

大 學 叢 書

財 政 學 新 論

下 冊

薛 賚 著
許 炳 譯
時 漢

商 務 印 書 館 發 行

PDG

第二十五章 間接稅——一般原理

間接稅與直接稅

一 吾人乃從直接稅轉而論間接稅。本節當先略述前人對於直接稅間接稅孰爲優劣之聚訟。昔格蘭斯頓有言：『竊嘗以爲直接稅與間接稅，譬如美麗動人之二姊妹，系出同門——吾信『必要』與『發明』爲此二稅之父母——美而且富，所不同者有如層色，一則白而一則較黑；有如態度，一則自由而大方，一則嬌羞而柔媚；竊以此外別無各異也。余獨不解夫贊美此二女者之嘖嘖爭辯。余認余以財政大臣之地位（縱非以議員之資格）余當爲此二稅一述之。余於直接稅間接稅，絲毫無偏見。論及間接稅之減輕，余不禁希望世人切勿可忘卻前二十年至可紀念之史蹟，蓋若吾等注意於此稅減輕後之經濟的利益，而同時又注意於政治的社會的及倫理的結果，吾敢說吾人殊難知其何者爲重也。夫減輕間接稅，吾人縱毫無所得，然亦有聯絡社會上下各階級間利益與情感之價值。若以此與倫理與社會的結果之任何問題毫無關係，然亦可以增進人民之物質上福利，念及此種經濟的結果，吾人不覺欣然生逢發生此種變化之時代也。雖然，諸君若以議院逕欲除去間接稅者，此實陷於大謬也。議院固已從事於芟刈工作——非斬木也，實以增長枝幹也。芟刈之目的，固欲樹木發榮滋長，而成爲合抱之巨木也。當此一再（抑且四五次）減少間接稅種類之際，間接稅之收入——吾非意今年之一年，吾意在任何常年及前二三

年之平均數——可較以往任何年為豐旺。興念及此，吾不禁憶及神女命其勇士斫一枝而另栽一枝之神話也。

間接稅之重要

二 關於間接稅之定義。本書在第十八章上已述之矣。吾人已知間接稅通常雖課之於本國製造家，例如國產稅或課之於輸出入商，例如關稅，然此稅常使消費品價格增貴而轉嫁於消費者負擔。因直接稅多觸及於工資勞働者，故各國政府多藉間接稅為其歲入大宗。直接課稅於工資，因徵稅費浩大，故此法常不通行。工資包含一種可以課稅的原素。勞働者所得之工資，與勞働者及其家族之生活費，二者截然為兩事。因現世紀直接稅之發展——而尤以大戰以來為更甚——幾國間接稅收入佔歲入之比例，已漸呈減少，此觀於不列顛之間接稅及美國之聯邦收入而可信然也。考不列顛在戰前之間接稅佔租稅收入總額百分之五二·二，美國在戰前之間接稅佔總額百分之八十九。今日英美兩國間接稅收入各佔總額百分之四〇·二及百分之三〇·六，其他各國之直接

稅別	I 英 吉 利 聯 合 王 國			
	二十年前 (一九〇一—二二)	十年前 (一九一一—二二)	戰前之一年 (一九一三—一四)	現在 (一九二一—二二)
直接稅	二八·五	二八·九	二八·九	四六·六
所得稅				

其他直接稅	一三・七	一八・六	一八・九	一三・二
總數	四二・二	四七・五	四七・八	五九・八
間接稅				
國產稅	二五・七	二一・一	二一・八	二二・二
關稅	二五・四	二一・七	二〇・八	一五・八
其他	六・七	九・七	九・六	二・二
總數	五七・八	五二・五	五二・二	四〇・二
租稅收入總數	一〇〇・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇
直接稅				
所得稅	三・一	三・二	三・八	一八・六
其他直接稅	四五・七	四一・九	四三・一	二六・四
總數	四八・八	四五・一	四六・九	四五・〇
	II		度	
	印			

間接稅	三四·〇	三三·五	二七·一	二一·八
國產稅（包括鹽）				
關稅	八·七	一二·四	一四·七	二六·一
其他	八·五	一〇·〇	一一·三	七·一
總數	五一·二	五四·九	五三·一	五五·〇
租稅收入總數	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇	一〇〇·〇

