自有稅及自治區稅之上稅義務如何，在地方方法中（Landesrecht）有規定。3. 自治區。自治區對聯邦稅所享之免稅權與各邦同。聯邦所營之免稅事業，如經其工人所在自治區之請求，須幫助該自治區之行政費。自治區對各邦之稅及自治區自有稅之上稅義務如何亦詳於地方方法中。

3. 德國各邦對於其稅務方面之獨立權既受極大限制，而聯邦政府關於其財政權及稅權經 1919 年六月二十八日之凡爾賽條約 (Versailler Vertrag) 及 1924 年八月十六日倫敦會議之結果，其重要點亦受限制。德國賠款數目，依倫敦會議其數目如下。以百萬金馬克為單位

由	第一年 1924/25	第二年 1925/26	第三年 1926/27	第四年 1927/28	第五年 1928/29
外債	800	—	—	—	—
鐵路債券之利息及還本	200	595	550	660	660
工業債券之利息及還本	—	129	250	300	300
運輸稅之收入	—	250	290	290	290
其餘收入	—	250	—	—	—
由聯邦所給之補助費	—	—	110	500	1250
共	1000	1200	1200	1750	2500

據上表，賠款數目由下列各種而成。1. 由鐵路交出，前於三十三章，業已述明德國鐵路已交獨立之股份公司經營，並受外人監視。德國應寫與協約國以百一十萬金馬克之賠款借券，而以鐵路作抵，（即德

國欠協約國之數）年息五釐。自第四年起，每年還本百分之一，並對稱利還本，尙有減輕之望。此外運輸稅亦作爲賠款（見後第六十五章）2. 工業界對賠款之負擔。工業界應寫與協約國以五十萬萬金馬克之借券，年息五釐，每年攤還百分之一，此處頭三年減輕。3. 由預算中交出者。第一年不交款，此處之款係由各國借與德國之道威斯公債，(Dawesanleihe) 有特別之擔保品。須于廿五年內還清。此處交款之回扣既大，銀行之手續費亦多。故此公債對德國極昂。其數目爲九萬萬六千萬。其實德國因回扣及其他數目之故，實際未得若是之多。表中二萬五千萬之其餘收入，係由賣國有鐵道之優先股票而得者。由預算交出之賠款起于1926/27年。是年爲一萬萬一千萬。至1928/29年，其數加至最高度。爲十二萬萬五千萬。對以上各項均有担保品。對第一項由鐵路交出之賠款，德國並應以關稅，烟稅，啤酒稅，糖稅之總收入及白蘭地酒之純收入作爲附加担保品。而由外人所組織之委員會管理，並經收之。每月由附加担保品之收入，須以一定數目，交與賠款委員，作爲準備金。所餘之數目，然後交與德國。

4. 在美國瑞士，則聯邦政府之收入有嚴格的界限。如稅源之未爲聯邦明白宣佈爲己有者，則各邦對於其稅務之規定，有完全之自由。在美瑞兩國，關稅均歸聯邦政府徵收。在美國，聯邦政府除關稅外尙有所得稅，商業稅，酒精稅，烟稅。在瑞士，聯邦政府尙有烟稅及白蘭地酒稅。

5. 重複課稅，如廣義言之，則爲常有之事。因如稅主體對於同一稅源，被同一之稅權，或數個不同之稅權課以稅時，即爲重複課稅。（此句原文有語弊，因數個不同之稅權，對於同一稅源課稅，自然爲重複

課稅，但同一之稅權課同一之稅源，若不說明爲二次以上之課稅，則人可解爲一次課稅，而非重複課稅矣

- 最著名之著書人，頭腦亦不見得常時清楚）例如吾人所得之全部既爲所得稅課以稅後，而所得之各部份，復爲各種收益稅課之以稅，此卽爲廣義的重複課稅。又如自治區對國家已課稅之稅源，或加附加稅，或另課以稅，此亦爲廣義的重複課稅。狹義的重複課稅，如于前第卅三章所述之事實出現時，方爲狹義的重複課稅。聯邦國家對於其境內之重複課稅，必欲設法避免者，此蓋因其爲聯邦國，不能不如是。否則所在均有重複課稅之虞矣。瑞士于 1862 年及 1875 年，北德意志聯邦及近今德意志聯邦于 1870 年三月十三日及 1910 年三月廿二日規定關於廢除重複課稅之法令。德國于 1920 年三月卅日之地方稅法令，規定聯邦已徵之稅，地方及自治區，不得復徵之。至土地產業稅，(Grundvermögensteuer) 及營業稅爲各邦所獨徵。
- (在其境內者) 如營業之分散于各邦者，則由一邦徵收後，分與他邦。至與外國所訂關於廢除重複課稅之條約，則有德奧，德國與捷克斯拉夫國，德國與丹麥 (Danzig) 所訂者。關於廢除薩耳區 (Saargebiet) 所得稅及團體稅之重複課稅，則有 1921 年十月十一日之法令。

第卅四章 稅務之一般原則

自稅爲經常收入後，于是有人研究稅之分配之原則，稅之高低之原則，以及稅之設備之原則。在十八世紀之著作家中，亞丹斯密 (A. Smith) 及房官學派之游斯蒂 (Justi) 均以其所列之『稅原則』而著名。亞丹斯密所列之原則如下 1. 國家應按國民之能力而課以稅，換言之卽以國民因得國家保護而得之收入之多寡爲比例而課

以稅。2. 關於稅之數目，繳納時間，繳納方法，均須由法律規定，而力避任意之弊。3. 徵稅之時間及方法，應力求便利于上稅人。4. 徵收費宜最少，換言之，即國民所繳之稅，幾完全入于國庫，而對徵收費無重大花消。游斯蒂所列之原則如下，1. 稅應不礙于人民之自由及營業，2. 稅應平均公允，3. 稅應無欺詐原因，4. 徵收費宜節儉，不應多設官吏及收支所。亞丹期密之原則，全在上稅人方面着眼，而游斯蒂則並慮顧國民經濟。此等原則，在十九世紀曾經補充或改謹嚴，以便適合于已變之國家觀念及經濟觀念。最著名者為瓦格勒 (A. Wager) 所列之原則。彼之原則分四種，每種又分數條，1. 財政方面的原則，(稅須足用，稅須有伸縮性)。2. 國民經濟方面的原則 (慎選稅源及注意各稅之影響) 3. 公允之原則，(徵稅之普及，徵稅之平均) 4. 管理方面的原則 (徵稅有一定之法則，及徵稅之便利，與求徵稅費之節省)。

瓦格勒之第四種原則，可以刪去，因其不與他原則一致也。其第四種原則，係由演譯法而來，宜于實用。但無一定界限。因情形不同，可有多種解釋。此外吾人須知以上各種原則，有時此原則重要，有時彼原則重要。有時彼此互相衝突。故實際之法令，宜設法調和的利用諸原則，不宜偏重或偏就一原則。

1. 稅須足用，係財政上自然之要求，無須贅述。至如稅須有伸縮性，則因公家費用時時上漲，故應有伸縮性之稅以敷用費，而不須另設新稅，且不致有不平均，不公允之弊出現。故稅之伸縮性，實為必要。豐年時代，各種租稅之收入，自必加多。縱不全體如是，而大部份租稅之收入必加多。但在荒旱年程，原有租稅之收入不加多，且或有減少，而公家用費則有增加之可能。故斯時而有有伸縮性之稅，則不過加高原有稅之稅率而無

須另設新稅，致惹衆怨，致費時間，此有伸縮性稅之利也。一般所得稅 (Allgemeine Einkommensteuer) 如其所定之基礎可用，及稅負擔分配公平時，則頗宜於爲有伸縮性之稅。稅之足用原則，如在平時，支出不加多，縱加多亦無幾，因此足用原理易于辦到時，則重要之問題爲國民經濟方面之顧慮，與夫租稅之公平分配。但如國家財政困乏如近時之德國然，其所有之支出與賠款，爲數之大，幾難籌出，則求足用之原則爲重要；而必致有傷公允之原則矣。

對於一定之稅，其徵稅之多寡，純以費用多寡爲準時，厥爲英國之所多稅。英之所得稅，係按費用情形，時而加高稅率，時而減低稅率。且于戰爭時，常以之充臨時費用。

2. 國民經濟方面的原則，一方面係關於稅源之選擇，他方面係關於徵稅之影響。

稅源依前章所述(第卅一章)常爲收入(有時爲部份收入)或財產(基本財產)。財產本身不能常爲稅源，此極明瞭，因此有傷上稅義務人之經濟情形。有礙人民之儲蓄性。有礙農工商業之進步。且損傷公家自有之稅力 (Steuerkraft, 稅力即公家能徵得之稅)。故祇於不得已時，傷及財產本身。稍爲可原。稅之是否以財產本身爲稅源，此不能由其名稱知之，當由其稅率之高下知之。如財產稅之稅率甚低，純由財產之收入已足支付時，則有所得稅之效果，而非財產稅也。反之，如極高之所得稅，有傷財產，或礙財產之增漲時，則雖名爲所得稅而有財產稅之實矣。由上述原因，故定法令者，於定法令時，當顧及稅之經濟方面之影響。不獨稅率之高低有影響於經濟。即稅之種類，稅之課法，稅之量法，均有影響於經濟。故在營業稅，其徵稅也，或以純收入爲準

，或以總收入爲準，或以總消額爲準（即賣出之數）或以支出工資爲準。在消費稅，其徵稅也，或以原料品，或以成品爲準，其效果均各不同，不能謂之無差別也。

第三十五章 稅之公允

於稅務中求公允之實現，此係實行方面租稅政策之任務。前世紀中葉。凡研究稅之理論者，其重要之研究點爲1.說明實現公允原則之重要方法。2.研究稅對於上稅人之影響。3.考查一切分配稅負擔時，應顧慮之事務。經研究之結果，謂如徵稅普遍並平均時，即爲公允。因此祇求得兩原則，即平均與普遍是也。此說縱爲合宜，但內容不明瞭，且實行之方法極多。

1. 欲達到普遍徵稅之目的，此不甚難。此可於積極消極兩方面解之。消極言之，即無一人享免稅之權。積極言之，即每人均須上稅。此種普遍徵稅之要求，係因古代遺下之免稅特權而起。（如貴族不上稅）此種免稅特權，古代德國獨立省(Reichsunmittelbaren)之人民曾享之，並經法律或條約之規定。但此種特權，愈久終愈覺其不平。按近世新憲法之意義。上稅義務，係與國民參與政治之權成對待。換言之，則人民既享參與政治之權，則非上稅不可也。但亦有少數例外，爲近今所承認，且已由法律規定。其重要者，如上稅人收入（或收益或財產）之少，如經納稅後，其生活即有危險時，即可享免稅之權，此名爲最低生活免稅費(Existenzminimum)。換言之即一定之收入，收益或財產不到一定限度時免稅。但最低生活免稅費辦法，祇能適用稅冊稅（見第三十二章），至在交易稅與消費稅因手續上之關係，不能辦到。對消費稅，個人尙可免稅，即本人不購買一切有

稅之消費品也。(如烟酒有稅，吾人不吃烟酒，即可免稅)至對一定之人或事業或捐款之為公衆辦事，或為公衆利益者，以免稅為宜。因不如是，則公家多一重負擔也。按國際公法，外國大使公使等享有對於一定稅之免稅權。

近今因以營利為目的之公司組織出現，及其數目之驟增，如股份公司 (*Aktiengesellschaft*) 股份有限公司 (*Gesellschaft mit Beschränkter Haftung*) 以及其他各種公司，各種會社，因是除徵自然人之稅外，有可否並課此種公司以稅之問題出現。稅之能徵及公司者，當以收益財產及一定之交易稅為限。近今新法令主張課公司以稅，其理由係謂公司所得紅利，大部份用作準備金，擴張或改良營業而不入股東手中。如不徵公司以稅，則不能課此種紅利以稅。而在私人營業，則此種紅利，不免上稅，因是生出不平，故應課公司以稅，關於德國之團體稅 (即課公司之稅) 見第四十七章。

1. 有稅權者之本身 (當然為國家或其他其公團體) 如德國之聯邦政府，各邦及自治區與夫大部份之教會團體，除特例外，如有普通免稅之規定，均享免稅權。如在團體稅，財產稅，遺產稅，及土地買賣稅是其例也。大部份法令，對於一定之企業，定有免稅條件。如所有企業，如其盈餘入于公家者，一定之機關，如其為公家辦事者 (如大學，專門學，國家銀行，各邦銀行，公家所辦之儲蓄銀行，國家所辦之保險公司) 及一定企業，如其目的全為公益慈善者。(如失業工人救濟處，法定之職業或經濟代表團體，交互保險會，消費公社之總經理處，政黨等) 均享免稅權。

註 交互保險會者。即凡入會者。均為被保險者。

2. 最低生活免稅費之規定，在普魯士 1891 年之所得稅，定為九百馬克，在巴燕 1910 年之所得稅，則定為六百馬克。在德國 1920 年三月廿九日之所得稅，為一千五百馬克。後于 1921 年三月廿四日法令，將最低生活免稅費，改為扣稅，（即可少上稅也）1925 年八月十日新所得稅法令，定最低生活免稅費，為一千一百馬克，如有妻室兒女者，則最低生活免稅費，尚可增加。

2. 如何能使徵稅平均實現之問題？其回答較難。論者，謂如上稅義務人各按其能力以負擔租稅時，或稅對於各個人均為同樣犧牲時，則為平均。能力與犧牲，當以有形物量之，以便徵稅，如錢數是也。因徵稅既以錢數計，則量能力與犧牲之大小，亦當以錢數計也。經濟能力（連代定能力大小之原因除外）如何，可於收入見之。

- 能上稅之多寡，當與其收入多寡成比例。如于徵稅，欲合上述情形，則有兩法可以致之，即比例課稅（*Proportionale Besteuerung*）與遞加課稅（*Progressive Besteuerung*）是也。比例課稅法，視稅為一種保險金，對大小收入，均課以同樣稅率，例如其稅率為百分之五，則千元收入抽五十元，十萬元收入抽五千元。但近十年來，均覺比例課稅法有錯誤。而以為不能由此法實現徵稅平均之原理。因在比例法，由客觀觀察，似覺各人對於稅之犧牲同一，但在上稅義務人主觀觀察，其犧牲並不同一。例如有十萬元之收入者，雖上稅五千元後，對其生活仍如往常，不須節省。有一萬元之收入者雖上五百元之稅，但仍有九千五百元，對其生活用品，仍能照常購辦，或且能為奢侈之支出焉。但有一千元之收入者，如上稅五十元後，則其生活，須力求節省。即重要

生活品，有時亦不能購置。如社會主義在稅務方面之運動愈有力，下級人在國會之代表愈多，則反對比例稅之聲浪愈大，贊成遞加稅之趨勢愈力。故遞加稅法，在能適合遞加稅法之稅務中（如所得稅，財產稅，遺產稅）各文明國均已實行，不過有輕重之分耳。

照遞加稅之定義，即稅之加高無已時，必致將上稅義務人所有之收入（或財產，或收益）徵盡無遺，故遞加稅須有一假定條件，即應對一定大小之收入，即停止上升，此後即用比例法課之，此名爲遞減課稅法。又有所謂稅之水平線者（Steuerhorizontal）即對於一定中級收入（或財產）所定之標準稅率是也，收入之少于，照此稅率減輕，多于此者，照此稅率加高。

對遞加稅法之過強者，可用分段抽稅法（Staffeltarife Oder Anstosverfahren）以減輕之，分段抽稅法，係以收入（即所得）分爲若干段，（即分爲若干部）每段各有不同之稅率，稅率常上升。如

第一段 10,000 之抽百分之十

第二段 10,000 之抽百分之十五

第三段 20,000 之抽百分之廿 是也

上稅總數，須將各段應上稅加齊後始知之，依上例，如某人有四萬元之收入則應上 $1000 + 1500 + 4000$ ，總共應上 6500 元。平均稅率爲百分之十六，又小數點二五（16.25%）

反對遞加稅者，大都少反對其理由，而多反對其流弊。實際說來，遞加之數目，毫無客觀的標準。純爲政

府及國會主觀上之覺察。黨派之主張，與夫社會潮流，及國會表決之結果。遞加之程度如過高時，則一方面，須可減輕窮人負擔，但他方面，可阻上進心，儲蓄心，可使資本流入外國，而有傷國民經濟。

戰前之所得稅其遞加之程度甚輕。即於較低之收入，即停止遞加，普魯士 1891 年之所得稅，對 900 馬克以上之收入課以 $\frac{2}{3}\%$ ，對 100,000 馬克之收入課以 4%。以後縱有較多之收入，其稅率止於 4%。巴燕 1910 年之所得稅，對 600—700 馬克之收入，課以 $\frac{1}{3}\%$ ，對 300,000 馬克之收入，加至 5%。以後即不加高稅率。其他各邦稅率遞加之程度，亦不過百分之四至百分之五。1920 年三月二十九日之德國所得稅，對 500,000 之收入其極高稅率已達百分之六十。德國新所得稅法令。亦採用分段抽稅法。第一段之 80,000 馬克，課以 10%，第二段之 8—120,000，課以 $12\frac{1}{2}\%$ ，餘類推。對 80,000 馬克之收入，稅率為百分之四十。亦即最高稅率。稅之水平線，德國財產稅曾用之。在該財產稅中規定凡上稅義務人均應上百分之五之稅。但 10,000 馬克之財產，祇上百分之二，25,000 馬克之財產，祇上百分之三，50,000 馬克之財產，祇上百分之四，若超過 250,000 馬克之財產，(自 1920 年起)應加特加稅(見第五十章)

上稅人之能力，不祇與其所得之多寡有關，且與他種情形有關。其最重要者為其收入之來源，及其個人之情形。

所得(即收入)可分為確定所得，及不確定所得兩種。確定所得，係由財產生出。如由地租之所得，及由營業之所得，或由財產與勞力共同生出，如耕地農人之所得，及其他營業之所得。不確定之收入，係純由勞力

之收入。勞力常有種種危險性，如此危險發生時，則勞力因之受損，或因之全行消滅。故全靠勞力而得收入之人，如謹慎時，當存留一部份收入以備危險之發生。如有確定收入者，則不必如有勞力收入者之必事儲蓄。蓋如疾病殘廢發現時，彼可將產業賣出或租出以濟急需也。因此之故，有要求對確定所得，課以較重之稅，或用特別稅課其財產，以求平均。

特別個人情形之有傷上稅能力者，為長久疾病，特別災害，及過多之負債等，此外家庭情形，如養活妻子及養活貧乏親屬之費用，亦有礙上稅能力。對上述情形，應當減稅。其減稅也，或為普遍之減輕，或對一定數目之收入或財產減輕其稅。此種家庭情形之顧慮，人名之曰家庭特權 (Familienprivileg)

1. 重課確定收入之稅，其法有多種。即可用財產稅重課之（財產稅徵及由財產之收入）。或除所得稅外另有土地收益，營業收益，資本收益等稅以課之。或如義大利在所得稅內分別確定收入與不確定收入，對確定收入，加高其稅。德國重課確定所得之法，係聯邦有財產稅及資本收益稅（惟資本收益稅現已取消），各邦有土地稅及營業稅。見後第四十一至四十四章及第四十八章。

2. 顧慮家族情形及其他情形之有礙上稅能力之法，戰前法令，大都係規定至一定大小之收入或財產，按照未成年兒童之數目，及其所供養親屬之數目，或按其他情形之程度，可以將稅減輕一等或二等。1920年三月廿九日德國所得稅法令，規定最低生活免稅費為1500馬克。對上稅人所供養之家屬，每一人再加五百馬克免稅。至家屬之有收入者，應與上稅人之收入合計。按新所得稅法令，對婦人及每一兒童，須由上

稅人收入中扣除一定數目，此數目免稅。（見四十七章附註）如特別情形之有傷上稅人之上稅能力者，則罪三萬馬克之收入，有減稅之可能。

第卅六章 稅之轉嫁 (Die Steuerüberwälzung)

稅之轉嫁者，係在私人經濟交易中，上稅人將稅之一部或全部用加價法轉嫁與他人，他人因此為負稅人之事實也。（此定義中有加價法一語，譯者以為轉嫁之法，不祇加價法，故此定義不甚完善）。• 通常轉嫁，都為前轉，(Fortwälzung) 即轉嫁與後來人也。（例如造酒人須上酒稅，遂將酒價加高，于是買酒者為負稅人矣。稅之後轉，(Rückwälzung) 係由減價法將稅轉嫁于前人。• 此種轉嫁甚少，例如買地人預算買地後須上稅若干，遂按當時通常利息高下，而將地價減若干，因是可轉稅于賣地人（例如甲買乙地，地共值萬元，每年上稅數為百元。• 甲欲祇上五十元，假定當時普通借貸利息為年息一分，于是遂將地價減為九千五百元，于是買地人節省五百元，此五百元按年利一分計算，年可得五十元，故買地者，每年祇當上五十元之稅，而賣地者，因少得五百元之故，當如每年代買地者上五十元之稅，此即後轉也）

稅之轉嫁，在多數情形之下，係為徵稅人所願意者。• 因此可使法律之目的實現。• 例如由間接法徵收消費稅，徵稅者（即國家或公共團體）本欲徵收消費人以稅，但却先徵製造人或商人以稅。（如製烟人及造啤酒人，辦進出口貨之商人）而此等製造人或商人，因自身利益關係，自然由加價法，將預墊之稅，由買者收回，故此種轉嫁，係法律之所願意者。• 如稅主體，按法律意思，即應為負稅人，但彼于私經濟交易中設法將稅轉嫁與他

人。此種轉嫁，即爲不願意之轉嫁。因法律無欲其轉嫁之意思也。前者名爲願意的轉嫁。(Gewollte Überwälzung) 後者名爲不願意的轉嫁(Nicht gewollte Überwälzung)。

各稅利弊之爭論，當以稅負擔之分配，是否如法律之意思而實現爲前題。但證之事實，常不如是。而所謂不願意之轉嫁所在多有，其故何耶？蓋因由私人經濟方面觀察，稅爲有礙生活，有傷財產之構成，及有阻營業擴大之支出也。上稅義務人恆視稅爲工本之一部，以稅爲減輕其消費之物，故常有欲收入加高以求低價之趨勢。地主，商人，工業界，則由加高其出產物之價，房主則由加房租，工人及其他員司，則由加高工資薪水以求抵償。故稅之課定也，不能即視爲稅負擔之分配業已終了。蓋國民間之經濟戰爭，方由是開始。或則明白轉稅于他人。或則暗中設法轉稅于他人。要之，無一人不欲轉稅于他人也。其爭鬥之結果如何，亦不能爲明確之判定。但大概必與其他經濟生活中之價值競爭(Preiskämpfe)類似。需要多，供給少，如在人口衆多之城市之房屋，則房主不難轉稅于租屋人或買屋人。工人對所得稅及消費稅，能否由加工資以求抵償，則純視工人之組織與夫當時需要勞力之多寡如何而定。工業界之轉稅于他人也，一方面可由限制出產，或互相聯合而提高物價。他方面則當視需要之情形爲準。生產者，如有極多之固定資本(如機器)及設備，而此種固定資本及設備，又祇能造一定之物件時。又如其生產之物件，可用他物代之或竟不爲人需要時。則其轉稅也，較用流動資本，以造必需品之生產者爲難。又外貨在內地之競爭如何，亦有關係。以上係不願意之轉嫁，可能出現。在消費稅中，有時願意之轉嫁，能不出現。比如稅加高時，則消費者減少，故生產人甯可少得利潤，以免停業是也。如抽

稅時間，距消費時間愈遠，則稅之轉嫁愈難，且有不正當之轉嫁出現。如抽稅時間距消費時間愈近，則轉嫁較易，且較合宜。總之轉嫁之爭鬥，權力之爭鬥也。樂觀之自由派，謂稅之轉嫁，正可使稅之分配適宜，此說殊無確實保證。且誠如斯言，則租稅良好與否之爭失其意義。因除遺產稅外，無一稅不可轉嫁，而定法律人之意思已失去矣。稅于何處徵課（徵于生產人，商人，或消費者）對於嫁稅爭鬥大有關係。故稅應于經濟或社會情形合宜之點徵之。

除狹義的轉嫁外尚有所謂全階級人或個人欲求逃稅者。如自中古至近世，貴族僧侶之享免稅特權是也。此種免稅權，如享此特權之人，尚為公家作事，則尚可解為作事之代價。但自彼等未為公家作事時起，則可謂之逃稅而重他人之負擔耳。至個人由慌報，偷漏行賄等而為違法之逃稅，則係常有之事。此種逃稅，祇利于逃稅人，而使他人之負擔加重，

此外尚有免稅之事，即上稅人于營業加以改良，或合理的利用其生產資本，或節省生產費用，因是稅雖加高，而上稅人仍可依原有之價，以同樣之物質（即資料仍如前時之好）出售。既不須轉嫁于他人，而已亦無特別之負擔。此名為稅之消轉。（*Steuereinholung*）有以 *Abwälzung* 名此者，但 *Abwälzung* 之意義甚廣，且亦可作 *Überwälzung* 解，故用 *Steuereinholung* 為宜。稅之消轉，在大企業中及對徵原料品之稅，易於辦到，且利於國民經濟。

第三十七章 單一稅或複稅 (*Einzigste Steuer oder Steuersystem*)

因通常之稅，其結果必須由所得支出，即消費稅交易稅亦然。故十九世紀時，多數均主張用惟一之所得稅（用遞加稅法）以代前時紊亂之複稅。獨社會主義家，因反對私有財產制之故，主張除所得稅外，再加一種極重之財產稅，與較高之遺產稅，或將遺產收爲國有以補充之。此種單一稅之思想，甚足感人。因惟一之所得稅，可減少徵收費，對於上稅人，似覺極爲便利，且不累贅或擾亂經濟生活。（此種累贅及擾亂在交易稅消費稅中爲不免之事）獨其實行，因有許多原因，實爲不可能之事，其原因如下：

a. 心理的關係。由徵稅影響於上稅人之感覺，及上稅人對稅負擔之態度。可知一次上稅之數目愈大，則不願上稅之心愈切。（此種不願上稅之心，對各稅均有之）且因上稅數目既大。則法律禁止之漏稅與夫不禁止之轉嫁行爲，將與稅之數目同升，而人民對稅率及遞加稅法之爭鬪愈烈矣。反之，如將稅負擔分配於各稅，且於不同之時間徵收之，則人民不覺其苦，而不良之結果可以減少。

b. 如行惟一所得稅，則不能滿足由公允原則所發生之各種要求。如重課確定所得之要求是也。（見第三十五章）又如徵稅自然應以個人之能力爲準。但在一定情形之下需要一種補充稅。即按照上稅人所享公家之權利如何而徵之以稅，如行惟一之稅，則此層辦不到矣。

c. 在惟一稅，如課稅時稍有錯點，則其影響甚大。而此種錯點，因上稅人缺乏道德心，及公家不能澈底清查之故，又爲不免之事實。如行複稅，對於所得，財產，消費，交易各點均課以稅，則對於稅負擔之平均分配，較易於辦到。

如上述，複稅制較單一稅爲良。但複稅制當以各稅互相聯接而成一適當的稅制爲前題。最重要者，爲各稅應於對財政，對心理及對經濟最適當的地點（如消費，交易，財產，）而徵收之。且應互相補充，以達公平分配稅負擔之原則。但事實上，此種目的，實難辦到。因戰時及戰後，國家之費用加多，遂將徵稅公允，及顧慮國民經濟之原則擱置，而力事聚斂，廣設新稅，以期足用。所徵之新稅如炭稅，及銷場稅。如在前戰前，實爲夢想不及之事。事雖如此，但十九世紀關於稅務之法令大都總趨向於簡單及合宜之稅制。

客斯劣 (Quesnay) 及十八世紀之其他經濟學家所主張之單一農業收益稅，係依據重農派之學理，謂祇有農業有純收益也。土地改良家 H. George 所主張之單一土地稅，係依據國民經濟方面的理由。

德英法三國之稅系統（稅制）如下：

德國之稅制，係由以下各稅而成。1. 關於所得及財產之課稅：所得稅及團體稅，（團體稅者，所得稅之徵及法人者也，）財產稅，財產增加稅（此稅至 1928 年十二月三十一日取消）資本收益稅（前時無之）

2. 關於財產交易之課稅：遺產稅，土地買賣稅，資本交易稅（如公司稅，有價證券稅，交易所之銷場稅）期票稅，保險稅，賽馬稅，彩票稅。3. 關於支出之課稅：銷場稅，啤酒稅，葡萄酒稅，白蘭地酒專利。醋酸稅，鹽稅，糖稅，甜素專利，烟稅，洋火稅，燈料稅，紙牌稅，運輸稅及車稅。各邦對於一定聯邦稅之收入，可由聯邦分得一部份。見（第三十三章）此外各邦須徵土地稅（地稅，及屋稅）及營業稅。對已建屋之地基，應徵收一種貨幣跌價平均稅。（Steuer von Geldentwertungsansgleich），土地之在 1919 年一月一日

至 1924 年十二月三十一日時期內所買者，應課以土地增價稅。對車具應課以道路稅以爲養活道路之用。對未建築之地基及對公共團體出賣之木材，應課以貨幣跌價平均稅。除以上各稅外，各邦尚有行商稅，走販稅，及一定之印花稅。對聯邦稅之能課以附加稅者，祇有土地買賣稅，但祇能加百分之四。自 1927 年三月三十一日起，祇能加百分之二。按 1925 年之稅務改革，則各邦稅務，尙須重新規定。自治區如由聯邦稅分得之數不足用時，則可對於邦有土地稅，房屋稅，營業稅加一種附加稅，如自治區按照地方稅法令可自行徵課土地，房屋，營業等稅時，則自行徵課之。自治區應徵娛樂稅，(Vergnügungssteuer) 其徵稅原則，由聯邦法令規定之。對聯邦之土地買賣稅，自治區如經邦有法令之允準，可加抽附加稅。但各邦與自治區附加之數目，合共不能過百分之四。自 1927 年三月三十一日起，不能過百分之二。自治區尙可徵葡萄酒，啤酒，白蘭地酒稅，但不能新設此種稅，且應於 1927 年三月三十一日停徵。此外自治區，尙有其獨立之小稅源。如零沽店稅，犬稅，住屋奢侈稅，賣地增價稅(即賣價高於買價時)奢侈車稅，及奢侈馬稅等。

英國之稅制。以下列各稅而成：1. 對所得及財產之課稅；所得稅及補充稅。土地稅，鑛山稅，至團體稅房屋稅及土地價值稅已於新近取消。2. 對於交易之課稅，(遺產稅，公司新創稅，發行有價證券稅，交易所之銷場稅，期票稅，支票稅，贈送稅，保險稅) 至一定職業之允準稅，亦屬此(如律師職照稅)。3. 對於消費之課稅；如葡萄酒稅，白蘭地酒稅，內國糖稅及內國烟稅，娛樂稅及其他各稅。此外尙有收入極多

之財政關稅，與夫經營一定商業之執照稅。(如賣酒)自治區對土地及房屋收益，應抽一種貧人稅 (Armensteuer = Poor rate, 用以救濟貧人者) 此稅通常由承租土地及房屋人繳納之。由貧人稅之收入，除用以救濟貧人外尚可用以支付其他用費。並且對土地及房屋收益，尚可另徵他稅，以支付他項用途。此外自治區尚有奢侈稅，如車稅，僕役稅，徵草稅，武器稅，犬稅等收入，以及由國稅分得之收入。

法國之稅制，係由下列各稅而成：1. 對所得之課稅，一般所得稅及七種特別所得稅 (a 已建屋地之所得，b 未建築地之所得，c 及 d，由資本之所得，e 由營業之所得，f 由農業之所得，g 由工資或薪金之所得，h 由自由職業之所得，) 一般所得稅，限于自然人，特別所得稅即團體(即法人)亦須繳納。由鑛山所得，另由特別之鑛山稅徵之。2. 對交易之課稅，遺產及贈送稅，遺贈稅(已死人之贈與)對一切條約證據之印花稅，法律方面交易之稅(如土地舖店之轉手)有價證券稅，交易所稅。3. 對消費之課稅：銷場稅，奢侈稅，(如車稅，馬稅，娛樂稅，台球稅等)酒稅，糖稅，及其他之稅(如對鑛油及酒精)烟稅，洋火稅，火藥專利，車稅，及運輸稅。自治區之稅收，係為已由國家停收之收益稅如土地稅，門窗稅，人頭稅，營業稅，動產稅，息方稅(對公債領息之息方抽以稅)但較前時稍有更改。自治區尚有其他收入，如城門稅(對飲料食品燃料之入城市者徵之)又自治區須徵犬稅，此外自治區尚有其他獨立之稅。

第二十八章 課稅及收稅 (Veranlagung und Erhebung der Steuer)

1. 課稅。課稅者。將法令對於稅主體，稅客體，稅單位，稅率之規定運用之于實際並確定人民應上稅數目

之謂也。

確定稅主體及確定其應上稅之數目。通常由上稅義務人，經機關之命召（或無命召）自行于格式中確實述明一切確定上稅數目所需之事實。此種自述，當再由機關考查其確實完全與否。如有疑點。常用方法偵察之。如面詢稅債務人（即上稅人）或令彼用書面答覆，必要時須將簿記及其他證據呈報是也。如由上述方法，尚不能得其真偽時，則可招他人詢問，如名機關，該界代表，甚或召私人而詢問之。彼等對於稅務處，有忠告一切之義務，在一定情形之下，稅務處，尚可令稅債務人或其他被召問者盟誓，以證其確實。除上述確定稅債務之法外，尚有所謂忖度法。即不需上稅人自行陳述。而由機關忖度其應上稅之數目。

如課財產稅與一部份之交易稅及收益稅。與在一定情形下之所得稅時，當發生特別困難，因對以上各稅須忖量稅客體之價值也。至課其他之稅，如交易稅，則有實際之買價，作為課稅標準。如消費稅，則係依價值而徵。或以最終之買價為準。（如酒及烟之零售價）或以工廠批發之價，或大商批發之價（如關稅）為準。總之，均有明白價值，可為依據。至財產，收益，所得，諸稅則不然。因此處稅客體在所有人之手中，毫無買賣價格可為依據。故必須估計其價值也。估計之法，法律常有規定，德國租稅法令（Reichsabgabenordnung）規定以一般價值（Gemeiner Wert）為準。換言之，即按一般交易及該物體之性質，並注意一切有影響于價值之情形而擬出一假定之價值也。對土地亦用此法估計其價值。但長久為農業，森林，住居及營業之目的而用者，則以收益價格為準。此種估計法，宜作為補助辦法。如法律對於稅客體無計算價值之規定時，則用之。因計算價格問題之

難及重要，故對國民經濟，財政，營業及稅務技術方面，極關緊要，並宜從深研究。

關於計算稅客體價值之條文，一部份見於租稅法令，一部份散見於單一之各稅法令。一部份則見於新近 1925 年八月十日所宣佈之計算價值法令，(Reichsbewertungsgesetz) 今試由租稅法令中舉數例如下。

租稅法令第三百三十七條規定每一經濟單位 (Wirtschaftliche Einheit) 應各計其價值。(即不應合計數個經濟單位之價值) 並計每個經濟單位之總價值。何者為經濟單位，應以通常觀念為準。如地方上之習慣，物體之用途，與夫經濟上之關連處均須注意。第三百三十九條第二項規定：如為營業長久使用之物件，其計算價值也，當以買價或製造價再扣除一定之損耗 (如已用多年之機器，自然當減少其價格，不能照原價計算) 為準。價值可照買價或製造價減低，(比如買價為百元，祇計算為八十元) 但此須與立資產負債表時之實情適合 (如 1920 年買價為百元，但在 1927 年，此為祇能值八十元，故可報為八十元，但不能報為七十元) 第四百四十一條第一項規定：有價證券之在德國有行市者，以行市為準。如私人借與公家款項之無債券而祇用註冊法者 (如借與公家千元，公家不發債券，而祇註入簿冊中) 則按照其他公債 (有債券者) 之行市估價。請參看第五百五十二條第二項之規定。單一各稅法令之對於如何計算價值有規定者。如第二次及第三次整理租稅法，土地買賣稅法令第十一條，銷場稅法令第八條第三項。計算價值法令 (1925.8.10) 之重要意思，係欲對聯邦，各邦，自治區定一統一的及確定的計算價值之條文而阻止對於同一財產之價值，在聯邦之遺產稅財產稅，各邦之土地稅房屋稅營業稅有各種不同之價值計算也。對上述諸說，其價值祇

