

方燮齡著

中國貨物稅基礎論綱

大方出版公司發行

方 變 齡 著

中國貨物稅基礎論綱

中華民國三十五年九月第一版

中國貨物稅基礎論綱

著者 方 變 齡

發行者

趙 有 莘

大方出版公司代表人

印刷者

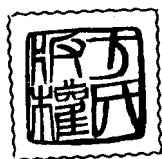
改進出版社

福州鼓東路四二號

發行所

大方書店

福州東街二二三號



有著作權

每冊定價國幣壹千元正

存在與當爲，認識與評價，是聯繫統一的；
存在固可以指出當爲，認識也應該評價。

國父遺教

自序

中國貨物稅基礎論綱，從執筆到現在，總算是脫稿了！

這樣一冊薄薄的小冊子，却竊取了我不少的時日。憶及正當打算寫這本冊子時的熱情與冷靜的思索，不禁使我惘然。畢竟這是太草率與貧乏的了；現在看來，彷彿只說出了一點淺薄的主意。只因為從事貨物稅行政以來，數年中未嘗見有中國貨物稅方面的專著，促使我萌念着這一種僥倖的勇氣，也只是爲了有聊勝於無而已，才作了這一次冒險的嘗試。如果讀者不以苛求的眼光來審視本書，那也未嘗不是我的些微的自慰。

這一本書，乃闡述研討中國貨物稅的論綱。也可以說，我們如要研討中國貨物稅，不能疏忽這一些基本問題。所以，我便稱牠爲基礎論綱。而所謂中國貨物稅，在財政立場而言，已可以說是日臻合理。只不過對於國民經濟的影響方面，大有日益背道而馳之勢。這些問題的論究，實不單是抓住一二論點，即可闡述明白的。在經濟危機日迫一日的中國，

國民經濟活動，大受國外巨大經濟勢力的壓迫。那些巨大的國外經濟勢力的襲來，可使本國國民經濟活動，勢同拉枯摧朽的倒塌。就是能依憑特殊局勢而得維持存在的，也莫不瀕於危殆。在如此的情況下，國家不唯要從直接稅下手，充實政府的財力，直接作發展國民經濟福利的活動；並亟亟乎需要採用貨物稅的特點，以保護國民經濟活動的安全。必須以直接稅的積極發展，與貨物稅的消極輔助，才能完成 國父所謂：「物盡其用」，「貨暢其流」的民生國策。

本於這一種出發點，我寫這一本「中國貨物稅基礎論綱」。自然，其中因為事或病，中斷了幾次；及自己從事貨物稅行政的關係，其中大有各講自成段落，或則有時犯了側重行政觀點的毛病。不過對於以稅論稅的研究態度，我却時時注意到的。我不能因為身入其中，就將自己隱此揚彼。近來許多雜誌上發表的租稅文章，往往只是一味為既定的政策解析。我認為那便是失去了從批判中求進步的民主革新的精神。也便是單求一面之自圓其說，終究找不到真理。

因此，我必須兼顧理論與實際，以完成我的基礎任務。甯可不像一冊專著，却不能不作具體意見的表示。我希望讀者能瞭解這一種苦心，而在若干方面抱着嚴正批判的態度，來為我糾正此地的過咎。這本書出版了以後，我更歡迎有人作反證的指摘或抨擊；歷史告

訴我們，「貴族與平民一碰，碰出了一部羅馬法」。從學問中之能得到真理，只有一種法則，那便是「相左而相得」。我不希望有誰搖着假幌子將真理糊上金閃閃的外套。或則就像「豬八戒喫人參果」一般地，躲在樹蔭下自得其樂的。

最後，我感謝本書自執筆至脫稿自始至終供給意見及訂正材料的鄧志鐸先生與張越華先生。他們意存鼓勵，好心指正，給我無窮的興奮與欣慰。只是其中因認識不同而有少許出入的意見，未盡接受，這是要向他們兩位致歉的。在出版上，並謝謝趙有莘先生給予的助力。

是爲序。

方變齡識於福州

三十五年八月九日

目次

我嘗試着一種建議，讀者看了本書後，且
不問：「吹皺一池春水，干卿何事」？

第一講

中國租稅歷史的軌跡

基礎論綱以歷史的研討啓其端倪，我們是爲了要說明：

政治修明，租稅也較爲上軌道；政治腐敗，租稅甚或爲之先導。所以我們指出：政治決定租稅；也卽所謂「租稅決定於政治」。

第二講

征經分權與稅治盛衰的關係

但從歷史的觀點，轉一個向來觀察，我們可以發現中國租稅，西周時代與最近五年間，是兩個特寫鏡頭。這兩個鏡頭，其出現乃由於「征經分權制度」。於是我們復可得出一條因果關係，那就是：「征經分權決定政治的盛衰」。