稅雖發達，然間接稅所佔之百分數，且較戰前為增，此則大半因於國產稅增高及實行保護輸入稅故也。印度之間接稅，在戰前佔租稅收入總額百分之五三·一，今則佔百分之五十五，此因關稅與國產稅之大增故也。上表顯示英吉利聯合王國與印度間接稅之分配。

觀上表，則知印度最近一年之租稅收入，其百分之四十五來自直接稅，百分之五十五來自間接稅，至不列顛之直接稅，佔百分之五九·八，間接稅佔百分之四〇·二。若分間接稅為（a）必需品稅，（b）奢侈品稅，則在印度百分之五十五之間接稅中，其中奢侈品稅佔百分之九·九，必需品稅佔百分之四五·一，至在不列顛奢侈品稅佔百分之六·七，必需品稅佔百分之三三·五。世無直接稅間接稅各佔一半之理。政府須注意於各地情形，

而尤當注意於人民之納稅能力。例如間接稅之減輕，常使一般民衆消費力增高，常使人民有投資之傾向，抑若直接稅之減輕者。若以減稅之錢用以增高消費能力，假使其他之條件不變，則減稅者，實所以促進一國之商業者也。

因不列顛、澳洲、加拿大、紐西蘭、法國、美國、日本直接稅之發達，故今日間接稅實較戰前之一半爲不重要云。

間接稅之優點

三 理財家恆喜課間接稅。課直接稅縱非絕難，然總不易課及貧苦階級，至若課間接稅，則固能課及矣；此爲贊成間接稅之一大理由。復次，許多間接稅之收入常豐旺，而收入豐旺實爲理財家之第一要的。夫理財家之期望固在於紛擾少而收入多，此間接稅之所以尚也。間接稅既使於民繳納，而且較直接稅爲不易引起人民之反感，是故國家可有鉅大收入，而少民間怨言。但常容易誘起浪費耳。不特此也，國家可藉此而收直接稅間接稅平衡之效。故有間接稅，不但可使國家不致集中於幾種重要直接稅，而且可使國家遵守「歲入應建築於廣闊基礎上」之金箴而勿失。無論直接稅或間接稅，若稅率太重，勢必致病商害工，而逃稅之事迭出。昔勞貝彼爾爵士雖曾撤消六百種以上減輕千種以上之關稅，而英吉利聯合王國每年關稅收入終不見大減。課於原料及輔助生產之物之稅，已被逐漸取消，因此等租稅不易徵收，而影響於消費者至重。消費者既須負擔租稅，又須負擔生產者應付租稅之利息。例如鐵與鋼鐵稅，必使重要出產品昂貴，爲歲入計，國家當避免此種租稅也。總之，若間接稅愈複雜，逃稅之

弊愈大，則租稅收入大部分之耗費於徵收費者亦愈甚。大概直接稅之徵收費較間接稅爲低，而所得稅之徵收費尤低。例如印度所得稅之徵收費，在一九二二年度佔所得稅收入百分之一，二，而同年關稅之徵收費則佔百分之一，八，國產稅佔百分之七，一，此亦足觀間接稅徵收費之大矣。美國在一九二一—二二年度關稅徵收費佔百分之三，四，而內國稅（其中百分之七十係直接稅）之徵收費，則僅佔百分之一，〇三云。

間接稅之累退性質

四 工人家庭預算上所列間接課稅品，如茶、糖、鹽、酒精之消費，必較少。康家庭預算上之所列消費爲大。課間接稅，與課直接稅不同，對於家庭扶養費自無減免之例，以是有室家者之所納較獨身者爲多，而且間接稅之賦課對於勤勞所得與投資所得，自不能予以差別之待遇。間接稅含有累退性質，通常貧民之負擔較富民爲重，此蓋因貧民係極大消費者故也。故負擔與納稅能力適成一反比例，納稅能力愈弱者，負擔反愈重。若課從量稅，例如每鎊課稅若干，而不問貨物之品質，則實有二重累退而更予貧民以不利。例如對於外國輸入之茶葉徵收每鎊八便士之入口稅，則每鎊值二先令之茶葉納稅百分之三十三又三分之一，每鎊值五先令之茶葉，僅納百分之十三又三分之一。在此種情形下，間接稅即含有二重累退。貧民納稅能力弱而納稅反多，一累退也，貧民所消費者類係劣等茶葉，而稅反重，二累退也。