鑑定一次，其鑑定之結果即生效力；因此財政機關可以省事，且對上稅義務人可為平均之課稅。

如上稅義務人應上稅之數目已確定時，常例在繁雜之所得稅，財產稅遺產稅均由機關給上稅人以一種書面通知，上面書明應上稅之數目。亦有在通知書上，並注明其計算之根據。及與上稅人自述有出入之點。如關於事實方面尚有未確定者，則通知書有暫時的性質。如事實已確定，則通知書為已決定而生效力。收稅多有不用通知書者，如烟稅之用印花，勞力收益稅及資本收益稅之由他人預墊而不須通知上稅人。（見租稅法令第二十一條）

一方面稅務機關對上稅義務人有精密及完全課稅之責任與權力。但他方面對稅務機關之錯誤及任意亦必須設法保護上稅義務人。故上稅義務人有各種法律方法以自衛；如抗議（Beschwerde）上告（Berufung）取消（Anfechtung）等是。關於此點，有時即由有錯誤之稅務機關，自行處理。有時須高級機關或官吏與私人合組之委員會判決之。德國新稅法（Steuernrecht）凡關於稅務方面之爭訟。不由正式法庭判決而另由專管機關辦理之。

如上稅人有錯誤之納稅時，則上稅人可要求償還。今舉錯誤之例如下；1. 上稅人方面之錯誤。如不應上稅而上稅。或已為他人代上而已復重上之。2. 機關方面之錯誤。如預上之稅超過於其應上者。貨物損壞，或不能出售，而稅則已先行繳納。以上各情形，為公平起見，亦應退還。

德國租稅法令（第二百十七條至二百九十九條）所規定保護上稅義務人之法律方法，共有三種。即抗議

，控告，取消三法是也，在抗議手續上（Beschwerde verfahren，抗議者反對財處機關之處分之行爲也）凡不關於稅務通知（Steuerbescheide）之財政機關之處分行爲均應考核之，其考核也。先由行使此處分之財政機關考核之。如該機關認抗議爲無理由時，則交與上級財政機關考核之。在一定情形之下，因欲對抗議人有較強之法律保護，故其抗議可上達于財政院。（Reichsfinanzhof）取消手續者（Aufhebungsverfahren）係關於反對關稅及消費稅之稅務通知之抗議之謂也。初次當由下級機關（如徵收局或輔助機關）考查之。如下級機關認稅務通知爲不須改正時，即可交邦有財政廳判決之。如不服邦有財政廳之判決時，則可上訴至財政院。在控告手續，係反對關於其餘各稅（關稅及消費稅除外後之其餘各稅）之稅務通知之抗議也。此處下級財廳，有先行判決之權。如人民不服其判決時，則可上訴於財政院。（Finanzgericht）此處與上述之取消手續不同，因在取消手續，祇不過再查稅務通知原有事實之根基。在控告手續，則關於法律及事實兩方面均須考查，並可援引新材料及新證據。如不服財政院之判決，可上訴於財政院。但以一定之情形爲限（如不用或錯用現行法律，如手續上之大錯誤，如事實不符。）

2. 關於人民要求補償之權利，（Erstattungsansprüche）見租稅法令第一百二十七條至一百三十六條。如不能作普遍規定之事項，則由單一之各法令規定之。如遺產稅法令第一百二十七條至一百三十六條。土地買賣稅法令第二十三條。又如啤酒葡萄酒及燈料稅法令等均有規定。在一定情形之下，尙可得賠償，如關於出口有稅之物件。

2. 收稅 (Erhebung) 古昔公家，因一來無可用官吏(言無專門家也)及可靠官吏，二來為求便利起見，三來可由此借債及與其他原因之故，恆將租稅租與私人承收。此種辦法，不宜於新式國家。因私人收稅，祇顧一己利益，不免有壓迫上稅人及苛刻之事出現也。故近今收稅之法，恆由公家直向上稅人徵取，或定出上稅時期，令上稅義務人繳納於國家所設之收稅所。有時因省費及省手續起見，又因自治區有公同收入之權利，可託自治區代收。又聯邦亦可代各邦徵收，如德國即然。

如稅客體須經蓋印者，(如紙牌)則稅應於蓋印時繳納。又稅客體之須經貼印花者，則稅之繳納以貼用印花為繳納。如期票稅紙烟稅。

如上稅義務人不准時納稅，則稅務機關可以催繳。(Steuer beibringung)換言之，即機關可迫令上稅義務人交稅及繳納其他因遲誤而生出之連代費用，(如利息，附加數目，及其他費用)之權。

1. 德國因財政困難之故，故對所得稅，財稅稅，團體稅，銷場稅及其等稅均規定有預繳之法。如遲繳者須付利息，預繳之數目有多時退還，不足時補上。對其他之稅(如關稅，消費稅)、上稅義務人有緩繳之權，但須有確實擔保，並付利息，緩繳期以六個月為限。此外因求公允起見，上稅可緩繳或分期繳納(見租稅法令第一百零二條至百十九條，及1923年十月二十九日之緩繳法令。)

催繳之法見租稅法令第二百九十八條至三百五十三條。

第三十九章 防範漏稅之法

防範漏稅之法者，係用以阻止人民之不盡其上稅義務，而尤爲阻止故意之漏稅，致使稅收減少之方法也。古時對於漏稅事件，有從輕辦理之趨勢。但因此弊端百出，故近時主張用法嚴防漏稅，及主張保護忠實上稅人之呼聲愈高矣。（忠實上稅人者，不漏稅之人也，）因近時經濟生活複雜，所得情形（即人民之收入）難以解明，稅務方面之事實難以確定。逃稅之法極多，故欲防止漏稅，非對每一違法事件之爲機關所知者，與以嚴重之處罰，使人民有畏懼之心，不能爲功。

處罰分三種：1. 對於私人故意漏稅之處罰，2. 對於非故意漏稅之處罰。3. 對於瞞稅之處罰。故意漏稅者，凡設法故意少上稅，無論其爲全部之偷漏，或部份之偷漏，或不應得優待辦法而得優待辦法。或假造事實以期逃稅等均屬此。非故意之漏稅，係因不注意而未上或少上稅也，瞞稅者，係買賣或隱藏漏稅物件之謂也。至假造或塗改收稅符號。（收稅符號者，即印花之類是也）與夫買賣及使用此種塗改或假造之符號，以及使用曾經使用後之符號。均須受罰。新近稅法，處罰種類，除罰金外，尚有拘束自由（即監禁）之法。

如上稅義務人于故意漏稅或非故意漏稅後，在未經告發前，或未經檢查前，且亦無發覺危險時，自行呈報其漏稅之事實者，不加處罰。有時定法令者，於課徵新稅時，欲得人民之真確報告，遂規定以前故意漏稅行爲，一概赦免，並不須補繳，此種方法，謂之普通赦免（Generalpardon）。但由倫理方面着眼，頗有可訾議之點。且其效果，亦不確定。

德國最近法令，對於漏稅有預防辦法。其法係一方面稅務機關須搜集一切事實之用以確定上稅義務人應上

稅數目者，然後再加考查，他方面係阻止上稅義務人之逃往外國，及阻止上稅義務人之財產秘密運至外國，此為防範逃稅及資本之外溢。

1. 德國稅務懲戒法，由租稅法令第三部規定之。主要懲罰為罰金。對故意漏稅及瞞稅與夫輔助他人故意漏稅及瞞稅者，可用監禁懲戒之。重犯者通例處以監禁懲罰。如不繳納罰款者，亦可判監禁。懲罰程度如何，則在各法令中有規定。在租稅法令中，規定之附代懲罰如下，1. 沒收逃稅物件。2. 對故意漏稅及假造或塗改收稅符號之罪。3. 如營業而潛惹不報者，則可沒收其一切營業器具。3. 禁止營業及公佈之。4. 取消其公民權，並公佈其懲罰。

2. 1920年一月三日法令規定凡對1918年之國防補助費有慌報財產或收入之人，對於戰後新稅，（如財產增加稅，為國緊急犧牲稅）應為真確報告。以前荒報之罪一概豁免。

3. 上稅義務人須填簿記。（如對所得稅及消費稅）此為預防漏稅法之一，請參看第二次整理稅務法令第一款及1924年一月廿五日法令。前者規定對所得稅及團體稅須以價值不變動之物件（予按當日馬克跌價，故有此規定，至所謂價值不變動之物件，係指外幣及其他一定之物件。）為基礎而記簿記。後者規定須將存貨記明並以1924年一月一日為起點而列一營業資產負債表，以金馬克為單位。此外稅務機關對於營業簿記及其他記載，有隨時考查其完全及正確與否之權。用假名立賬者（如不欠人之錢，而記）筆欠債是也）在禁止之列。房主須將其所有之租屋人呈報等等，又如製造應上稅之物件（如酒烟）或稅即應由此處繳納時，

則機關有監視一切之權，其監視權之表現，在製造應上稅物件之營業，須將其營業計劃，與夫工廠大小呈報，以便機關為嚴密之監視。但此種方法與稅之種類，稅之範圍有關，且須與營業適合。故此多于各單一之稅法令中規定之，不能為籠括之規定。其餘見租稅法令第六十二條至二百零二條。

阻止上稅人逃往外國之法，始於1918年。阻止資本流入外國之法，始於1921年。阻止上稅人逃往外國之法令，係於1918年七月廿六日公佈，復由1919年六月廿四日法令補充之。自1923年一月一日起，此法令取消無效。阻止上稅人逃往外國法令中規定凡德國人將其國內長久住居拋棄（換言之，即此後長久不在國內居住也）者，對所有一切對人課稅（*Personalssteuer*）仍須上至1924年十二月卅一日。故上稅義務人之逃往外國者，須以其財產百分之廿至百分之五十作為擔保品。1921年七月四日之阻止資本輸入外國法令，（累有變更及補充）其中規定凡有價證券與其他交付之款項，必須由銀行經手，方能兌至外國。此種兌款，須說明用途及種類。（如支票，期票外幣等）並須經財政機關之允許，銀行方能代兌。銀行營業，由特設之官吏檢查之。阻止資本輸入外國法令係於1924年十二月卅一日取消。其他與此法令有關之法令，係於1925年八月卅一日取消。

B 分論各稅

1 收益稅

第四十章 導言

收益稅，係欲由徵收單一的收益源泉或收益種類以稅，而因以把握上稅義務人之能力之稅也。收益係所得之一部份，而由不斷之源泉流出。如或由土地及房屋，或由廣義的營業，或由借貸之資本，或由勞力而得。如收益稅法應將所有由收益而造成之上稅能力均課以稅時，則所有收益種類，均須課稅。完全之收益稅法，包含下列各稅：1. 土地稅，2. 房屋稅，3. 營業稅，4. 資本收益稅，5. 勞動收益稅。屬於勞動收益者為工資，薪水，束修，有時其他收入，由稅務技術方面的原因，吾人不願以之歸入其他收益者，亦屬於勞動收益。

收益稅之稅主體，係得此收益之人，如地主，房主，營業人，資本家及領受工資薪水人。如收益不為一人獨得，而為二人分得者，（如出租之土地及出租之營業）則雖有用各種不同之稅課之，但總之兩人均有上稅義務。

稅源係收益。欲為公允之徵稅，則應以純收益為準。因收益人所實得者，祇純收益耳，至總收益（即毛收入）包含有生產費用，此種費用，又為他人之收益，如原料品之費用，工資，利息，保險，補苴等費用是也。最困難者為在收益中扣除利息之問題。（即應付與他人之利息）因在各種收益客體（即土地，房屋，資本，營業，及勞動。）其債務無天然之分配（即何者應負債若干）純依個人情形為轉移，而與收益客體無關也。新近法令對於收益稅欲使其成為部份所得稅，故費用及利息，準許其為或多或少之扣除，至個人情形之有傷上稅能力者（如小孩數目，供養親屬，疾病等是）于量稅時亦應加以顧慮。

收益稅因有各種不同之稅客體，故其課法，亦極不同。可按外面標準課之，可按稅客體之價值課之，亦一

按其收益多寡而課之。因課稅標準既異，故欲于五種收益稅中，求各上稅義務人所負稅負擔有一定之比例，（如有土地者及有房屋者兩人所負上稅之比例。）實為不可能之事。即在一種收益稅中，因收益數目，大都係付度而得，且對個人情形，未有澈底顧慮，故上稅人所負之『稅負擔』，亦有高低之不同，而無一定比例。

收益稅始於中古時代。其來源係由於財產稅。因當時分財產為數部份也。（如土地，房屋，貨物資本等；）在十八世紀，始徵財產之收益以稅。（如土地收益、房屋收益）而使之成為稅冊稅（解見前）收益稅之發展，實有賴於法國先例之補助。法國於大革命時，即創設收益稅制。且繼續完成之。南德意志各邦（如巴燕，徽屯伯爾格，巴登，黑省。）採用法國收益稅而加改良。因是收益稅制，可稱完善。中部及北德意志各邦，間亦有完全之收益稅制。如在上下墨克冷堡是也，至零散之收益稅（零散之收益稅，即不全有五種收益稅而祇有一種至二三種也）則各邦均有之，完全之收益稅制，或不完全之收益稅制，除德國各邦外，曾遍佈各國。且至今尚有行之者，如奧大利，匈牙利，西班牙，比利時及巴爾幹諸小國。德國則在1870年。多數均主張一般所得稅。因此所得稅遂漸次得勝（即勝過收益稅）。歐戰時各國均以所得稅為主要稅。普魯士于1891年及1893年之所得稅及補充所得稅之財產稅，係重大關鍵，因是之故。收益稅至少在邦稅中（即各邦所有之稅，）失其重要位置。普魯士原有之土地房屋，營業三種收益稅，則均撥歸自治區徵收。中部各邦及北德意志各邦之情形，大約亦如普魯士。在南德意志各邦，則邦雖有所得稅，但土地收益，房屋收益，資本收益，營業收益等稅仍歸邦有，以作為重課確定所得之實行。不過稍減輕其稅率耳。

• 自 1920 年三月二十日，德國聯邦政府，將所得稅收爲己有後，其實行重課確定所得亦如南德意志各邦
• 不過聯邦政府祇保留資本收益稅，而於 1920 年三月三十日法令規定各邦須徵土地，房屋，營業三者以稅
• （換言之，卽土地收益，房屋收益營業收益三稅交各邦徵收也。）其所以如是分配者。蓋以爲不動產（
卽土地房屋）及營業之收益，全以各邦及自治區之經濟情形，與夫其管理之方法爲轉移。而資本收益，則
與全國經濟發達情形有關也。但各邦之土地收益稅及營業收益稅，其規定不能與所得稅相似。徵稅不能以
上稅義務人之能力爲準，如以價值。收益，或土地及營業之大小及能力爲準，此則爲法律之所允許者。又
營業情形（對營業收益）須加注意。如自治區按地方稅法令有自由徵收以上各稅之權。則邦政府須將稅率
之最高度定出，由此規定。結果遂使各邦收益稅之課法及稅率高度，大爲離異，於是 1925 年八月十日
之計算價值法令。規定一種統一的價值計算法。凡稅之以財產價值爲準而徵收者。須依上述法令之價值
計算法而計算其價值，以期統一。欲實行此法令。故各邦稅務之更動，不久將實現，餘詳各收益稅之敘述
中。

第四十一章 土地稅 (Grundsteuer)

土地稅係徵農業地及森林地收益之稅。通常由地主繳納。至出租之土地，則承租土地人之勞動收益亦負有
上稅義務。（大約上所得稅或其他特別稅。）

土地稅係最古之稅。在中古及近世初期爲最重要之邦有稅。十八世紀時，始有人整理此稅。（最初整理

地方爲 (Censimento Milanese) 之於 1718 年) 並造成土地稅冊 (Grundsteuerkataster) • 土地稅冊係一種登記 • 凡關於課稅必須之事實，均記載於登記中 • 現時之土地稅冊，或爲收益稅冊 (Ertragkataster) 或爲價值稅冊 (Wertkataster)

在收益稅冊，須丈量土地，分別土地種類 (如分爲耕種地，森林，草地) 並於同一種類中，再分出等級 • 分級之法 • 係先定出標準等級 • 然後按照土地之肥瘠，而歸入某級中 • 由土地面積之大小及其級數 (如中級上級下級) 於是可算明其物產 • 由物產再合爲錢數，由此錢數，自然可定出稅率 • 收益稅冊又可分爲綜合稅冊 (Gutskataster) 及零散稅冊 (Parzellenkataster) 兩種 • 前者係將每一農戶所有之土地，無論其分爲若干塊數，合行註冊 • 後者係將各塊土地，分開一一註冊 • 後法較簡單，故爲常用之法 •

價值稅冊，係以賣價或租價爲準而定出土地之通常價值或買賣價值 • 以後即按此價值課稅 • 此法之理由，係謂土地之買賣價值與土地之收益，其間定有一定之比例 • 因土地之價值，係依收益之多寡而定也 • 但此說不合，因有時買地人數過多 • 土地之價值，可高於真正收益之價值也 • 因此，近時之土地稅或土地財產稅，均以土地收益爲準，而不以價值爲準 •

收益稅冊及價值稅冊兩者均不能課及真正之收益數目 • 換言之，即不能課及純收益之數目也 • 上稅人之債務 • 此處全不顧慮 • 有時課稅，雖曰以純收益爲準 • 而將所支付之工資及肥料與種子之費用除去，但此種辦法，大都以平均情形爲準 • 以通常營業人之情形爲準 • 因是之故，凡負債之地主張，較未負債之地主 • 收入多之

地主，較收入少之地主，負擔均較重。

對土地收益稅及以下各收益稅。祇能由德國稅務中舉出數例。普魯士。1923年二月十四日法令。規定暫收一種土地財產稅。其後對此法令，略有更改。最末次之更改為由1925年六月二十六日之法令。普魯士之土地財產稅，係課土地及與土地相聯之房屋以稅。如為長久之農地或森林地，則連帶之財產如農具牲畜，均須上稅。如為公眾事業之土地。以及公家或合作社因建築小房舍，或為殖民用之土地，均為全部之免稅，或部份之免稅。上稅義務人為地主。但享受利益人應連帶負責。如佃戶自有財產時。（如農業方面之機器及牲畜）則佃戶一同負責，但祇以其所有財產之價值為限。課稅標準，係土地之價值。此價值係於1893年所規定者。稅雖以土地價值為準，但因欲合現時情形起見，仍參照收益之價值以徵之。稅單位係一千馬克。對房屋地基，每月每千馬克之土地價值，每月徵以二十分尼之稅。對農地森林園圃，每千馬克之土地價值，每月徵以二十五分尼之稅。但土地價值不到二十萬者。則第一次之十萬馬克，每千馬克每月祇課以十分尼。其次之三萬馬克，課以十五分尼，再其次之三萬馬克，課以二十分尼。其餘土地，一律課以二十五分尼。其最終規定，當依1925年八月十日計算價值法令改正後，方能出現。

自治區對邦有土地稅，可徵附加稅，（以在自治區內之土地為限）但不能超過邦稅稅率之一倍半。如過一倍時，則須經邦政府之允準。自治區亦可依其自定之標準抽稅。如以純收益，土地租價，房屋租價，或土地通常價值，或合併數者為準。

巴燕之土地稅，祇徵農地及森林地以稅。重要之法令爲1828年八月十五日之法令。及1910年十一月四日與其後數次之命令。其徵稅也，以收益稅冊爲依據。以由土地面積及其出產而計算出之收益爲標準。每一稅單位抽四分尼。1924年五月五日後，抽八分尼。自治區可於通常稅率（即邦有稅率）外再課以附加稅（Umlage）此種附加稅，係專指附加於土地稅，房屋稅，營業稅，行商稅之附加稅）

關於因計算價值法令（10.8.1925）而將生出之變更，見第四十章末尼。

第四十一章 房屋稅（Gebäudesteuer）

房屋稅係課城市及鄉地房屋收益之稅。常例住屋及營業用屋均同課以稅。古時房屋稅常與土地稅合併徵之。近今亦有此種辦法。房主自住房屋，或自住房屋之一部份，亦須上稅。對農業用屋及營業用屋。其稅率較輕，因其收益，已被土地稅及營業稅徵去一部份也。

房屋稅之課稅標準，或爲實際租金，或爲法律所規定之等級。（分房屋爲若干等）或爲房屋之價值，或爲房屋與天井所佔之面積。

房租稅（Mietsertrags-Oder Hauszinssteuer）即以租金爲課稅標準之房屋稅。普通用於城市及租屋盛行之地方。如自住屋之租價，則由與出租房屋之租價比較而得之。補葺費，管理費，保險費及同類之費用（但債務除外）照新法令可以扣除。確定租金之法，係由房主自報。有時可令租屋人呈報以考查其確實與否。應上稅若干係按租金抽以百分之若干。

如在鄉地，則租屋爲不常有之事。故課稅以面積爲準。換言之，即以各層房屋及天井所佔之面積爲準，並依其優劣分爲多級而徵以稅。較精密者爲房屋等級稅 (Klassenschema)。此處之課稅標準爲房圍數目，或以其他標準，如建築種類，層數，房圍大小，或如法國前時之以向外之門窗數目爲準。近今課稅均主張以房屋之一般價值爲準。

普魯士對已建房屋之土地稅，係歸併於土地財產稅中 (見前)。但另有所謂房租稅者 (Hanszinssteuer)。其實即土地財產稅之附加稅也。其稅率即照土地財產稅加七倍。如負債較少之房屋，可減輕至五倍。自往之屋，可減輕至四倍。房租稅收入之一部份，應作爲建築房屋之用。自治區之房屋稅，見前土地稅之附注中。

巴燕之房屋稅，係以 1828 年八月十五日法令，及 1910 年八月十四日，1879 年八月十七日與 1924 年三月三十一日之新法令爲準。在鄉地係面積稅 (Arealsteuer) 即以面積爲準之房屋稅也。每一平方公尺之房屋面積。(天井及各層房屋之面積須合計) 假定其收益爲四十馬克，其稅率爲百分之二 (例如房屋一座，其各層面積與天井面積合共爲五平方公尺，則其假定之收益爲二百馬克。按稅率百分之二課之，則應繳稅四馬克。) 在城市則按房屋租價課以百分之二之稅。鄉地及城市之房屋，均須上一種附加稅。其稅率爲按原有稅率加五倍半。此附加稅之收入，係作爲建屋及文化事業之用。自治區可照邦有稅率再行徵稅。但不能再加。

第四十三章 營業稅 (Gewerbesteuer)

稅源及稅客體爲營業之收益。上稅義務人爲營業所有人。如將營業租與他人，則承租人爲上稅義務人。而營業所有人，當另上其他之稅。(通常上所得稅)在營業稅法令中，營業二字之意義係廣義的。除包含工業方面之各種營業外，他如鑛山，商業，與商業連代之營業，銀行，交通，保險，客棧等均屬於營業範圍之內。營業稅通常尙徵及公司以稅。較古之營業稅法令。如法國 1798 年之特許證稅 (即營業稅) 及南德意志之營業稅，其稅均按營業之外表面徵之。即一方面以所在地方之大小，他方面以營業所用人數，營業之出產，及其使用之原料等爲準而徵以稅。因是不能課真正之收益以稅。而係課付度之收益以稅。故舉凡有影響於收益之事項，如個人能力之差異，營業組織之不同。資本之運用，維持費之大小，與夫負債之多寡，毫末顧及。十九世紀時，因營業分類之愈複雜，大工業之勃興。故舊時法令不宜於今日而有改革之必要，其改革也。係將營業稅，改爲與營業的所得稅相似之稅。改從前課付度之收益爲課真確之收益以稅。收益之多寡，由上稅人自報。營業之債務及維持費用可以扣除。亦有營業稅法令以營業資本之大小，作爲課稅之標準者，但按此種方法而徵之營業稅，係介乎營業所得稅與營業資本稅之間。

對各地行走而無一定地點之營業，則有特別稅以課之。如行商稅 (Wandergewerbesteuer) 小販稅 (Hausiersteuer) • 其稅率常較正式之營業稅爲高。至百貨公司稅 (Warenhaussteuer) 及對遊行販賣 (有一定地點，不過時易其地耳，) 與遊行拍賣之稅 (Die Steuer von Wanderlagern und Wanderauktionen) 與夫小客店及零沽店之

稅，其稅率尤高。百貨公司稅，因無合宜之課稅標準。故以其總收入（即所賣之錢數）為課稅標準。此等特別稅稅率之所以高者，因其有副代之目的也。如百貨公司稅，遊行販賣稅，係欲保護小營業，及住居有一定地點之營業也。小客棧及零沽店稅，係欲限制其數目也（即不欲小客棧及零沽店加多也）。

普魯士 1923 年十一月二十三日之暫訂營業稅條例。復由 1924 年二月十六日及 1925 年六月二十七日之條例補充之。有上稅義務者，為在普魯士存在之營業。（鑛山在內）如為公益及慈善事業之營業。可因請求而免稅。上稅義務人為營業所有人。課稅標準係 1. 營業收益。（以在一般所得稅所算出之所得為準，但不扣除債務利息。）2. 營業資本。（以財產稅法令所算出之資本為準。）自治區徵營業稅時，可因自治區之決議。而以該營業所付出之工資代替營業資本作為課稅標準。以收益為課稅標準者，抽其收益百分之一至百分之二。以資本為課稅標準者，抽其資本千分之一至千分之一又小數點五。以收益為準之稅率，如其收益過其資本之一半時，則須加高其稅率。以支付之工資為課稅標準者，按其支出工資之數目而抽千分之一。如其收益數目，超過於支付之工資時，則加高其數目。營業稅雖由邦政府課之。但由自治區徵收之。如自治區對上述三種營業稅（即 1. 以收益為課稅標準。2. 以資本為課稅標準。3. 以支付工資為課稅標準）欲加附加稅時，須對三者為同樣之增加。如稅率增加至一倍時，則須得上級機關之允准。自治區對於營業支店及小客棧，可抽以百分之二十之特別附加稅。行商稅及遊行販賣稅由邦政府徵之。自治區對行商稅可抽附加稅至一倍，（較邦有稅率加一倍），如過一倍時，則須得允准。

巴燕。巴燕之營業稅，其課法有兩種。即以營業之資本及營業之收益兩者為準也。所謂營業之資本者，即流動資本與固定資本（如機器，水電儲蓄原料，幫助料，法律權利，現款等）之合而減去營業債務也。

課稅係用分段抽稅法。所謂收益者係照所得稅與團體稅所計算之純收入也。稅率亦用分段抽稅法（解見前）

薩克孫。營業稅由 1921 年十月六日之法令規定之。負上稅義務者為在薩克孫存立之營業。農業林業園藝，自由職業（如醫生律師）美術家，著作家，均屬於營業範圍內。徵稅標準為 1. 營業資本（流動資本與固定資本之合，但地基之已上土地稅者除外）計算營業資本有一定之條文（債務不扣除）。2. 收益，量收益之法，係以其所得收益，以其住用房屋之租金，以其所用之人數為準。如以營業資本為標準，則稅率為其收益之百分之零又小數五，如以收益為標準，則稅率為其收益之百分之零又小數點五至百分之二。並再抽其房屋租金百分之五，與對每一工人再加抽五馬克。1924 年五月十日法令，將舊制取消並規定新法令未出現之前，人民須預繳以下各稅。1. 按照其支付工資之多少而徵以稅。2. 另抽卅馬克。3. 按其營業資本抽百分之一。對第一項自治區不能附加稅。

各邦之營業稅亦如聯邦之所得稅於 1923 年至 1924 年間不能按條規課稅（予意，因馬克跌價也），故均用預繳法。又營業稅之最終規定，當俟 1925 年財政改革後，方能實現。

第四十四章 資本收益稅 (Kapitalertragssteuer)

資本收益稅係徵債權人借出資本所生利息之稅也。在各種收益稅中，資本收益稅為最新之稅。十九世紀中

業。因動產加多，資本之借貸盛行，資本家多投資於營業，借貸機關之設立（如行銀）資本階級之產生，於是始有所謂資本收益稅焉。最古之稅法，其規定此稅也，如一種資本稅，而非資本收益稅。蓋當時徵稅以資本數目為準，而不以收益數目為準也。雖然，彼時雖以資本數目為準，但其徵稅也，亦祇徵及資本之收益，而非徵及資本之本身。

各國法令，對於利息年金（年金爲借出資本所生之利息，但債務人祇按年納一定利息而不還本。期限有爲終身的，有爲一定年限的。）之種類。何者應上稅，何者應免稅，殊無一致之規定。但通常各種借出資本之收益（如優先股票，壓租利，紅利，定時年金，（即時間有一定）及終身年金。）與夫期票貼現（Diskontbeträge von Wechseln）國庫券（Schatzanweisung）均有上稅義務。至課公債以稅之問題，雖有人疑其爲不合理者，（即國家既付利息，又復徵稅，其結果等於自相矛盾也）但究無可疑。因付利與徵稅，各依據於不相關之兩種法律也，但如國家明白宣佈某一定之公債免稅時，則又當別論。以前及近今法令有規定所有公債之利息，或規定一部份公債之利息免稅，以期人民樂於購公債者。但近今法令有如是規定者，實爲例外，而非常例。如公家所辦之儲蓄銀行，借貸處，私人合組之借貸合作社。國家監管之農業銀行。及一切慈善事業與保險公司均在免稅之例。

德國最近之資本收益稅法令，準許將債務扣除，稅率係遞加法。如爲數甚少之年金，而此又爲其人之惟一收入者免稅。

課稅之法，或依據上稅人之呈報。但此法資本家易於隱祕，其結果不完全。或徵稅於源泉，換言之即由付利息處，將應上稅數目向積權人扣除，而交與收稅機關。此種收法，如利息係由公家收支所，公家所辦之銀行與儲蓄銀行支付，則其法為簡單可靠。但對私人債務（如壓租）與外人投資及期票貼現之回扣，則此法為不可用。祇有由上稅人自行呈報之法，而規定債務人亦有呈報之權（此法係欲考查債權人有無慌報情事）以輔助之。此外徵稅於源泉，尚有弊端，即債權人應付之利息，不能扣除，稅率不能分為級數，蓋因對債權人之利息收入，無合盤之觀察也。

德國之資本收益稅，係由 1920 年三月二十九日之聯邦法令規定之。收入全歸聯邦所有。資本收益，定為下列數種。1. 由股票，鑛山股票，(Kuxen) 享利券 (Genossenschaft) 即享受一定權利之證據。國家銀行股票等以及合作社 (Genossenschaft) 與股份有限公司股票而得之利息與盈利。2. 由公債，債券，實業優先股票等與質券 (Pfandbrief) 所得之利息。3. 由準備金所得之利息。4. 由借貸，擔保品，在儲蓄銀行與銀行之存款及流水賬 (Kontokorrentguthaben) 等之利息。5. 由壓租 (Hypotheken) 地債 (Grundschuld) 以地方作抵所借之債，與壓租之分別在法律關係) 年金債 (Rentenschuld 即稱利不還本之債) 所得之利息。6. 遺傳之年金。7. 期票貼現之數目。第 1, 2, 兩項之收益，如債務人住居在國內時。則常有上稅義務。第五項。如土地在國內，方負上稅義務。第 4, 6, 及第 7 項以及外國資本之收益。則祇有債權人住居在國內，且負有所得稅及團體稅之義務者，方有上稅義務。所有之資本收益，負有上稅義務。債務利息以及為債務而

耗去之資本不能扣除。如係外國資本，則外國已課之稅可以扣除。

公家儲蓄銀行，註冊之合作社，(Eingetragene Genossenschaften, 其營業祇限於社員者。) 合作社之總經理處。國家所辦之保險公司。以及受行政機關監督之薪俸與養老年金支出所等。其所得之資本收益均免稅。機關或公司。如其費用不足時，必受公家之幫款者，則其資本收益亦免稅。

稅率為資本收益之百分之十。收稅係在利息支出處(如銀行)收之。利息支出處有扣留稅款及交與財政機關之義務。資本收益人所付出之利息，不能扣除，一切個人情形，不加顧慮。

自 1923 年四月起，因流動資本消滅(馬克跌價之故) 稅收甚少之故，停徵此稅。關於在所得稅徵收資本收益之法，見後第四十七章。

第四十五章 勞動收益稅 (Arbeitsertragsteuer)

完整之收益稅制，通常均含有勞動收益稅。勞動收益稅者，即徵有經濟目的之行爲之收益以稅也。而其行爲，並無財產之輔助。屬此者為工資，薪金，與自由職業人，著作家，學問家，美術家所得之報酬。勞動收益稅，有名之為所得稅者。嚴格言之。實非所得稅，而為收益稅之末一種，以徵收益之末爲他種收益稅徵及者。自由職業(如醫生律師)之收入，古代常有以營業稅課之者，即近今亦有之。不過爲例外耳。(見第四十四章)此種辦法，殊不适宜，因自由職業之收益與營業收益不同。自由職業之收益，全賴勞動與工作，完全不需或祇需一小部份物質的助品，而營業收益，即靠物質助品之力爲多也。如雇用人員，其位置確定者。又如彼除得薪資

外，並得看護費，養老費及後人優待費時，則其收入，雖屬於不確定之所得，而實與確定所相似。勞動收益中，祇有此種收入與確定所得相似。

勞動收益，如係工資薪金，則其課法收法，均極容易，因對此可收稅於源泉處，換言之，即於工資薪金支出處徵收之也。其法支出工資薪金處，於支出時將稅數扣留，而交與收稅機關。如直接向領工資薪金人徵收，即領工資與薪金之人須自行呈報其收入之數目，此種自行呈報，頗易於調查其確實與否。因可向支付工資薪金人詢問也。如對自由職業，學問家，著述家，美術家等收入之多少，則無法調查，祇有聽其自行呈報。

如欲課勞動之純收益以稅，則應將其為收益而花去之費用，由總收益中扣除（如工人對於工作所用衣服，與來往於工作地之車費，學問家及著作家之書籍費，醫生之器具費，官吏為服役而耗去之費用等是）但為收益而耗去之費用，頗無一定界限。且難判定。故法律對於此項之規定，或則毫不提及，或則祇限於一定之費用，可以扣除。或則對於一定種類之勞動，規定出可以扣除之大概數目。

德國有所得稅後，即無勞動收益稅。關於所得稅對於勞動收益之徵稅法見第四十七章。

2 所得稅 (Einkommensteuer)

第四十六章 所得稅之濫觴 (Vorläufer for der Einkommensteuer)

所得稅係對人課稅之一種，進步之對人課稅，係欲按個人之能力而課稅，使個人之負擔與個人之能力相適合。但如大部份人民之所得情形不相懸殊，公允課稅之觀念不發達，課稅及財政組織之技術未完備時，則用簡

單方法之對人課稅已稱滿足，且必以是為滿足，蓋事實情勢如此，不能用較進步之對人課稅之方法也。最粗淺之方法係人頭稅（Kopfsteuer）人頭稅之上稅義務人同時為稅主體及稅客體。每一稅主體均上同一數目之稅，其後因漸覺此法之不公平，之無利益，故於十五世紀時用階級稅（Klassensteuer）以代替或補充人頭稅，以期為公允之課稅。而此階級稅，通常與他常相連接，即常與財產稅相聯，但人頭稅之餘迹至今尚存，如法國之（Contribution personnelle）是也。此稅係抽領工資薪金人與自由職業者，以一定之稅率。其稅率由每人一個半法郎至四個半佛郎。普魯士於1811年至1820年在鄉地（城市無之）徵人頭稅，每人一個馬克。年齡在十四歲以上者，則須上此稅。

階級稅以意義論，以歷史論，均係由人頭稅至所得稅之過渡階級。德國各邦均曾徵此稅。而以普魯士行至1891年之階級稅為最完善。因普魯士分『所得』等級為多種。按照上稅義務人所得之多寡而歸之於適宜之階級。因是徵稅之多寡至少有幾分與上稅人之能力相適合。