第三講 從本質上正視貨物稅

現在，我們由遠而近，說到貨物稅的本質。這裏告訴讀者：貨物稅到底是一種怎麼樣的租稅。

第四講 貨物稅的課稅範圍及其征收方法

認定貨物稅的本質，我們始能來研討貨物稅包括些什麼，與其征收方法究應如何決定。在收方法一經決定，也就更顯出貨物稅的本質。

第五講 貨物稅對於生產流通的影響

前此我們已分析了貨物稅的本質及其內容，我們知道它與生產流通發生直接的關係。此地便解答這一個問題。從這解答中，貨物稅在今日中國的情形，以對「本國貨爲課稅主體」，在學理上說，實有改進之必要。

第六講 中國貨物稅的現況

不過，在財政的立場而言，今日中國以對「本國貨爲課稅主體」的貨物稅，實有必需存在的理由。

第七講 現行貨物稅行政的批判

那麼，我們只能在現狀中求精進了。因此我指出了若干貨物稅行政上的不良的事象。

第八講 稅務人員的品格問題

而上述不良現象，實出於「人謀不臧」。故接着我們要提出這一個問題。只是我們不想再講一套仁義道德，而是提出一些比較積極的主張。

第九講 中國貨物稅應有的十年計劃

如果中國貨物稅行政能做到近情合理，則我們尚須提出我們的理想。這裏，便是筆者所以作此書的，最主要的用意。

第一講 中國租稅歷史的軌跡

近代研究任何一種科學，多從歷史的軌跡入手。我們如果並不是單從問題的現實面，作形式邏輯的研究，那麼我們也可以遵照這一種方法，來開始我們的工作。只有這樣，研究工作，才有其真實的意義。即所以正本清源，考究其原始的存在真諦。再從這一種原始的存在真諦，批判的演譯出來，問題的核心，自然便能真實的發現到。這一種歷史的溯源工作，實爲一切科學入手研討的基本工夫。

說到租稅的歷史，在中國，迄今尚未發現有專門著作。因此學者的主張，每每各就所見，持爲根據。至於起源於何時，何地？以何種方式出現？均是問題。筆者在此地所欲闡述的，也只是一己的主張而已。打算將整個中國租稅的歷史發展過程，分爲五段來說明：即（一）周以前，（二）周亡至隋衰，（三）唐興至北宋，（四）王安石變法至清室衰敗，（五）民國而後。分別說明中國租稅的發軔，發展，發旺，衰敗，和再生。

中國的租稅歷史，頗爲悠久，比之西歐有過之無不及。就是貨物稅，創始也是至早。遠源溯自神農時代商業之發軔。易繫辭有云：「神農氏作……始列廛於國，日中爲市，致天下之民，聚天下之貨，交易而退，各得其所」，而「自太昊以來，則有錢幣；太昊氏高陽氏謂之金，有熊氏高辛氏謂之貨」，黃帝軒轅氏並「作舟車，齊度量，訂幣制」，「共鼓化弧作木舟，邑夷作大輅」，到了夏朝，九洲除冀洲外，均須納貢，商業大盛。當時朝廷財政歲入，因有「貢禮」，所以尙未有稅。殷代以還，並無遜色。所謂「邦畿千里，維民所止，肇域彼四海，四海來假，來假祈祈，景員維河」，及「受小球大球，爲下國綴旒……受小共大共，爲下國駿龍」，正能說明當時的商業之盛。周代初「關市譏而不征」，注重「市肆所列百物，類各不同」，而「奢侈品不得發售於市」。一方面「定市價」，「重契約」，一方面藉泉府調節商貨資金以發展工商百業。至於百貨利於民者，固當徵集供應，但不合格的貨物，仍在禁止之列。交易方式有朝市，大市，與夕市。其中以大市爲盛。逢貨物之出入，「自內出者，由司市爲之壅節，通之國門，由國門通至關門」、「既通關門，以後才能運往他國」。「自外入者，則按其節而審其貨之多少，通至國門，由國門通至司市」，「既由司市通過以後，才能運入市中發售」。這種制度，頗類似關卡的查驗，及前此實行過的貨運登記檢查的制度。他如天官小宰上載：「聽稱責以傅別，聽取予以