間接稅之賦課

五 課間接稅之一般法則如下：租稅應課之於消費量甚大而其需要無伸縮力（即租稅增加而其消費無大縮減）之物品。此外，租稅須易於徵收，擇貨物之生產之不分散於小生產者手中者而課之。蓋不如此，則管理極難，徵稅費極大。若果能盡如上述條件，則間接稅之淨收入自可甚大。當英與拿破崙開戰，哈啓遜之見解未得世人贊賞以前，此等簡單格言，常為社會所忘卻。惟合乎以上諸條件或諸條件中之二條件之物品，為數確不甚多。如各國之茶葉、糖、煙葉、酒精、酒、鹽、德國戰前之輸入的雜物，可謂合此諸條件者。各國之課稅品，恆依各國居民之消費而各異，蓋不如此而此等租稅之收入，必不豐。國家必不能以最小之努力得最大之收入。大戰時，各國曾議徵一切奢侈品稅，但對於奢侈品之定義，極難定出。是故衣服鞋等，個人若為自用而買大宗者，則即變成奢侈品矣。若高貴物品課稅，則消費者將不得不買物之低廉者，是以徵稅費與規避之弊必須顧及。法國奢侈品稅未達成功，乃以售額稅（無論必需品或非必需品）代替之。非難必需品（包括習慣的必需品）稅之主要理由，是為貧民對於此稅之負擔較富人為重。若必需品稅過於推廣，則貧苦階級必受苦，因此工黨政府贊成直接稅而不贊成間接稅。不列顛第一次工黨政府在其第一預算案中（一九二四）減輕間接稅（包括一切糧食稅），而尤以茶、珈琲、菊苣、糖、乾果、甜礦水之稅為更減輕，並取消其他間接稅如住屋稅，而於主要直接稅如所得稅與死稅，則悉仍其舊。至公司利潤稅則被取消云。

結論

六 總之，間接稅若其收入豐旺，徵收方便，而又近於公平者，則間接稅可稱為稅制中之良稅。人民之納間接稅，較其納直接稅為少反感。政府可用各種間接稅而裕收入，以是租稅之基礎，可以廣闊，且可不必僅賴一二主要直接稅。如上之所已述，必需品之課稅，固屬十分正當，而尤以在較不富裕之國家為尤然。若課他種物品而其收入之豐旺徵收之方便，如必需品者，則國家始可豁免必需品稅。總之，間接稅之政策，隨各國之情形為轉移。意大利之鹽專賣，確係租稅，而其課於糧食等之入市稅，實為必需品稅。依同理，法國之糖稅、鹽稅、火柴稅，亦必需品稅之類也。

第二十六章 關稅

一 一般經濟的研究

沿海與陸境關稅較國產稅為早。昔亞丹斯密有言：「關稅之由來甚古，考關稅一詞，世人稱為 *Customs*，有習慣之意，蓋此自太古以來，即係慣納之租稅也。此稅原係課於商人利潤之稅云。」（註）吾人讀羅馬帝國史，知各省徵收關稅，其時關稅通常不過值百抽五。至歐洲當中世紀時代，恆以輸出入關稅為歲入源泉。關稅課之於來往於英格蘭與蘇格蘭之貨物者，為時頗久。今日英屬印度與土司間之通過稅，實即一種關稅也。會長課稅於通

過於其土司之貨物，不但因其有保護輸出入品之勞，而獲酬報，而且以此爲間接稅之一種。

(註) 見源富卷五第二章第二節第四目。

英格蘭當盎格魯薩克森時代，吾人已知英王命令臣下徵收貨物稅以維持皇室用費，英王且從國外貿易有一種收入。商人每就其職業之尊嚴，而自謂「既有利於國王貴族，復有利於富人平民。」諾曼時代以後，國王定出羊毛皮革輸出稅。大憲章上稱此等稅爲「公平的舊關稅」，而稱酒稅爲「新關稅」。葡萄酒輸入稅 (Tunnage) 與磅稅，實始課於愛德華第一之時。(一)(二)規定貨物輸入每磅抽三便士，酒輸入每樽抽二先令，至輸出品亦依各種稅率而課之。除沿行關稅及噸稅磅稅之外，復許英王以關稅補助金，但不久即行取消。吾人讀下，即知此等租稅何以能促進英國製造業，而尤以十八世紀時代之製造業之發達。