普魯士之階級稅，係由1820年五月三十日之法令規定之，而祇實用於鄉地。凡年在十四歲以上之舊住居人（有例外）均有上稅義務。此稅分人口為四大階級。每一階級復分三小級。城市中無階級稅，故以磨廠稅（Mahlsteuer）及屠宰稅（Schlachtsteuer）代之。由1851年法令改階級稅為兩種。即階級稅與分級所得稅兩種是也。階級稅適用於鄉地之有三千馬克以下之收入者，（階級分法略有變更）分級所得稅適用於全邦。（城市鄉地均用之）但係對所得較多之人。由1873年五月二十五日法令取消磨廠屠宰兩稅為邦稅。（即普魯士不徵此稅，交

自治區徵之)自此城市中之有較小收入者，亦如在鄉地同課以階級稅。由1891年六月二十四日法令改爲現行之一般所得稅。

第四十七章 一般所得稅 (Die allgemeine Einkommensteuer)

一般所得稅之思想，於十九世紀初即曾經研究。英國於1789年，復於1803年至1816年曾徵所得稅作爲戰費。自1842年將所得稅作爲經常稅。作爲主要稅。因英國有此先例，故引起研究之興趣。英國之自由黨竟以此稅列入黨綱。社會主義之著作家，尤極端贊成此稅。(贊成所得稅與財產稅遺產稅相連接)。德國之學問家亦極力主張之。加以近世經濟生活之迅速進步。所得種類之特別繁複。個人能力對於經濟之影響加大。新企業之出現，舊稅制之缺點，新社會潮流之出現，故造成一種反對收益稅之勢力而趨向於以所得稅代收益稅。因當時收益稅在多數國家中均不能將所有收益稅源括盡也。在德國以普魯士之先例爲最重要。普魯士於1891年即行所得稅。於1893年並用財產稅補充所得稅。

2. 所得稅之對象，源泉。及課稅標準，均爲『所得』。所得二字之定義，有兩種不同之主張。德國之所得稅，自前時以至於1920年三月廿九日宣佈聯邦所得稅法令時。認所得爲由長久之源泉而得之純收入。如由土地，房屋，營業，資本，勞動(對公私事務之勞動)自由職業以及由其他長久之法權而得之收入。(此爲源泉學理派，Quellentheorie)但自1920年聯邦所得稅法令公佈後，則『所得』二字之定義趨向於陝慈(Schanz)之所得定義。照陝慈之所得定義，則所得爲在經濟時期內『純淨的財產增加部份』。因此，一次之收入，亦屬於所得。故

由買彩票所得之利，投機所定之利，由遺傳或贈送而得之財產，均須上所得稅。但對遺產及贈送，實際上多不課以所得稅，其理由係或因視遺產及贈送為基本財產之增加，（與他種之財產增加不同）或則因有特別之稅（如遺產稅，贈送稅）以課此項收入故也。此外尚有不能純全依照陝慈定義以徵所得稅之理由。至於革命後定所得稅法令人之所以採取陝慈所定義者。其原因，係因馬克跌價時，有許多投機利益可以漏稅也。但實行不久，覺徵其餘收入以稅，尤其係徵由非普通營業之買賣品而得之利益以稅，難於實行，且於財政亦無補助，於是1921年之所得稅法令，停止用陝慈之學說。而祇規定由一定投機事業所得之利益，方有上稅義務。此種投機利益，即照廣義之源泉原理，亦有上稅義務也。1925年之新所得稅法令。係本1921年命令之主張而未變，祇將該命令中之不明瞭處刪去，而分上稅義務人之所得為八類。

無論所得二字之範圍廣與狹，而負有上稅義務之所得，恆為除去費用後之收入數目。此處之所謂費用者，即欲得收入所需之消費與其營業上應付利息之合計也。如關於儲蓄，生活費用，擴張或改良營業之用，則不屬此。簡言之，即凡非法律因社會政策之原因，或其他原因，明白規定為免稅者，如生命保險費，社會保險費，埋葬費（此費生時繳納於一定公司，死後即公司埋葬）等，則均不能免稅。

3. 於一定時間內（依天然歷或經濟歷）獲得負有上稅義務之所得人（即其所得應上稅）為稅主體，新近法律之規定，無論自然人或非自然人之所得，均須上稅。非自然人應上所得稅之理由，已詳第卅五章。至或即以所得稅課非自然人，或另以特別之團體稅課非自然人，如德美二國，其實際均係一樣，無關重要。新法令由財政方

面及其他理由之關係。遂將上稅義務，極力擴充。因是不獨本國人有上所得稅之義務，即凡在國內居住至一定時間而有收入之人（無論何國人）亦須上稅。即或在國內居住而在國內公家機關領薪者，或有土地，營業，在國內而有收入者。或即不獨有土地與營業，而因與他人合夥而得收入者。均須上稅。

所得稅之特點，在能適合個人之能力。如欲實現此特點，則法律上應規定凡維持最低生活必需之收入免稅。此種最低生活免稅費，不獨家長有此權利。則其妻室與未成年之兒童，均應享此權利。其辦法有兩種，而第一種又分兩種，可說明如下：1. a. 對有所得者之本人及其妻子，在其負有上稅義務之所得中扣除一部份不上稅（比如某甲每年所得為五千元。為其本人應扣除千元不上稅，為其妻應扣除百元不上稅，為其一子又應扣除百元不上稅，因是某甲之所得雖為五千元，但祇有三千八百元可以課稅，因千二百元為最低生活免稅費也）。b. 對所得者之本人及其妻子應各減稅若干（比如某甲應上稅百元。但為其自身及其妻子各應減稅若干，假定應減稅之數目為廿元。則某甲祇應上八十元之稅矣）。2. 係規定單身人（未娶妻者）之收入有一定數目免稅，（如千元）有妻有子者應再加若干免稅。又為公道起見，其餘情形之可以防害上稅義務人之能力者，如須養育窮困親戚，疾病，以及其不幸之事等，均可於量稅時，加以顧慮。

家庭既同享最低生活免稅費之優待，故應同負上稅之義務。因此不獨家長之所得應課以稅，即其妻子之所得亦應課以稅。其課稅法係合計全家之收入而課以稅。至合課全家收入以稅之理由，除上述同享最低生活免稅費之優待原因外，尚有其他原因。即一因妻子之收入，可以加增上稅能力。二因共同生活，可省費用也。且因

合課全家之所得以稅，則可用較高之稅率。（因係遞加稅率也）如祇課家長之所得以稅，則不能用較高之稅率以課之。

按照課稅應依能力為準之原則，故對於確定所得，應較不確定所得重課以稅。此於前第三十五章業已述明。在所得稅中重課確定所得之法，可對於大部份利用財產，或純賴財產而獲得之所得，課以較重之稅率，而對於勞動收入，即不確定所得，課以較輕之稅率。此法英義兩國行之。而以義國法為尤完備。但確定所得之有較高之上稅能力者。結果全繫於財產。故用特別之稅，如財產稅，或與財產稅相近之收益稅，以重課確定所得，似較便利。德國即用此法。此法 1893 年普魯士曾用之。所得稅宜用遞加稅率法，以便實現公平徵稅之目的。前於第三十五章，業已述明。（述明遞加稅之重要）

4. 一般所得稅，其理論上之優點，在平時實驗上業已出現。但有一點（至少在德國如是）為不合。即人為國家需款孔多之時，可迅速加高所得稅稅率以濟急需。但事實上實有不然者。如在經濟紊亂時是也。斯時所得稅之收入，不惟不能增加。且必至於減少。蓋因貨幣跌價，個人收入，時有變遷。而所得之課徵，又不能即時與貨幣及個人情形相符合。兼之稅務機關。此時對於全國經濟及個人經濟又乏統一觀察。有此兩因，故其收入必至於減少也。且在斯時，所得稅對於各種稅源為大不平均之課徵，蓋一方面因道德墮落，多數之稅源可以漏稅。即或不漏稅，但因貨幣跌價，收得稅時，其值已無幾。而他方面領工資與薪金者，則因收稅於源泉之故。常於適當時間上稅。因是所得稅由公允之稅法，一變而為不公允矣。

最古最著名之所得稅爲英國之所得稅。英國 1798 年之第一次所得稅，係用以支付戰費。於拿破崙戰爭終止時，即行取消。其後於 1802 年復行之。作爲長久稅收。其稅率係按國家費用之多寡，每年由財政法令 (Finanzgesetz) 規定每鎊所得抽若干先令及若干便士。戰爭時因支付戰費之故。故稅率常高。1910 年前均係比例稅率。於 1910 年始改用遞加稅率。其法係規定七百鎊以下之所得。減輕稅率。過五千鎊者，加抽一種附加稅。又於同年規定與勞動收入以優待。大戰時，英國所得稅之變更見 *Finanzgesetz* 另一財政學書第十八，十九版三百十五頁。近今英國所得稅法令規定已結婚者，每年二百二十五鎊免稅。(有子女者，再加高其數) 未結婚者，每年一百三十五鎊免稅。勞動所得至一定之高度時，有優待辦法。二百二十五鎊 (此指應上稅之所得部份) 以下之應上稅之所得，稅率減輕一半。過此即照所定稅率抽之。(稅率有時爲百分之二十) 過二千鎊之所得，則對於自然人用一種遞加之附加稅徵之。最高稅率，達百分之五十。法國經長久之爭論。始於 1914 年七月十五日法令宣佈實行所得稅。大戰時大有變更。稅率亦加高。法國所得稅率之規定，略如英國。係規定出一種通常稅率。此稅率對於過五十五萬佛郎適用之。對較小之收入，則按其收入大小次第減輕其稅率。如祇抽原稅率二十五分之一，或二十五分之二等。對最小之收入，按照其家庭情形，尚有減輕之辦法，六千佛郎以下之收入免稅。

德國自普魯士實行所得稅後，各邦均採用之。其稅率大都係輕微之遞加稅。公司亦須上所得稅。自聯邦實行所得稅後，各邦之所得稅自必取消。公司之所得另用一種團體稅 (Körperschaftsteuer) 徵之。以作

爲抵償自然人之上所得稅。各邦雖不能徵所得稅，但所得稅之收入，各邦可分得一大部份。（依照 1920 年五月三十日邦稅法令，各邦可分得三分之二。按照 1923 年六月二十三日之財政分配法令，可分得百分之九十。按 1925 年八月十日之財政分配法令。可分得百分之七十五）但規定各邦須分一部份與自治區。

A. 德國聯邦政府 1920 年三月二十九日之所得稅法令。曾經多次更改，其更改之原因。係欲使之與馬克跌價之情形相適合。但終不能適合。直至 1923 年，因馬克跌價太甚之故。不能按照一定之法律形式課稅。於是規定一種最終繳納數目。卽於已繳足所得稅外，按照馬克跌價情形，人民須再繳納一種最終繳納數目。以期與其上稅能力相適合。當日情形，既千變萬化，故不及改定所得稅法令。祇好於 1924 年用特別之條規以代之。其條規將所得稅分爲各種特別稅。每種另訂條規以徵收之。但均以金馬克爲單位。其後 1925 年八月十日之新所得稅法令出現。其規定如下

I. 負有上稅義務的人。一切自然人，凡有所得稅法令之所謂『所得』者，均有上稅義務。上稅義務分兩種。卽無限上稅義務與有限上稅義務是也。無限上稅義務。係全體收入，均須上稅。有此無限上稅義務者。爲凡在德國有住址，或寄寓在德國者（六個月以上之寄寓）與夫德國官吏之住居在外國者。國家銀行與國有鐵路公司之官吏，如其住居在外國者，亦屬於後一種。負有限上稅義務者爲一切人等，無論屬何國籍，住居或寄寓何地。祇要其在國內由農業，森林，營業，獨立之職業，不獨立之工作，與夫出租不動產而得有收入。或由資本而得收入，或賣國內土地而得收入。或因前時或現時辦理公家事務，而在公家領薪

者。均負有上所得稅之義務。免稅權祇有依據國際公法，或依據與外國特訂條約之人，可以享受。

II. 負有上稅義務之物。所得二字，照所得稅法令之規定。一部份係盈利 (Gewinn) 一部份係收入多於支出之數目。該法令共分負有上稅義務之所得為八類。

1. 由農業，森林，園藝，以及其他不屬於工業之土地事業之收入。

2. 由營業或鑛山之收入。由與他人合夥之營業，或由股份兩合公司之收入，以及出賣營業之收入（即出賣工廠或商店）

3. 由獨立的自由職業之收入。（如美術家、作家等）由一定職業之收入。如醫生，律師，建築家，工程師之收入。由暫時行為之收入。（如執行遺囑人與管理破產事務人之收入）及由公司之監查職務所得獎金之收入等。

4. 由不獨立工作之收入（如工資，薪水，養老金等）。

5. 由資本之收入。如紅利，利息，以及由普通股票，鑛山股票，享利券之收入。由暗中與他人合夥經營商業之收入。（暗中者，即自己不出名也）公債及壓租利息，在儲蓄銀行，或其他銀行存款所生之利息，期票貼現之收入。

6. 由出租不動產之收入。出租堆棧及法權（如專利特許）之收入。出租船隻與農業器具之收入。出租動產之收入，自住房屋之租金，亦作為收入（自住自有之屋本無租金。不按應按租價算若干租金，而作為

收入)

7. 其餘之長久收入，如遺傳之年金，終身年金，時限年金等。

8. 其餘由一定事項所得之利益，如投機獲得之利益。出租動產所得之利，與夫作介紹人所得之利。

所得稅不認爲所得之收入，係一次之財產增加，如贈送，遺產，分與，嫁妝，彩票得利。由生命保險而得之賠償數目。及一定財產分割。其餘一定之特別所得而不上所得稅者。如恩賜之生活費，因殘廢戰爭年老而得之恤金，軍隊之名譽獎金，由疾病保險而得之收入。以及其他等等。

III. 所得之計算法。在負有上稅義務人之所得中，可將一定之費用扣除。剩餘之數。卽爲完全負有上稅義務之收入。(純收入)以下之數目，可以扣除。

1. 所費之成本。卽爲欲得收入，欲保全其收入而耗去之費用。又每年機器或營業傢具與房屋之損耗，本質之減少(如鑛山)，所上之收益稅，所支出之保險費。(以與營業有關者爲限)及由住屋至工廠之路費等，均可扣除。

2. 一定之特別支出。如社會保險費，預支之埋葬費。對於職業團體或代表所補助之費用。生命保險費，教堂稅等。但其扣除之總數，不能超過四百八十馬克。如其妻子，可對每人再扣百馬克。如總共扣百八八十馬克時，則無須舉證，均能照準。屬於特別支出者，尙有支出之利息。年金，長久之負擔，(以不屬於所費之成本爲限)。關於工資之特別支出見後。

不能扣除者，係其餘之費用。如收買，改良，或擴張營業之費用。如投於他種事業之資本，如還債數目，家庭費用，營業上自有資本之利息等。

應扣除之數目，一部份已於計算各種收入時業已扣除。一部份係總收入算出後，再扣除之。如上稅義務人有各種收入之源泉。又如其在此一源泉獲利，而在他一源泉有損失時，則其損失可以扣除（但投機失利，不能計算）

計算各種收入，分三部計算。

1. 由農業，森林，營業，及獨立職業之收入。此處之所謂『所得』係指贏利。換言之，即由收入減去支出後再加上或減去存貨及流動資本之漲跌價目。（存貨及流動資本之價格有漲跌，漲時當加上作為所得，跌時當減去）存貨及流動資本價值之計算法，可以一般價值為準。但上稅義務人亦可以購買價格或製造價格代替之。如物件在前次上稅時已作為營業資本時，則其價格，仍以前次擬定之價格為準。如該物件跌價時，則亦可更改其價值。如上稅義務之營業財產，在各年均無大更動，而其存貨亦如往昔時，則收入減去支出，即為贏利。而不必再加上或扣除存貨及流動資本價格之漲跌。如上稅人按照商法規定，有填記簿記義務時，或照商法規定，自行填記簿記時，則其贏利以簿記所載之財產盈虧為準，但關於下列各項之記載，須注意稅章上之規定，因恐其作弊也。如由營業內自行取用物件之記載，關於應扣除之支出項之記載，與夫價格計算之記載。關於第一次課第一項所得之法（即本項）尚有數特別條文，

2. 由不獨立工作之收入，（工資）財產之收入，及其他之長久收入。此處之所謂所得，係收入超過于支出之數目，對租佃之收入，則規定承租人所給與出租人之租金，與夫出租人所保留之利益。（如出租土地，該土地附代有果園，出租人將果園收成，保留為己有是也。）應一併算為所得。至出租人應扣除之負擔，可以扣除。

3. 其餘之『所得』，此處之所謂『所得』，亦如第二項之以收入超過支出之數目為所得，偶爾由作中人或介紹人所得之收入。如在五百馬克以下者免稅，如出賣物件，則以賣價為收入，以買價及其他用費為支出。

在一定情形之下，如上稅義務人之所得數目，與其消費之數目，不成正當比例時。（如收入甚少而消費之數目極多）則可不課所得以稅，而課其消費以稅。（即按照其消費之數目而課以稅，）但如其消費之數目超過其收入之數目一倍半時。方可如是辦理。如消費不到一萬五千馬克，則無論如何。不能按照其消費課稅。

VI. 稅時段 (Steuerabschnitt), 稅時段者，係課稅之時間斷落也。課稅自然以一年為準，即一年課一次所得稅，但由何時起，何時止係問題，此所以有種種之時段，如由一月一日起，至十二月末日止。如由三月一日起，至翌年二月底止。稅時段對各種上稅義務人不同，通常係以天然歷為準，（即由一月一日起，至十二月末日止。）如上稅義務人之所得係由農業森林時，則以經濟歷為準 (Wirtschaftsjahr 經濟歷者

，係按照經濟情形所規定之週年也。如由四月一日起至翌年三月三十一日止，由七月一日至翌年六月三十日止，總之係不以一月一日起至十二月末日止之週年，均為經濟歷）而由七月一日起至翌年六月三十日為一年計算之。對其餘之營業，其結賬或係必須依照商法規定，或係自行實際依照商法規定時，則均以經濟歷為準。如有其他之收入雜入農業及森林收入中或雜入營業收入時，均應照經濟歷計算。又如在一營業中有各種不同之經濟歷可用時，（如其營業之一部份，其經濟歷係由六月一日至翌年五月三十一日，他一部部份，其經濟歷又係由八月一日至翌年七月三十一日等）則以最末最遲之經濟歷為準，課稅之法。自然以在稅時段內之所得為準。課稅之時間，係於經濟歷或天然歷完畢時課之。如上稅人之稅時段係于上半年終了時。則于其終了之時課之。如上稅人之稅時段。在下半年終了時。則於天然歷終了時課之。

V. 家庭課稅(Hanshaltungsteuerung, 即課稅以家庭為單位，而不以個人為單位也)在同一家庭生活之人之所得，在一定情形之下，應合課以稅。比如兩夫婦均負有普通上稅之義務，而並未分居者，即合課以稅。換言之，即妻之所得，加入夫之所得內而合課以稅。如其妻之勞動收入，係由另一事業時，則分開課稅。如夫婦之收入，係合課以稅時，則夫婦兩人對稅共同負責。如負有普通上稅義務之家長，則其未成年兒童之所得，應合併課稅。如其未成年兒童之收入係由勞力而得者，則分開課稅。

VI. 稅則，(Tarif)通常稅則如下：

第一段 8000 馬克

抽 百分之十

第二段	4000 馬克	(至12000)	抽	百分之十二又小數點五
第三段	4000 馬克	(至16000)	抽	百分之十五
第四段	4000 馬克	(至20000)	抽	百分之二十
第五段	8000 馬克	(至28000)	抽	百分之二十五
第六段	18000 馬克	(至48000)	抽	百分之三十
第七段	34000 馬克	(至80000)	抽	百分之三十五
過此數目			抽	百分之四十

稅則係用分段抽稅法，（解見前三十五章內）如有十萬馬克之所得者，應上三萬馬克之稅，即抽百分之三十也。

所得不滿一千一百馬克者免稅。有一妻一子者加二百馬克免稅。對第二子再加百八十馬克，對第三子再加三百六十馬克，對第四子再加四百五十馬克。以後每多一子，均再加四百五十馬克免稅。但不過十八歲之兒童。如由不獨立之工作或獨立之職業而有收入時。則不應對此子扣除若干數目不上稅。如無免稅情形（指收入多於1100馬克，不須與以最低生活免稅費者。）則有以下之減輕辦法。比如上稅人之所得不過一萬馬克。則對其本人，可由所得中減去六百馬克不上稅（此名為免稅所得部份 *Freiassung Bestimter Einkommensteil*）對其妻其子。不論其所得之多寡，可由減去六百馬克後之所得中為每人再各減百分之八不

上稅。（比如某甲年有所得五千馬克。爲其本人可減去六百馬克不上稅。剩餘應課稅之數目係四千四百馬克，如某甲有一妻一子，則在四千四百馬克中，爲其妻子各再減去百分之八。卽爲每人減去三百五十二馬克，共應減去七百零四馬克不上稅。故某甲負有上稅義務之所得爲三千六百九十六馬克）如上稅義務人之所得甚少（但多於一千一百馬克）則爲其妻子可照上述減輕辦法（卽如其妻其子加上一定之數目，如百馬克免稅。）而不如剛纔所述之於所得中減去百分之幾之辦法。但此以照第一法能較照第二法多減去免稅數目者爲限。如一部份或全部份之收入，係由工資而得者。其減輕辦法見後。

在一定情形之下（如不定時之所得，）可以減輕其稅。比如未超過於三萬馬克之所得，則課稅時對於經濟情形之有大傷於上稅義務人之上稅能力者。如養育子女，養育窮而無告之親戚，疾病，負債特多，災害等情形。可減輕或豁免其稅。

VII. 手續。凡有八千馬克以上之所得者，及凡依據簿記之結算而得有盈利者，與夫經機關之命令而必須于格式中自行填明一切者，均有于格式中填明一切關於課稅必要事實之義務。又凡雇用人員，至兩月以上而給有一定之報酬者，則有將其名姓職業住址，與夫雇用人員之所得。呈報于財政機關之義務。如數人合營之事業（如無限公司，兩合公司，以及共同經營之農業及森林）則對於紅利一項，應有統一的確定。

關於課稅一項，由機關以書面通知上稅人，關於課稅時間，見前IV項中。

關於納稅之法。有下列各條規：

如應上稅之數目確定後，則應預繳下一年應上稅數目之四分之一（下一年應納稅之數目，即以本年所算出者為準，）而於二月十五，五月十五，八月十五，十一月十五繳納之。至於農業方面，則因其上稅期已遲在八月十六，故於十一月十五日，即應繳納下年應上稅數目二分之一。在一定情形之下，可加高或減輕預繳之數目。其餘未繳之數目應於稅務機關通知書到時繳納。至關於已預繳之數目，以及工資稅（所得稅一部份）資本稅（亦所得稅之一部份）之已于支付處除扣者，自應於上稅時扣除。（比如某乙已預繳其應上稅四分之一，假定此四分之一為百元，則某乙于通知書到時，應再繳三百元，又如工人每年應上稅百元。但此百元已絡續被支付工資人扣除而交與收稅機關時，故此工人，即不須再繳納。）

關於工資稅及資本稅，另有特別條規。工資稅新近於 1925 年十二月十九日法令重新規定之，但都係關於減輕工資稅稅率之辦法。

工資稅係由勞力所得之工資之稅。其收法係由支付工資處將上稅數目扣除後交與收稅機關。何謂工資？工資者，係凡人由不獨立之位置，如在公在私之官吏，員司，工人。無論其關係如何，形式如何而所取得之全體收入也。工資稅稅率，係徵除去免稅部份後之所得之百分之十。免稅數目，原定為每年九百馬克。後自 1926 年一月一日起。加為千二百馬克。其加高之分配法如下；狹義的免稅部份原為每年六百馬克，現加為七百二十馬克。所估計之成本費及特別費，原定為每種百八十馬克。現加為每種二百四十馬克。關於家庭情形之優待辦法，亦如前時係兩種辦法，一種係於其所得工資內扣除百分之若干不上稅之法。

一種係按其妻子之數目，而爲每人扣除一定之數目（如百馬克）不上稅。新法令關於後一法之爲其妻扣百馬克，爲其第一子扣百馬克，爲其第二子扣百八十馬克，爲其第三子扣三百六十馬克等之規定，均無變更。但對於爲第四子之扣除辦法。前時定爲每年六百馬克，（每月五十馬克）現由新法令加爲七百二十馬克（每月六十馬克）關於第五子及以後各子，前時定爲每年扣除六百馬克，不上稅，（每月五十馬克）新法令加爲九百六十馬克（每月八十馬克）免稅。關於常年收入外之一次贈送。不能用減輕辦法。但稅率爲其妻其子，各扣百分之一免稅。如每月收入不過八十馬克者，全不徵稅。如於課稅時有特別情形之應減輕稅率者，以及勞力人證明有較高之成本及特別費用時，尙可再減輕其稅率。

自治區機關於每年開始時給負有上工資稅義務人以一稅票 (Steuerkarte)，此票用以記明所得工資及扣除之稅。在此稅票上，並標明其應享之減稅權利，及由上稅人之呈請而經財政機關批准之減稅權利，凡雇工工人之主人，對於減稅辦法，應極端服從，雇工工人之主人，於給發工資時，將其人應上之稅扣留。而交與財政機關。但須注意工人應享受之減稅權利，作工人與雇工工人者，對國家共同負責。而爲聯帶債務人。

如勞動者由勞動之收入。年不過八千馬克。由其餘非勞動行爲之收入，年不過五百馬克時，則如支付工資處已照章將稅數扣留時便爲已繳所得稅。如勞動者全體收入年雖不過八千馬克，但其由非勞動行爲之收入部份年過五百馬克時，則對比由非勞動行爲之收入，應另課以稅。至對其勞動收入，不另課稅，因早

已被支付工資處扣留也。如收入超過八千馬克時，則常須另課以稅。在此種情形之下，上稅義務人祇須繳納未繳足之部份。

資本稅之收法，如係對下列各種資本收益時，則亦如工資稅之由支付利息處扣除而交與收稅機關。如紅利，利息，及由股票，鑛山股票，享利券，國家銀行股份，殖民公司股份，合作社股份與有法人性質之鑛山聯合營業等而得之利益。此外由匿名與他人合夥營業而得之利益。最末，如由公債而得之利息，（此又分兩種，即由有債票公債而得之利息，及由無債票之公債而得之利息，）稅率為百分之十，有資本收益人應付之利息，及其為此資本收益而耗去之費用，不能扣除。債務人（即支付利息人）應證明其已將稅扣除而交與財政機關。其餘辦法與工資稅同。

B. 團體稅 (Reichskörperschaftsteuer) 係用以補充所得稅。而徵收非自然人之所得之稅也。此稅成立於 1920 年 11 月 11 日。1922 年 5 月 2 日重新規定之。其後經 1923 年 3 月 20 日之貨幣跌價法令，及 1923 年 12 月 19 日，及 1924 年 1 月 14 日之第二，第三次整理租稅法令更改之。現行之法律為 1925 年 8 月 10 日之法律。

I. 負有上稅義務的人（非自然人）負有無限上稅義務者為各種公司，各種團體，其總經理處在國內者營利公司，換言之，即一切股份公司，股份兩合公司，殖民公司，有法人性質之鑛山聯合營業。股

份有限公司，合作社。此外營經濟事業之會社，如其目的編重于為該會社一己之經濟利益，或為其份子之經濟利益者，以及一定之捐助款項不作為營利公司看待者，有以下各種。

1. 營業不出于社員外之合作社。
2. 交互保險會。
3. 合作社之總經理處。

2. 其餘一切民法上之所謂團體及財產團體。

3. 依公法而成立之營利事業。但公益營業如自來水，煤氣，電燈，公共交通，港口，以及以執行公權，或為公益事業，慈善事業與教堂事業為目的之事業為例外而免稅。

4. 無法人性質之會社，如其所得未直接上稅者，方負有上稅義務。屬此者為無限公司，及兩合公司。負有限上稅義務者，換言之，即祇以其國內之所得負上稅義務者。為總經理處在外國之一切公司，團體，財產。上面所述之公司，團體，財產，無論其總經理在何處，均應以其國內之資本收益，負上稅義務。

享免稅權者為國有郵政，國有專利。邦有彩票，國有鐵道，國有銀行，邦有銀行，公共儲蓄銀行。(此以專營真正儲蓄事業者為限)以及為教會，慈善，公益等目的之團體或財產。職業會社及其他。

11. 負有上稅義務的物。此處收入之含義及種類與所得稅法令規定者同。不過此處不算為所得之收入較多耳，不算為所得者有下列各種：依公法而成立之營業。如其收入為由農業及森林者不算為所得。在儲蓄銀行，如其營業出于儲蓄範圍外者，則在儲蓄範圍內營業之收入不算為所得。在營利公司，如該公司又在他公司佔有股份至少四分之一者，則由此四分之一股份之收入，不算為所得。在會社，如會員之會費，不

算為所得。在自治團體，如其收入非由營業而得者，不算為所得。至關於成本及利息之規定，可參看所得稅之規定，不過此處能扣除之項數，較在所得稅為多。如為公益事業之補費。因失本而補入之幫費等，在此處可以扣除。至不能扣除之數目，除在所得稅規定者外。尚有為聯合目的而費去之費用。（此視為與自然人家中自行消費者同）及支付監查員獎金之費用。

III. 作為最少所得數目而亦須上稅者為給與監察員之獎金。此外尚可將下列兩項數目算入而合課以稅即（1）所分紅利之非于最近二年已作為所得而曾課稅者。（2）給與總經理人或員司之獎金，而此獎金未由條約規定者。

IV. 稅時段亦如所得稅之規定。

V. 稅則。徵稅以所得為標準。稅率如下，1. 對營利公司及營利事業抽百分之廿。2. 國內之股份有限公司，及一定之合作社，如其資本不過五千馬克者，其稅率與自然人之所得稅同。但其稅率不能過百分之廿。3. 對其餘之上稅義務人為百分之十三。

VI. 手續及納稅法。所得稅對於呈報義務，估價，課稅。資本收益之徵稅法，預繳，結賬。（即上稅之賬）之條文。在團體稅亦有相當用處。

3 財產稅 (Vermögenssteuer)

第四十八章 財產稅之意義及種類

稅之以財產，或財產之一部份作為稅客體，及課稅標準者，始于中古時代。彼時名為 *Schoss*。（即租稅或 *Schätzung*（忖度意，因須忖度其價值也）通常均以負有上稅義務物件（如土地，房屋，有時，亦係動產）之價值為準，而此種價值係由忖度而來。故因得名。當中古稅務萌芽時代，人類對於收益及所得之觀念未發達故其以易于認識，易于判定價值之物件（即如財產）作為稅客體之原因。實易明瞭。

現今所謂狹義之財產稅，係長久徵課財產之稅也。至遺產稅雖徵及財產。但祇限于遺傳時一次，而非長久之課稅。他如財產交易稅，亦祇于財產轉手時課以稅。而非長久之課稅。此狹義財產稅之與遺產稅及財產交易稅不同之理由也。

財產之意義。按照法律（關於租稅之法律）係生利益，或能生利益之貨財（*Güter*），如土地，房屋，固定資本，流動資本，借貸之資本。（指金錢）以及有金錢價值之法權。（*Rechte*，如年金，皇室費）按新近稅法。凡有價值之使用財產（如貴金屬，裝飾品，蒐集品。）亦作為財產計算。因此等物件，本能生利，不過所有人不用之生利。正足見其有上稅能力云。普通使用之財產免稅。關於財產之債務可以扣除。

財產稅之課稅標準常例係財產之通常價格，或交易價格。但須注意當日之經濟情形，如對土地，則更須注意土地之收益價格如何。因收益價格有時常低於土地之交易價格也（此係以比例而論）。如對有價證券。則更須注意其數年內之平均價格。

稅主體係財產所有人。戰前法令，祇規定自然人有上財產稅之義務。依戰後 1923 年四月八日財產稅法令

之規定。除自然人外，尚有多種之公司，會社，均須上稅。小財產免稅。遞加稅率及分段抽稅法令之適宜於此稅，亦如適宜於所得稅。

欲知財產稅之稅源為何物，當先問專由財產之收益，是否足以納稅，或是否須以財產本身之一部份納稅。如專以財產之收益即夠納稅時，則名為形式財產稅 (Nominelle Vermögensteuer)。如專由收益不夠納稅，而必須以財產本身之一部份納稅時，則名為真正財產稅 (Reelle Vermögensteuer)。真正之財產稅，如國家不欲傷及經濟生活及稅力時，則祇宜于國家困迫而不能徵他稅時，偶一行之。此其理至明。無須舉證。真正之財產稅，因財產種類之不同，及財產易否便賣成錢之故，對於上稅人負擔之輕重，亦大不同。長久之財產稅，祇有形式財產稅。換言之，即稅客體與量稅基礎雖為財產，但其稅率之低，則專由財產之收益，即足以納稅。

財產稅在稅系統 (即複稅) 中之地位。由財產稅本身之意義即可知之。財產稅之任務。在徵課確定所得之來源，而為一般所得稅之補助稅。財產稅不能作為主要稅。因一來稅率甚低，收入不多。二來由財產之大小，不能判定所得之大小，蓋財產種類不同，其價值縱然同一，但因時間及地方之關係，其收益可大相逕庭。三來對於個人能力及於財產之影響不能顧慮。

德國之第一次財產稅，係 1893 年七月十四日普魯士之財產稅。其後各邦均仿效之。荷蘭瑞士各邦及北美洲，則已先普士而有所得稅矣。

財產稅在德國 (係指聯邦政府) 係始於 1923 年四月八日之財產稅法令。後經 1923 年三月廿日之馬克

跌價法令，及 1923 年十二月十九日之第二次整理租稅法令更改之。終由 1925 年八月十日之財產稅與遺產稅法令代替之，又同時之計算價值法令與財產稅有關係。

1. 負有上稅義務的人。負無限上稅義務者：換言之，即全體財產均負有上稅義務者，為 1. 自然人，其規定與所得稅之規定同。2. 以下之會社，如其住地或總經理處在國內者。a 股份公司 (Aktiengesellschaft) 股份兩合公司 (Kommanditaktiengesellschaft) 殖民公司 (Kolonialgesellschaft) 法律上認為法人或不認為法人之鑛山聯合會社，合作社 (Genossenschaft) 保險會社 (Versicherungsvereine) 農業銀行 (Hypothekenbank) 船政銀行 (Schiffsbekuhungsbank) 及股份有限公司 (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)，簡寫為 G. M. B. H. 此種公司，按德國法律，股東至少須二人以上，總共資本須兩萬馬克，最少之股份須五百馬克，賬目可不公開，股票上有姓名，(b 法律上認為法人，或不認為法人之會社，機關，慈善事業，與夫民法上之所謂公司。c 無限公司 (Offene Handelsgesellschaft) 凡數人合資合力經營事業而各人均負無限責任者) 兩合公司 (Kommanditgesellschaft) 股東中至少有一人負無限責任，其餘負有限責任，與上述股份兩合公司不同者，即此處無股票也，(依公法而成立之借貸機關。

負有限上稅義務者，換言之，則祇在國內之一切財產，負有上稅義務。負此義務者為一切自然人之未負有無限上稅義務者。與夫一切公司，其住址及總經理處在外國者。

享免稅權者為公家所辦之銀行，為公益之會社，職業聯合會等。總之其規定與團體稅之規定同。

II. 負有上稅義務的物。按計算價值法令之意義，則所謂財產者，係指農業，森林，園藝之財產。營利財產，土地財產，及其他財產。至未負有上稅義務之財產，可數如下：家用器具及不重要之動產，為慈善或公益事業之財產。一定之年金或財產之分割，在無限公司及兩合公司之股份。美術著作音樂等作品。發明人所有之發明權或寡婦與孤兒所承繼之發明權。(Urberecht)

可扣除之數目如下：a. 凡於確定營業資本時未顧及之債務。或為潤屯銀行法令，實業負擔法令，及徵收法令所未提及之債務。b. 負有義務而支出之年金。c. 現款及銀行存款之用以支付最近三月工資者。及農業方面之一定利得。

III. 計算價值法令。財產之價值，應以依計算價值法令及租稅法令所算出之統一價值為準。其計算也，或以一般價值，或以收益價值為準。農業，森林，園藝，已建屋之土地（或為該地通常之建築式，或為工業上用）其計算價值，以收益為準。流動資本及其他之財產以通常價格為準，如公司股票，其價值於上稅時，有一定價格者，（如稅務處規定某公司之股票於計算價值時定為八十元是）則以該價格為準。

