

創辦戰時利得稅之研究

殷錫琪

112989

日前報載財政部擬徵收戰時利得稅，四川省政府亦於去年八月即有開辦工商業戰時利得稅「以限制戰時各種盈餘以免物價膨脹受奸商操縱」之議。凡一切可以盈利之事業因戰時而獲得利益，四川省政府擬概行課稅。經令由營業地方兩稅局辦理。該兩局奉令後，已擬定四川省工商業戰時利得稅徵收章程草案十二條，呈請省府核示。依草案所擬，此項利得稅係以戰時超過平時之利得差額擔負，不論法人與自然人均須繳納。稅率採全額累進制，以戰時超過平時之利得差額與資本之百分比為標準。不及百分五者免稅，滿百分之五即行課稅。稅率共有六級：即百分之三十、百分之四十、百分之五十、百分之六十、百分之七十及專案核定。不論軍需品、日用品、奢侈品一律課稅。其他各省政府近聞亦有擬辦戰時利得稅者。當四川省政府宣佈擬開辦戰時利得稅時，其發言人所表示之目的（亦即徵收章程草案第一條所明白規定）為「謀長期抗戰安定後方平抑物價」。是其目的祇在平抑物價。中央及其他各省政府徵收戰時利得稅之辦法今雖未知其詳，以意度之當亦在平抑物價或增闢稅源或兼有此二種目的。戰時利得稅之究應以營業稅為基礎抑以所得稅為基礎，因此應由地方政府抑由中央

政府徵收，此係稅源分配問題，當局必有統籌辦法，吾人茲擬不加討論，而單從其是否為良好稅源與能否平抑物價二點加以檢討。

考戰時利得稅為歐戰時各交戰國所普遍採用，其目的亦無非增闢戰時稅源籌措戰費與平抑物價安定社會二者。行之而得宜，固可以兼達籌措戰費與平抑物價之雙重目的，使國家財政與社會經濟兩蒙其利；行之而失宜則擔負失均，雖仍有裨於戰費之籌措，恐不免無補於物價之平抑，甚或反足以加深社會之不安定。請分論之。

戰時利得稅之為良好稅源在理論上有種種強有力的根據。吾人皆知泰西各國對於土地之不當利得大都課以較重之稅，對於工商業因特別情形而獲得之超額盈利亦課以較重之稅。吾國對於土地之不當利得應如何處置之處孫中山先生遺教中已有明確之指示，土地法亦經秉承遺教作明白之規定。對於平時之不當利得尚須課以較重之稅，則戰時過分盈利之應視同一律，課以較重之稅，自屬毫無疑問。此其一。

且國家當戰爭之時，通國人民為求戰爭勝利起見，縱不能人人躬冒矢石以捍衛國家，亦必於物質方面作種種犧牲，或以納稅或應募公

112990

債方式擔負戰費，或以減縮消費方式充實軍事方面所需之物質，要皆爲物質上之重大犧牲。今乃於通國大多數人民咬緊牙關作此鉅大犧牲之時，而任令一部分占全人口極少數之人民因戰爭所造成之特殊供求現象，以犧牲社會上一般大眾的利益，而坐獲厚利以自肥，寧得爲天下事理之平？此種不平等狀態苟不設法消弭，則各種人民之間難免發生嫉恨，因而或且促進社會之不安亦殊可能。戰時利得稅之爲良好稅源此其二。

次之，自戰費之籌措方面言，國家在戰爭之時，軍費支出支應浩繁，必須以種種方法籌措款項使軍用無缺，而增加舊稅，創辦新稅尤爲必不可避免之舉。創辦新稅，則以直接因戰事所造成之不當利得爲課稅對象，將其征課而仍以用之於戰事，自爲最合邏輯之辦法。戰時利得稅之爲良好稅源此其三。

復次，租稅負擔須求完納者不覺其重，然後可以推行盡利而稅收可暢。戰時利得本爲意外收益，爲平時所無。在得者視同洵來，非若辛勤所獲可比，從而加以征課，納稅人心理上既不覺其負擔之加重，在物質上更不覺其犧牲的鉅大，尤屬最合理想標準。戰時利得稅之爲良好稅源此其四。

各種租稅均可假以施行一種經濟政策或社會政策。戰時利得稅，因其對於物價可以發生相當限制作用，可以均富。（戰時利得稅是否以單獨平抑物價，俟下面再爲詳論。）戰時利得稅之爲良好稅源此

其五。

有此種種理論上的強力根據，戰時利得稅之爲良好稅源已可確信無疑。戰時之必須創辦此種稅收亦屬勢所必然。戰是之故，歐戰之時各參戰國大多均征課此種稅收。當倡議創辦之初，各國人民對於是項稅收雖反對甚力，其理由謂是項新稅足以阻遏生產者力求生產方法經濟之動機，而引致其想盡諸般方法以逃稅的浪費，如產業組織之鬆濫，生產方法之不經濟與材料之浪費等。且謂此稅一經開征之後，則從事於新事業者縱費盡心力而試驗成功亦不容有所多得；若不幸而失敗，則一切損失均須自行擔負，殊有妨民間之企業精神。是種辯論雖無一部分之理由，然究敵不過吾人上述各節理由之充分。況其所述各種弊病亦不盡無法可以糾正者：如獎勵金津貼之給與，材料、原料、燃料之統制等辦法，便可掃除此種種弊病之大部分。是以歐戰之時參戰國家大抵均開辦戰時利得稅，而其成效亦頗卓著也。