輸出稅之課也，蓋因世人常以此稅歸外人負擔之故。然亦有時爲阻止國貨之輸出而課此稅者。自重商學派出而謂輸出稅有限制物品輸出之害，於是輸出稅較不通行。時至今日，輸出稅亦不復爲當之通行。學者每謂輸出商在外國市場競爭，一旦課以輸出稅，則彼即處於不利之地位。倘彼仍繼續輸出，其課稅之物品，則彼唯有自行負擔租稅之一法。抑若輸出國在外國市場有獨占權或準獨占權，貨物之需要無伸縮力，如吾印度之粗苧麻與花邊，巴西之珈琲，智利之硝酸鹽，則外國消費者常負擔租稅。大概言之，輸出稅以其妨礙本國生產者而且因課稅品價漲而有使出品減少之害，故漸爲不流行之租稅。是以主要之原則如下：除輸出稅大概可望其多半——即非全部

——歸外人負擔及輸出國物品之生產將不因課稅而受影響之二例外外，國家應以勿課輸出稅，以害本國生產者爲要則。總之，縱爲收入而課輸出稅，亦不應濫課，而且應僅課不輕不重之稅於本國物品之有獨占權或準獨占權者。

至輸入稅則因有相反之理由而日見通行。因此稅既有利於本國工業，且徵收便利，收入豐旺，故其在關稅制度上，日佔重要。甲國課輸入稅，若外國生產可以運售其貨於甲國以外之市場，則輸入稅將歸甲國消費者負擔，此於本書第十八章論輸入稅之歸宿時，已言之矣。若甲國爲消納外貨之唯一市場，而甲國對於外貨之需要有伸縮力者，則外國生產者爲保持其營業起見，將不得不負擔租稅，假定其他之條件不變，此時供給必見減少，迨至物價漲高而始已，惟若外貨價格而係獨占價格者，則不在此例云。

除上述外，尙有其他經濟上之研究。國家欲得鉅大之關稅收入，而同時又欲兼有保護之利益者，實爲不可能之事也。例如一種輸入稅，若係保護關稅，則其稅率必高，高則外貨輸入少而收入不大矣。依同理，課於傾銷的貨品（或「探併」的貨品）之租稅，亦不能得到鉅大收入。昔亞丹斯密有言曰：「關稅之目的在阻止甚或減少外貨之輸入者，顯爲破壞關稅收入破壞貿易自由之租稅也。」有數國家如英國，固嘗欲合保護關稅收入關稅二者爲一，但卒未見大效。美國曾課保護關稅於須要保護之工業如紡織業、製鐵業、鋼鐵業，而課收入關稅於茶葉、珈琲、糖、煙葉。若以收入爲重要目的，則宜選出消費量甚大之貨品而課之，俾收入可以如數得到。換言之，貨物之能適合國

民一般需要者，必當列入課稅品一類，惟此等物品，適各國而不同。國家固不能課關稅於本國所無之物品，前人密爾已言之矣。是故理財者必先注意於收入豐旺與經濟之問題。復次，原料品之課稅，有時亦所不免，例如生絲稅將有課稅於絲織品消費者之影響。是以國家可徵稅於服用絲織品之某階級，而不致引起人民之反感也。

課稅之目的，若意在保護本國工業者，則其他幾點必須顧到。假定國家必須保護羊毛及獎勸毛織業，國家莫如於徵課毛織物輸入稅外，另加一種補充的稅率，此即爲補充生絲輸入稅之不足，以利本國製造家之稅率也。保護關稅常爲培植幼稚工業之最良方法。昔李斯特（二二五）有言曰：『國家爲謀得聯合的生產之培養、技術與權力起見，必得犧牲放棄物質的興盛之一法，爲確保本國未來之利益，本國必得犧牲目前之利益。』（註一）