IV. 課稅時間，係每年一月一日。補行課稅或新課稅時，則以新課或補課之時間為準。

V. 稅則如下：

至 10000 馬克之財產 抽千分之二

至 25000 馬克之財產 抽千分之三

至 50000 馬克之財產 抽千分之 4

過此以上之財產 抽千分之 5

自 1917 年起，加高稅率。二十五萬馬克至一百萬馬克之財產，抽千分之五，又小數點五。至二百五十萬之財產，抽千分之六。至五百萬之財產抽千分之六又小數點五。過此以上抽千分之七又小數點五。如財產之已經自治區或各邦課以收益稅者，則其最高稅率，止於千分之五。財產計算法，滿百馬克者則計算。未滿者不計算。

祇負無限上稅義務人，可享免稅權。凡上稅義務人之財產，不過五千馬克者免稅。又上稅義務人之財產不過一萬馬克。其收入不過三千馬克者，（如有兩小孩子，則可加至四千馬克。有三小孩子可加至五千馬克，有四個以上之小孩子，則可加至六千馬克）免稅。如享受年金人，其人年逾六十。不能操作，而其財產不過兩萬馬克，收入不過五千馬克，或其財產不過三萬，而其收入不逾四千者（如有多子，此數加高）免稅。

手續。課稅與鑑定財產之多寡均于每年一月一日起計算之。財政機關，對於已確定之財產部份。（如基本財產，流動財產）則登記之。其他財產，則設法測定之。測定後即算出應上稅之數目而通告有財產人。兩夫婦之財產，如準『財產計算法令』係合計者。則合課以稅。收稅時期與所得稅之規定同。財產未確定以前。應照過去一年之財產數目。先行預徵若干。

4. 對所得及財產之特別稅 • (Besondere Steuer für Einkommen und Vermögen)

第四十九章 一次所得稅及一次財產稅

爲一定目之一次稅，係此種稅之起源。中古及近今尙有此種爲一定目的之一次稅。但自近今將前時之所謂臨時費用，作爲經常費用。而用經常收入以支付之。將臨時費用與經常費用，嚴加區別，而臨時費用均由募公債以支付之。故此種爲一定目的之一次稅失其重要矣。大戰前數年，間有此種一次稅。戰後則各國因還債（如德奧）及爲其他目的，（如捷克斯拉夫國之爲整理幣制）而此種一次稅之徵課，又爲常見之事矣。一次稅之稅客體，祇有財產，或所得，或所得與財產之合併可以充之。

1. 德國 1913 年七月三日法令所規定之國防補助費 (Wehrbeitrag) 係對所得及財產所徵之一次稅。而用以支付十萬萬馬克之臨時擴張軍備費也。此種軍備擴張費，本應由募公債支付之。但當日國會對此種臨時軍備擴張費及以後常年增加之軍費，如由財產稅得之，方與以通過。此其所以不募公債，而徵此一次重稅之原因也。此外尙有兩種原因即 1. 當日德國國債已達五十萬萬馬克。若國債再爲加多，恐有危險。2. 國會謂軍備之擴充，有產階級人享受利益。較其餘人民爲多。總之。當時以此種重大支出。祇宜現時負擔，不應累及將來之趨勢。頗佔優勝。而其結果，亦如所願。1913 年之國防補助費法令。頗爲重要。因可作爲課財產增加稅 (Vermögenszuwachssteuer) 及財產稅之基礎也。

2. 一次之財產稅，戰後各國多有行之者。前已述明。其大部份係用以償還戰時所負之債。德國 1919 年十

二月三十一日法令所規定之爲國緊急犧牲稅 (Reichsnotopfer) 卽屬此種。爲國緊急犧牲稅之理由，係謂當時國債必須減少，以輕國家利息之負擔。又國債必須卽時償還。因一部份戰時之國債，係跌價之馬克。故應趁馬克未恢復原價時償還之。因爲不及時償還，則日後馬克漲價時，國債與應付之利息，其表面數目雖屬同一，而實際則國債與利息均加高矣。反對爲國犧牲稅者有三種理由。1. 因爲國緊急犧牲稅稅率過高。致傷及財產本身。而有真正財產稅之效力。戰後民生凋弊。私人資本，正爲急需，如爲國家徵去，則有傷於國民經濟無疑。2. 因上稅義務人之財產，有易於便宜與否之別。故其所負之負擔，亦大不相同。(財產易便宜者，負擔較輕，反之則較重。) 3. 一次之財產稅，祇能徵及於徵稅時有財產之人。如徵稅後方有財產者，則可免稅，殊爲不平。

此外爲國緊急犧牲稅，係一種錯誤之主張。因名雖爲一次稅。人民應一次繳納之。但實際方面，不能不準許人民分期繳納。如地主可分爲四十五年繳納是也。但當時馬克日日跌價。收入無幾。故祇收一小部份後卽行停徵。

1. 國防補助費 (1913年七月三日法令) 稅客體係除去一切債務後之財產。或以 1913 年十二月卅一日之財產狀況爲準，或以最末一次經濟歷所計算之財產爲準。農業森林園藝之價值。則以收益爲準。有價證券則以交易所之行市爲準。一萬馬克下之財產免稅。值五萬馬克之財產，如其收入不到二千馬克者免稅。三萬馬克之財產，如其收入在二千馬克上，四千馬克下者亦免稅。除財產外，『所得』亦負有上稅義務。(依據地方稅法令所確定之所得) 但五千馬克下之所得免稅。

對自然人之上稅義務，其規定與 1920 年三月廿九日所得稅之規定同。此外股份公司，股份兩合公司須以其儲蓄金及末年之贏利負上稅義務。外國公司在國內之基本財產及流動財產，負有上稅義務。如收益甚少之公司及為公益事業之公司均免稅。課自然人之財產，兩夫婦合課之。財產不過廿萬，收入不過二萬馬克者有減輕辦法，對財產之稅率，係由百分之零又小數點十五，至百分之一又小數點五。財產至百萬者，即應上百分之一又小數點五之稅。對所得之稅率，係由百分之一，至百分之八。有五十萬克之所得者，其稅率即為百分之八。

2. 為國緊急犧牲稅。 (1919 年十一月卅一日法令，及 1920 年十二月之添補法令) 係一次重大財產稅之用以償還國債者，自然及法人均負有上稅義務。而以 1919 年十二月卅一日之財產狀況為準。財產價值之計算法。係以租稅法令為準， (Reichsabgabenordnung) 但稍有更改，即土地價值按其收益價值加廿倍 (如按租稅法令，則係加廿五倍) 而作為財產價值。又營業財產，祇按其價值之八成計算，即千馬克之財產作為八百馬克也。為國犧牲稅，按其意義，係真正財產稅。因對自然人之稅率，係由百分之十至百分之六十五。對法人之稅率，係百分之十，非由財產本身不能支付也。此稅本係一次稅，但一次之理想必棄去，因實際上須準人民一次繳納或分作廿八年繳納也。如分期繳納則每年須按其應上稅之數目加徵百分之六又小數點五之利息。(對地主可分作四十五年繳納，每年加抽百分之五又小數點五之利息。) 前時自己購買之公債票，可以代現金繳納。除以公債代現今繳納外，其餘實際用現金繳納者，自然為數甚少。故于 1920

年十二月廿二日有催收法令，此法令規定人民對其應上稅數目，應即時繳納三分之一，至少亦須以其財產百分之十交與公家。其後因馬克跌價及經濟關係欲徵收其餘未繳之數目，實為不可能之事，最末一次之催收法令，對較大財產（如1027000馬克及過此者）規定須繳百分之四十（前次規定繳百分之卅三又三分之一）營利公司，須應再繳納其應上稅數目之一半。

第五十章 其餘之特別稅

此處係討論為一定目的，或由一定原因而徵及財產或『所得』之一次稅或長久稅。此等稅之特點，在非一般人均有上稅義務。而祇由法律規定一定之人有上稅義務。因有此共同點，故此處合併研究之。否則當分別討論矣。

1. 兵役稅 (Wehrsteuer) 兵役稅係為未服兵役，或祇服一部份兵役之人或其家屬所上之稅。此稅當然以徵兵制為前題，因無徵兵制，即不能行此稅也。此稅之理由有二。(1) 謂人民既不能為體力上之服務。則于經濟方面，應有犧牲，以求平允。(2) 謂國家係必要之公共團體，各人均有盡力維持者公共團體之責任。如其體力上不能盡力，則應于金錢方面盡力。

反對兵役稅之重要理由，係謂服兵役人之犧牲與危險，不能與未服兵役人所受財產上之損失為相等之計算。未服兵役者與服兵役者相較，則未服兵役者，自然有經濟上之利益。未服兵役者可仍繼續營利，或且取服兵役者之位置而代之。而服兵役者，則不能營利，或且中止其求學，（此處之所謂求學，係泛指一切學工學農等）

但如未服兵役者雖繳納兵役稅于國家。而服兵役人所受之損失仍未免除。如欲服兵役人所受之損失免除，則兵役稅收入，常歸服兵役人收受，但此種辦法，有許多難點。實難辦到，此外非難兵役者，尚有兩種理由，即（一）有自己願服兵役之人，但因國家不需要其服役，而未令其從軍，如課此種人以兵役稅，則未免過苛。（二）如因身體上之缺點，不能服兵役時，而尚課之以稅，則亦未免過苛。

兵役稅之課法。係以上稅義務人之『所得』或財產。或上稅義務人之父母之『所得』或財產為準。兵役稅時間之起點，及其時間之長短，當以兵役之種類及時間為準。戰爭或動員時，有加高其稅率者。其稅率通常均較普通之稅為高。兵役稅之收入，一部份係用以支付國家之通常用費。一部份係用於軍事方面之目的。

巴燕及微屯伯耳格於十九世紀中葉有暫時之兵役稅。1881年及1903年。德國聯邦政府欲試徵此稅，但無結果。瑞士之兵役稅最馳名。大戰時法義兩國曾行之。德國於1889年1907年已曾徵此稅。其餘詳予所著他一財政學書中。

2. 財產增加稅 (Vermögenszuwachssteuer) 德國於1913年七月三日法令施行此稅。其收入係用以支付軍備擴充後所增加之常年軍費。此稅係用以補充國防補助費。(見前) 蓋國防補助費係用以支付臨時一次之重大軍備費。而財產增加稅，則係用以支付軍備擴張後所增加之常年軍備費也。財產增加稅之稅客體，係全體財產於每三年內所增加之數目。第一次徵收時期為1916年十二月三十一日，而以1913年十二月三十一日依照國防補助費法令所確定之財產為標準。稅率用遞加稅法。財產之增加不過五萬馬克者。其稅率為百分之零又小數

點七五。如財產之增加至千萬馬克者，則其稅率（合附加稅）至百分之二，又小數點五。如由遺產而得之財產增加，亦負有上稅義務。當日德國聯邦政府之所以施行此種希有之稅者，（祇有 1911 年二月十四日之土地增價稅爲此稅之先聲）可由政治方面之原因解釋之。一因當日各邦對於聯邦政府在正式所得稅及財產稅範圍內之任何侵犯均拒絕之。二因國會對於新增之海陸軍費，如由徵財產稅以支付之時，方與以通過。有以上兩因，故不能不想出一種出路。使國會及各邦均滿意。因是始有財產增加稅之名目焉。徵此稅之原因，（即支付增加之軍費）戰後雖已不存在，但於 1920 年仍用一種新稅以代替此稅。

財產增加稅之理由，係謂財產之增加，正足表現其卜稅之能力。但吾人若探研財產增加之根源。則知此種理由，不能全然贊同。何以言之。蓋因財產之增加，或由節儉得之，或由財產之增價得之。如土地及股票之因時會而漲價。或由遺產，彩票，及投機而得之。如由節儉而得之增加，則可用遞加之所得稅及通常之財產稅徵之。而不必另用財產增加稅以徵之。此法可於災厄年程，不使國家有特別之負擔（即爲徵財產增加稅之負擔）。至如由財產之增價而得之時，則財產之增加頗難斷定。且財產之增價，如不因賣財產而實現之。則不足爲上稅能力上升之表現。並且有時常因復行跌價之故，並無增加。

其餘德國於近年爲一定目的暫時施行之幾種特別稅，詳以下之附註中。

1. 德國之財產增加稅，係於 1922 年四月八日法令重新規定之。稅主體與財產稅之規定同。（見第四十八章）但財產增加稅不及於法人。稅客體係財產之增加部份。換言之，即末一次計算之財產與初一次計

算之財產之差別數也。財產之增加於每三年確定一次。如由遺產贈送及一定之財產分割而得之財產增加者免稅。夫婦之財產須合計。稅率用分段抽稅法。由百分之一升至百分之十。第一次課稅，應課由 1928 年至 1925 年時間內之財產增加。但依 1925 年八月十日財產稅法令之規定。財產增加稅，行至 1928 年十二月三十一日為止。

2. 其餘之特別臨時稅，a. 麵包稅 (Brotabgabe) 由 1923 年六月廿三日之法令規定之。後由 1923 年八月十一日法令更改之，此稅祇徵一次，其目的係欲借給貧苦人以廉價之麵包，(自公家所辦之麵包購辦處助消後，故有此稅) 凡負有購買強迫公債義務之財產(見六十九章) 即負有上此稅之義務。分作兩期繳納，每期繳納數目，應以麥價為準，即麥價漲時，所繳之數亦應加多也。免稅之財產部份，係吾人可以估定因馬克跌價而受損失之財產部份(如紙馬克，住屋)。

b. 企業稅 (Betriebssteuer) 係由 1923 年八月十日法令規定之。此稅係用以填補國家收入上因馬克跌價及稅收不足所受之損失。共含兩種稅。● 雇傭主稅 (Arbeitgeberabgaben) 與土地稅 (Lanlesabgaben) ● 自然人或法人之營有工業上或商業上之企業而使用有工人者，即應上雇傭主稅。其稅為工資稅之兩倍。● 農業，森林，園藝等企業之所有人，即負有上土地稅之義務。● 企業稅之課稅標準，係以課國防補助費時所定之價格為準。(關於土地之一切債務，不能扣除) 每兩千馬克之財產，每月應上個半馬克之稅，企業稅原定徵收六個月，但未滿六個月時，即因改訂所得稅與財產稅之故而取消。

萊因羅爾稅 (Rhein-Ruhrabgabe) 係由 1923 年八月十一日法令及 1923 年八月十五日之條例規定之。而用以資助萊因羅爾兩地工人罷工反抗協約國之佔據此兩地之稅也。此稅共含數種，第一係車稅。第二係所得稅之附加稅，第三係團體稅之附加稅。車稅稅率，為平時車稅稅率之五十倍。所得稅之附加稅。係分三期繳納。凡負有上所得稅義務之人，而又應預繳所得稅者，方負有上此所得稅附加稅之義務。其稅率為二倍于其秋冬二季預繳之所得稅數目。對其餘負有上所得稅義務之人，則祇限定于 1923 年有百萬之所得者，方負有上此負加稅之義務，第三期之稅率（此稅分三期繳納）係規定每千個紙馬克之應上稅數目，作為半個金馬克。如其營業在 1922 年七月一日結賬時，則每千個紙馬克，作為二個金馬克。對公司之稅率，係自然人之一倍半。

d. 升價稅 (Aufwertungssteuer) 係由 1924 年二月十四日之第三次整理租稅法令規定之。升價稅者，係債務人于馬克跌價時大佔便宜（因借錢時馬克價值高，而還錢時馬克價值低也。）故徵債務人以稅。以示公允，準上法令。聯邦政府對於債務契約，(Schuldverschreibung) 可徵債務人以稅。其理由係因債務人（自然人或非自然人）對於舊時所負之債，或則祇還百分之十五，（新法令之規定）或則于馬克跌價時，債務人已將債務用紙馬克全數償清，因此債務人大佔便宜，故必須抽債務人以稅。以求公允。稅率為按金馬克數目抽百分之二，但須扣除百分之十五後，然後抽稅（因債務人對舊時債務須用現時金馬克還百分之五，此百分之十五，彼並未佔便宜也）如在 1924 年二月十五日前，用較少于百分之十五之數目將債務償清後，

則應再抽一種附加稅。

對已建屋之地基，各邦及自治區，應抽一種升價稅。此稅情形如下，各邦及自治區對於房租之加高部份可徵收一部份。（比如房租由五十馬克加至百馬克。加高之部份爲五十馬克，各邦及自治區對加高之五十馬克可徵取一部份）所徵收之數目，至少應以百分之十作爲建築新屋之用。此稅之目的，係欲多建房屋以便由房屋強迫時代（Wohnungszwang）進而至於房屋自由時代也。（按德國戰後，大城市之房屋不足用，房主人自可操縱一切。如任意加價，另行出租等事。政府有鑑于此，乃有房屋強迫之舉，房屋強迫者，即政府對於房屋有支配之權。而房主人不能自由支配之之謂也。）對未建屋之地基，如該地基在私法上已負有若何之負擔時（即債務），或在 1919 年一月一日後曾經負有負擔者，各邦對此種未建屋之地基。應抽一種升價稅，但第一次納稅期不能在 1925 年十一月十日前。

潤屯銀行負擔（Rentenbanklast），換言之，即德國經濟界對於潤屯銀行之負擔以及按照道威斯計畫而由 1924 年八月卅日法令所施行之工業負擔（Mdstriebebelastung）。兩者均有租稅意味，但其目的不在爲國家謀收入而另有目的（即整理幣制之目的）。

第五十一章 戰時利得稅（Kriegsgewinnsteuer）

此稅廣義言之，可包含一切爲戰費而徵之稅。狹義言之，即專指徵戰時所得贏利之稅也。此處之所謂戰時利得稅，即狹義之戰時利得稅。大戰爆發未久。戰時利得稅之呼聲即高。義大利于 1915 年首先徵收此稅。德

國于 1916 年繼而行之。其餘參戰國家以及中立國家，或于同年（1916 年）或于其後均相繼施行此稅，徵戰時利得稅之理由，一方面係倫理的，一方面係財政的理由。大戰時國用浩繁。故不得不新闢稅源，而新闢稅源，則自然以徵及于戰時大獲利益之人羣以稅為最適宜。

最初之理想，係專欲徵因戰爭及與戰爭有關事項而得之利益以稅。如直接或間接供給戰品人，以及商工業界人所得之利益。英法意諸國，即係本此理想行之。但彼此稍有出入之點。德奧兩國之戰時利得稅，與英法義不同。即德奧兩國，對於戰時所得之一切利益，無倫其與戰爭有無關係，均課以稅。其理由係謂利用戰爭機會以得利者，不止商業界人。而其他人羣，亦可乘機取利。故課凡于戰時所得之利以稅，實為正當。

戰時利得稅，常例自然人及營利公司，均負有上稅義務。課稅標準，通常對自然人，係戰時『所得』，較戰前『所得』之增加部份。對法人係戰時所得利益，與戰前所得利益之增加部份。德國因當日無所得稅（指聯邦政府無所得稅，至各邦則早有之），故其徵戰時利得稅也，對自然人則以財產之增加部份為準。而不以所得之增加部份為準。至財產之估計，則以前時徵國防補助費時所算定之財產為準。但吾人須知此法不能徵及一切利得。因人民可將其利得用以優美其生活，用以購買裝飾品，或奢侈品，而不存儲為財產，及至課稅時，則此利得已消滅，或無法證明其有利得矣。于是在第二次第三次戰時利得稅法令始規定對自然人以其『所得』之增加部份作為稅客體。至對公司，則有戰前之資產負債表為準。故德國起始即以公司多獲之利益為稅客體。

稅率遠高于他稅之稅率，因此處係不勞而獲之利，且時間祇限于戰時故也。其後更加高其稅率。如英美最

後加至百分之八十。德國于 1919 年之戰時利得稅法令所規定之稅率，對自然人之所得增加部份。其稅率加至百分之七十。對公司加至百分之八十。

德國之第一次戰時利得稅法令。係於 1916 年六月二十一日公佈之。凡一切自然人之按照 1913 年七月八日之財產增加稅法令負有上財產增加稅之義務，而其財產在 1916 年十二月三十一日有增加，或其減少不到百分之十者，均負有上戰時利得稅之義務。稅客體係財產之增加部份。稅則對一萬馬克之財產增加，課以百分之五。如其增加至一百一十萬馬克。則其稅率升至百分之五十。又如財產並未增加，但比較 1913 年十二月三十一日課財產增加稅時所算出之財產尚有百分之九十以外者，則百分之九十以外之數目，祇課以百分之一之稅。（如某人於 1913 年有財產十萬，於 1916 年尚有九萬五千，則此五千馬克，祇課以百分之一之稅）公司所上之戰時利得稅，則以其多得之利益為準（與戰前五年之平均得稅比較，但太好及太劣之年程除外）。按照其多得利益之多寡而課以百分之十至百分之四十五之稅。由 1917 年四月九日法令規定戰時利得稅於是年再加徵百分之二十之附加稅。

1918 年六月二十六日第二次戰時利得稅法令規定對於自然人不按其增加之財產抽稅，而按其增加之所得抽稅。稅客體為戰前所得及 1918 年『所得』之差別數。但如其所得增加至三千馬克以上者，方課以稅。稅率用分斷抽稅法。由百分之五，升至百分之五十。除戰時利得稅按自然人於戰時較戰前多獲之『所得』而課以稅外，復有一種財產稅。按照 1916 年十二月三十一日所計算之財產數目而徵以稅。其稅率亦由分段

抽稅法，由千分之一至千分之五。至公司應上之稅，則仍以多得之利益為準。但其最高稅率，加至百分之六十。對少數之戰時利得，可以減輕百分之十至百分之五十。

1919年九月十日之第三次戰時利得稅法令，將對自然人之稅率加高。由百分之五升至百分之七十。（前次最高稅率為百分之五十）按照此稅則，則有五十萬之所得增加（即較之戰前，其所得加多五十萬也），則應上百分之四十八又小數點五之稅。對公司之稅率加至百分之八十。但有減輕辦法。減輕辦法之規定，與第二次戰時利得稅法令之規定同。

1919年六月七日法令規定一種最末次之財產增加稅。凡自然人均有上稅之義務。稅客體為財產在1919年六月三十日較之在1913年十二月三十一日所增加之數目。稅率用分段抽稅法，由百分之十至百分之百。假如有六十萬之財產增加，則其稅率為百分之六十。

5 財產交易稅 (Die Vermögensverkehrssteuer)

第五十二章 通論

稅之徵及財產交易，換言之，則于財產，（財產之一部份或財產權）轉手時而徵以稅者，其由來已久矣。不過古代名詞不同，形式亦異。古代或名之曰手續費，或名之曰消費稅。最古之財產交易稅，係徵于一定交易行為之頗易于觀察，而不易偷漏，且必須公家機關參與其間者。如買賣土地及財產之承繼是也。至如欲將財產交易稅整理至有系統，使之普及于各種財產交易事項，或重要之財產交易事項，並合併之于他種稅系統中，

此則係近時之企圖也。

財產交易稅，自外表觀之，與財產稅，手續費，間亦與支出課稅有許多相似之點。其與財產稅之區別，則在財產稅率課人民手中所有之財產以稅。且係于一定時間徵之。至財產交易稅，則祇能于財產轉手時徵之。其與手續費之區別，則在徵取原因與財政上目的之不同。手續費徵取之原因，係因人民因事有勞公家機關之行動時方徵收之，其收得之數目。係用以支付公家機關爲此事之行動之費用。至財產交易稅，則係因有財產之交易而徵收之，其目的在爲國家聚斂金錢，以爲支付國家之通常費用。至支出課稅，如銷場稅運輸稅雖徵稅于交易行爲上，但其目的不如財產交易稅之在課從事交易之人以稅。而在課使用或需求此種已上稅物件或事項之人以稅也。

課稅標準通常係以負有上稅義務物件之賣價或一般價格爲準，有價證券，則以行市爲準。如交易行爲之有書面證據者，則此證據爲稅客體。稅債務人（則實際應納稅之人）或爲結條約人之一造。或法律規定兩造同齊負責。如兩造同齊負責，則兩造自行約定何人上稅，此爲可能之事。稅之繳納法，係或繳納于公家收支所，或由貼印花于書面證據而繳納之。此印花印專爲交易行爲而設置者也。

關於此稅之稅源問題，則頗難答覆。蓋因財產交易之兩造間，其稅負擔之分配，可因兩造訂有特別條約之故而不能如定法律者所預料之分配。或與公理相符合。（即應上稅者上稅）但此處除對於各種交易稅不爲詳細之討論外，大概可以說一部份之稅源係由財產交易而得之贏利或收入。一部份之稅源（如無贏利時）係負稅人之

他種收入或財產。如稅源係爲由財產交易而得之贏利或收入時，則財產交易稅有『特別所得稅』之性質。如稅源爲負稅人之他種收入或財產時，則財產交易稅有所得稅附加稅，或財產稅附加稅之性質。

評判財產交易稅時，當知此稅最初祇及于少數之財產交易種類。其後因國用浩繁，始普及于各種財產交易焉。最近因資本，股份公司，及有價證券之加多。銀行及交易所之發達，動產在經濟上之意義漸爲人注目，以及國家對於收入源泉，其需要程度漸次增加之故，于是財產交易稅之種類日益加多。于是始有從事整理財產交易稅，使之與他稅相和諧，而求其理由焉。（指求爲何徵財產交易稅之理由）欲求徵財產交易稅之理由，當先問財產交易稅，是否宜于填補他稅之遺漏，或補充他稅。（填補他稅，係指他稅有不能徵及之源泉，補充他稅，係指他稅已徵及一切稅，不過或有未十足之徵收耳。故兩者不同）。樂觀派謂祇徵所得，收益，財產之種稅，則其徵稅爲公允，爲能徵及一切稅源而無遺漏。此說之無根據，于前論稅之普通原理中業已述明，故尙有未徵及之稅源。實爲事實，如資本收益，投機利益等即易于逃稅。故此處如用財產交易稅于適當之處徵之。頗有效果。

財產交易，可於生人間實現，或因死亡而實現。財產交易之實現於生人間者，又可抽動產交易以稅及不動產交易以稅。因此財產交易稅之分類如下：

1. 稅之課及生人間財產之交易者 a, 土地交易稅。b, 動產交易稅。按照德國稅法，資本交易稅與其餘之動產交易稅，應與 b, 項所述之動產交易稅分別討論。

2. 稅之課及因死亡而實現之財產交易者：如遺產稅及贈送稅。

第五十三章 土地買賣稅 (Steuer vom Grundbesitzwechsel)

此稅有各種名目（如轉移稅，所有人更換稅，不動產稅）各種形式。數百年前即已有之。按照新近法律。如土地房屋因買賣，掉換，拍賣，或國家收買之故而更換所有人時，即發生稅債務。換言之即應上稅也。但其餘能逃稅之一切土地房屋交易。（即法律有遺漏處）亦負有上稅義務。一定之權利，（如永租權，鑛山所有權）如民法上適用於土地之條文，亦適用於該項權利時，則法律對於該項權利，視與土地同等（即該權利之交易負有上稅義務也）遺產及贈送免稅，因另有遺產稅及贈送稅以徵之也。抽稅以負有上稅義務物件之賣價或一般價格為準。而用百分法表之（如抽百分之五是也）稅債務人法律或規定為得土地或房屋人，或規定為兩造連帶負責。如不出賣之土地房屋，或少有更換所有人之土地或房屋，如世襲財產，永租財產，公司或會社之土地房屋等，則抽以一種補充稅。按照其一般價格，或收益價格徵收之。或由每年分繳，或於一定年限後繳納一次。此處稅債務人為所有人或享益人。此種對於不出賣土地房屋之補充稅，詳細觀察之。實非交易稅，而為收益稅或財產稅之附加稅矣。

（註此處之所謂土地買賣稅包含房屋在內）

不動產行為稅，有時其形式為增價稅（Wertzuwachssteuer）。增價稅有二種，一種係直接增價稅。直接增價稅，係抽土地出賣時實際多得之價值以稅。一種係間接增價稅。間接增價稅，係對一般土地或一定之土地（

如房屋地基）按照其增加之價格（此種價值增加，係忖度之增加非賣出後實際之增加。）每年均課以一定之稅

- （間接增加稅，係每年徵一次，直接增價稅，則祇能於出賣土地時徵一次，故兩者不同）在直接增價稅，則稅債務人爲出賣人。稅客體係買價及賣價間之差別數。但于賣價中當減去改良土地，或增加土地價值所耗去之費用。此稅常例均用遞加稅法。其稅率之增加，或按其全體賣價之多寡而增加，或祇按其所多得價格之多寡而增加，後法自較合理。有時對於賣賣時間之距離，亦加顧慮，買賣時間相隔愈近，則稅率愈高。在間接增價稅之稅債務人，則爲所有人而非出賣人。此稅係每年按其增加之價格（忖度之價格）而課以百分之若干之稅。因此若增價之利益不由出賣而實現時，則非財產交易稅而爲收益稅或所得稅矣。直接增價稅，可視作行爲稅，因徵稅於交易行爲上也。但其目的不在課交易以稅，而在課由交易所得之贏利以稅。

徵土地買賣稅及土地增價稅之理由。係因全體國民經濟及全體社會日益發達之故，土地所有人，因是不勞而獲得利益。尤其是因地方自治區之計劃，（如添修街道，添修道路等）地主能得利益。此所以應徵土地所有人以此種稅也。其利益可於地租及地價之上漲見之。類多爲不勞而獲之利益。爲他稅所不能徵及者。單以土地增價稅而論，則除財政上之用意外，尚有欲改革土地及房屋政策方面之用意。兩稅之目的，均係欲使全體民衆分享土地增價之利益，而防止對於土地之投機事業。此種理由，至低限度，吾人必承認其在土地增價稅爲正確，此可於地方自治區之土地增價稅見之。蓋土地及房屋所有人所得之利益，係全因地方自治區經濟之發達及其特別之計畫而來也。至單以土地買賣稅而論，則有其效果不確及不能預料其效果之疑點。蓋因土地出賣，有否

贏利，上稅人是否為法律所預料之人，以及如所得之贏利不足上稅時，則其上稅數目，是否與負稅人之其他收入成正當之比例。均不確定。且土地買賣稅更有一種危險。即如稅率過高時，有礙土地之入於相宜人之手中（即善耕地者，因稅率過高不能買地之謂也，予意此不成理由）如買地人同為負稅人時，則更有傷買地人之經濟能力。

（註我國買賣地土時須過紅契，即土地買賣稅也）

土地買賣稅在聯邦政府法令未公佈前，各邦均有之。不過名目不同。自聯邦政府土地買賣稅法令公佈後。各邦即取消此稅。

聯邦政府 1919 年九月十二日之土地買賣稅（後有更改，最末次之更改為 1925 年八月十日之更改）係徵於國內土地所有權之移交時。稅債務係發成立於註冊時。法律為防止漏稅起見，故規定一部份之法律行為，其用意在不漏稅者，則視與真正之土地買賣同等。而負有上稅義務。買賣兩造為負有上稅義務之主體而共同負責。如由拍賣或公家收買時，則祇買地人負有上稅義務。稅率為按通常價格而抽百分之三，如賣價較高於通常價格時，則照賣價抽百分之三。如一塊整耕地，自買得時起，於三年內復行出賣，致將整地分散者，其稅率加至百分之六。對聯邦，各邦，地方自治區，教會團體，公益團體，慈善團體，等免稅。土地之用於慈善事業者亦免稅。土地價值不過五十馬克者免稅。此外免稅者尚有下列各種。如由遺產而得地，由贈送而得地，遺產之分割共同財產之創立，更改，延長，及取消。後嗣受父母或祖父母之土地。或父

母受兒子之土地，因清理界限而交換土地。鑛廠之交換鑛地。因殖民或建小房屋之土地分讓而其結條約之一造爲公家或慈善團體者，爲建築市街場園而購置之土地，戰爭受傷人或其子孫之買地（如係戰爭受傷人之子孫，則以土地價值未超過其由公家給與恤金之十五倍爲限）等均免稅。如買地人。係因救其所安之壓租而于拍賣時買得者，可以減輕其稅率，並祇按其超過于押之價值計算。換言之即壓租數目除外而不負上稅義務也。

如長久不交易之土地，則徵以一種補充稅。第一次徵于1929年一月一日。凡土地之至此時間至少有十年未買賣以及爲團體所有之土地均須上稅。其餘之土地，則自得地之日起，已過十年時方徵以稅。稅率爲按土地之通常價格抽百分之一，以後每廿年徵一次，稅率爲百分之二。

土地買賣稅之收入。除聯邦扣百分之四作爲徵收費用外，其餘悉數按各邦收得數目之多寡撥歸各邦，（如在普魯士，此稅之收入爲百萬馬克。則普魯士可分得九十六萬）但各邦至少須以半數撥歸地方自治區。各邦及地方自治區尙可徵收附加稅，如各邦及地方自治區已有土地增價稅時，則兩者（各邦與自治區）合共附加之稅率不得過百分之二。如無土地增價稅時，則可抽至百分之四之附加稅。（但以行至1927年三月卅一日爲止）附加稅可按土地情形。分成等級。

1909年德國曾徵輕微之土地買賣稅。1912年之增價稅。係特別稅之課不勞而獲之增價。增價者係買價與賣價間之區別。正當買價，改良土地之費用，以及按照所有年程及土地價值之多寡而加上之一定之數

目均可一齊作爲買價。至在賣價中，則可扣除賣時之費用，及未收入之收益（但有一定限制）稅率按其增價之多寡而徵以百分之十至百分之卅。但對所有土地之年限，每多一年，其稅率即可減輕百分之一至百分之一又小數點五。1913年七月三日一般所得稅法令公佈後，於是聯邦取消特別增加稅，至各邦及自治區則仍可照1911年之聯邦法令徵收。或自行另計法令徵收之。但按照財政分配法令。則各邦及自治區不得單純的按照買價與賣價間之區別毫不顧及當時馬克跌價情形而徵收之。蓋須注意常買時賣時之馬克購買力也。按照聯邦1911年增價稅法令徵稅或自訂法令以徵增價稅者，各邦中有薩克孫·巴登，黑省，自治區中，則有多數之城市自治區。

第五十四章 資本行爲稅 (Kapitalverkehrssteuer)

在德國屬於資本行爲稅名稱下之各稅，與夫在他國之資本行爲稅，均欲徵動產在所有人經濟範圍外之主要運用以稅。不過在其他各國，此稅之名稱各有不同，範圍及組織亦異。動產在所有人經濟範圍外之運用，可舉例如下：1. 如爲創辦營利公司或會社，爲擴張營利公司或會社，爲資助營利公司或會社等目的而交付之資本。2. 爲流通市面而發行及買得之年券及債券。屬於此類者，如有利息之壓租債券。(Pfandbrief 卽地主或房主向銀行借錢，而以土地或房屋作擔保品。銀行卽本此債權而發出押租債券) 鐵路優先股票。與夫其他通常之股票等是。3. 如一切股票，享益券，國內外資本公司之新股票購買權，(卽舊股東對新股票之一部份購買權) 年金券，債券，外國幣與夫須按照交易所規則而交易之物件等之購買或獲得，總上可知資本行爲稅係合公司稅(

Gesellschaftsteuer) 發行稅 (Emissionssteuer) 交易所上之銷場稅 (Börsenumsatzsteuer) 三者而成。但交易所上之銷場稅，其上稅義務之成立，與其交易是否在交易所上成立，是否用交易所上之規則，或則用私人規則行之，均無關係，祇要該物件負有上稅義務時，則無論其是否按照交易所規則，或是否在交易所上行之，均負有上稅義務。祇有貨物銷場稅 (德國現亦無此規定) 限於用交易所條件而完成之交易，方負有上稅義務。

在公司稅，則公司為稅債務人。稅債務成立於上稅事實之實現時。即如為得公司之權利 (即股份權) 而繳納款項於公司時，或因負有納款於公司之義務，其納款期限已到而交款於公司時，此在股份公司，或與股份公司相似之資本公司即如是。至在其他之營利公司，則其稅債務之成立，在於設立此種公司之證書完成時，在於新加股東之證書完成時，與夫添加公司資本之證書完成時，上稅義務人為收受證書人，或發給證書人，在有價證券稅，(即發行稅) 其稅債務之成立，在於第一次在國內將有價證券發出時。或在法律方面，有使用此種有價證券之權時，誰為此種負有上稅義務之商業行為時，誰即負有上稅義務。在交易所上之銷場稅，則徵稅於交易完成之時。納稅人為交易人之一造或兩造各負一半之責任。