吾人前面曾言戰時利得稅可以相當地限制物價，意蓋謂在某種範圍與某種程度內可以限制物價之上漲。然欲充分限制物價上漲，則非戰時利得稅所能單獨奏效。有效辦法惟有於戰時利得稅本身採取適當辦法並於戰時利得稅以外兼採必要措置，始能達「平抑物價」

「安平後方」之目的。

欲平抑物價，在戰時利得稅本身方面有課稅對象問題須慎爲選擇。是項問題在原則上並不複雜，可以分二方面來講。第一是對經營那

些物品的生產、買賣、租賃或其他營利事業征課戰時利得稅，第二是如
何謂之戰時利得。考戰時利得之較平時為高不外二種原因：一因銷路
增廣二因物價提高。銷路增廣者，最大部分為軍械、軍火、醫藥救護用品、
交通工具器材以及其他一切供軍用之物品。此種物品，戰時需要突飛
孟晉，縱價格不漲，甚或因大量生產而價格竟至減低，亦可因龐大之需
求而獲得異乎尋常的厚利。是種厚利縱與平抑物價問題無關，從稅收
立場上言，自亦應課以戰時利得稅。至物價增高者，則無論自物價或稅
收立場上言，自均應課稅。物價之增高，大率因種種直接間接原因。直接
原因如需求增加，供給減少成本加重，甚或奸商囤積居奇，操縱市面。間
接原因如通貨膨脹與租稅增高，無論由於直接或間接原因，物價增高
必成為普遍現象。物價增高之由於需求增加者，大率為上述銷路增廣
之軍械、軍火、醫藥救護用品、交通工具器材與一切軍需品。此種物品因
原料與人力有限之關係，總不免有令價格上漲之趨勢。物價增加之由
於供給減少者，則生活必需品日用品奢侈品等一般物品幾乎通有此
現象。在戰時奢侈品之生產或輸入固必將加以限制，或甚至禁絕，然其
需求，則因人民經濟能力之不平均，必不致全部消滅，是以其供給自戰
事初起時起必逐漸減少，而使價格逐步上漲。遠的不說，即如目前市上
香煙及化妝品價格之步步飛漲，便可以證明吾人之說為不謬。戰時政
府當局對於生活必需品之供給自必予以最大之注意，但人力之徵用
於部隊及軍需產業，與夫交通工具之大部份於大部分時間移供軍用

及敵艦敵機之襲擊轟炸，亦必使其供給蒙受影響而致價格之上漲。主
要生活必需品之價格上漲，必普遍地引起一般物價之上漲。戰時政府
用費急劇增加，通貨自必較平時增多。戰費之籌措，如公債庫券之發行，
信用之製造，均不免有令通貨膨脹之趨勢。通貨膨脹，物價不能免於普
遍地增高，乃不易之理。又戰費之以課稅方法籌措者，其所課之稅如不
能轉嫁，則提高物品成本，物價自必隨以增漲；而其能轉嫁者，亦必因人
民生活費用之增加而不得要求工資提高之——工資提高之能否
追及物價高漲之程度與速度，與吾人茲所研討者無關，不必加以深究
——終亦必增高成本而增加物價。綜上所述，則戰時物價之高漲，母寧
為普遍性的，而戰時利得亦為各業所通有。戰時物價高漲之原因既非
一端，平抑物價之方法自亦不僅祇有一途可循。惟欲以征收戰時利得
稅為平抑物價之方法，能基上所述，原則上似以課稅之範圍愈廣為愈
好，應概括地對一切物品之生產、販賣、租賃與其他營利事業一律征稅，
無論為法人或自然人均須繳納。惟為簡便省事或促進供給起見，自不
妨對某某數種暫時或永遠定為例外，如歐戰時英美對於工人新建住
宅之供給然。

課稅範圍既定之後，相聯的便須確定如何謂之戰時利得之問題。
就盈利之本身言，究竟那一部分為戰時利得，那一部分非戰時利得，本
來並無確切明瞭之界限，而所謂戰時利得之大小，各業與各人（包括
法人）亦彼此未必相同，所以欲征課戰時利得稅，不得不用一種跡近

112992

主觀的標準。此種跡近主觀的標準，仍含有極大的客觀因素在內，最普通的辦法是（一）以各業或行號為單位，將其戰時所得盈利總額之絕對數或紅利率減去戰事發生前一定期間內每年所得平均紅利率之絕對數或紅利率（此所謂紅利包括官利）所得差額即認為戰時利得或（二）對於各種盈利不加區別，規定一百分數，超過此百分數，即認為戰時利得。為對商人公允起見，戰時利得稅之征課，自應依第一辦法以戰時各業或各公司行號所獲盈利超過平時所獲盈利之部分為課稅對象。但此種辦法須以前數年為根據調查計算手續甚繁，征收時既須大批人員從事鈎稽，結果復易於隱蔽漏稅。故為簡便起見，亦有不採此種辦法者。美國之征課戰時利得稅，即係採取第（二）種辦法，規定任何事業之盈利，概以年利八釐為度，超過此限，即行課稅，而不計戰時平時盈利之差。而美國之以八釐以上為戰時利得，固亦參酌已往情形得各業之不同狀況而定，並非純出任意規定也。