『爲使資本家確信實業之未來利益起見，則不可不有充分之孕育期間。惟在制定課稅品單時，比較生產費說——即比較本國各種生產品之生產費——必須顧到，而選出保護之工業，率以此爲根據。』（註二）保護輸入關稅常有獎勵或促進本國工業之作用，其始或使本國之物價增貴，及其久也，本國工業漸漸發達，國民可獲物價低廉之利益。一國概有特別便利之原料品而可供主要工業上大量生產之用，徒以外國輸入品之低廉，而此種生產遂致不能發達，如吾印度之鋼鐵業，即有此種情形。是以一國必當保護幼稚工業，使其免於不利之競爭，又必當驅逐傾銷的外貨。復次，因大量生產而生產亦可獲得經濟之利益。

（註一）見國家經濟學（The National System of Political Economy）第一一七頁。

(註二) 見魁恩 (Cairnes) 著經濟學要義 (A new Treatise on Principles of Political Economy) 第三篇第三章。

二 關稅之重要

歐戰後，各主要工業國，除少數例外外，其關稅收入在租稅收入總額上均不如戰前之重要，尤以美國、澳洲為更如此。推原其故，則直接稅之發達實為其一原因也。戰後僅見少數國家之關稅收入較增，印度是其一也。目前吾國提高關稅及保護本國工業之觀念盛行，是以收入大增，下表顯示大戰前後關稅之比較的重要。

國 別	關稅收入佔租稅收入總額之百分數	
	前 戰	後
不 列 顛	二二·八	一五·八
印 度	一四·七	一五·八
澳 洲 聯 邦	七六·三	三四·九
加 拿 大	八一·二	六三·一
紐 西 蘭	五七·九	三一·一
南 非 聯 邦	……	三二·四

日	意	法	美
本	國	國	國
一〇・〇	一三・六	一五・九	四三・六
四・七	九・三	一〇・一	一〇・〇

關稅之大部分來自少數物品。英吉利聯合王國其關稅收入百分之九十來自煙葉、糖、茶葉、酒精四種。自斯密在其原富上主張課稅品之種類宜少不宜多後，於是哈齊遜（Harcourt）彼爾格爾斯頓先後於十九世紀減少課稅品之數目，而大多數課稅品遂以免除負擔，此不可謂非原富出版後之一實際的結果也。今日印度關稅收入百分之五十八來自四種物品，而其他諸國如各自治殖民地類亦如此也。

三 關稅之種類

其次即論從價稅（ad valorem duties）與從量稅（specific duties）從價稅概以值百抽幾表明之，而從量稅則以貨物之一定數量納一定稅表明之。印度、加拿大、美國、澳洲，概依從價稅徵課，德國及其他各國已取消從價稅而以從量稅代替之。美國之從價稅率依駐輸出國領事連署之布告。據大戰時之經驗而知政府即能嚴厲監督，而於貨物出口時欲得貨物之真實市價，常不可能，如吾印度時常發現偽造之文件。所幸印度稅制已較大多

數國家進步，因依關稅條例上規定從價稅依躉賣市價而徵故也。此制皆有賴於海關署之盡職，物價漲高而關稅收入自可隨之而增。若物價減低，則用從量稅以防稅收減色。又國家因希望收入之能自行增加，一旦物價下跌，政府應設法維持稅收。印度關稅雖係一種從價稅，然某幾種物品如鹽、燈用火油、酒精、火柴，則依從量稅，至他種物品如糖、金屬、絲、化學製品、染料，則依估價從量稅制 (tariff valuation system) 而賦課，此制蓋兼採從量從價二稅者也。政府依照此制，時時決定貨物之價值，以為估稅之用。所定價值，即為某一時期——通常一年——之暫定價值。此制實為隨物價漲跌而定之從量稅制，蓋以一種劃一的從價稅率為標準也。考此制，實兼備從量從價二稅之利益。所謂有從量稅之利益者，蓋因依此而海關人員可無時時難於估價之不便，且估價極不容易，如對於輸入製造絲之估價，此其一端。依此制而輸入商有事先能計算應納多少之利益。且每隔相當時期而一變，則稅收可不因物價變動而減少，而一般之營業者，亦能確知所課之稅率。若一國之關稅高，則從行政立場觀察，從量稅大致較優。若依從量稅，則輸入商能確知其所應納之關稅，一如其依估價從量稅。惟若從量稅常依物價變動而更變，則除有專門智識者外，世人不易十分明悉稅率與實際的負擔。總之，從量稅制與估價從量稅制，實較從價稅為優。在欲行極高保護關稅之國中，對於從價稅，須用極大之注意。例如印度財政委員會曾斷言：「印度關稅必如目前包括從價稅從量稅與估價從量稅三種，然經關稅研究委員會之考驗，認為從量稅制與估價從量稅制為與一般有利之稅制，自可細心推行之也。」(一)