課稅標準，在公司稅如公司無特別之規定時，則為公司法權之價值。或為公司資本之價值。在有價證券稅，則為有價證券上所標明之價值。在年金券則係按年金數目加若干倍。如在銷場稅則為約定之價值。如無約定之價格則以交易所規定之價格或市價或其物之價格為準。

註價值與價格不同，價格係在買賣上實際之物價，價值係未實現之物價，比如某物之實際賣價為八十

元，但未賣前，吾人忖度其價值為百元。

稅率通常係按負有上稅義務物件之價值或價格而抽以百分之若干。在銷場稅則通常抽以千分之若干。但稅率可按照公司及有價證券之種類與夫參與交易之人類（此指銷場稅，如對商人，或非商人）而分成多數之等級。

- 在公司稅，則有一定之公司可免上公司稅。如收益完全入公之公司，或其收益之大部份入公之公司。以及完全為公益事業之公司是也。
- 在有價證券稅，則一定之有價證券可以免稅。如聯邦各邦，地方自治區以及收益歸公之公司等所發行之債券或年金券均免稅是也。
- 此外對其餘之有價證券，如係地主團體，農業銀行，鐵路公司，與大一定之公益事業會社所發出者，則有減稅辦法。

德國聯邦之資本行爲稅法令係於 1922 年四月八日公佈。曾經 1923 年七月九日法令與 1923 年十二月十九日之第二次租稅整理法令。以及其他法令更改之。最末經 1925 年八月十日對於更改行爲稅之法令更改之，總共有三種稅如下：

1 公司稅 (Die Gesellschaftsteuer) 之稅客體，係公司所經手之一定的法律行爲。上稅義務之範圍及高下，按照公司種類而不同。公司種類共分三種如下：

a 資本公司 (Kapitalgesellschaften)，即以營利爲目的之股份公司，股份兩合公司，股份有限公司。(解見前第四十八章) 國家銀行，殖民公司，鑛山公司，與其他法人其股份之可以轉讓者。以及其他聯合團體，其團員對於團體之債務祇以其所入之股份負責，而其股份亦可以轉讓於第三人者。均屬於資本公司。

至負有上稅義務之法律行爲，可舉示如下：1. 如公司第一次募集固定資本與流動資本，2. 加高其原有資本，3. 以取得較優權之條件而自由納款於公司，4. 一定種類之借貸，5. 外國公司運用其固定資本或流動資本於國內之公司。上稅義務成立於上述事實完成之後。稅債務人爲公司。負責人爲由負有上稅義務行爲而得權利或負有責任之人。課稅以對象物之通常價格爲標準。有時以繳納之錢數爲準，或以因納款而得之報酬或債權爲準，或以納款後所得之公司權利之價值爲準。稅率爲百分之四。如係公司合併，與夫因公司負有過多之債務而納款於公司。以及小股份有限公司等情事，則其稅率減至百分之二。享完全免稅權者。爲所得完全入公之股份公司（但地方自治區之借貸處除外）爲官股居多。且以一定公益事業爲目的之公司（如交通，水利，電煤汽，等事業）與夫全爲公益事業，且扶助貧民之公司。此外合作社之總經理處。公家所辦之銀行，其目的在提倡儲蓄者均免稅。

b 其餘之營利公司 (*Anderer Erwerbgesellschaften*)。換言之即一切法人與私法上之團體，而非資本公司者（如無限公司，即公開合夥之營業及兩和公司）如設立此種公司，增加股東，增加資本。公司法權之轉讓。外國公司在國內設立公司等情事，均負有上稅義務。課稅以資本之一般價格或所添加資本之通常價格。讓渡法權所得報酬之價格爲標準。此種稅與上述 a 項稅正相反對。因此處祇契約成立時即應上稅，換言之即稅債務成立於契約完成時。（如係外國之營利公司，則以移入本國時負有上稅義務）非如 a 項所述公司稅之稅債務成立於事實之完成時也。稅債務人爲完成契約人，或爲惹起完成契約之人。凡設立慈善團

體，與由一股東繼續營業（各他股東退股時）以及將公司法權讓渡或贈送於親屬時均免稅。稅率為按稅客體之價值而抽以百分之五。每一契約均分別計算。（即不合算）在少數情形之下，上稅數目之最低限度曾經定出。換言之，即上稅之數目不能少於此限度也，凡匿名與他人合夥營商，與夫加添或讓渡股本而成立有契約者亦負有上稅義務。稅率為千分之五，至少限度為五十馬克。

c 其餘之法人及團體，如係第一次規定章程而有契約者均應上稅。營利合作社及經濟方面之合作社，應上五馬克，如此種合作社屬於監查會（Revisionsverband）而其營業不出於社員之範圍外者。則祇上三馬克。享免稅權者為慈善事業，為公益之合作社，強迫保險處，公法上之法人。

2. 有價證券稅（Die Wertpapiersteuer）凡第一次發出為流通市面之債券，與夫第一次發出股票，以及外國公司在國內發行之享益券，均負有上有價證券稅之義務。法律認為與發行有價證券同者有下列三種：

1. 賣出或抵押此種有價證券
2. 生人間此種證券之交易及支付
3. 註冊于債簿之公債（人民借錢與國家，國家不發出公債票，而祇註冊於公債簿內，此種辦法，德國有之，）稅債務人為作此種事務之人。聯邦，各邦，自治區，以及收入完全歸公之公司與夫自治區所辦銀行等所發出之公債票及年金券免稅。課稅之標準，在債券則以上面書明之數目為準。在年金券，則按年金數目加廿五倍為準。在股票或股份（股份之無股票者為股份）則以賣價為準。最低限度以上面書明之數目為準。在臨時股票（Zwischenschein，在正式股票未發出之前，先發一種臨時股票，俟正式股票發出時，則將此臨時股票收回。）及與此相同者，則以其實

際納款之數爲準。稅率，對於受優待之國內團體，（如地方所組織之團體，農業銀行，鐵路公司，自來水公司，爲公益之小屋建築合作社，）課以百分之零又小數點五，對於外國，及外國地方自治區之債券課以百分之二。對其餘之債券，如股票，股份，外國資本公司之享益券，則課以百分之四之稅。

3. 交易所上之銷場稅。凡購置下列物件者，均負有上稅義務。如股票，股份，國內外資本公司之新股票，（公司發新股票時，舊股東有據一定價值，攤買若干股票之權）負有上有價證券稅義務之債券。外國貨幣。（如支票，期票，外幣）與夫應按照交易所條規而交易之貨物等。交易所上之交易者，即凡上述物件之交易，姑無論其成立在交易所上與否，均謂之交易所上之交易，而負有上此稅之義務。祇對於貨物交易，則以按照交易所條規而交易之貨物方負有上稅義務。凡在國內完成之交易，均負有上稅義務。至于對外國之交易，則如至少結約人之一造爲本國人，換言之，即在國內住居或有分店，或有代表者，方負有上稅義務。第一次分發有價證券（上述各件，都爲有價證券）免稅，因此種行爲，須上資本公司稅或有價證券稅也。稅債務成立於交易完成時，課稅標準爲約定之國幣（馬克）。有時可代以交易所或市場上之平均價格。或該物件之價值。關於稅務人及稅率高低，法律共分爲三種交易。即商人交易，顧主交易，與私人交易者，買賣兩造均爲商人者爲商人交易。買賣中之一造爲商人者爲顧主交易。其餘之交易（即買賣兩造均非商人之交易）爲私人交易。其稅率如下：

商人交易 顧主交易

1. 債券及年金券	抽 5/10 %	抽 1 %
2. 股票	抽 1 %	抽 3 %
3. 外國之銀行鈔票，紙幣，金屬幣，	抽 5/10 %	抽 3 %
4. 其餘之外國支付品 (Zahlungsmittel)	抽 1/10 %	抽 1/10 %
5. 貨物	抽 4/10 %	抽 4/10 %

對私人交易，其稅率與顧主交易同。表中之一二兩項，有時可免稅。又現時對貨物停抽。

除交易所上之銷場稅外，尚有一種購票權稅 (Bezugsrechtsteuer) 購票權稅者，凡資本公司與舊股東以購買一定額數之新股票，新股份，及新享益券權時。所應上之稅也。其稅根 (稅根，解見前第三十一章) 為百分之三。稅債務人為給此種購票權之公司。現時此稅，業已停徵。

監查員稅 (Aufsichtsratssteuer) 為資本交易稅之一部份。今停徵。監查員所得之獎金，現用團體稅徵之。此外 1923 年十二月十九日法令所規定之交易所內營業人稅 (Börsenbesuchsteuer, 此稅係抽在交易所上營業人之稅) 及同時之交易所上營業允準稅 (Börsenzulassungsteuer, 凡欲在交易所內營業者。須經允準後方能為之。但給允許證時，即徵以稅) 現均取消。此兩稅非資本交易稅，而為特別之營業稅。

第五十五章 其餘稅之徵及動產交易者，期票稅 (Wechselsteuer) 收據稅 (Quittungsteuer) 保險稅 (Versicherungssteuer) 賽馬稅 (Rennewettsteuer) 彩票稅 (Lotteriesteuer)。

1. 上述各稅之中，以期票稅爲最古。按照德國稅法。凡蘇納期票(1)蒲銳馬期票(2)以及與期票相似之證券。均負有上稅義務。稅債務成立於期票在國內最初入於通用時間之際。何人於此際交出期票，即應上稅。如此人未上稅，則後繼所有人應上稅。課稅係按期票上之數目而抽以百分之若干。繳納法係貼印花於期票上。如期票之期限長於三月，則或加高稅率，或補行上稅。支票(Scheck)及匯票(Platzanweisung)在英法負有上稅義務。在德國則祇是支票匯票上面經人簽名承認後方負有上稅義務。(經人簽名承認者，即得支票或匯票人復將支票或匯票轉交與他人時所簽之名也)

(1)蘇納期票之形式如下：

中華民國十六年十月一日
我於中華民國十六年十二月十日憑此期票付銀千元
與劉德盛號之託付人
張洪發號

(2)蒲銳馬期票之形式如下：

中華民國十六年十月一日
於中華民國十六年十二月十日憑此期票請付銀千元
與張萬順號之託付人
張洪發號
(劉德盛號
即應支款人)

2. 收據稅 (Quittungssteuer) 之稅客體係收據。稅主體爲出收據人。繳納法係按等級稅則而貼印花以繳納之。此稅之效果，有如收據上支付價值之附加數目一般。論者有謂收據稅係欲徵贏利之易於逃漏他稅者以稅。但此種意見，不適用於此。此外收據稅，頗難於監查（即監查有否漏稅之事出現），且可使人民不用收據，希圖免稅。法國曾徵收據稅。德國各邦亦曾徵之，但其範圍有限制。（即非徵一切收據以稅也）德國聯邦政府，曾於 1881, 1898, 1906 各年略欲試行此稅。但均爲國會反對而止。最末於 1916 年欲試行此稅，亦未成功。但此次頗有意義，因開銷場稅之先聲也。（銷場稅見第六十四章）

3. 德國保險稅 (Versicherungsteuer) 包括一切保險種類及與保險同一目的之契約。但以保險物件在國內，或承擔保險之保險公司在國內有住址或長久寓居者爲限。課稅一部份係以保險之數目爲準（霜雹保險，住屋保險，生命保險），一部份係以所繳納之保險金爲準。（對其餘之保險種類）。稅率係按所保危險之種類，與保險種類在經濟上之意義而分成等級。『稅債務』成立於繳納保險金時。『稅債務人』爲被保險人。但保險人應代被保險人繳納之。不過仍由被保險人負擔此稅耳。至謂保險事業，多爲公益或保護政策而設立，今若徵之以稅，殊覺不平。但此種疑點，可因以下各項之免稅而輕釋之。如保險數目甚少之生命保險，及牲畜保險免稅。法定工人保險，員司保險等免稅。以及按照工約而繳納之數目，以儲爲養老金，或寡婦孤兒生活費等免稅是也，保險稅除德國外，英法奧等國均有之。

4. 賽馬稅 (Rennwettsteuer) 在德國初爲印花稅中之一部份。後由 1922 年四月八日法令重新規定之，凡於

公開賽馬而在賽馬賭博店與在賽馬時管理賽馬賭博人處所約定之賽馬賭博均應上稅。稅債務人爲營此賽馬賭博店人與賽馬時管理賽馬賭博人。

5. 彩票稅 (Lotteriesteuer) 初亦爲印花稅之一部份，後亦由 1922 年四月八日法令重新規定之。凡國內以及外國在國內之彩票均須上稅。稅債務人在國內彩票爲辦理彩票人，在外國彩票爲輸入彩票人或第一次收受彩票人。反對此稅者，謂國家不應由此賭博行爲謀收入，但吾人須知，如國家於此種交易行爲應加監督時則此種不勞而獲之利益。不能不課以稅。

1. 期票稅 (Wechselsteuer) 德國期票稅由 1923 年八月九日法令規定之。後經 1923 年十二月十九日第二次整理租稅法令，1924 年一月二日命令與 1925 年八月十日法令更改之。凡蘇納期票，蒲銳馬期票及與期票相似之證書均應上稅。支票與匯票本不須上稅，但支票如在出票日前使用，則其所負上稅之義務與期票同。如支票及匯票上面經人簽名承認後，則其負上稅之義務，亦與期票同。期票之副張。如 1. 與原票差異。2. 如經正式使用（即如正張失落時）。3. 如作爲控告證據時則須上稅。純全之外國期票免稅。期票稅法令共分正稅及副稅兩種。當期票在國內入於流通之際時，即須上正稅。稅債務人爲發出支票人。稅率每百馬克之數目（期票上之數目）抽十分尼。（百分尼爲一馬克）在付款日期有一定之期票（如十月十日付款），又如其流通期間久於三月者，則每百馬克抽二十分尼。如流通期間過一年者，抽三十分尼。以後每多六個月，每百馬克多抽二十分尼。以上所述係正稅。至附稅之徵法可述如下。如期票係憑票付讖之期票

，（即見票付錢）或過一定期間後付錢之期票（如過十月一號後方付錢）而其流通期間久於三月能即應上附稅。如其流通期間過一年或半年者，則每六個月上附稅一次。稅率爲每馬克抽十分尼。附稅之稅債務爲期票所有人。稅債務成立於過一定之流通期間時，過此流通期三日後即應上稅。期票稅用貼印花並繳納之。負擔保稅債務之責任人，除正當之稅債務人外，凡一切參與此期票使用之人均有擔保稅債務之責任。如稅債務人未貼印花時，則以後每個期票所有人均應負上稅之責。

2. 保險稅（*Versicherungsteuer*）係由 1922 年四月八日法令規定之。並經多次之更改。稅客體爲保險金（如萬馬克之生命保險，每年納十馬克之保險金）或所保險之數目。（如保一萬馬克之險）凡被保險之物件在國內，與夫承擔保險之公司在國內有住址或有長久寓居者，即有上稅義務。如對於可以作爲保險對象之物件而有其同擔負損失之契約，則法律認爲與保險同。至免稅之保險事項，可述如下。1. 保險數目甚小之生命保險（如保險數目祇五百馬克，或祇六十馬克之年金）2. 復保險（即保險公司復轉向他公司保險）3. 按照聯邦保險條例或其他公家機關之規定而有保險之義務者。4. 數目甚小之疾病保險。5. 依據工約而保險者。（如爲養老及寡婦孤兒而繳存之類項）6. 工人保險與失業保險。7. 叛亂損失之保險。8. 小數目之牲畜保險。稅債務人爲被保險人。承擔保險之公司，可代保險人繳納，但結果終爲被保險人負擔。稅債務成立於繳納保險金時，稅率對房屋保險（除火災保險外之其他保險）及霜雹保險。係按照保險數目每千馬克，每年抽二十分尼，不到一年之時期，則每月按每年上稅稅數目抽以十分之一（如每年應上十馬克稅者，則

每月上二馬克之稅) 對其餘之保險種類，則非如前兩項保險之按照保險數目而抽以稅，乃係按照所納保險金之多寡而徵以稅。如對生命保險與生命相似之保險，牲畜保險，航空氣具保險，及一定之船舶保險，係按照所納保險金之數目，而抽以百分之二。對運輸保險，建築危險之保險，按所納保險金抽百分之三。對火災保險按所納保險金抽百分之四。禍災保險，責務保險，與其他特別保險，係按所納保險金之數目而抽以百分之五。竊盜保險，玻璃保險，與夫動產之多面保險(即保一切危險)按所納保險金抽以百分之十。對預約保險及與此相似之契約，在此契約中約定保險，但不給一定之保險金而給一次之他種報酬時，則亦應上稅。此即按其實際所給之報酬而徵雙倍之稅。稅務人爲保險人，且不能將稅轉嫁於被保險人。

3. 賽馬稅。由 1922 年四月八日法令規定之。後又加以補充。負有上稅義務者爲 a 在專營賽馬賭博之鋪面上所接受之賭博數目。係抽以百分之十六又二分之一之稅。b 在賽馬場給與管理賽馬賭博人之賭博數目，係抽以百分之十。稅債務在 a 項成立於交付賭博數目時。在 b 項成立於交付賽馬票，或寫入賽馬簿時，至遲成立於勝負分曉時。稅務人爲營此賽馬賭博鋪面之人及在賽馬時間，管理賽馬賭博事件人。賽馬稅之收入，聯邦祇扣回百分之四作爲收稅費，其餘悉數撥歸各邦。其撥歸法，係收入之一半撥與有此賽馬賭博店之聯邦。一半係按人口數目，分配與各邦。但各邦至少以三分之一之收入作爲養馬之用。

註德國有專門之賽馬賭博店，比如巴黎賽馬，在德國即在此種店賭博，即我國之所謂標彩也。如巴黎賽馬後之結果到德，此時即可定輸盈。

4. 彩票稅。亦由 1922 年四月八日法令規定之。後亦加有補充。凡國內公開之彩票與其他各種抽彩均負有上稅義務。免稅者爲(1)無票據，無金錢利益之貨物彩票。(2)小彩票(其全體票價不過十五馬克者)(3)爲慈善事業之彩票。而其票價不過三千馬克者。稅債務對國內彩票係成立彩票經機關允準時。最遲在機關追認彩票有效時。對國外彩票，其稅債務成立於彩票輸入國內時。稅債務人在國內彩票爲辦理彩票人。對外國彩票爲輸入彩票人或第一次接受彩票人。稅率按票價除去上稅數目後(除其他之稅)抽以百分之二十。故其實祇等于抽百分之十六又三分之二。對外國彩票抽百分之二十五。

私營紙幣銀行之紙幣稅(依 1924 年八月卅日私營紙幣銀行法令)可歸併於此。如發行之紙幣過於一定之限度時，則其超過限度之數目，負有上稅義務。稅率爲當時國家銀行對期票貼現回扣數目之半(如當時國家銀行對期票貼現回扣數目爲百分之六，則稅率爲百分之三也)但至少每年應抽百分之五。

運輸稅及車稅有歸之於財產交易稅者，其實應於支出課稅中論之。因其屬於支出課稅也。

第五十六章 遺產稅及贈送稅(Die Erbschafts- und Schenkungsteuer)

遺產稅係因死亡而發生之財產交易稅。故死亡爲徵稅之原因，無死亡則無稅債務。以效果論，遺產稅如財產稅一般。因遺產稅依以承繼人所得之財產爲準而徵收之，並且稅即由該財產取出也。

不僅由遺產及遺贈(Vermächtnis)而得之財產爲因死亡而得之財產。此外尙有各種之財產獲得，與死亡有法律上之關係。如共有財產之承繼。(如三人共有之財產，一人死亡時，另一人承繼之)因死亡而得之贈送，

因由死者囑付其承受遺產人履行義務而得之利益。(如死者囑其承繼人某甲須給某乙以恤金。此某乙所得之利益即囑此)因忽略承受遺產而得之一次償金與願拋棄承受遺產權而得之一次償金等是。

稅客體為承繼人所得之財產。詳言之，即承繼人因得遺產後其財產所增加之部份。蓋因新近法令與舊時法令相反，而允許於抽稅時，將遺產上所負之債務及由承繼遺產而發生之一定用費(如清理遺產費，埋葬費，與墓碑費等)扣除也。財產之估價，係以稅債務成立時之價格為準。(如通常價值，有價證券之行市等)在德國其估價係依照全國估價法令之條文(Reichsbewertungsgesetz)課稅除有免稅及減輕辦法外(後當另述)原則上係課及全體財產。

遺產稅可為總抽遺產稅(Nachlasssteuer)及分抽遺產稅(Erbfallsteuer，即狹意的遺產稅)。總抽遺產稅者，即於遺產未分前，將遺產上之債務扣除而課其全體遺產以稅也。通常小數遺產，可以免稅。如此處之稅率係分成等級。則其分等級之法，係按照遺產之大小而分之。分抽遺產稅者，係分課各個承繼人所得之遺產以稅也。分抽遺產稅，如課及一切承繼人，即承繼人無論其為夫，為婦，或子或孫均須上稅時，則為普遍分抽遺產稅(Allgemeine Erbanfallsteuer)如祇課及先輩旁支及非親屬之為承繼人以稅者，則為有限的分抽遺產稅(Beschränkte Erbanfallsteuer)各國(英，法，奧)對於總抽遺產稅及分抽遺產稅兩者大都並行之。德國於1919年及1922年亦曾並行此兩稅。

狹義的遺產稅(即分抽遺產稅)常例表現出兩種遞加法。即一方面按承繼人與遺產人之親疏而遞加之。(

即愈疏遠之承繼人上稅愈多）他方面按遺產之多寡而遞加之。（即遺產愈多，上稅愈多。）免稅之遺產，可述如下：（1）小遺產（2）傢具（或普遍免稅，或祇對至親之承繼此種物件者免稅）（3）其他動用之物件。（但通常祇限於夫或妻或子或孫之為承繼人者免稅。）（4）無營利能力之近親所得之遺產。（但以到一定之限度為止）（5）公家，或國內教堂，或教會團體，慈善團體，公益團體所得之遺產。

反對遺產稅者，謂遺產非新生之財產。且如同一家族中死亡相繼時，則遺產稅實有礙於財產之造成。此種財產之造成，實為國民經濟方面所希望者。尤其是徵妻或夫，或子，或孫之為承繼人以遺產稅為人特別反對。其理由謂得此種遺產。大都非財產之增加而為繼續享受前時曾與遺產人共同享受之財產。且家庭中因一人死亡之故，則死亡人生時所得之收入消滅，故其妻子或後人難得遺產，而其經濟情形反壞。此為常見之事，今若徵之以稅。殊覺不平。

上節所述反對遺產稅之最末一理由，在一定範圍內，吾人必須承認其合理。但如法律已經規定妻或夫或其子孫後人所得之小遺產完全免稅。及此類承繼人所得遺產較大時減輕其稅率。（實際上法律已如是規定）如是則此種反對理由，失其意義。總之夫或妻或其子孫，對於得遺產時，較之疏遠親屬，自然應受優待。至謂遺產稅有傷財產之構成一理由。吾人若以施行遺產稅甚久之各國經驗觀察之，如其稅率在合宜限度時，則亦無可疵議之點。若謂一家庭中於短時間內死亡相繼時。則頻徵以稅，未免太苛。但此可減輕其稅率以和緩之。贊成遺產稅者，謂多數遺產，均係不勞而獲之財產。且由財產之增加部份，即可上稅。如所得係不動產，不能得錢以

付稅時，則可允其分期繳納，以減輕其負擔。又如對確定所得未重課以稅，或雖重課以稅而尙嫌不足時，則遺產稅正可補充之而作爲所得稅或財產稅之補充稅。用以徵所得或財產部份之爲所得稅或財產稅未徵及者。如寶貴之傢具是也。且遺產稅之徵收，可以清查遺產人之財產。對遺產人生前祕密漏稅之財產，可追抽其稅。遺產稅爲惟一不能轉嫁之稅。對於上稅人亦無特別累贅。因卽不抽稅而因分配遺產之故，自必確定遺產之多寡與估計其價值也。

若謂應抽遺產稅之理由，係一方面因得遺產人之上稅能力增加，他方面因遺產爲不勞而獲之利益。如是則新近遺產稅法令規定稅率向兩種方面遞加，卽一方面按遺產之多寡遞加，他方面按承繼人與遺產人親疏之不同而遞加。實爲合理。但此兩種遞加法。祇能用於狹義的遺產稅（卽分抽遺產稅），因在總抽遺產稅不能顧及承繼人與遺產人之親疏關係也。

贈送稅 (Schenkungssteuer) 爲補充遺產稅必要之稅。常例對生時或死後之贈送（因防偷漏遺產稅）其徵稅辦法亦如遺產稅。不過在贈送稅，上稅義務人非得產人而爲贈送人。又贈送稅之減輕及免稅辦法，亦與遺產稅相似。免稅者爲通常習慣上偶爾之贈送，作爲生活或教育費之贈送。爲數不多之嫁妝，給與公家，教會，與夫給與以教會慈善公益爲目的之團體之贈送。

德國之遺產稅（及贈送稅）自千九百年後大有變更。最初祇各邦有遺產稅。大都爲有限制的分抽遺產稅。（解見前）稅率較之英法爲極低。由 1906 年六月三日法令，德國聯邦政府始有遺產稅。稅率亦極低。其收入之

一部份撥歸各邦。各邦並可加抽附加稅。且對於聯邦免稅部份（即夫或妻或子孫之承繼遺產免稅）可以抽稅。（即可抽妻或夫或子孫所得之遺產以稅）由 1919 年九月十日法令。遺產稅大為更改。準此法令。遺產稅係按英國法式分為總抽遺產稅與分抽遺產稅兩部。總抽遺產稅，係抽除去債務後之全體遺產。稅率用分段抽稅法。由抽百分之一至百分之五。分抽遺產稅，係以承繼人分得之遺產部份為準。並依據承繼人與死亡者之親疏關係，分為六級。在各級中復以分得遺產部份之大小，及承繼人現有財產之大小為準而徵收之。稅率亦用分段抽稅法。最高稅率，可抽百分之九十。此法令又由 1922 年七月二十日法令代替之。1925 年八月十日財產稅與遺產稅法令又大更改 1922 年之法令。

稅客體為（1）因死亡而得之財產。（2）生人間之贈送。（3）為一定目的之捐款。因死亡而得之財產，有下列各種。（1）依據法律或遺囑或一定理由而得之遺產。（2）共有財產之承繼。（3）因死亡而得之贈送及一切在法律上與死亡有關而得之財產。生人間之贈送係為一切生人間自由贈餽之可使得贈送人之財產加多者。與夫為自願拋棄承繼遺產權而得之償金。為一定目的之捐款係遺產人或贈送人為一定目的（非為一定之人）而捐出之貨財。（但以受遺產人因是少得遺產為限）。對此當獨自課稅。

負有上稅義務之物為所得之財產。換言之，即除去一切債務一切費用後之全體財產。至關於負有上稅義務之人，可分為完全上稅義務人，與有限上稅義務人兩種。如遺產人或受遺產人為本國人，且對團體稅及所得稅負有完全上稅義務者，則有完全上遺產稅之義務。所得之外國財產亦須上稅，不過可將外國所徵之遺產稅數目

扣除。如外國人承遺國內之土地財產，流動財產，或對此等財產之享益權。與夫一切權利，其讓渡須在國內註冊者，則負有有限上稅義務。稅債務人，在因在死亡而得財產之事項，則為得財產人。在贈送則為贈送人及收受人。在為一定目的之捐款，則為履行此事件人。總之無論遺產或贈送或為一定目的之捐款。收受人應以其所得之全部負責，且對於稅之全數負責。對於承繼共同財產，先輩得遺產，（如兒子死後之財產歸其父有時）及夫婦約定互為承繼人，非兩人死後，其他親屬不能為承繼人時。與夫其他事例。法律另有特別規定。

財產之估價法，以估價法令之原則為準。但有少許不同處。

五種親屬關係，及所得財產之大小，對於稅之計算，至關重要。根本率稅如下：

第一級 夫婦（以無子孫者為限）及子孫（如繼子，螟蛉子，承認為己子之私生子。均歸入此項）由抽百分之二起。

第二級 第一級之後裔由抽百分之四起

第三級 父母，繼父母，同胞兄弟姊妹，及異父或異母之兄弟姊妹由抽百分之六起

第四級 祖父母以上之先輩，弟兄姊妹之後裔，舅姑，岳父母，子婿。由抽百分之八起。

第五級 其餘之承繼人。及為一定目的之捐款。由抽百分之十起。

稅率對最大遺產，可升至廿二級。稅率表如下：

遺產數目至	第一級	第二級 所抽之	第三級 百分數	第四級	第五級
10000馬克	1	4	6	8	14
50000馬克	4	8	12	16	22
100000馬克	4,5	14	13,5	18	24
500000馬克	7	14	21	28	34
1000000馬克	9,5	19	28,5	38	44
10000000馬克	14	24	38	48	57
過此者	15	25	40	50	60

免稅及減稅辦法如下：第一級及第二級所得遺產不過五千馬克者免稅。第三級第四級所得遺產不過二千馬克者免稅。第五級所得遺產不過五百馬克者免稅。第一級及第二級所得傢俱（衣服亦然）免稅。第三級及第四級所得傢俱其價值不過五千馬克者免稅。第一級及第二級所得其他用具（但珠寶美術品及搜集品除外）其價值不過五千馬克者免稅。第二級及第四級所得其他用具，其價值不過二千馬克者免稅。第一級及第二級所得近時德人所作之美術品或搜集品，或非德人作品，亦非近代物品而其價值不過千馬克者免稅，對同樣物件或係連帶物

件，其價值不過萬馬克者免稅。（此亦指第一級及第二級之所得）不能營業之夫，或婦，或後裔，或父母，或繼父母，或祖父母，其所得遺產與其原有財產之總合，尚不到五千馬克者免稅。如曾服侍遺產人，或供養遺產人而未得相當之報酬。與或在遺產人家內，或營業上作事而未得現付工資之人，如其所得遺產不過于其應得之報酬者免稅。為供養或教育之相當贈與免稅。通常之贈餽免稅。捐送或遺與公家，教堂，慈善團體之財產免稅。對於政治團體之補助費或捐款，不過百馬克者免稅。第一二兩級，與夫父母或祖父母，其所得遺產與其原有財產之合不過萬馬克，且本人無能力營業者免稅。最末如一家庭中于短時間內死亡相繼時，則頻徵以遺產稅時，未免太苛。故法律規定對第一級及第二級，如在五年內，曾上遺產稅時，則減免一半之稅。如在過去十年內曾上遺產稅時，則減免四分之一之稅。

6 支出課稅 (Aufwandssteuer)

第五十七章 定義及分類

支出課稅者(古常名之曰阿克妻省, Akzisen)係稅之應課及使用或消費此被徵稅物件之人也。如此稅徵及經消費後即消滅之物件，則名為消費稅 (Verbrauchssteuer)。消費稅之徵及必需生活品者(如鹽，肉，麵粉)，則名為食料稅 (Verzehrunststeuer)

在支出課稅，定法律人之意思，係欲由直接課稅支出以稅，而間接課稅及使用人之所得以稅也。蓋吾人若假定使用人及消費人均能量入為出，故其支出，正為其有上稅能力之表現。支出課稅，係所得課稅之另一

種，稅源係所得。

支出課稅之稅名常由被徵稅之物體而得名。如鹽稅，烟稅，火柴稅等。或由課稅之技術種類而得名，如成品稅，蒸汽鍋稅，麥牙昂積稅等，稅亦有課及貨物及金錢之全部交易者。此即德國之銷場稅 (Umsatzsteuer) 是也。

1. 若以徵收之手續而論，則支出課稅，大都為間接稅。祇有少數之支出課稅，可以直接徵于使用或享用此應上稅物件之人。若欲徵稅于每個之消費行為，如徵吃啤酒人于每次飲啤酒時以稅，徵吃烟人于每次吃烟時以稅。徵食鹽人于每次食鹽以稅，徵吃糖人于每次吃糖以稅，此在手續上萬辦不到。故徵物件之稅，多于消費前，在該物件最多處徵之。換言之，即徵稅于製造人或商人。製造人或商人先繳此稅于國家，然後加高物價以轉嫁所上之稅於消費者。(見六十章及七十五章) 如物體之有重大價值，且不易隱藏，並可長久使用，如汽車及住屋之類。則可向為此支出人徵稅。換言之，即用汽車人或住居人上稅，而非製造汽車人與建屋人上稅也。

2. 支出課稅，可以課國內物品以稅，亦可課由外國運來之物品以稅。如課由外國運來之物品以稅，則為關稅 (Zoll)。如課國內物品以稅，則為內國支出課稅，但對於外國物品，既課以關稅，復課以內國支出課稅，此亦為常有之事。

3. 徵稅法之不同，亦如被徵稅物件性質之名異。但最重要之問題，即國家是否用專利法以代抽稅，或徵稅於自由交易中。

a 國家如專利時，(財政專利或租稅專利 Finanz- u. Steuemonopol) 則國家對於一定物件，(如鹽，烟，酒，等) 有惟一製造或貿易之權。或兼有此兩種權限。故他人不能與之競爭。因是之故，國家對於專利物品之價格，可以按照財政方面之需要而規定之。專利可以專原料生產之利(原料專利， Rohstoffmonopol)，可以專原料製造(即由原料製成物件)之利，(製造專利， Fabrikationsmonopol)，可以專原料貿易及製造品貿易之利(商業專利， Handelsmonopol)。亦可以將上數項專利，任擇二者，或竟合併三者而專利。如國家對於製造及貿易均專利，是為完全專利。(Vollmonopol)

b 上段所述專利，係廣義的徵稅法。至狹義的徵稅法，則被徵稅物件之製造與貿易均係自由。縱有限制，其限制不過為避免漏稅，為稅收確實起見耳。徵稅之地點，係徵稅於被徵稅物件之生產處(指製造)或流通處。亦有所謂包繳稅(Abfindung)即每年無論營業如何，均上一定數目之稅)與允許稅(Lizensen, 須年納一定數目之稅後，方有營業之權)者。至為加高稅收起見，並用上數項徵稅法，(即既徵稅於製造或貿易處，而又復徵包繳稅與允許稅也)亦為常有之事。

生產稅(Produktionssteuern, 即徵稅於物件之製造處)可以徵負有上稅義務物件之稅於生產之各級。共有下列各種。比如以用為製造物件之原料(如麥牙之於啤酒稅，生烟葉之於烟稅)作為徵稅標準，則為原料稅。(Rohstoffsteuer)若以技術上製造程序之標點為準而徵稅，則為器具稅(Aparatsteuern)，此種標點，係由一定器具之能力及容量而來。如由盛麥芽器具之大小，由蒸汽鍋，由白蘭地酒蒸溜器。由工作時間等而來。但如

以技術上製造程序爲徵稅之標準，則須兼注意原料之用法，與原料之多寡，有時並須注意出品之好歹，如徵稅於生產程序之中部。比如以啤酒作料之數量及質分爲準而徵稅，則爲半成品稅 (Halbfabrikatsteuer) 如以製成品之數量及優劣爲準而徵稅，則爲成品稅，(Fabrikatsteuer)

流通稅 (Umlaufsteuer) 係徵於運輸之際，或徵於貿易之際，有下列各種。運輸稅 (Transportsteuer) 係徵稅於物件由一個地方運至他一地方時，如城門稅是也。(Oktrois) 凡運至城內物件，均須上稅。(通常爲城市自治區之稅) • 如徵稅於物件之準備起運時，則爲起運稅 (Versandsteuer) 如徵稅於物件之裝入貨倉時，則爲貨倉稅 (Einlagesteuer) 狹義的貿易稅，(Handelsteuer) 可爲批發稅，(Grosshandsteuer) 由批發大商繳納之。或爲零賣稅，(Detailhandsteuer) 由零賣商人繳納之。

課稅標準，係已製成物件之數量，或可製成物件之數量。通常按其質料分成等級，或按其價值或賣價分成等級。近今有多種稅均係按物件之價值或賣價分成等級。在錢幣跌價之時，祇有按價值徵稅，方可使國家收入，(Affindung) 不受損失。• 包繳辦法 (Abfindung) 係用以代替依法律標準之徵稅 (如法律規定每百斤酒抽稅一元，但因製酒廠太小，監理頗難，且多費用，故規定該酒廠每年總上若干稅卽了事，是爲包繳辦法) 而用於徵稅費錢費事之地，如對小製造家及小商人。