書契，聽買賣以質劑」等，可見當時「借貸中已有書契，收條，存據，及賬簿」，與「買賣應用之發票」了。根據鄭行巽先生的考訂，「出予與受入，如今日銀錢往來之票單」。當時均已流行。武王克殷後二十八年，朝廷因領土擴大，政事日繁，遂「以九職任萬民，……六曰商賈阜通貨賄」，理財官員，上設大司徒。而大司徒以下設：（一）載師，掌任土之法。商人欲以市中空地立肆營業，須先向其請領。（二）閭師，掌國中民政。「任商以市事，貢貨賄」。（三）司市，「掌市治之教政刑量度禁令」。司市以下，設有（1）胥師，掌例行之政令；及平貨賄，懸禁令。（2）賈師，掌辨貨賄，平物價等事。（3）司隸，維持市場之秩序。（4）司稽，掌衣服視瞻，及商品是否合格等。此外，如胥和肆長，即為市中雜役。（四）質人，主平一切物價。（五）廩人，掌征收稅額。（六）泉府，掌經收稅款；並調節商貨資金與市場供求。（七）司門，掌管國門，以視察百物貨賄的出入。（八）司關，掌收發關於貨賄出入的關稅。從當時商政的職官情形看來，中國貨物稅的起源，當在西周時代。而其和稅的史實，多屬貨物稅。我們可以說，這便是中國貨物稅——中國和稅——歷史的肇始。史云：「載師以廩里十國中之地，以起賦稅，其廩地均無穀，是以征稅較輕，凡二十而取一」，（即百分之五）。周禮亦載：「園廩二十而取一。廩人所掌之稅，有紵布，質布，廩布，總布，及罰布等五類。紵布為市肆的賦稅，如

現行的營業稅，或牌照稅。質布爲質劑之稅，如現行的印花稅。庫布爲貨賄諸物邸舍之稅，如現行的戶捐，及貨物統稅。總布爲無主肆交易者之稅，如現行的貨物通過稅。（並對守斗斛銓衡者課稅，其課稅對象，顯係與現行貨物稅同一性質）。罰布爲對違章所處罰的泉布。是爲中國租稅的發軔時期。

周代以還，戰國初承其舊。當政事紛亂之際，則因諸候封國，租稅新政，舉一廢十。至秦賤商，稅政潰敗。爲期不久，秦亡而「漢興，海內爲一，開關梁，弛山澤之禁；是以富商大賈周流天下，交易之物，莫不適得其所欲」。漢高帝時，因見商人日趨壟斷，任意抬價，是以下令「商民不得衣帛乘車」。並「徵以重稅」。當時鹽鐵酒實行專賣政策。至武帝繼位，則又重徵商稅。其法分爲兩種，就是算軺車和算緡錢。凡商賈和軺車，都出二算。商船長五丈者，則出一算；凡商人末作賁貨買賣以及貯積貨物以取利者，就是沒有市籍，也須自行估計納稅，計爲緡錢二千而出一算。其諸作有租及鑄者，則其稅額訂爲緡錢四千而出一算。如果隱匿不報，或報而不實，一經查出，即罰令戍邊一年。並獎勵商人告發不法行爲，以沒入之緡錢半數，提爲獎金。於是官府歲入，不可勝數。一方面行均輸與平準制度，以暢貨運而平物價。庶幾可補救重徵之弊。到了新莽時代，商稅改制，五均官兼主商稅的征收，凡作爲貨幣原料品的鹽類，自行估計而征稅，由司市錢府按時征收。至

35
16
75
35
25

於肉食類，及棉紗，與棉織品，工業產品，藥料；遠征或坐肆，商販，旅館業，均行自動估計之法，什一而稅。曰：「貢」。其有不自行估計，或估計不實，罰以一切盡沒入錢府。又改鹽鐵酒令縣官主稅，收其利而增重其稅額。由是租稅流於苛細。至南北朝，苛雜至幾不成稅政。一直到隋朝，才又復「薄稅歛」，隋高祖入禪，取消入市之稅，大減稅額，體卹商艱。惟至隋煬帝，好大喜功，就不覺漸趨於暴斂，並新增骨角、齒牙、皮革、羽毛等稅，稅政又趨敗壞。是爲中國租稅的發展時期。