四 其他職務

各海關署之職務，不僅限於從量稅與從價稅已也，此外又須防止某種貨品之輸入。例如不列顛不許淫書、彩票廣告，未經化驗之外國金銀器、翻印本國書版之書籍、羽毛（有某種例外）、熟煙，自日本輸出或由日本製造之剃刀輸入國內，是其明例。除防止外貨輸入外，各海關亦必防止某種貨品之不法的輸出入，如不列顛凡關於爆發藥，混合有機染料、忽布實、武器、子彈、危險性的藥料，及載於安斯拉克斯防止條例（Amulax Prevention Act）上之物品，僅得在依某種規定運入，而且須經詳細之查驗。武器、子彈、危險性藥料、金銀幣及金塊，亦僅得依某種條件運出。復次，各海關署亦有其他職務，如編製各項統計，是其一例。不列顛之關稅國產稅局現特設一部，專司此事。此等機關在某種情形下，擔任所得稅之徵收，印花之出售，農業統計之搜集，某種衛生規則之實行，船舶貨品之扣留，投考皇家海軍預備隊之報名與繳費，對於請求國民健康保險免稅之調查，旅客登記表之收集，移轉租稅之徵收，代表北愛爾蘭政府執行其養老年金條例等職務。依照一九二一年保護實業條例，海關對於凡可視為主要工業品之輸入品課以值三抽一之關稅，惟在不列顛帝國以內生產製造之貨品，則免除此項特別關稅。又依該條例對於列入稅則表上賤價貨物稅一類之貨品，而此貨品係由德國製造者，亦課以值三抽一之輸入稅。此外又有特惠關稅，凡生產於不列顛帝國以內之幾種貨品即課以此稅，此種貨品約佔課稅品之三分之一云。

五 英國關稅

本節順便略述不列顛帝國、歐陸、一二國、美國、及日本關稅沿革上之幾要點。吾人意在搜求原則而非詳細的事實。

不列顛之關稅沿革，殊饒興趣。溯英國之關稅沿革，實自徵收羊毛輸出稅酒輸入稅之時始。一四九〇年，英國因威尼斯人徵收英人輸入品重稅，乃課稅於自克里特（Crete）輸入之葡萄酒以示報復，迨及威尼斯人取消其稅而始已。在一七〇〇年以前，英國概為收入而課關稅，其時輸出入稅之稅率，約為百分之五。大概言之，所定關稅以能獲得必要收入而極少影響及於國家之商業為目標。窩爾窩爾波爾（Wolfford）當權海內承平之時以外，自一七〇〇年至一八二五年之間，實為實行極端保護關稅之時代。窩氏當權在於一七二一年至一七四二年之間，相傳窩氏以關稅為世界最惡之稅，乃使其變為最善之稅。十八世紀時代，國勢非常危急，乃不得不重徵關稅，故遠在一七五九年，即已盛行百分之二十五之關稅，而對於他種物品如茶葉、咖啡、糖、煙葉、鹽、酒、酒精等物，課以更高之關稅。一七六五年課重稅於生絲之輸入，此稅繼續垂六十年之久。自一八〇二年以後，羊毛輸入稅大形增高，在一八〇二年與一八一九年間，竟增高十一倍。茶葉輸入稅始於一六八九年，每鎊課五先令，以稅率之過高，故偷漏之風大盛於世，迨至一七二三年窩爾窩爾波爾創行倉庫制而此風始息。輸入時課以值百抽十四之稅，而於起貨運銷內地時，每鎊復課四先令之內國消費稅。其後稅率復增，至一七八四年彼特減輕稅率，改百分之十九為百分之十。