允許稅 (Lizenz) 係每年爲一定物件之製造權或貿易權而繳納之租稅。(納此稅後方有權製造或貿易某一定物件) 大都對於有酒料之飲料用之。通常爲他種稅之副稅。如上此允許稅之人能將此稅轉嫁於消費者時，

則允許稅爲支出課稅。否則爲特別之營業稅矣。

4. 如吾人以被徵稅物件之滿足吾人需要之情形觀察之，則可將支出課稅爲另一種分類，而可以分爲下列各種：1. 支出課稅之徵及必需生活品者。如麵粉，肉，鹽，木料，尋常衣服，與夫其他類此物件。2. 支出課稅之徵及非必需品而爲通常用品者，如酒類飲料及烟。3. 支出課稅之徵及物品之可以試驗用此物品人有大收入而爲奢侈用品者，如汽車，金銀器，裝飾品，聽戲，聽音樂，使用下人等。此種分類，在社會政策方面，大有所意義，下列各章，即將述之。

第五十八章 支出課稅之意義及批評

1. 支出課稅之來源極早，自有租稅以來卽有之。反對支出課稅之論調雖極多，但實際無國能棄此稅。且此稅於戰爭時及戰後復大爲發達。其收入佔全體稅收三分之一，至二分之一，或且過於二分之一焉。其所以致此之故。係因吾人若欲專由徵所得稅及財產稅以供國用，則上稅人感覺徵稅太苛，必多方設法漏稅。至支出課稅，則因負稅人與負有上稅義務之支出行爲極衆與夫上稅數目通常甚小之故，而人多不覺其苦矣。

2. 評判支出課稅時，須以其及於負稅人之影響爲準。如支出課稅徵及生活品，則因求公道起見，殊覺不宜。因課生活品以稅，則收入甚少者較之收入甚多者負擔爲重。（因生活品無論貧富均爲必需也）且如其稅率過高，則人民生活受壓制，如稅率甚低，則稅收又無幾。至如課過餘之消耗以稅，（換言之，卽課奢侈品以稅）本爲合理。但其收入，雖稅率極高，亦屬無幾，此所以有棄奢侈稅而不徵，或徵其他之稅以代替奢侈稅者，支出

課稅之收入極多者，當推稅之徵及非必需品而為普通用品者。蓋以種物件之消耗，因該物件之特性令人不能遺捨，如烟酒是也。支出課稅之普通進化情形。係趨向於生活必需品漸次免稅，德國之銷場稅（解見後）及炭稅（現已取消）實為例外。德國之所以徵此兩稅者，實因財政困難，不得不耳也。實際上，支出課稅多徵於凡吾人因收入不足之故，即可自由的不消耗之物件（換言之，即徵非必需品以稅也）。不過窮人因稅高之故，對於被徵稅物件不能享受，而富裕者仍能享受，此仍為不平之事。又近今法律趨向於以從價等級稅（即課稅以價值為準）或按出品質料而定稅率。以代舊時之從量稅。其原因係欲徵稅適合於負稅人之所得情形也（如紙烟無論好壞均課以每支十文錢之稅；則有錢人吸好烟，其負稅與窮人吸壞烟等。故為不平，此所以當按紙烟價格徵稅，如是則吸好烟者多上稅，吸壞烟者少上稅）此外對於批評支出課稅時，當注意其國家之其他租稅。如其他租稅對於小收入（即收入甚少之人）愈優待時，則支出貨稅愈無疑礙。

第五十九章 麵粉稅（麵包稅）及肉粉（Mehl-（Brot-）und Fleischsteuer.）

麵粉稅及肉稅，係徵麵粉（麵包）及肉類之消費以稅，換言之，即徵用於此項消費之所得（即收入）以稅也，古時即常有此種稅，其徵法一部份係作為生產稅，按用以磨粉之五穀之重量或升斗與將屠宰牲畜之重量而徵之。一部份係作為城門稅，凡入城之麵粉（麵包）及肉類，均按其重量而課以稅。對於肉類，且常注意其種類而分別徵收其稅。近時因衛生及社會社係，幾於各處均將此種稅廢除。磨廠稅（Mahlsteuer 即麵粉稅）窮若人較富裕人，小孩多之家庭較小孩少之家庭負擔為重。若欲不消費此種物件以圖免稅，則對於麵包及肉類實為不可

能之事。肉類消費，較之麵粉，自然易與所得多寡成正比例。（換言之，即富裕人食肉較多，窮人食肉較少，若抽肉稅，富者上稅自然較多。）若抽肉稅，富者上稅自然較多。但吾人若注意及民族須有良好及豐富之食料。則對於肉類，亦不應重徵以稅。肉稅及麵粉稅。行之頗繁難。磨廠稅，因對於多數磨廠須經監視之故，費錢極多，且有阻礙磨廠之進行。肉稅則對於鄉地不適用。因不易徵收也。如徵此兩稅於進城門時。則祇有城市消費負有上稅義務。因是對於鄉地人口，須另徵以稅。以求平允。但欲求一與麵粉稅及肉稅相當之稅以徵鄉地人名，實為難能之事，因無客觀標準也。

德國各邦所有之磨廠稅及屠宰稅，以普魯士由 1620 年至 1873 年在大城市中所徵者為最著名。在鄉地則徵一種等級稅（見前第四十六章）以代之。由 1873 年五月廿五日法令取消此稅作為邦稅，（指普魯士）而準地方自治區於需要時徵收之。由 1893 年六月十四日法令規定不能新設磨廠稅及肉稅。舊有者不得加高稅率。由 1909 年十二月廿五日關稅稅則法令規定糧食及肉類之附加稅（南德意志各邦盛行之）全德國自 1910 年四月一日起。應停止徵收。

第六十章 鹽稅 (Salzsteuer)

鹽之為物，雖非生活品，但為不可缺少之嗜好品。鹽稅之影響，有如人頭稅。凡中下等貧之階級，與人口衆多之家庭，較其他階級家庭負擔為重。鹽稅之所以至今仍存在者，其原因有二。1. 因縱課以稅，而其價值終有限制。2. 因恐稅雖取消，而鹽價之低廉，不與免稅之程度成正比例（比如有稅時，每斤鹽值百文。其稅率為每

斤十文，免稅之後，其價跌至九十五文。此即免稅數目，不與跌價之數目成正例也。此種經驗，在取消他種消費稅時曾見之。故對於鹽稅，可有同一之推想。有此二因，故鹽稅仍保存至今。

鹽稅之徵法，德國昔時常用專利法徵之。或係專生產之利，或係並專生產與貿易之利。換言之，即國家對於鹽之製造權保留為已有，或鹽之製造權與貿易權兩者均保留為已有也。此種辦法，在自古代即有鹽務特權 (Salzregal) 之國家，實為當然之舉。所謂鹽務特權者，即凡產鹽之地，均為國有也。現今奧國，捷克斯拉夫國，與義大利均尚有鹽務特權。如在鹽之生產及貿易均係自由之國家，則鹽稅之徵法，係於鹽之交易時，按鹽之價格或重量而徵之。上稅義務人為交易人。

鹽稅之性質，係在徵人類之消費以稅。如欲保存此性質，則鹽之用於他項用途者。（如工業用鹽或飼牲畜用鹽）應用一定法子，使人不能消費（如加苦胆，或加其他質料，使人不能食之）而免徵其稅。

德國由 1867 年五月八日關稅聯合條約，凡在關稅聯合區內，鹽之貿易係自由。國內出產之鹽。每二百鎊一律課以十二馬克之稅。現時重要法令係聯邦政府 1903 年七月九日之法令，後有更改。（最重要之更改為 1923 年十一月十二日之命令）準此法令。鹽稅之徵法，係按鹽之淨重徵之。上稅義務成立於鹽之交易時，稅債務人為交易人。稅率為每二百鎊抽三馬克。若鹽於出賣前曾加質料（如加苦胆）使人不能消費時，則免徵其稅。如專為工業或農業用鹽，於必要時，財政總長可允許其不加苦胆而免其稅。凡製食鹽之場所，與夫產鹽區域，均須受鹽務處監視。

第六十一章 糖稅 (Zuckersteuer)

稅客體爲在國內由含有糖質蘿蔔製成之糖。由外國輸入之糖，除上關稅外並應上相當之糖稅。糖稅在以前及現時有種種不同之徵法，如按製糖蘿蔔之重量而徵以稅，則爲原料稅。(Rohstoffsteuer) 如按壓榨器或其他器具之出產能力而徵稅，則爲器具稅。(Gerätesteuer) 如按糖質之濃淡而徵以稅，是爲半成品稅。(Halbfabrikatsteuer) 若按製成之糖而徵以稅，是爲成品稅 (Fabrikatsteuer)

原料稅之利益，在易於徵收。對於製糖處少累贅。德國會行此法至 1897 年。按國民經濟方面說來，此法會有良好之效果。因可促工廠用含糖質最多之蘿蔔，及促其改良器具，以便於由一定重量之蘿蔔，製成多於法律所預料之糖分。由是之故，由同一重量之蘿蔔，而取糖較法律預定者爲多之工廠，可免一部份之稅，而稅收不與消費爲同樣之增進。(因糖之出產多，消費加多，而稅仍不加多。) 並且於糖之輸出國外時，國家退還之稅，較輸出者繳納之稅爲多，而成一種隱暗之獎金矣。(Verschleierte Exportprämie)。(比如法律預料由百斤蘿蔔，可製糖十斤，乃按每百斤蘿蔔抽以一元之稅。於是出口之時，每十斤糖退還一元。因法律以爲十斤糖當係由百斤蘿蔔製成也。殊此時每百斤蘿蔔可製糖廿斤。出口時按糖之重量退錢，故對廿斤糖應退兩元之數，其實上稅人祇上了一元錢之稅，因是出口時反多得一元錢。故強如出口獎金一般。) 器具稅亦有此同樣弊點。德國及其他各國糖業之進步頗有賴於上述之情形。不過亦有犧牲。其犧牲爲稅收大減。及因有隱暗出口獎金之故。而國內之糖反較國外者爲貴。因是德國於 1887 年改用成品稅。此外尙附徵一種較輕之蘿蔔稅。但蘿蔔稅祇到

1891年爲止。德國雖採用成品稅，但因糖業，頗賴外國爲消場。且其他各國（如奧，法，義，比）對於糖之輸出，均或明與獎金，或暗與獎金。因是德國自採用成品稅後，如欲保其糖業在世界上之競爭力。則用公開出口獎金，以代前時之隱暗出口獎金，實爲必要。又爲防止過剩生產起見。對每工廠出糖之數目，均加以一定限度。過此限度之糖，須上較高之稅。此外尙徵一種企業稅，按工廠每年出糖之多寡，而分稅率爲若干等級。其餘有同一情形之國家。亦採用同一法式。於是各國之競爭，甚爲激烈，其後各國知此種出口獎金及保護關稅之爭亂，非各國設法互相了解不可，於是始有1902年五月五日在比利時都城之會議。（Brüsseler Konvention）由此會議。參與國須廢去明密之出口獎金，並對於入口關稅加以限制。此種會議。現時雖不存在，但其目的已達。德國因戰後之故。對於過剩糖產，完全說不上。

上述各稅中，以成品稅爲最好最公平。因其不如原料稅及器具稅之以不定之取糖法爲根據，而以實際出產之數目爲準也。又成品稅對於糖之消費，可以徵盡無遺，上稅時間與消費時間相距極近。（因糖稅既爲消費稅之一，則徵稅與消費行爲愈近愈好）徵稅手續不困難，並且於出口時，易於算明應退稅之數目。此其所以成品稅爲最好最公平也。

對於糖稅，應有一種甜料稅，（Süsstoffsteuer）以補充之。（因除糖之外，尙有甜物也）。甜料可與糖相競爭，因甜料之製造費甚少。並且其甜度較糖爲高也。準此理由，故抽甜料以稅，實爲合理。且自國民經濟方面與食料政策方面觀察，則對於用甜料之限制，亦爲必要。因甜料不養人，如其用途不加限制，則糖業及與業相糖

聯之農業，將大受損失。故德國及其他各國，不惟抽甜料以稅，且進而行甜料專利。並於甜料之製造及用途，嚴加限制。不過近時因糖產甚少之故。於是甜料用途之範圍，不得不稍與從寬規定。

1. 德國糖稅，由 1903 年一月六日法令，即係按照比國都城會議議決者而規定之。稅率為每兩百鎊抽十四馬克。其後有 1922 年四月八日及 1923 年七月九日兩次之新法令。並有多次更改。準是項新法令。其規定情形如下。稅率係以糖之淨重為準。澱粉糖每二百鎊抽八馬克四十分尼，其餘之糖抽廿一馬克。至殘餘之糖，蘿蔔汁，及與此相似之物，則按照所含糖分之程度，或免稅，或抽以輕稅。用作飼料之糖，與用以製造嗜好品或生活之糖，財長可以豁免其稅。稅債務人為製糖者。糖之輸出，或由已上稅糖制成物品之輸出。或此類物件之運入稅務處，在一定條件之下，可以免稅。

2. 德國甜料專利 (Süsstoffmonopol) 係由 1922 年四月八日法令 (參省 1924 年三月廿六日之條例) 規定之。甜料之製造，輸入，貿易，須經特別之允準後，方得經營之。凡經允準經營是項甜料業之企業 (現時有三) 永久均受政府之監視，甜料之賣與，在國內祇能賣與得有買此甜料允許證之人。並且祇能用于一定之目的。(如科學用及醫藥上用) 用甜料以製造食品或嗜好品，係為法律所禁止者，但暫時因德國糖產不足，尚有各種用途，係經法律所允許者。如直接賣與消費人之甜料，但每年有一定之限度。如用以造甯檬汁，果汁，蜜餞，醋，起泡酒，果酒，珠果酒，是也。甜料賣價之規定，係與糖價有相當之比例。(比如與糖同一重量之甜料。其甜度在糖十倍以上，則與糖同一重量之甜料之價值，當高於糖之價值十倍。) 甜

料賣價，如除去製造費及工廠相當之贏利外尚有剩餘時，則其剩餘之數歸國家。甜料出口所賺之錢，國家亦可得一部份。關於甜料專利重要問題之議決。（如賣價及國家應分紅利部份之問題）應由財長，會同民食部長，農林部長共決之。並允許有關係人及消費人之代表與國會議員之旁聽。

第六十一章 飲料稅 (Die Getränkesteuer)

1. 通論。吾人若提及飲料稅，則吾人自然首先憶及啤酒，葡萄酒，白蘭地酒。此等酒類飲料，在數年前即已徵稅。其宜于作消費稅之稅客體。實至明瞭。因酒類飲料非食品而為嗜好品。如消費過多，則有礙衛生，有礙家計，有礙善良風俗。且對酒類飲料之支出，多由自由收入也。(Freies Einkommen，自由收入者，即足以維持必需生活而有剩餘之收入也)。又飲料稅之收入極多，因對于是項消費，雖用極高稅率徵稅，而人並不捨去是項消費也。至于徵稅手續方面，近時亦覓得良好法式，此法式既可免漏稅之弊，並可使徵稅適合于飲料之品質(即質品好者多抽稅，質品劣者少抽稅)。現時重要之難點為下列各種：

1. 各種飲料之課稅，難于使之成合宜之比例。2. 對於營業上不必要之累贅難於全除。3. 對製造人之利益，有時亦商人之利益，難定一合宜之稅率。4. 各種負有上稅義務企業(如大，中，小各企業)之競爭能力之不同，難於全行顧及。又釀酒廠分散各處。須由嚴重監視製造與貿易以嚴防漏稅，此亦與稅務管理上以大難題。

2. 啤酒稅 (Biersteuer) 啤酒稅之徵法，可按原料徵稅，可按釀酒器之出產能力徵稅，可按半成品徵稅，亦可按已成品徵稅。

原料稅 (Rohstoffsteuer) 前時極爲通行。如在啤酒專由麥芽，酵母，水，三者而製成之地，製法較爲簡單。其徵稅也，係按將磨碎麥芽之重量或容積而徵之。如有條文規定麥芽之磨碎，祇能在有自動計數機（此機器可以自動的計出所磨麥芽之多寡）或有秤具之磨廠磨之。而此磨廠常由官家封鎖並監視其運進運出時，如是則麥芽之量積，可全徵以稅而不至有遺漏。此種原料稅，亦如其他之原料稅，可促進製造技術。以便由同一之原料而多得成品，但此種原料稅弊端甚多。可述如下：1. 專利于大企業。因大企業方能用新發明之良好機器也。2. 如行原料稅，則須按工廠之大小而徵以不同之稅率，3. 不能顧及啤酒質料之優劣，4. 出口時應退還之稅，頗難算出。5. 對於啤酒之負稅能力不能盡量利用。（即言不能抽足其稅也）如按釀酒器具之出產力徵稅。（如釀酒鍋，釀酒桶）則此法尤爲不妥。因由器具付度之出產力常不可靠也。半成品稅以釀酒所用作料之多寡及質料爲徵稅標準。（作料用機器表驗其多寡）其利益在能顧及酒之優劣，而其弊端在難于防止以後加水及出口時爲適當之退稅。在各種徵稅之中，以成品稅爲最佳。因成品稅，不惟能將所有出產徵盡無遺。且可按貨物優劣而將稅率分爲等級。較昂之啤酒，可課以較重之稅，因消費貴啤酒者，正足見其所得之多也。應上稅之啤酒量積，係以由釀酒廠運出之酒桶或酒瓶爲準。又成品稅有一利點。即上稅時間與出賣時期相隔甚近。且于出口時能爲相當之退稅。而不至有困難。中下級之啤酒廠，因所用原料較劣。器具不良。流動資本不多之故，難與大啤酒廠競爭，若欲顧慮此層，則應將稅分爲等級。前時係按所用麥芽之多寡而分級，近則係按每年出產啤酒數目而分級。由是則生產條件差異之影響可以減少，而中下級啤酒廠，可以生存矣。

在 1818 年七月二十六日之統一啤酒稅法令前，德國共有五個啤酒稅區。即北德意志，巴燕，微屯伯爾格，巴登及愛耳薩斯羅特潤耿 (Elsass Lothringen) 五區。北德意志稅區之收入全歸聯邦政府。其餘各區之收入，聯邦政府，亦可得相當部份。各區之稅法，均係原料稅。自 1905 年六月三日聯邦政府法令規定北德意志區不得用他種原料代替麥牙以製啤酒（惟熱度高於十度之啤酒，則可用他物代替麥牙）之後，於是各區之稅法極為相似。即以麥牙之量積為準而徵稅也。不過尙有小區別，即稅率高下與所分之等級不同也。自上述 1918 年七月二十六日統一啤酒稅法令公佈後。（此法令曾經幾次更改。最末次之更改係 1925 年八月十日之更改）於是由原料稅，改爲成品稅。歸聯邦政府徵收。全國稅法，由是統一。原有啤酒稅之各邦。對於聯邦啤酒稅之收入，可分得一部份。巴燕可分得稅收百分之十三又小數點五十五。微屯伯爾格，可得百分之二，又小數點五。巴登可得百分之一又小數點六。但各區應分得之數，有一最高限度。

稅客體爲製成之啤酒，換言之，即由大麥麥牙，酵母，水，而製成之飲料也。如製熱度較高之啤酒，亦可用他種麥牙及他種糖。凡與啤酒相似之飲料，亦須上啤酒稅。徵稅係以啤酒之量積及其質料爲準。質料之量法，係以所用之作料 (Stammwürze) 爲準。換言之，即由麥牙及糖取出之成分與未發酵作料之比例爲準也。含有百分之十一至百分之十四之作料者。爲普通啤酒，含有至百分之六又小數點五者爲簡單啤酒。含有百分之十六以上之作料者爲加料啤酒。法律爲保護小啤酒廠之競爭能力起見。故稅率用分段抽稅法。現時對於普通啤酒之稅率如下：

第一次之	1000 百粒	六馬克
其次之	1000 百粒	六個半馬克
其次之	8000 百粒	六個馬克七十五分尼
其次之	10000 百粒	七個馬克
其次之	10000 百粒	七個馬克二十五分尼
其次之	30000 百粒	七個半馬克
其次之	60000 百粒	七個馬克八十分尼
過此者		八個馬克十五分尼

對單簡啤酒之稅率。按上表減一半。加料皮酒之稅率，則按上表加二分之一（比如按上表為六個馬克之稅，則加為九馬克）。對小啤酒廠（每年出產至 1000 百粒者）及家造啤酒尚有減輕辦法。與啤酒相似之飲料，如其作料由百分之八至百分之十四者，則其稅率為按普通啤酒最高稅率之百分之七十五。（比如普通啤酒稅之最高稅率為十馬克，則應徵以七個半馬克之稅）如其作料較少者，則按普通啤酒最高稅率減一半徵之。如其作料過百分之十四以上者，則按普通啤酒稅最高稅率再加二分之一徵之。稅債務人為造啤酒人。稅債務成立於啤酒運出酒廠時。或在酒廠內飲喝時。應上稅之啤酒量，以裝運出廠之酒桶容量為準。酒廠給與工人員可在廠內喝飲之酒免稅。又廠主人在廠內喝飲之酒亦免稅。

啤酒出產量之有限制。係為保護現時已成立之啤酒廠也。其限制之法，係由各邦代表會(Reichsrat)係以邦為單位所選出代表之集會)以 1912 年至 1913 年各廠出賣之啤酒量為準，而規定各廠每年應製出之酒量。如酒廠製酒過于其應製成之量。或另設新廠者，則其多造之酒，應上加倍之稅。酒廠每年應造酒量，亦可全數或部份的撥歸他廠。但接受之廠，須在 1818 年四月一日前成立者，方有接受之權。

3. 葡萄酒稅 (Winstener) 凡葡萄酒，起泡酒，及與此類似之酒，(如果酒)均須上稅。最簡單之稅法為地畝稅 (Flächensteuer)，地畝稅係以葡萄園面積大小及土地優劣為準而徵稅。此法極粗笨，易于使種葡萄之農人負擔此稅(即農人不能將稅轉嫁於他人也)。每年收成之多寡及葡萄之優劣均毫未顧及。並且對消費人之上稅能力，不能為盡量之徵收。至按葡萄汁而徵收之葡萄酒稅，亦與地畝稅有同樣之劣點。為作如運輸稅，則可于葡萄酒之運出造酒地時徵之。通常由運送人納稅。亦可作為城門稅，于葡萄酒之輸入于徵稅區域時徵之。如作為貨倉稅，則于葡萄酒之入倉或入地窖時徵之。作為貿易稅，則于葡萄酒之零售時徵之。(如祇徵客店之消費稅，則為零沽稅) 亦有作為允許稅者，凡造葡萄酒及賣葡萄酒，均須得政府允許。並須納稅後，方得經營葡萄酒業。亦有合用數種稅法，以免徵稅無遺。法國會行此法。並且現時尚有一部份如是。但此法對於製造及貿易均大有妨礙。並有二重課稅之弊。德國之葡萄酒稅，則係直接徵稅於酒之消耗時。稅債務成立于酒之交與消費人時，換言之，即交與非造酒人亦非商人而為消費人時也。但實行此法有二條件，即(1)商人與造酒人對於酒之交易須填薄記。(2)政府須有嚴重監視法。

德國在 1918 年前，祇有愛耳薩斯羅特潤歌，微屯伯耳格，巴登三地有葡萄酒稅。聯邦政府欲於 1893 年至 1894 年間試行全國葡萄酒稅，但爲國會反對而止。祇有起泡酒由 1902 年五月九日法令之規定而負有上稅義務。（即聯邦之稅）迄後由 1918 年七月二十六日聯邦法令之規定（經多次更改，最末次更改係 1925 年八月十日法令之更改），德國聯邦政府始有葡萄酒稅。稅之對象（即稅客體）爲葡萄酒，起泡酒，葡萄汁，及與葡萄酒相似或含有葡萄酒之飲料（如菓酒）等之交付。稅率對起泡酒及與此類似之飲料，係按其賣價抽百分之卅。對由菓汁製造之起泡酒，及其餘之酒，係按其賣價抽百分之廿。但至 1927 年九月卅日，稅率應減輕四分之一。如不受酬之讓與或家內之消耗，則以其同一酒類之賣價爲準。免稅者（但有一定限制）爲家用或給與葡萄園工人之飲料。又爲免除二重課稅起見。下列各項免稅。（1）用以製起泡酒，白蘭地酒，以及含有葡萄酒飲料之葡萄酒免稅。（2）用以製醋者免稅。（3）官家用或爲研究科學用者。（4）專爲祭神用者。以上各項均免稅。稅債務成立於酒之交與消費者時。此處之所謂消費者，係買酒人而非商人者。店主人及小販，如其零沽時，亦作爲消費者。造酒人及酒商對於酒之交易應填簿記。由 1925 年七月一日至 1927 年六月卅日兩內由葡萄酒稅之收入，應以三分之一作爲救濟營葡萄酒業界人困難之用。

4. 白蘭地酒稅 (Die Branntweinsteuer) 稅客體爲由燃燒有粉質（如洋芋，五穀，玉麥）或無粉質（如菓，梨，根，及由造啤酒，葡萄酒，及糖而得之餘質）之物體並蒸溜之而得之酒精。按前時稅法，祇徵及在國內作爲飲料之酒精。故家用（作爲燃料用者）或工業上用之酒精，須加苦胆，使人不能喝飲而免其稅。新近稅法，則

家用或工業上之酒精，亦須上稅。不過稅率較輕耳。白蘭地酒稅，可以作為原料稅，可以作為器具稅。（以盛水與麵粉質之器具之容量為準而徵稅），可以作為成品稅。如作為原料稅及器具稅。則其批評與對啤酒稅之批評同。原料稅及器具稅雖可促進工業而使造酒人多得酒精，（較法律預料之酒精為多。）以減輕其稅負擔。但如出口時，則有隱暗之出口獎金（如糖稅然，解見前）且可惹起過剩生產。各酒廠之負擔，因其所用原料及器具之不同，亦大有差異。至如成品稅，換言之，即稅之徵及純粹酒精者，則能徵及所有出產之酒精而無遺漏。於出口退稅時，亦能精確算明退還。不過亦不免有弊端。即如成品稅對於酒廠，由釀酒時以至於賣給消費之時，均須為嚴密之監視是也。此種監視，因酒廠甚多之故，費錢極多。且極繁難。白蘭地酒稅亦如啤酒稅，對於器具不良之小酒廠，必須加以優待。比如農業上之副設酒廠，其殘餘物件，直接用作飼料。間接可增土地之生產力。故此極宜優待之。除上述稅法外，白蘭地酒稅，亦如其他酒稅。可行允許稅法（即營業者每年非納一定之稅，不能營業），對小酒廠，可用包繳辦法，（即每年上一定數目之稅了事）

如用專利法以徵稅，則尤為有效。瑞士自 1886 年即用專利法。俄國於十七世紀時，曾有少數地方用專利法。於 1894 年復採用之。俄瑞兩國之採用專利法。除為確實稅收起見外，尚有一副代目的。即欲糾正不正當之酒精消費也。此種副代目的。在瑞士業已達到。德國新近由 1918 年七月二十六日法令。亦採用專利法。此法令中之繁雜規定，應於以下註解中述之。此處應說明事項如下：專利管理處，專有對於由一定質料（如細胞素及同類物件）以製酒精之權。由他種質料以製酒精，則係自由。但製成之酒精，須以一定之價格賣給專利處。

• 專利處於必要時，須將買得之酒精提清後，再賣給工業界。由買價與較高賣價間之區別。此即為專利處之收入。又白蘭地酒，及由白蘭地酒製成物件之輸入亦專歸專利管理處辦理。由谷類及菓類製成之白蘭地酒。則無須賣給專利處。但須上一種白蘭地酒副加稅。至專利處收買必須賣與專利處之酒精之價格。係按照酒廠之種類及大小而異。各酒廠應製酒精之多寡，有一定之限制。過此限度之酒精，則專利處祇給以較低之價格。

在 1887 年前，德國白蘭地酒稅，祇在北德意志白蘭地酒稅區內（愛耳薩斯羅特潤耿在內）有統一之稅法。在南德意志，則各邦有其各自之稅法。在 1887 年。全德始有統一稅法。而其稅法係成品稅，器具稅，與原料稅三者之合（即對不同之酒廠。用不同之稅法也）。各酒廠由政府限定其每年製酒若干。過此限度，則課以較重之稅，此外另課一種酒廠稅。以酒廠之大小為準而徵收之。由 1909 年七月十五日及 1912 年六月十四日法令，將稅法改簡單，取消器具稅及原料稅。以平均酒精製額代替從前之定額法。（兩法之不同點，在一定限額法，每年均如是，毫無變動。而平均酒精製額法。則在一年內雖無變動，而以數年相較，則有變動也。）過此平均製額之酒精，應輸出國外，或加胆汁，使人不能吸飲。原則上，此新稅法為每季特（Liter 二公升）抽一馬克廿五分尼，之消費稅。聯邦政府于 1880 年及 1909 年提議專利，但未果行。迄後財政困難。白蘭地酒專利，因于大戰未成立。

白蘭地酒專利，係由 1918 年七月廿八日法令公佈施行。此法令後經多次更改。（重要之更改為由 1928 年二月十五，五月廿六，八月十一，及十二月廿一日之命令與 1928 年十二月十九日之整理租稅法令）。

專利之事項如下：(1)向各酒廠收買在國內製成之白蘭地酒。(2)如無例外規定時，則專由一定之原料以釀造白蘭地酒。(3)由外國輸入本國。(4)提清白蘭地酒。(5)白蘭地酒及白蘭地酒貿易之利用。(如由白蘭地酒以製造他物，是為白蘭地酒之利用，如出賣白蘭地酒，是為白蘭地酒貿易之利用)。(6)專利之管理，由德國專利管理處行之。(7)專利管理處，分為管理及執行兩部。關於買賣事件，由執行部辦理之。除管理處外，尚有一顧問團。凡重要事件(如規定每年製造之酒量及白蘭地酒之買賣價格等)須經其共同討論。此外又有一工業委員會，為酒業界之代表。可參與白蘭地酒之出賣及製造等事。

白蘭地酒之製造，一部份由專利處製造之，一部份由私家酒廠製造之。前者係專利處自設之酒廠，而為由細胞素(Zellsstoffen)以製酒精之酒廠。後者(即私家酒廠)包含下列各種：1. 農業酒廠。此種酒廠，因國民經濟方面之原因，頗為重要。2. 菓酒廠。3. 工業酒廠。農業酒廠為專用自行出產之洋芋及五穀而製酒之酒廠。酒渣及由酒渣製成之肥料，即自用於農業上。菓酒廠為專由菓實，梨子，葡萄，菓汁等而製酒之酒廠。工業酒廠為一切其餘之酒廠。每酒廠有一定之製酒權。換言之即一定之白蘭地酒量。專利管理處，對此一定之酒量，給與一定之買價，毫不折扣而收買之。小酒廠，其每年造酒之量不過十公石者(10HL)即以此量為其造酒權。菓酒廠則常例以其製得之白蘭地酒量為其製酒權。製酒權在一定情形之下，可以喪失。如改變酒廠等級時是也(如由上等酒廠降為中等，則當然喪失一部份之造酒權)又可按照需要情形，加高或減少之。

所有製成之白蘭地酒，須依一定之買價賣給專利管理處。此種買價係專利處與造酒人所約定之價格。而為由專利管理處所規定之原料所製成之白蘭地酒也。如其原料不與專利處所規定者相符合，則可酌量減少或加高其價格。基本買價之規定法，係以足夠支付經營得法之中等農業酒廠（年出五百公石者）每百石酒精之平均製造成本為準。而時時改變之。年出六百公石以上之酒廠，則基本買價，可減百分之一至百分之七。如較小之酒廠，則可將基本價格加百分之五至百分之十五。對小酒廠，則可將基本價格加至百分之卅。對酒廠過于其應製酒量外所多製之酒，則須減少其買價。對菓酒廠至少將基本買價減百分之十。對其餘酒，至少減百分之廿。此外按照企業種類之不同，可另自加高或減少買價。共同合作之菓酒廠，如其所製酒量，不出於應製造之酒量外，可按基本買價，多得百分之十之價格。至工業酒廠，則須按基本價格減百分之三。因基本價格係以由洋芋製酒為準。故由其他原料製酒而酒廠因製酒能得較貴之附代產物時（如酵母）則應減少或加高其基本價格。又白蘭地酒之品質，過於或低於平均品質者，亦有加減基本價格之辦法。巴燕，微屯伯爾格，巴登，三邦之規定，如酒廠在應制酒量內所製之酒，對農業酒廠，菓酒廠可按基本價格加百分之三。對工業酒廠加百分之二。

由谷類及菓實所製白蘭地酒，不須賣給專利處。不過應上一種附加稅。其附加稅之多寡，與專利處買賣價格間之相差度同。（如專利處之買價為百元賣價為二百元，則附稅為百元）但對小酒廠，按其大小種類之不同，可以減百分之五十，至百分之七十五之稅。

通常賣價（指專為飲料用之白蘭地酒價）之規定法，係以每一公石酒精之賣價，除去買價及管理費外，尚須有一定贏餘歸公為準。自 1925 年十月一日起，通常賣價為四百卅馬克。每公石之贏利為二百八十馬克。由專利管理處自造之酒。其定價亦準此比例。現時賣價減輕辦法，對於用為發動（如為汽車）之白蘭地酒為每公石十五馬克。為其他目的用者，為每公石卅馬克。白蘭地醋酒為七十馬克，特別減價者為三百馬克。運至外國之白蘭地酒，其賣價可以減少（現時為四十馬克），在一定情形之下，尚可給出口獎金，輸入之白蘭地酒，除上保護關稅外，尚須上一種專利稅，專利稅之高低，與專利處通常買賣價格之相差度同。此種專利稅現時對每二百鎊重之酒，約二百二十五馬克十六分尼至三百七十六馬克十分尼之間。確定專利收入之法，極為嚴格。酒廠之建築，須可嚴密封鎖。製造白蘭地酒處，裝酒處，與夫製白蘭地酒器具之製造，購買，出賣均須受監視。管理機關，可以查驗賬目，凡私人設法於家中私自製酒，係為法律所嚴禁。

5. 其餘之飲料稅 (Sonstige Getränkesteuer) 為防止稅收受損起見，故除課酒類飲料以稅外，對於泉水 (Mineralwasser) 及人造碳酸飲料有時亦課以稅。德國由 1918 年七月廿六日法令會施行此種稅，但由 1923 年八月十一日法令復行取消之。至茶葉，咖啡，可可等飲料，通常課以財政關稅。

自治區之飲料稅。按照 1923 年六月廿三日之財政分配法令。德國之自治區，對於區內下列各飲料有徵稅之權：如葡萄酒，與葡萄酒相似或含有葡萄酒之飲料，起泡酒，與起泡酒相似之飲料，啤酒，白蘭

地酒，等是也。但按照 1925 年八月十日之財政分配法令，則自治區不能新設此等酒稅。已有之酒稅，祇能徵至 1927 年三月卅日止。已有酒稅之稅率，對於啤酒，葡萄酒，不能超過零售價格之百分之五。對於白蘭地酒，不能超過其零售價格百分之十五。

第六十三章 葉煙稅 (Die Tabaksteuer)

對於葉煙稅之批評，亦如對於酒類飲料之批評。葉煙為嗜好品，刺激品。葉煙之消耗，當然係除去必需生活費外尚有餘錢之人，方能消耗。葉煙稅之收入，縱稅率甚高時，亦極確定，因吸煙人有癮，非至不得已時，決不捨去也。