唐承隋末大亂之後，海內復安，國威遠播。唐朝財政收入，貨物稅佔其半。卽爲除關稅鹽稅及雜稅以外的酒稅、茶稅、與鑛稅。（一）酒稅，由州縣量定酤酒戶，按月納稅。到了代宗廣德八年，官酤與私酤之制，相參而行；其由私酤者，則由官征稅。每斗榷百五十錢，稅率約合百分之六十七左右。（二）茶稅，唐德宗始稅天下之茶，於天下出茶州縣，及茶山茶商所經之通路征收，定爲三等，按時估納。其稅率初爲每十取一，折銀收款；以後年有增加。並對茶商私販者，定章處以極刑。（三）鑛稅，玄宗開元十五年，始稅銀錫。肅宗時，銅冶與吳鹽蜀麻一律征稅。德宗繼任，更置鹽鐵使，專司辦理鹽鐵及其他鹽稅。其時乃行征實之制。銀錫每年營冬在萬斤以上，而銅鐵總在數十萬斤以上。此外尚有鉛稅，在宣宗時年征十一萬四千餘斤。五代稅法紊亂，除鹽稅外，關於貨物稅性質的，有

三種，一爲貨物生產稅及通過稅，一爲酒稅，一爲鐵稅。但因稅政不修，弊端百出。宋代關市之征，每斤稅額亦很大，爲朝廷歲入的大宗。而對於稅制稅政，却十分重視，制訂稅則，以不苛擾留難爲原則。自後累朝守爲家法。計稅目有：（一）住稅與行稅，居者市鬻所征的，叫住稅，值百抽三。行者齋課所征的，叫行稅，值百抽二。所稅貨物的種類，以該地有產銷之大宗貨物爲對象。（二）市利錢。商貨入京所征的叫市利錢，值百抽一。（三）力勝稅，凡販賣米粟者，另納此稅。（四）酒稅，酒由民釀者課以此稅。（五）契稅，凡民典賣田宅牛畜，均納契稅。（六）經總制錢，凡賣酒、鬻糟、商稅、牙稅、頭子錢、棧店錢等，都稍增其數，而別列收繫，是爲經總制錢。乃南宋陳遵所創。（七）板帳錢，依帳目所記數額，征以定額的稅。人民稅負雖重，幸稅治尙修明。是爲中國租稅的發旺時期。

宋自光宗以後，政治腐敗。商稅的制度大壞；而其時正當王安石變法付諸實行，實行後因人謀不臧和操之過急而敗廢。遼金時主要之稅入，爲市稅。亦無制度可言。到了元朝，朝廷行重商政策，領土遼闊，商業大振。商紳官吏，互易地位。元代之貨物稅大別爲三類：一曰正課，就是商賈買賣所納的稅，與因交易所納契本工墨的規費。稅率爲三十或二十而取一。二曰額外課，就是正課外另行增收的課額。三曰船料課，就是對於商船所征的

稅，其稅率定爲一千料以上者，年納鈔六錠，一千料以下者依數通減。其征稅手續，嘗有承包之制，爲貨物稅有包征制度的端倪。其法即爲凡天下商稅，統由一人承領包辦，每年繳上天下商稅額若干萬錠。如元太宗時，爲商人焉爾圖哈馬爾所承包，年納銀二百二十萬兩。史書上稱爲「揆買」。至元文宗天歷時，包額巨增，然其時貴族及教徒（喇嘛教）均免納商稅。到後來，貴族與教徒甚而積貨匿稅，朝廷姑息從事，不加深究。但是對於一般商民，稅目繁多，價額苛細。到了明朝開國之初，力矯此弊，務爲簡約。凡物之不鬻於市者免稅。書籍田器免稅。契稅也大減稅額，並免工墨規費。據實錄所載：洪武十三年，上諭凡交通用具、棉織品、蔬菜、牲畜、均行免稅。明成祖時，又規定運銷已稅貨物，及時節禮物，自染布帛、銅錫器皿、竹木蒲草用具，與日用品，均免稅。直至永樂而後，由於財政收支短絀，略有增額。其時全國征稅機構，約有四百二十餘所，鹽稅行納米中鹽之制。酒稅爲私酤官征。茶稅有官茶與商茶之分，官茶開征課鈔，而商茶則與鹽稅同制。此外，尚有一主要之稅，叫做「鈔關」。原意是爲使商旅便於納鈔完稅而設，但行之不久，即以船料爲限。凡江河船隻行抵關口，由收鈔官估料定稅，每船百料，納鈔百貫。明亡，清室入主中原，稅制多承其舊，稅法稅政略有改革。而因用兵費用不貲，不免仍有額外課征。但就大體上說，比上不足比下有餘，較明爲佳。如明代中葉「抽分」之制，清則改爲關