抽稅之法如下：地畝稅，煙苗稅，煙之重量稅，成品稅及葉煙專利。

地畝稅係按種煙地畝面積之大小而徵稅。煙苗稅係按所種葉煙之窩數而徵稅。以上兩稅法均極粗拙。尤以煙苗稅為累贅種煙人，且對於煙之收成及品質，不能顧及，或不能十分顧及。又此兩稅法。其稅多為農人負擔，不易轉嫁，故稅率宜輕。煙之重量稅，係以發酵前或發酵後之葉煙重量為準而徵稅。此種稅法，自然可徵及實際之煙葉收成以稅。但亦有地畝稅與煙苗稅之弊點。成品稅係按已製成之煙而徵稅。凡用他種原料代替煙葉製煙，如其原料已經政府允許時，則另有特別稅率以徵之。此種成品稅，可與已製成煙之價值相適合。其徵法或以煙廠主人對於其製成貨物及貨物品質所記載之賬目為準而徵稅。或由貼印花紙條而徵稅。此種印花紙條，由稅務機關發賣。如由貼用印花紙條而徵稅。則製煙人須將製成之煙封好後再用印花紙條鎖口，然後出賣。此

種印花紙條之貼法，務須于開啓烟盒時，印花紙條即行破碎爲準。德國由1919年九月十二日法令所規定之成品稅，即係採用印花紙條法。凡所有烟之種類及紙烟與包紙烟之紙（烟未包好，吸時須自行包捲。所謂包紙烟之紙，即指自行捲烟時所用之紙。）均須貼用印花紙條。對於成品稅，須有嚴密之監查。因烟之製造，在多數小工廠內易于祕密也。故對於國內葉烟，由栽種以至收成，均須監查。葉烟之重量，須經秤定。收成後在一定期間內，須賣給商人或製烟人。或儲藏于公共貨倉。凡經營葉烟生意之鋪店。儲藏煙葉地，製造煙葉地，均須受嚴重監視。漏稅或假造印花紙條，塗改印花紙條。罰金極重。且有其他損失（如貨物充公）。

葉烟專利，在二百年前，奧國即曾有之。法義兩國，至今尙用專利法。通常之葉烟專利，係完全專利（*Vo-limonopol*見第五十七章）。換言之，即葉烟之製造，出賣，輸入，均由專利管理獨辦。祇有種烟係自由，但須受嚴重監查。且其所有收成，必須賣給專利處。專利之重要弊點，在私人工業與商業極發達之國家，可述如下。如行專利時，則多數煙業生活消滅，國家于最初實行專利時，須給煙業界人以賠償。因此國家須負重大負擔。此外由國家工廠製造之煙，多不精良，且種類變化極少。但專利亦有利點。其利點在稅收較他種稅爲確定，所定之價格亦極能適合于消費人之能力。如國家需款程度增加時，則可直切了當加高其價，而稅收即增。

德國葉烟稅由1879年七月十六日法令定爲原料稅。（前爲地畝稅）對於每二百鎊重之原料，（即未製成之煙）課以四十五馬克之稅，後由1909年七月十五日法令，加至五十七馬克。除原料稅外，尙徵一種地畝稅，（1879年前通行之稅。）對於每一平方公尺之種煙地抽五馬克七十分尼（前時爲四馬克五十分尼）。

但此爲例外而非通行辦法。輸入之煙葉原料或製成之煙，前時祇徵一次關稅。後由 1909 年法令之規定，除上關稅外，尚須按其價值，再抽百分之四十之稅。其後 1916 年七月十七日法令加至百分之六十五，由 1906 年法令，新設一種紙煙稅。其稅率經 1909 年及 1916 年法令特別加高。

由 1919 年九月十二日法令將葉煙稅法完全更改。而推及於所有葉煙製造品。（即紙煙稅亦歸併在內，前時紙煙稅係獨立者）（此法令曾經多次更改，如經 1921 年十二月廿二日法令。1922 年四月八日法令。1923 年三月廿九日法令。1923 年十月卅日法令及 1925 年八月十日法令之更改）稅客體爲 1. 爲國內消耗之製造品。及經允許使用之代替原料。2. 直接爲國內吸煙人所用之煙紙（包紙煙捲用者）。免稅者爲不能吸食之煙，（此指故意毀壞，使人不能吸食者，但此須經稅務處之監視）及輸出之煙，稅債務成立於製煙之開始時。（此指國內製煙）負上稅義務人爲製煙人及輸入人。除關稅外另徵之稅率，係照零買價格，分成等級稅率如下 a. 雪加煙每千支由四馬克起。b. 紙煙每千支由一馬克起。c. 切細之煙，每兩鎊重由二馬克七十分尼起。d. 其餘之煙斗煙（吸時用煙斗吸之）。每二鎊重由廿分尼起。e. 嚼煙（在口內嚼食之煙）每千塊由三馬克起。f. 開煙每二鎊重由十分尼起。g. 紙煙紙每千張個半馬克。稅之繳納法，係用印花紙條以貼於煙盒上。

此外對於紙煙之煙葉。尚徵以一種原料稅。稅客體爲用以製紙煙之生煙葉。稅債務人爲企業所有人。稅率對每二百鎊重生煙葉抽九馬克。對於輸入之紙煙，除徵以關稅及普通煙稅外。尚須繳納此種原料稅。

第六十四章 銷場稅 (Umsatzsteuer)

稅之徵及貨物交易者，數百年前，即已有之。且在中古時代，即散見於城市中。十七世紀末，普魯士有所謂普遍阿克妻省 (Generalakzise, 即消費稅) 十八世紀初薩克孫有所謂普遍消費阿克妻省 (General-Konsumtions-Akzise) 者均即銷場稅也。此種阿克妻省係於徵取他稅之外，對於各種課物及嗜好品復徵取其稅是也。

銷場稅可為交易稅，亦可為支出課稅。如銷場稅應徵及參與交易之人以稅。則為交易稅。如交易所上之貨物銷場稅是也。(見第五十四章) 如定法律人之意思欲使生產人或商人負納稅之責任，但准許其轉嫁于消費者時，則為支出課稅。德國所行之銷場稅即後一種。

銷場稅可為普遍的銷場稅或為有限制的銷場稅。普遍的銷場稅。徵及一切貨物之交易。(祇已負有特別稅之物件除外) 在德國且徵及自由職業之工作(如醫生，律師，建築工程師等)；並且貨物由原料以至于出賣時。其間經若干次轉手，則須徵若干次稅。如銷場稅祇徵及一定物件。通常祇徵及奢侈消費或重大支出時，則為有限制的銷場稅。大戰時多數國家(如英，法，義，美)均施行有限制的銷場稅。(見Ehlers之大本財政學中)

德國由 1916 年六月廿六日法令創行普遍貨物銷場稅。其後復有數次法令改善之。以現時情形而論，德國之銷場稅包含普遍銷場稅(其稅率對每次貨物交易負有上稅義務之酬報均為百分之一又四分之一 (1 $\frac{1}{4}$ %))，及數種特別稅。特別稅係對於一定之交易重課以稅，其詳細規條見下註解中。法奧及捷克斯拉夫三國亦有與德國

銷場稅相似之稅。

普遍銷場稅，祇能以財政困難為施行之理由。並且祇有以財政困難為理由。方能說此稅為合宜。普遍銷場稅，可使物價上漲，按貨物交易次數多寡之不同，故其徵稅亦極不平允，可壓低人民生活，或阻止人民生活程度（指優美生活程度）之上昇，對於按照交易多寡而負有納稅義務之商人頗為累贅。且使其計算困難。（關於商業上之計算）

德國之銷場稅，係以 1919 年十二月廿四日法令為準。後經多次法令之更改，最重要之更改法令為 1922 年四月八日及 1925 年八月十日之法令。此稅包含一種普遍銷場稅及數種特別稅。

1. 普遍銷場稅徵及一切貨物之交付及工作之供獻以稅。此種貨物之交付及工作之供獻，係任何人在國內對於其獨立經營之工業或職業內取一定之報酬而實行者。此處工業二字包含農業，商業，以及自由職業之動作在內（如醫生，律師，美術家，著作家，建築家等）。私家教師，美術家，著作家以及須填寫簿記之商業代理人（Handlungsagenten）與經紀人（Makler）等，如其收得之數目，每年不過六千馬克者免稅。如在自營之企業內，取出若干物件留為己用，亦負有上稅義務。不負上稅義務者為官吏，雇員司，及工人之工作，與夫私人間貨物之交付，（但有例外）及工作之供獻。（言非其職業內事，不過偶一為之耳。拍賣品之交付，任何時均負有上稅義務。但強迫拍賣，遺產分割，土地迫賣三者除外（言不負上稅義務也））

稅率係按每種負有上稅義務之交易之價值而抽百分之一又四分之一（ $2\frac{1}{4}\%$ ）。上稅義務人之填有簿記者，可按其應收之數徵稅以代替按其實收之數徵稅。上稅義務人為習此工業或職業動作之人。對迫賣事項則上稅義務人為拍賣人。上稅之數應合計，不應分別計算。（如雜貨商人，對於其應上稅之數目應合計，不應按貨物種類之不同而分別計算其稅）。所上稅之數目，可加入物價中以轉嫁於他人。此為法律所預料而允準者。稅主體之免稅者為1. 德國聯邦所辦之郵政，電報，電話。2. 德國聯邦及各邦與地方自治區所辦之屠宰場，煤汽，電燈，自來水公司。3. 全為公益及慈善之事業，如其所要求之價格較普通價格為低。且其交易純為公益及慈善目的者。4. 私家學校之受公家幫款者，至如物體之免稅者可述如下：1 已為他稅所徵及之交易（如保險稅，賽馬稅，彩票稅，運輸稅。）2 金錢及有價證券之交易與借貸（因有資本交易稅及期票稅也）。3 貴金屬及和金之交易。但以非小商經營者為限。4 土地之租甸，但出租有傢具房屋者不在此限。5 給與工人員司之費用，住屋，及其他物件。6 由疾病保險所給之醫藥治療費。7 由工人在小園藝中取去之物產。以及其他。8 註冊合作社所給之折扣等及合作社給與合作社總管理處之助費。9 由外國銷入本國之貨物。10 對重要之輸入品，即由自由港，關稅儲藏處，賣出時亦免稅。11 對免去關稅之物件，即由其他貨倉及港口賣出時亦免稅。12 重要之生活品，飼料，原料品，半成品，於輸入本國後第一次批發出賣時免稅。13 賣與外國之貨物免稅，即已上之稅亦須於出口時退還。14 對內國交易中之中間商（*Wholesaler*，*chenhandler*），如貨物完全不經彼手時免稅。

2. 對製造人之奢侈稅。(Die Hersteller-Luxussteuer) 此稅係徵製造人對於所製奢侈物品之交付以稅。稅率係按價值抽百分之七又小數點五。應上稅之奢侈品名目繁多。不及備述。茲舉其重要者如下：由貴金屬所製之物件。(但以不為下述第三項之稅所徵及者為限) 鍍白金黃金及鍍銀之物件。由珊瑚，琥珀，象牙等製成之物件。裝飾較好之樂器，重要者為鋼琴，翼琴，及哈莫林(Harmonien)。所有車類。但通常之腳踏車及不過三馬力之汽車除外。戲館內用之望遠鏡，野外望遠鏡，實體鏡，手照像鏡，防身器，台球，由精製皮類製成之物件。由貴重木料所製之傢具。扇子，毛項巾。(皮類製成之項巾) 真正駝鳥毛及相似毛類。皮貨，地毯，香料品及化妝品，祕藥，可可糖，洋糖，絲製襯衣。及其他絲製衣料。皮毛衣料。精裝書籍，印刷圖畫，塑像。但美術家自製或由陳列處所得之塑像免稅。又外國輸入奢侈品亦須上稅。輸出之物件，可以全免或免一部份之稅。為公眾利益及為教育職業及工業目的而得之奢侈品免稅。

3. 對小商之奢侈稅。(Die Kleinhandelsluxussteuer, 即零售商應上之奢侈稅) 此稅係徵零售商對於一定物件之交付以稅。但以此物係為自用購買不再轉賣者為限。稅率亦為百分之七又小數點五。此稅為上述第二項對製造人奢侈稅之補充稅。應上稅之物件如下：貴金屬，珠寶店及金銀器店由貴金屬製成之物件。寶石，半寶石，珠類，及由此三者造成或嵌有此三者之物件。畫家作品，(關於此數之免稅辦法，如上段所述之塑像同)，搜集品，古物，古代印刷物。乘馬及挪車之馬，昂貴之花束，上述各物，如由外國運來，亦須上稅。在一定情形之下，可退一部份或全部之稅。

4. 私人賣出。私人賣出，在原則上不負上稅義務。但對一定之奢侈品，則課以百分之十之稅。重要者如貴金屬。及由貴金屬製成之物件。由琥珀，珊瑚製成之物件。寶石，珠子，昂貴之樂器。圖畫以及各種軍具。如為公眾利益而購得者免稅。又如為一定目的之購買，而此種購買已免去上述第二項之上稅義務者（即對製造人之奢侈稅），則此處亦免稅。

前時對一定行為及工作之稅（如廣告稅，住宿稅，儲藏稅，租馬稅）已由 1925 年八月十日法令取消之。

關於銷場稅及附代特別稅之確定及繳納法可述如下：輸入負有上奢侈稅義務之物件。及奢侈稅之徵及私人買賣者，係按輸入次數及私人間買賣次數而徵之。換言之即對每次輸入及每次買賣均徵一次稅也。此外對其他各項，則上稅義務人應記載其所得之報酬。祇有農人在其收成內取用之物與其他小取用人（即在其營業內取用物件，但所取極少者）可以用忖度法。以斷定其自用或取去多少。每季完後。應自行報告其收得之報酬。並預繳若干稅。

第六十五章 其餘間接徵取之支出課稅 (Sonstige indirekt erhobene Aufwandsteuer)

因有添設新稅以增收入而使原有各稅稅率不至太苛之必要，故自昔時即有新設支出課稅以暫時或永久補充原有之支出課稅。德國自 1878 年即有紙牌稅 (Spielkartensteuer)，1909 年有火柴稅及燈料稅 (Zundwaren- und Leuchtmittelsteuer)。醋酸稅、(Essigsäuresteuer) 係由白蘭地酒專利法令同齊規定者。現刻暫有炭稅。(Koh-

lensteuer) 係由1917年四月八日法令所創設者，由1923年三月二十日法令取消之。1917年四月八日所新設之運輸稅，(Beförderungsteuer) 係由1919年六月三日法令所規定之火車票及輪船票稅轉變而來。1920年三月三十日之各邦稅法令，規定各自治區須徵取娛樂稅。(Vergnügungsteuer) 關於娛樂稅之徵取法。其後定模範章程。其他各國。有徵上述各稅者，亦有另徵他項物件以稅者。俄，義，奧有鑛油稅。英義有千金草稅(Zichoriensteuer)。義法有香水稅及特別藥品稅。英國有藥。稅。

用于上述物件之支出，實足表現其有上稅能力，故宜于徵稅以作爲其他支出課稅之補充稅。此則吾人之所承認而不能反駁者也。但實際方面，多因財政困難，方徵上述各稅。而非由于徵稅公平不公平之思想，方課以稅。比如炭稅，即係完全因財政困難而新設之稅。蓋炭爲人人所不可少之物。如徵以稅，則可使窮苦人負擔較重，貨物昂貴，本國工商難與外國競爭之結果云。

1 由白蘭地酒專利法令同齊規定之德國醋酸稅，其目的在抑制由炭石灰(Kalziumkarbid) 醋酸鹽，木酸以製醋之醋工業而保護由白蘭地酒以製醋之發酵醋工業。(Girungsessigindustrie)。其稅率係以1, 43 Liter (Liter) (一公升)之白蘭地酒價與四鎊重炭石灰之平均價之差別數爲準。因由1, 43 Liter 白蘭地酒及四鎊重之炭石灰可造同一之醋量也。其稅率每月確定一次。爲維持兩種醋工業之均勢起見，(即由白蘭地酒製醋與由其他物質製醋之兩種醋工業) 故規定由白蘭地酒製醋之企業，每年祇能用一定量之白蘭地酒以製醋，由其他物質製醋之企業，每年祇能製一定量之醋。如由白蘭地酒製醋之企業，其所用白蘭地酒多于限

定之數目時，則其過限度而多用之酒量，政府加高其酒價二分之一。（因係政府專白蘭地酒之利。故政府能加高酒價也）如由其他物質製酒之企業其所製醋超過額定數量時，則將其醋酸稅加高二分之一。此種規定。以行至 1929 年九月卅日爲止。

2 德國火柴稅係由 1909 年七月十五日法令實行之。由 1923 年七月九日法令（中經 1923 年八月十一日，十月廿七日，十二月廿一日與 1925 年八月十日等法令之更改）將稅客體擴充至火柴，火柴片，火柴棍，魚燭等。火柴類稅率爲對於少廿一根之盒子。每盒徵稅兩二分尼。由廿一根至卅根之盒子徵三分尼。由卅一根至六十根之盒子徵六分尼。如多於六十根一盒，則每多六十根，或六十根之幾分之幾，均加抽六分尼。對魚燭之稅率爲每廿支二分尼。凡出賣之火柴魚燭等，均須記一可以計算稅之價值及數目之賬目。如非出賣而爲贈送或自行取用者，則按照出賣之價格計算之。

註 Zindwaren 一字，包含火柴，火石，魚燭等在內。譯爲火柴稅。本不足。以包括一切。但如譯爲燃料稅，則意義又覺太廣。故暫譯爲火柴稅。

3. 德國燈料稅。（由 1909 年七月十五日法令創行之，由 1923 年七月九日法令重從新規定之。後又有更改）徵及一切電燈品。尤特別徵及由金屬線造成之電燈泡子。及燃柱 (Brennstift) 與夫煤汽燈用之石棉罩。其餘燈類之用以代替上述物件者。有時亦須上稅。如燃柱之非用以發光者免稅。小電燈，其電壓祇到廿弗爾脫 (Volt)，其電氣祇到十五瓦特者亦免稅。稅由製造人於出賣時繳納。稅率爲按賣價抽百分之

之廿。

4. 德國紙牌稅 (Die Deutsche Spielkartensteuer) 此稅德國聯邦政府早已有之。稅率對每盒含廿四張牌至四十八張牌者爲卅分尼。少於廿四張，或多於四十八張者可加高或減輕其稅率。國內紙牌，由製造人納稅。由外國輸入者，則由輸入人或接受人於繳納關稅外另納此稅。上稅義務人應於稅務機關報告其所製成之牌數。稅務機關收稅後，即蓋印於紙牌上。

5. 德國運輸稅 (Die Deutsche Beförderungssteuer) 係由 1906 年六月三日法令實行之。但最初爲火車票及輪船票稅。後由 1917 年四月八日法令另規定之 (後又有更改) 準此法令。此稅徵及一切人物運輸之由有路軌道路 (即火車) 及河流而運輸者。此外並徵及沿岸航行，及船舶運輸貨物至外國港口，外國運河，及東海北海者。但至丹麥船支所運輸之人或物免稅。自凡爾賽條約規定德國境內大河流 (Vogel 河除外) 應準萬國公共航行，並不準德國徵稅後，於是德國遂將內國航行，海洋及沿岸航行一律免稅。因如此方可免本國航業受損失也。又凡非公共運輸 (即私人船車運輸) 亦須上稅。但有一定之例外。免稅者爲已減價之工人，學生，及軍隊運輸 (此處之所謂運輸，即通常之乘車坐船) 與夫炭類之運輸。稅係按運輸價值而徵收。對人類運輸，頭等票按價抽百分之十六。二等票按價抽百分之十四。三等票按價抽百分之十二。四等票按價抽百分之十。對快車另加票，頭二等抽百分之十五。三等抽百分之十二。對電車運輸抽百分之六。箱包運輸。抽百分之十二。貨物運輸抽百分之七。稅債務人爲營運運輸事業人。彼等將應收之稅合算於運輸

價格中。徵收法通常係稅務機關與營運業者結算。至用票上蓋印法徵稅。此則甚少而爲例外。依照1924年八月卅日法令。德國鐵路公司（獨立機關）應於1925年至1926年由稅收數目中直接交與賠款委員二萬萬五千萬馬克。以後應每年交與賠款委員二萬萬九千萬。此外剩餘之數及由其他運輸事業之稅收，即歸聯邦政府所有。

5. 娛樂稅 (Vergnügungsteuer) 德國頗早即將此稅作爲地方稅。1920年三月三十日各邦租稅法令 (Landesabgabengesetz) 規定地方(即自治區)有徵娛樂稅之義務。至關於稅法，則由各邦代表會(Reichsrat)規定之。其後於1923年七月七日及1924年四月十三日公佈各邦代表會所規定之稅法。此稅法對自治區之未自訂有規定者生效。但自治區縱有自訂之規定。其規定亦祇能對於各邦代表會所定稅法中之點數，可以違異，其餘即須遵照該稅法行事。

娛樂稅之對象，係在自治區內所興設之一切娛樂事業。如跳舞，假面具跳舞，化裝跳舞，國民娛樂事項中之木馬，鞦韆，賽馬，自行車競走，打靶，擲骰，抽彩車，溜車等；馬戲，特別把戲，雜耍場，說書場，陳觀物件。陳列所，圖畫，動物園，塑像，各項遊戲。電影，燈影戲，傀儡戲，戲園，跳舞園，音樂，以及一切樂類及歌唱，演說，誦讀等。又在會所中興設之娛樂事業亦須上稅。又如私人住宅所興設之娛樂事業。如係預先約定給一定報酬或飲食須付錢者。亦須上稅。免稅事項如下。1. 目的不在營利之陳列所，博物館。2. 各邦爲公衆利益所辦或資助之戲園，及類似戲園之事項。3. 不以營利爲目的而全爲公益，

作爲提倡美術，教育之設置。4. 爲學校或軍隊而演奏之戲樂等。5. 爲青年教育及體育所辦之娛樂事項。或其收入全爲慈善事業者，但有一定限制。（如跳舞除外）

稅係對一種娛樂事業，分別徵收，其收法爲票稅（以票數爲準而抽稅）或爲包繳稅。（即每年納一定數目之稅了事）或爲特別稅。若進娛樂場須買票者，則用票稅法徵之。如入場無票，或縱有票而監查甚難時，或計算用包繳法可多得收入時，則用包繳法徵稅。在美術上有較高價值之娛樂，且有可靠簿記時，則用特別稅法徵之。徵稅之標準，在票稅係以票價及賣出數爲準。稅根（解見第卅一章）係按坐位優劣而徵百分之十至百分之廿五。戲園音樂等如含有美術或教育性質。可將稅率減輕一半。在包繳稅亦有各種辦法。即（1）可按最高票價再加上若干倍而定爲應上稅之數目。（2）可按其使用器具（如樂器）之價值而每月徵收之。（是爲價值稅，Wertsteuer）（3）由一人至三人之音樂演奏與以歌唱或奏樂爲職業而遊行各地者，可按其同事人數。而規定其每日應上稅若干。（是爲人稅，Personalsteuer）（4）某種娛樂，其賺錢不由賣票而由顧客消費飲食而來。與夫會社宴會，則可按其所用房間之大小而徵稅。（面積稅）（5）其餘種類，按其總收入抽百分之若干。娛樂事件，營業人（即奏樂及演戲人等）及房屋主人均須先行在稅務處報告。稅債務人爲營業人。稅債務在包繳稅成立於報告時，在票稅成立於賣票時。

第六十六章 直接徵收之支出課稅 (Direkt erhobene Aufwandsteuer)

屬於此類者爲支出課稅之直接向爲一定財產支出之人而徵收之稅也。除徵收之手續與其他支出課稅不同外

，餘皆同一。按課稅方法，則此種稅祇能適用於物件之不易隱藏而可長久使用者。昔時在多數國家中有所謂特別奢侈稅者（Sonderluxussteuer）其稅徵及貴金屬用具，鐘表，衣服，僕人，車馬等。即為直接徵收之支出課稅。現時亦間有此等稅。德國支出課稅中之車稅（他國亦有車稅）徵及一切自動腳踏車，人用汽車，大氣車，以及其他貨車等。此種車稅，如車具不出租時，方可名為直接徵收之支出課稅。因如車具出租。則車主可將稅輕嫁於坐車人而變為間接徵收之支出課稅矣。

住屋稅（Wohnungsteuer）係按每年租金，如未出租，則按可能收得之租金而徵收之稅。此稅極不公平。窮人負擔特重。因窮人與富人相較。則窮人收入之用于房租者，較之富人收用之用于房租者。必佔較大之部份故也（假定窮人每年之收入為五百元。房租每年為五十元。則房租佔收入之十分之一。又如某一富人。每年之收入為萬元。其房租為每年五百元。則房租不過佔收入廿分之一耳）。又人口衆多之家庭。所需房間較多。故其負擔較人口較少之家庭為重，德國由 1923 年七月廿三日之財政分配法令。允準自治區徵收一種奢侈住屋稅（Wohnungsluxussteuer）

註奢侈住屋稅與住屋稅不同。因奢侈住屋稅祇徵及有過多房屋人以稅也（房屋之過多不過多以人口為準，比如以三人之家庭而住六七間屋之房子，是為過多。）

此外屬於直接徵收之支出課稅。尚有數種，在德國均歸自治區徵收。如犬稅，獵票稅，獵場出租稅。間有馬稅等等。

德國之汽車稅，係由 1906 年六月三日法令創設之。後由 1922 年四月八日法令（及幾次添加）重新規定之。此稅係課及用以運輸人類或貨物之汽車使用。稅債務人爲車主。車主于使用車具前，當先購稅票。每年抽稅數目如下：1. 載物汽車，按其馬力大小，由十馬克至卅五馬克。2. 人用汽車。最初之六馬力，係每馬力卅馬克，其次之四馬力，每馬力四十馬克。再其次之四馬力，每馬力六十馬克。以後每多一馬力，多八十馬克。3. 大氣車及重車。按照車具重量由卅馬克至二百馬克。4. 用電或用蒸汽發動之重車及車頭，由十五馬克至百馬克。免稅者：1. 小自動腳踏車，及工廠內小車之用以運送工作器具者。2. 公家汽車之用作防火具，運輸病人，修路，清潔街道。以及軍用車，警察用車。與夫醫生用之小車（如醫生行醫地甚廣時）。試驗用車（考驗車子良否）應標明記號。可大減輕其稅率，此種對試驗車之減稅法。特別在造車廠中與對營業之商人用之。

此稅收入，除以百分之四作爲聯邦政府徵收及管理費外，其餘之數分爲相等兩部。一部按照各邦人口多寡分配與各邦，一部按照各邦轄地大小分配與各邦。各邦分得之稅收，至少應以一半作爲養活公共道路之用。

由德國財政分配法令第十三條（原文爲第十二條，想係印刷錯誤）之規定，各邦可徵無發動機之車具以稅。（言非汽車而爲馬車或人力車也，故汽車及自行車除外）。抽稅法及稅率高低，各邦可自由規定。比如可不抽車稅而抽擲車之牲畜以稅（如牛馬等）。但對於農業用車。應注意其大小，種類與夫及于道路之影

響而分別徵收其稅。稅收須用以養活公共道路。

多數城市自治區對有馬(擲車之馬)，有車，有汽船者常課以稅，犬稅則爲自治區通行之稅。

第六十七章 關稅(Zölle)

關稅者係對於貨物輸出(Ausfuhr)輸入(Einfuhr)及經過國境(Durchfuhr)時所徵之稅也。經過國境之貨物，各國大都免稅，出口稅在前數十年間已全然消滅。(作者祇以歐洲情形而論)。但戰時及戰後，多數國家，因防衛本國，或顧及國民經濟之故，對於一定種類之貨物，暫時復課以出口稅。德國1919年十二月廿日對外通商監查命令所規定之出口稅。係對於政府允準輸出之貨物所上之稅，而此種貨物，在原則上係禁止出口者。由此出口稅之收入。應用以提倡社會事業。總上述觀之。此稅實非狹義之出口稅云。以下祇討論入口稅。

以關稅之目的而論，可分爲保護關稅(Schutzzölle)及財政關稅(Finanzzölle)兩種。保護關稅係抽外貨以稅，使外貨昂貴，使本國生產家在內國市場，較之外國生產家佔優越地位。保護關稅稅率之高低，應以國內農工業出產品所需要之保護程度爲準。財政關稅應爲國家謀收入及補充或推廣國內之支出課稅。保護關稅可適用於多數物件。至財政關稅。則其可適用之物件有限制，可適用財政關稅之物件，可分爲二類。1.在本國已徵支出課稅之物件。如由外國輸入，則應課以財政關稅。其稅率等于國內貨物所上之支出課稅。(比如每匣洋火，在本國徵支出課稅一分尼。如由外國輸入，亦當徵以一分尼之財政關稅。否則外國商人或生產家大佔便宜)。如糖，烟，酒等屬于此類。此外此等貨物之輸入，除課以財政關稅外，大都再課以一種保護關稅。2.本國完全不能

製造之消耗品。但其性質宜于課以支出課稅。故應課以財政關稅。如茶，咖啡，可可，香料，菓實等屬此類。

按關稅之課法，可分為從量關稅 (Spezifische Zölle) 及從價關稅 (Wertzölle) 二種。從量關稅，係按貨物之大小，或按件數，或按重量 (淨重或毛重) 而課以稅。按重量課稅，係通常方法。從價關稅，係按商人對於應上稅物件所報告之價值而課以稅。關稅稅則，(Zolltarif) 係對於應上稅物件，關稅單位，關稅稅率三者之記載。關稅稅則，可按字母分類。或按貨物種類分類。後法係將貨物按其內部關係分為多部。德國1902年十二月廿五日之關稅稅則，即係採用按貨物而分類之法。

德國自1919年七月廿一日法令之後。關稅須用金幣繳納。由此規定。關稅方與馬克跌價情形相適合。換言之，即關稅不因馬克跌價而大受損失也。前此 (指馬克已跌價時) 係以美金市價為準 (即將紙馬克合成美金)。

• 但如平均市價 (馬克市價) 有變更時，當再補徵一種金匯價。

在防備偷漏關稅條文中。中有一條規定貨物須由一定路線輸入。如輸入係由鐵道，郵政，河流海洋時，則須按照一定防備漏稅條件而輸入。徵稅係於邊境處徵收。亦可在內地關稅處徵之。移至內地徵收法。如係非對一定運送 (鐵道郵政等) 之應輕便其手續者。通常辦法。係邊境稅關於貨物報到時。給一憑證 (Begleitchein)

如可能時，可將貨物用稅關封條封好。然後將此貨物隨同憑證。運送至內地稅關。在一定限定期內，徵收其稅。各種稅關倉庫。 (Zollniederlage) (或係公家所辦，或係私人所辦。私人所辦，又分兩種，即倉庫封鎖須公家共同為之或無須公家共同為之兩種，除上述外尚有所謂自由區。即在區內不必上稅也) 與上述之憑證制度

(合用兩法)可使貨物不必上稅而儲藏于倉庫中。以似商人最後對於貨物之再輸出或即在國內出賣之決斷。

第四編 公債之制度 (Öffentliche Schuldenwesen)

1 入不敷出及其救濟法 (Das Defizit und Seine Begehung)

第六十八章 入不敷出

如經常收入，不足支付公家機關之費用時。(見第十一章)是爲入不敷出。如在一經濟期內(Wirtschaftsperiode, 見第十一章)其應收入之數，雖足以支付一切費用，但暫時却無款支付，費用，因支出須先于收入行之也。此種入不敷出，謂之會計上之入不敷出。(Kassendefizit)又可謂之形式的入不敷出。對此種入不敷出，如國家無一定之儲蓄金時。可由財政管理機關，發行短期國庫證券(Kurzfristige Anweisungen)俟國家得收入後收回之。或由國家銀行或中央銀行先行借墊與政府，俟國家得收入後歸還之。以上辦法，如償還法有一定規定，則毫無危險。但亦可有危險性。即如會計上入不敷出之時間過長也，蓋如時間過長，則已非形式的，會計上的入不敷出而爲實際的入不敷出矣。

如經常收入，完全不足支付在一財政期內所有之一切支出，是爲真正的或實際的入不敷出。如入不敷出現于經常費用時，換言之，即經常支出超過于經常收入時，則祇有減少支出或加增收入以救濟之。增加收入之法，最要者爲加高原有稅之稅率，或新設租稅。如有被實際入不敷出逼迫之國家而不由減少支出與增加租稅二

法以圖挽救，乃由募公債以支付之。則其法暫時雖較便利，但以過去之經驗觀察之。則必使國家財政破壞無礙。如經常收入不能支付臨時特別費用時，則爲入不敷出發生于臨時費用。臨時費用之定義見第十八章。

第六十九章 支付臨時費用之款項 (Die Deckungsmittel des Ausserordentlichen Bedarfs)

如臨時費用，能用經濟期內已有之款項（如前幾年之剩餘款項）支付之。則爲保持財政秩序起見，較有利益。但前時剩餘款項，實爲例外之事。故必須另籌款項以支付之。籌款之法如下：1. 出賣官產。2. 挪用儲蓄金，3. 加高稅收。4. 募公債。

上段所述第一第二兩籌款法在現時已不成問題。因蓄金一項，在昔時確係常有之事。蓋預備作爲戰費也。但此種儲蓄金，一方面既將國民經濟之資本減去一部份，他方面國家又失去利息。故自有中央銀行準備現金以備不時之需以來。儲蓄之法，已屬無用。至如出賣官產一事（如官地及國有鐵道）。則國家因此失去重要財源，且于危急時代，難期有效。故籌款以救入不敷出之法。其重要者爲加高稅收或募公債耳。

由暫時加高原有之稅，或由徵一次之臨時特別稅。或由徵多次之臨時特別稅，以加高稅收。實際上祇有爲下列兩種目的用之。即爲戰費與軍備費及償還國債兩用途。換言之即用于不生產之支出也。爲此種目的而用上述之加高稅收法。實際上多有行之者。如英國自十八世紀末時，其戰費之一部，通常係用加高所得稅稅率以支付之。（此係暫時加高原有之稅）。德國 1913 年之軍備擴張費。係由徵收國防補助費，(Wehrbeitrag 見第四十九章) 即祇徵一次之臨時稅以支付之。（此係徵一次之臨時特別稅）大戰時各國多有戰時利得稅 (Kri-

ertragsteuern) 之收入以支付戰時增加之費用者。(此係徵多次之臨時特別稅) 由徵稅以支付臨時費用，當視人民原有稅負擔之輕重之爲準。如加高原有之稅。則當注意該稅于稅率加高後，是否公允。因稅率愈高，其弊愈顯也。贊成用徵稅法以支付臨時費用者。其理由係謂稅收係由國民經濟每年之收入而來。故上稅人常思由勤儉以填補其上稅之數目。反對者，謂加稅後較不加稅時，爲能壓迫較多數人民之生活。故不如募公債，因公債大都係用國民經濟之剩餘部分而得也。總之，最真確者爲稅係使現時人民受負擔。公債係使將來人民受負擔。故如國債愈巨，由前時所遺下之應付利息及每年應償還數愈多。則將來愈難于舉辦事務及愈難于募公債。故不惟應嚴格分割經常費用與臨時費用。主張經常費用及通常之一次支出，應用經常收入支付之。並且對於臨時費，在可能之下，亦應利用現時人民之上稅能力由暫時加高原有之稅，或設新稅以支付之。臨時費用之多而且久者，(如大戰時之戰費) 則如欲全由稅收以支付之，實爲不可能之事。故在此種情形之下，募債實爲必要。如公債用于生產事業，(如建築鐵道，煤汽，電燈工廠等) 則毫無疑弊，因生產事業之收入，即可還本及支付利息而毫不累贅將來也。

第七十章 公家信用及公債種類 (Der öffentliche Kredit im Allgemeinen und die Arten der Schulden)

1. 公家信用者，(國家的或地方的) 公共團體關於履行其債務所得于人民方面之信用也。準此信用，公共團體因能募得公債。此種信用，第一係根據于公共團體對於其所負之義務(即還債行息)有公允處置之意思。第

二係根據于公共團體之財力，換言之，即根據于國民經濟之狀態，根據于財政之有秩序。尤其是根據於租稅情形。因行息還本均靠租稅之收入也。募債之理由。原則上係因公共團體之永久存在。即國家之永久存在。故現時有利之費用，及防止現時禍患之費用，實有利於將來。因是對於現時必辦職務，如其費用現時不能由稅收以支付之時，則募公債而使將來人民受負擔。不能視為不公平之事。

2. 公家信用在古時係完全與君主之自身生關係。換言之，即君主之私人信用也。且須有抵押品時，（即以土地珠寶作抵，或有擔保人擔保其債務。）人民方借與款項。此種借款，利息極高。其原因係1. 因當時缺乏借貸資本。2. 因君主負債極多。（因戰爭及私人用費之故）3. 因實際上君主之繼承人對於前一君主所負之債常不承認歸還。或祇由於繼承君主之孝順心而承認之（言非法律關係，乃係完全由君主之意思決斷之也）故也。在共和國（Republiken）與在德國之直轄城市中，（Reichsstädten）則公家信用，不能與元首本身生關係。故債權人（多數係擁有資財之公民，其後係公司）常要求以公家之收入或其他擔保品作抵。此種辦法。在君主國家亦仿效之。故租稅作抵，特權作抵，或全國收入作抵之事日益加多。又當時各級人民（Stände，以職業分級）及其所有之收支所（Landschaftskasse，見第六章）常作擔保。在英國則國會常作擔保人。

公家信用，從古代以至十八世紀時，以各種關係而論，均毫無組織，毫不發達。當時因財政無秩序之故，公家借得之款，既用以支付臨時費用，復用以支付經常支出。而對於債務之償息還本。則毫無一定之規定。如財政愈形困難時。于是進而賣官鬻爵，濫鑄劣幣，出租租稅，（即租稅由承租人徵收，國家祇得一定之數目，

多者歸承租人得，初次租時，承租人自然須給國家一次大款）出賣特權與商業公司。（如有大利之營業，須給國家以款項，國家方準其經營之）發行強迫公債，濫發紙幣，當時之國債，多係短期，因債務人之信用，祇能及，數月或數年也。（因稍久則人民不信任）如募長期公債時，大部份均係用特別有利條件以利誘之。如終身年金（Leibrenten）時限年金（Zeitrenten）及優先票（Lottrentenleihe）等法是也。國家明白破產或暗中破產之事時常有之。最利害之破產爲至十九世紀初之法國情形。

其後在理論方面與在財政管理之實際方面，均漸知無秩序之債務。爲害極大。故于十八十九世紀時人皆覺悟財政與公債之極宜整理。彼時因稅務之革新。立憲政體之成立。國民富裕之增進。資本階級之發生。（資本階級常欲覓投資事務）拿破崙大戰後和平出現。以及其他等等原故。正足以助成財政與公債之整理。公家借得之款，于是漸次祇用于真正之臨時費用。借資人（即債權人）對於財政管理之信用漸增。故雖無重大之抵押品，而亦可募長久之公債矣。公債之技術方面。亦漸次完成。公債形式對國家與債權人之需要。亦頗能適合。

3. 公債之種類可述如下：

a 注意及資本之來源，可別爲內國公債及外國公債。內國公債係存在本國資本家手中之公債，外國公債，係在外國募集之公債。或存在外國資本家手中之公債。亦有同時在國內與國外募集者。外國公債又可分爲形式外國公債及實際外國公債。形式外國公債，係在外國募集者。實際外國公債，係爲雖在國內募集之公債，但實際上則均已入于外人手中。

此種表面分類法，極有意義。因資本之來源不同。則公債之影響于國民經濟，政治及財政者亦不同。如公債在國內募集。則其影響可使爲私人目的之籌款困難，經濟之發達受阻止。國內之利息上漲。但如所募之內國公債係用于生產事業，如建築鐵道，改良土地等，則上述各種弊端可減少。又內國公債尚有一利益，即行息還本均落在本國人手中。由此可以輔助資本之構成。至如外國公債雖無上述三種弊端，但另有一弊，即負外債過多時，將使債權國對於債務國能爲政治上之操縱。且如債務國有政治上或經濟上之危急時。債權國可出賣已得之公債。而使公債價格跌落。債務國之借貸信用，因此大受損失。又行息還本均入于外人之手。故債務國之對外收支對照表 (Zahlungsbilanz, 對外收支對照表者，記載所有本國應由外國收入之數與應支付之數之總表也) 亦因之受損。如外國公債係用于生產用途。則對本國利多害少，又如國家因戰爭失敗而處于困難地位。在國內不能募集公債時。則國家常不注意外債之害，而特注意外債之利。由以上各疑慮。可知外債與內債孰優之問題當依情形而定。此外應注意者。即一方面遇政治或經濟變更時，國家頗難于阻止內國公債之流于外人手中。他方面因本國經濟趨于良善時。國家亦難于阻止外國公債之轉落于本國人手中。

b 如注意于給與債權人之擔保品時，則可將公債分爲兩部。一部係非要擔保品不可者。如國家須以其財產或稅收，或其他確實可靠品作抵押是也。一部係完全根據於債務人之信用而給與者，(即無擔保品是也) 國內債權人在古代亦常有要求以有價值物品作抵押之事。但在現時，則祇有外國債權人對於信用動搖之國家，要求擔保品。

c. 按照購公債人之願意與否，可分為強迫公債 (*Zwangsanleihe*) 與自由公債 (*freiwillige Anleihe*) 兩種。強迫公債又名租稅公債 (*Steueranleihen*) 因亦如租稅之按照一定課法而徵收之也。此種公債，祇宜於特別緊急情形時募之。因有下列各弊也：1. 上稅義務人對於此種公債之負擔。因課法之不盡善及財產種類之不同，而大有差異。2. 買公債人可被迫而至於負債。3. 掠去國民經濟應需要之資本。4. 提高利息。強迫公債，如以廣義言之可包含(1)應支付而未支出之數目(如官吏薪金)(2)過早之稅收。(3)強迫人民預繳租稅。(如預繳期距應繳期極長時)(4)官吏及其他所繳之保證金。(5)紙幣(見第七十二章)

d. 按照公債之時間，目的，及公債條規之種類。可分為短期公債 (*Kurzfristige Schulden*) 與長期公債 (*Langfristige Schulden*) 兩種。短期公債，又名流動公債 (*Schwebende Schulden*)。長期公債，又名確定公債 (*Fundierte Schulden*)。紙幣亦屬於短期公債。此種分類法，係下述各章之根據。(指第七十一，七十二，七十三各章)

1. 大戰時協約各國曾在外國募大批公債，以為支付戰爭品，原料品以及生活品之用。故戰爭終了時，各國欠美國之債竟過百萬萬美金云。

2. 在十九世紀時，信用不良之國家，如欲在外國募債時，須給以確實擔保品，此為常有之事。擔保品通常係以鐵道，租稅，海關及港口等收入為抵押。德國大戰後之賠款，係以關稅，烟稅，啤酒稅，糖稅等之毛收入，與白蘭地酒之純收入為擔保品。此外鐵道收入，亦為擔保品之一。此見第卅三章。英，法，義

，比，美，荷，瑞典。瑞士諸國所合借與德國之八萬萬金馬克。其用途係用以償還凡爾賽條約及倫敦會議所規定之賠款與購買現金或外國期票而用以整理幣制。此次之借款，其擔保品如右：1. 德國國家現有及將有之全體財產及全體收入。2. 給與賠款委員之賠款。3. 已作爲賠款抵押品之關稅及稅收復作爲此次借款之補助抵押品。

3. 強迫公債，多數國家曾於戰後募集之。德國由 1922 年七月二十日法令會募集強迫公債。此法令規定凡在 1923 年一月一日有上財產稅義務之人，（見第四十八章）即應以其財產百分之一，至百分之十購買公債，但財產不過四十萬，及小年金收入人，如其用以得年金之資財祇至一百廿萬，或至四百萬者，可不購公債。（按此係馬克跌價時情形）此次之強迫公債。五年內不給利息。五年後方給以較低之利息，但因當時馬克時時跌價，故不能募集，其已募得之數目爲三千萬萬零八萬萬。但其實所值已無幾。後遂由 1923 年九月八日法令取消此購買強迫公債之義務。

2 短期公債（流動公債）

第七十一章 短期公債之定義及種類

短期公債者，國家所借債之用以支付暫時費用，換言之，即有以支付已備有的款之支出。不過該款尙未收入耳。短期公債，按其目的，祇能爲短期募集之。（通常數月，最長時間爲一年）通常情形，係于貫徹預算之規定時用短期公債以調劑收支在短時間上之不互銜接。（此爲會計上之入不敷出，見第六十八章）短期公債之募

法，共有下列數準：1. 發出國庫證券（Schatzanweisung、英文 Exchequer bills、法文 du trésor）國庫證券又分兩種。一種須付一定之利息，一種如期票一般，可用以貼現（即可向人抵借現款也）。因通常係由銀行或大資本家收受，故上面所標之數目極大，且爲無記名票。（票上無所有人之姓名）2. 發出國庫期票（Schatzwechsel）以向銀行貼取現金。3. 直接向銀行借貸。有抵押品（如以長期公債作抵）或無抵押品。（通常向中央銀行借貸）。流動公債之募集，須由財政法令或其他特別法令付與財政管理處（Finanzverwaltung）以能募集一定大小數目之權力。至於利息之多寡，及其他條件，通常係由財政管理處與債權人按照募債時之金融情形而規定之。但大多數法令規定此種公債遲須於決算後數月償還之。

如募短期公債出於審慎之態度，且真正用於暫時費用時。則短期公債毫無弊害。但如用短期公債以抵補真正之入不敷出，期滿後又不能實行償還。而祇能由募新短期公債以償還之，且爲數極巨時。則大有弊害。在此種情形之下，祇能將短期公債，轉爲長期公債。方能恢復財政秩序而不致紊亂。

大戰時，凡由募長期公債，其所得結果，尚不足用度之國家，大部均任意募集短會公債。採用各種募集短期公債之法。且募集之數極巨。比如英國在 1918 年，其所募之短期公債已超過廿萬萬鎊。法國在 1919 年終時有七百六十五萬萬法郎之短期公債。德國在戰爭時及革命後。其用以支付戰費及其他用途者，大部份均由募短期公債而來。戰前德國所有之短期公債爲二萬萬二千萬，在 1923 年末及幣制就序前。短期公債之數竟達七十萬萬馬克云。

第七十一章 紙幣 (Papiergeld)

如國家之信用動搖，不能募集長期公債，且亦無他法以資救助時，則祇有以期票或國庫證券向中央銀行抵借款項以敷用度。因是中央銀行發出紙幣以供需用。如國家需款過多時，則必使銀行至於不能兌現。而國家必因是取消銀行之兌現義務。於是由現金本位，一變而為紙幣本位矣。紙幣愈多發時，則紙幣之價愈低。所謂貨幣跌價 (Inflation，此字意義為錢數多，價格低) 因以出現。於是貨幣跌價之惡劣影響遂及於財政及國民經濟。貨幣跌價之惡劣影響，其及於財政方面者，可於國家之信用動搖及稅收減少見之。此時租稅之所以失其效用者，蓋因法令所規定之稅率，不能隨時與貨幣跌價情形相適合。且貨幣跌價時，多數稅源因以減少或且涸閉云。故如紙幣本位不取消，則絕無良好之財政及國民經濟出現。如欲良好之財政及國民經濟復行出現，則須於貨幣跌價太甚時，用『得法爾法且翁』法以救正之 (Devaluation)，換言之，即或用硬幣代替新幣，或規定若干數目之紙幣等於若干硬幣。(如德國於馬克跌價後整理幣制時，規定每一金馬克等於萬萬萬紙馬克是也) 如將紙幣價格提高與硬幣相等。則債權人 (即有紙幣人) 未免得不能義之財。而債務人 (即國家) 未免負擔過重。總之無論如何。於紙幣未跌價時因買公債而取得債權人地位之人。受害特深。因其所有之債權數目，幾等於零矣。故如財政方面能辦到時，則公家對於舊債務有與以適當升價 (Aufwertung) 之義務。至於紙幣之詳細討論。此係國民經濟學原理之責任。故此處不詳述。

德國本位之復歸於有秩序。暫時係由 1923 年十月十五日設立德國潤國銀行 (Rentenbank) 之法令所致。

苟不如是，則稅務絕難整理，此法令在財務上之意義係德國政府允許不再濫發紙幣，而向潤國銀行借十二萬萬潤國馬克。以作收回紙幣之用。因政府不能再發紙馬克之國庫期票，及流通貨幣限於最低度之故，故潤國馬克之價值因得固定。潤國馬克之價值得固定，故稅收之價值亦固定。租稅收入之價值既固定，故國計因而復歸於有秩序。但以上係過渡時代之辦法。至最終辦法。係根據倫敦會議議決而有 1925 年八月卅日之新幣法令與同時之國家銀行法令。準此兩法令。於是有所謂 Reichsmark（即國家馬克），而金本位復因是成立。不過金幣之鑄造尙在預期中而未實行耳。新銀行法令規定發出之紙幣至少須有百分之四十之現金及外國幣作準備金。（準備金內，現金應佔四分之一，其餘四分之一為外幣）

3 長期公債（確定公債）

第七十二章 意義及種類

長期公債，又名確定公債（*frandierte Schulden*）或固定公債（*Konsolidierte Anleihe*）。其與短期公債不同之點在時間長短與其目的之不同。長期公債係用以支付公家對於特別職務之費用。此種費用，非係暫時無錢支付，而實係尙完全無收入以支付之。如戰費，鐵道運河之建造費。電燈與水利工程等費用是。以用費之目的而論，此種公債亦應長期。即如將公債用於生產事業，由此生產事業之收入即可償利還本時，而通常償還之期限亦大都為數年或數十年，如用於不生產之目的，以後償利還本須由稅收充付之時，則更宜於長期。

五年至十年之公債，如其價利有一定之規定者，此亦為真正公債之一種。此種公債亦非用以調劑收支在短

時間內之不銜接，而係用於特別獨立之用途。此種公債，英法於大戰時曾募集之。

確定公債名詞之來源，係因古代募集公債時，常有以財產作抵押，或對於行息還本有一定之稅收作抵押品故也，至固定公債一名詞，係來自英國。『Konsolidieren』一字，除有其他意義外，尚有轉流動公債為固定公債之意義。

長期公債有兩種形式：即還本公債與年金公債二種。

第七十四章 還本公債

各種形式之還本公債，可歸納於下列三式中。

1. 行息還本有一定規律及有一定時間之公債。對此種公債，在公債法令中須作下列之規定。即規定在一定期限內（四十年，五十年，或超過五十年）按照預定計畫每年償還一部份。其每年應償還之公債號數。由抽籤法定之。通常國家保留有未到期即還本之權。以便於有機會時可募利息較低之公債以代替之。（見第七十七章）還本公債之利益，在強迫債務人（即國家）還本。但有一弊，即如每年還本之數不能由經常收入得之時，即可發為重大紊亂。

2. 彩票公債及獎金公債 (Loterie- und Prämienanleihe) 此種公債，係在一定時間還本。有時買公債人，尚可得若干。每年不給一定之利息。有時竟毫無利息。如在抽籤公債是 (Losanleihe)。有時祇給以較低之利息。國家由不給利而省得之錢，則作為贏利或獎金而給與中彩之號數。此種募公債法，祇有由他種法式不能募債

之國家用之。

3. 時限年金及終身年金 (Zeit- und Leibrenten) • 此種法式，古代常有，今已失其意義。在時限年金，則債權人，有時爲其承繼人，如給出一定數目之資財，則每年可得若干年金。(至卅年，五十年，九十年等。) 此年金內包含利息及還本數目。至終身年金，則年金給至人死時爲止。此外尙有一種終身年金名『唐廷能』者 (Fontinen 因由此人發明，故名) 此種唐廷能年金係給與多數人合組之一團體。國家應給年金至該團體中無一人存在時爲止。如該團體中有一人或數人死亡時，則死亡人應得年金之部份歸該團體中之生存者分得。

古代德國之公債，多爲還本公債。近時之德國債務，則見下第七十五章。德國 1919 年曾募一次獎金公債。此公債于十年內按一定還本計畫，還本。其給與買公債人之利益雖大。(如利息高，獎金多，購此獎金公債錢數之一半，可以戰時公債充之。以及減稅等利益) 但仍無完滿之結果。初本擬定募五十萬萬馬克。後祇募得卅八萬萬馬克。

第七十五章 年金公債 (Rentenschuld)

此種公債之特點。在債務人祇有每年償付利息(即年金)之義務而無還本之義務。如此種公債，在國家方面亦無告退之權(即國家欲還本而不再付年金)，即爲永久年金。在永久年金，如國家欲還債時，則祇有在交易所買回發出之公債。國家發行年金公債，通常均保留有隨時收回，或發出後過一定時間即可收回之權。

此種公債形式，近今特爲發展。因 1. 國家如募此種公債，則可免去於一定時間還本之困難。2. 債權人之欲

永久投資者樂於購買此種公債。3.債權人如需款時，可隨時變賣，故不欲永久投資之資本家，亦可購買。但因無強迫還本之規定，故易使政府濫募公債，而傷及後世之人民。故如國家有有責任心與義務心之政府與國會，由政府國會以法令規定自由還本之規條，並能保守實行此規條時，則方不致使有負債過多之弊。（註年金公債本不還本，但政府國會須規定財政到某種程度時，則政府須自由償還。蓋欲因此免去負債過多之弊也）

德國大戰時之公債，幾全為年金公債。關於此類公債與其他之德國及各邦在戰前戰時及戰後所募之公債，可毋庸述及。蓋此種公債，因馬克跌價之故，已全無價值矣。至1925年七月十六關於聯邦各邦自治區舊馬克（以別於紙馬克）公債之升價法令與升價之數目第七十八章註一。現時德國聯邦政府所負之債，依據1925年政府對於公債之擬議書，共有廿四萬萬馬克，其中十二萬萬馬克，係欠潤固銀行之債。此債一部份無利，一部份須行息六釐。分年還本。此外有九萬萬四千四百萬馬克之外債。（見前第三十三章）七釐行息。應於廿五年內，至遲於1949年十月十五日還清。何年應還何國之債。用抽籤法定之。又欠國家銀行之債為二萬萬二千六百五十萬，其中之一萬萬，在五十年內，國家銀行不能索還。每年行息二釐。其餘之數由1925年一月一日起，分作五十年歸還。又1923年之國庫證券為一千八百四十萬。此債應於1935年九月二日償還。又同年之無利國庫證券為一萬萬二千二百六十萬，此外其他之國庫證券為二百廿萬。

（註，上述數目合計不止2.4 Milliarden，著者當係言其大概耳）

4 公債之管理 (Die Verwaltung des Schuldenwesens)

第七十六章 公債之募集及其募集之條件 (Aufnahme der Anleihen und die Aufnah-

mebedingung)

公債之募集，可用直接法或間接法募集之：

1. 直接法又有兩種。一種係由經紀人 (Kommissionär, 經紀人者係用自己名義而為他人做生意之人也) 或代理人 (Agent, 代理人者係受他一商人之付託而介紹生意，或用付託人之名義而議定生意之人也。代理人與經紀人不同之點即經紀人可用自己名義以營生意，而代理人則不能也) 代賣公債。經紀人及代理人自然可得一定之報酬。 (故名為代賣公債, Kommissionsanleihe) 一種係完全由人民公開認購。 (故名為定購公債, Subskriptionsanleihe) 在公開認購之公債。國家 (或地方團體) 述明公債之總數，張數，價格，利息，及其他條件而求擁有資財者之認購。定購地點以銀行及公共機關 (如郵政及儲蓄銀行) 等充任之。所有認購之數目，如認購至少為全張公債者，皆取錄之。公債總數之多寡，通常均按照需要情形，由法令規定之。如認購之數目，多於擬募之公債時，則按數分攤，但通常均優待認購數目較小者 (即認購數目較小者均有效，較多者，則少與之一部份) 但未定額之公債亦有之。如為戰費是。因戰費之多寡不能預料也。

2. 間接募公債之法，係由銀行，或銀行團先將所有公債收買後再轉賣之於人民。 (此法名 Negotiation) 亦有銀行不承認收賣全體公債，而祇保證一最低賣出數者。 (即如國家所發公債總數為千萬元。銀行接受後保證最低出賣數為五百萬。故無論如何。銀行均必交五百萬與政府) 至如銀行所得之報酬。 (為其功作及其所負危險

之報酬)或為一定之手續費。或係買賣公債價格之差別(比如政府賣與銀行之公債，其價格為每百元公債九十元。銀行轉賣於人民之價格為每百元公債九十二元。此二元之差別數即歸銀行得之。)前時募公債常用之投標法。(Submission)即何銀行承買公債之條件較優，則由該銀行收買後轉賣。近則因銀行界之聯絡，頗難適用矣。

大批公債之募集法，祇有公開由人民認購，或先由銀行收買後，然後由銀行轉賣與人民兩法。以上兩法，以公開認購法較為利。因可省得給與銀行之報酬費也。但公開認購法，必具下列各條件方能得良好結果：即1. 國家之信用良好。2. 市面金融活動。3. 公債之用途正常。4. 公債價格及以後利息與政治經濟情形相適合。又如買價不一次交付而可分期交付時(在數星期內)則募債成績，當更優良。至如在外國募債，則賣與銀行，復由銀行轉賣，實為必要。

在公債之各種條件中，以利息高低之選擇為有特別關係。公債利息，可與通常之借貸利息相等。但亦可高於通常利息，亦可低於通常利息。如公債利息與通常利息相等時，則公債實價為公債票上書明之數目。比如公債利息與通常利息均為四釐時，則公債價格不折不扣。百元公債，即值百元(此為平價出賣，*Al-Pari-Emission*)。如公債利息低於通常利息而為三釐時，則公債實價必為百分之七十五。(即七五折扣也，此名為低價出賣 *Unter-Pari-Emission*)。又如公債利息高於通常利息而為五釐時，則公債實價必為百廿五(此為高價出賣，*Ueber-Pari-Emission*)，換言之即加百分之廿五之價格也。由此可知公債利息低時，則國家可省利錢，但少得資本。公債利息高時，國家雖給較高之利息，但可多得資本。如公債利息與通常利息有差異時，有時可有利益。比如公債

利低，則購公債者有於還本時可多得資本之希望。（因利低則賣價低。而政府還本，乃係按照公債上面書名之數目還本。故購公債者於還本時可多得資本，依上例而論，則購公債者祇出七十五元。還本時即能得百元也）故公債價格上升。其結果必致真正賣價，較之應得之賣價為高。因此政府實際所付之利息尤低也。（比如賣價應為每百元公債七十五元，但人民以於還本時可得百元。故多樂購。而實際價格因漲至七十八元，故政府對每百元公債多得三元。賣價既多得，故所定之利息雖為三釐，但實際已不到三釐矣。）在通常利息有降低之趨勢時，則資本家樂購利息較低之公債。因利低則公債價可上升。且無再減低利息之憂慮，反之，如公債利高時，則實際所得之賣價，不如其應得賣價之高，因購公債者於還本時，祇能得公債上所標明之價格（如百元即百元）而不能得其所已出之買價（買價假定為百廿五，見上）及有政府降低利息之憂慮故也。（見第七十七章）高利公債對於國家祇於國家能預料將來可降低利息時為有利。國家由是可得資本。且於降低利息後付較輕之利息，而還本時又係按公債上所標明之數目而還本。並非按賣價還本也。（此處賣價較高於公債上所標明之數目）

此外尚有應注意之條件。如公債形式，貨幣本位，償利之時間，償利之地點，償利之法式與夫債務人（即國家）所給之擔保品等是。

關於公債形式方面可以分為不記名公債（Inhaberpapier，公債票上未書明所有人之姓名，誰有公債，即誰為所有人）及記名公債（Namenspapier，公債票上書明所有人之姓名）兩種。公債之形式，通常為不記名公債。至記名公債，則因其轉讓之難。故祇於特別情形用之。如欲為長久安全之投資是也。（如為孤兒保存款項，以及

慈善事業之項款）此外尚有一募債之法，即註冊於公債簿（Schuldbuch）是也。（有國家公債簿，各邦公債簿，城市公債簿）（比如我欲購萬元之公債票，則註冊於公債簿中，國家不發給債票，但其性質等於公債票）此處誰作爲債權人而註冊於公債簿，即誰有債權人權利，以對付債務人。（即國家）此種公債簿之設置，法國始於1793年（Grandivre de la dette Publique）英國行之尤早。（Great-Ledger der Bank von England）德國始於1891年。其利益在可完全避免火災盜竊。債權人可無保管收藏之勞神。不過轉賣或抵押此種債權爲較難耳。

公債所用之本位。除募外國公債，或因本國本位因發紙幣過多遂致破壞時，不得已而採用外國本位外，通常均係用本國原有之本位。如本國本位破壞時，則在此種情形之下，如募公債有成效時，則公債應以金幣，物價，或極固定之外國資本爲準。此外債利之時期及地點應便利於債權人。國家對於認購公債者免去其一定之租稅（如資本收益稅，所得稅，財產稅，財產交易稅）或自己承認於一定時間內有不還本及不減輕利息之義務。此爲常有之事。

德國聯邦公債事務之管理。在1924年前係由普魯士之國債總管理處代之。其後由1924年二月十三日法令乃特設聯邦公債管理機關。以管理聯邦公債事務。此新設之聯邦公債管理機關係由普魯士之國債總管理處原有之人員組織之。以後並且代管普魯士之國債事務。

第七十七章 公債轉換合一法（Konsolidation）公債轉換法（Konversion）及公債減利法（Zinsreduktion）

公債轉換合一法，包含下列兩種意義。1. 將流動公債變為長期公債。（此與公債轉換法同）2. 將條件不同之各種舊公債混合為一種公債而名之為混合公債（*Konfusa*）。公債轉換法，係改變公債之種類。最要者為改流動公債為長期公債。以及其他公債條件之改變。如關於本位及償還事項等之改變是也。國家對於公債轉換法之目的，係在改良其自身為債務之人地位。有時國家亦為債權人之利益而有轉換公債之舉。則債權人通常均須再繳款若干（此名為 *Anfechtung*, 或 *Arroseung des Kredits*）如於改流動公債為確定公債。或加高公債利息時即然。公債轉換法之最要種類，為國家欲減輕其償利之負擔。而有減少公債利息之規定。但公債數目則仍如故。（比如千萬元之公債，年息五釐。現公債仍為千萬元，不過將利息改為四釐）此類轉換法之最好比例為將高利舊公債改為低利新公債是也。轉換法不能用強迫法行之。祇能與債權人自由議定。因如強迫行之，則是破壞法令也。其辦理手續係財政管理處申明將償還舊公債。至債權人或願意還本（平價還本）或願意改為低利新公債，均可聽便。如債權人願意改為低利新公債時，則應將舊公債票及利息方蓋印作廢，另發新債票。利息轉換法之行使有下列二條件。即1. 通常利息早已低於公債利息時。此可於欲減利之公債之宜於高價出賣見之（見第七十六章）2. 如多數債權人均以為不能另覓較好之投資機會時。如以上各條件俱具備，則財政部為上稅上利益設想，有減輕公債利息之義務。因公債利息係由上稅人負擔也。

第七十八章 公債還本及國家破產 (*Schuldentilgung und Staatsbankrott*)

1. 公債還本。一次所募之公債，如欲一次將本還清，此實為難能之事。比如為戰後賠款而募之公債，即難

一次還清。故通常均係分期歸還。其需用之款，每年由財政法令規定由租稅收入充之。還本之必要。凡具有天良，具有誠意之財政部均無不認可。至還本以如何為最佳最穩確之問題。此在十八世紀後半期曾經許多討論。最著名之還本法，為還債基金法。（德文 Tilgungsfonds，英文，Sinking fund。）此法係英人 R. Price 於 1771 年所發明。英國於 1786 年即實際採用此法。其法係另設一特別基金。此基金由每年租稅收入之一部份及每次新公債之百分之一充之。基金所生之利息，即應按照計畫用以收買公債票，所收買之公債票亦歸入基金內。由此已收買公債票所得之利息，亦用以再收買其餘之公債票，準此法則做去，應於五十年內將公債票收買完畢。但實際上未見確效。蓋因此法之錯點在將計數上之還本。假定之還本與實際上之還本混為一談故也。又因還債基金處雖將公債收買。而國家對於此種已收買之公債，仍須每年照常付利。故對於負擔租稅之人。其負擔仍未減輕。且如遇財政困難時期，則必須加稅，或另募新債或暫時停給還債基金之款。故此法為不完善。巴燕及巴登曾按照還債基金法而有國債還處之設置以強迫還本。但其法式不如還債基金法之嚴固。

還債基金法既失效，故自由還本之法乃重見於世。但此法祇能用於無還本義務之年金公債。至如還本公債，則國家受公債契約之束縛，應每年還本若干。且每年還本之數，必須加入預算中。故自由還本之法不適用於此。且自由還本之法尚有一危險。即於按照財政情形可以還本時，而亦有不還本之虞。因另闢新支出與減稅之趨向終強於公債之趨向也。由是之故，因有多數國家。如其國債增至於可畏之程度時。均用法律以規定還本事務（自由還本而有強迫還本性）。於是政府與國會自身均負有每年在預算中規定出用以還債數目之義務。（此

義務非對債權人）每年公債之數目。按照公債目的之不同而亦各異。如為生產事業之公債。則每年所規定還本之數可較少。如為不生產事務之公債，則每年還本之數應較多。至於因還債後所省得之利金，亦當用以還債。法律有規定於募新公債時，如少募一部份，即等於償還舊公債者（比如今年應還債一千萬，於是政府決定募新公債時少募一千萬），但此法祇能防止國債之加多，而對舊債，並未減少（即未償還）。

2. 國家破產。廣義的國家破產，係國家對於其由契約或法律所發生的財務上之義務，違反法律面拒絕履行時之謂也。此名詞尤特用於國家對債權人之關係。（即國家不還債，則為破產）至于國家實際上有否能力還債。對於破產一項無關重要。因亦有國家，如將其所有官業官產賣出。儘可還清債務，不過因其他原因，甯可宣告破產。而不還債，此足見實際能否還債，無關重要。但通常不還債之原因，均係由國家無力量無資財而來。

國家不履行其義務，可分兩方面論之。一方面係不履行其還本之義務。一方面係不履行其償利之義務。不履行還本之義務。有下列各種。1. 如國家對於到期應還本之債務，違反法律而不能履行義務時。2. 到期不能還本而延期時。3. 未得債權人之同意用強迫法將公債種類變換，如改還本公債為不還本之年金公債。硬幣公債改為紙幣公債時。4. 如國家將所負債務任意減少時。至于國家不履行償利之義務，亦有數種。1. 不給利。2. 少給利息。3. 用強迫法將高利公債改為低利公債。有時不履行還本義務及不履行償利義務合併出現。此亦為常有之事。如國家明白聲明不能履行其義務，或不願履行其義務時。是謂之為明白宣告破產。（Reputation）事實上

國家明白宣告破產或實際破產，均謂之破產。

國家破產之結果爲害極大。因國家雖由此可大減輕人民之租稅負擔。但國家至少在數年內將其信用損失。如因破產之故尙傷及外國債權人時。則可惹起外國之干涉，外國將進而監督本國之財政。又因國民經濟因此動搖之故。國家之收入及名譽均大受損失。且也多數債權人因國家破產之故。或則無生活之資。或則無法履行其自己之債務。而其惡結果終影響于破產國自身之經濟生活，故各公共團體均有避免破產之義務。如萬分不能避免時，則應于財政稍佳後，盡力設法補救債權人之權利。

1. 由 1925 年七月十六日之公債掉換法令之規定。聯邦，各邦自治區及聯合自治區所有之馬克公債。應用一種掉換公債(Ablösungsanleihen)以掉回之。此種掉換公債，係以 Reichsmark (即德國之新幣，與戰前幣制同) 作單位。債權人無索還之權。聯邦政府掉換之法，係對每一千五百馬克之儲蓄有獎公債，每一千六百七十萬馬克之國庫證券 (1923 年之國庫證券，號數爲 10)。利息由百分之八至百分之十五。(每五千萬萬之國庫證券，(此係 1924 年者，號數爲 10)。利息由百分之八至百分之十五) 每千馬克之爲戰爭損失而發出之無利國庫證券，每千馬克之其他公債。均用廿五馬克之掉換公債以掉回之。掉換以一定期間爲止。但以久有之公債來掉換者。換言之，即能證明其在 1920 年七月一日前獲得此公債，且永久存于手中，至今並未出賣者，則有參與抽籤還本之權。有時並有有得優先年金之權。但要求久有公債抽籤還本之權。以到一定數目爲限(至一萬二千五百馬克)。此種新發行之掉換公債由 1926 年開始還本。卅年還清。對

有舊公債人中籤後之即時還本辦法，係按其以舊公債所掉得之新公債（即掉換公債）數目之五倍償還之，即作為全數償清。此外對於掉換公債數目，由 1926 年一月一日起，行息四釐半。此種利息，係于還本時交付債權人。對於收回公債之款項，係由還債基金出之。此還債基金，係每年由聯邦政府預算中交出一份及由未到還本期之公債之利息與其他特別收入（此種特別收入之一半，係由國家所有在鐵路公司之股票之收入）充之。在必要情形之下（如其人每年所得不過八百馬克者），如其公債中籤時，並可給與優先年金。優先年金之數目係為其中籤公債數目之百分之八十，但最多祇能給八百馬克。至于各邦，自治區，聯合自治區，關於舊馬克公債之償還法，亦有相似之規定，但此處不能詳述。

德國聯邦所負之債務。按照 1925 年之公債掉換法令。由聯邦成立時以至今日共有戰前公債四十八萬萬。戰時公債五百一十三萬萬。有獎儲蓄公債三十八萬萬。各種為賠償損失而發出之國庫證券八萬萬二千三百萬。又由各邦因聯邦收買鐵道之故而撥與聯邦之公債一百四十萬萬二千萬。

2. 至關於自治區之債務已見於第六十八章至七十八章。其特點係在各邦對於自治區債務有監視之權。及自治區之情形與財政與各邦不同。

對於自治區募債一事，各國均有行政法或其他法律上之規定。其規定之內容雖不同，但總有規定。通常對於自治區募短期公債以調劑暫時收支在時間上之不銜接時。此則由自治區自行處理。但如募長期公債，則非得上級機關之允準不可。此種允準權。有祇限定關於公債之目的及數目多寡者。（如上級機關認自

治區所發公債之目的及數目多寡得當時。即允準其發行。亦有及於利息及還本之條件者，有時且及於還本之最長期間者。按照民法規定，如自治區欲募不記名公債時。則須得中央機關或各邦機關之許可。違反者無效。因戰時及戰後情形。國家已允許自治區募大批公債。作為流通基金以支付一定之支出。（如給與聯邦，以便聯邦作為家族救濟費，作為失業工人救濟費，作為建築費等）

自治區募公債之重要日的如下：a 為不生產之支出。大部份係為普通行政事務如修路，築運河，建築行政衙署，醫院，學校，戲園等是。b 為生產事業之支出。（如為煤電工廠及電車等事業購置固定資本是）（c 為購地之用，如為土地政策而購建屋之地基，自治區對於不生產支出而募公債。此與國家同，應力求減少，且其還本期應短促。無論如何不能超過所設置事項（如運河，醫院，）能經歷之年程。此種建設事項之費用，如能由徵手續費及補助費以充之。則自治區之負擔可減輕。如為經營經濟事業之公債，則還本期可延長。但以能常時由該事業中分出一部份款項作為重新建設或補苴此事業之用為條件。如為購地而募之公債。則其還本期應按照土地之目的而不同。如係無生產之土地（如買在歷史上有價值之建築）則還本期應短促，如係購有收益之地土。則其還本期可較長。

戰前自治區對於流動公債大部份均係由借流水債（流水債者，即自治區常常存款提款於某銀行。而所提之款超過於所存之款之謂也）以得之。戰時及戰後，一方面因欲保全戰時公債之故，禁止各邦及自治區募長期公債。而他一方面，則自治區之支出加增。故情形為之一變，流水債不能供用。故自治區由發出期

票或抵押有價證券以資流通。其後因有價證券抵押盡盡後。於是自治區書寫一種似公債而非公債之借券以抵借現款。此為上級機關所允許者。但祇能向儲蓄銀行抵借。

城市自治區所募之長期公債。類多為還本公債。與通常國家所募之還本公債，在原則上毫無差別。公債之發行，通常由一個銀行，或數個銀行代賣之。或採用投標法以出賣之。如公債數目較小時，則儲蓄銀行及保險公司均有債權人之資格。實際上各城市之公債，因各城市之信用及名譽不同，故其利息與市價均互異。故有主張集中地方公債者。如照此法。則應有一種統一之公債票而免去五花八色之弊。但集中制之實現既為各大城市所反對，復因公債目的之不同，及各邦法律關於公債還本及其他條件規定之互異而難於實現。