於此根據客觀狀態而主觀地決定戰時利得之計算標準之際，便有一個極重要的問題，值得吾人加以檢討，問題維何？即貨幣（或表面）盈利與實在盈利之區別是也。吾人前面曾言戰時各種物價普遍地有逐漸向上之趨勢。由於此種趨勢所引起的情形為薪給工資縱有增加其速度及程度斷難亦步亦趨與物價之增高並駕而齊驅。其因此而產生之戰時利得，亦在戰時利得稅課對象之內。第此種戰時利得，在貨幣數額上固表現較大之增加，而在實在盈利上，則以物價增高之故，斷

難有如貨幣盈利數額所代表者之鉅。盈利之用途，無論其為擴大資本（此地吾們假定擴大資本不受戰時金融政策之限制）或分配於投資者充消費之用，其所能購得之物品必數量較小或品質較次。是以戰時與平時獲利如同為一萬元則戰時所獲，以物價增高之故，便不如平時。戰時物價如較平時增高一倍，則戰時二萬元之盈利，大體上便約略等於平時盈利一萬元。實在盈利之確數，須視用途而定。若以各種因素一併考慮，如工資之增加與各種物品價格之增漲均有不同——尤其是必需品與奢侈品間——各種貨幣盈利之用途又以獲得此項利潤者業務之狀況與需要，盈利數額之大小，經濟能力之高低，與夫個人習慣之不同等等因素而彼此互異，其所代表之實在盈利遂亦不同。故物價指數雖表示物價增高一倍，戰時二萬元之貨幣盈利不必恰恰等於平時一萬元之貨幣盈利，然其近於一萬元，則可斷言。由是以觀貨幣盈利與實在盈利之間有不可分的錯綜複雜的關係。從而吾們亦可以斷定戰時實在盈利之增加，因有物價增高之故，絕不如貨幣盈利所顯示的數額之鉅。故為維持各業營業而免物品供給之低落起見，征收戰時利得稅無論採上述（一）抑（二）辦法，均必須顧到物價增高能使實在盈利減低之一因素。惟如此始能避免採取戰時農礦工商管理條例所定之強制辦法，而可以對物價相當地發生限制作用。為物品供給之源源不絕，與商人企業心之提倡計，亦不妨對某範圍內或某數額下之戰時利得免課戰時利得稅。此種免稅辦法，對於物價增高對實在盈

利所生之影響問題，自亦可以部分解決。

課稅對象的二個問題解決後，戰時利得稅對於物價之限制作用仍祇限於某種範圍與某種程度以內。最完善之辦法，自非賴生產動員與交通動員，無以使物價問題獲得根本解決。生產動員得交通動員係積極辦法，不屬本題範圍以內，暇當另草一文討論。欲於消極辦法下使物價平抑，則惟有於戰時利得稅外同時施行物價統制。

如單獨征收戰時利得稅，則地位優越之廠主或商人可以因種種有利條件如個人才幹之優長，特殊之幸運，工廠或商店位置之接近良好市場或車站輪埠等而仍能隨意定價，獲得非常厚利。此種厚利大部分雖仍將為戰時利得稅所征收，各該廠店主人之利益，必較他人為大無疑。若同時限制最高物價——普遍的或特殊的——則此種較大之利益便不會產生，而人民生活費用與國家支出均可減輕。至如奸商之囤積居奇操縱市面與房主之高抬房租，尤非直接加以限制，不能收簡捷有效之結果。

復次，戰時利得稅征收之後，由於租稅之轉嫁，不免使一般消費者負擔戰時利得稅之全部或一部。惟有施行物價統制，然後可以使貧窮之消費者不至負擔過重（就其負擔租稅之能力而言）。最顯著者莫如糧食。人民對於食糧消費，富人與貧人之差別可以不必計及。富人對糧食之消費，縱質量雙方均較貧人為高，其能力亦足以負擔高漲之價格；否則自會於質或量上價格相從，其經濟上可以不引起若何問題。

國人民以富人為少，食糧之消費者尤以貧民為大多數。若單征戰時利得稅而不行物價統制，則糧價高漲之結果，貧民必至不勝負擔。終其極，老弱將轉乎溝壑而強者將挺而走險。此吾人前面所以有一「行之而失宜，則負擔失均……恐不免無補於物價之平抑，甚或反足以加深社會之不安定」之言也。

且單單征收戰時利得稅而不限制最高物價，富裕階級之租稅負擔可以大大減輕，而暗中間接移轉於平民身上。人民所直接消費之物品不統制價格之結果如此，所消費之物品（無論是否因戰爭而消費）亦何莫不然。若一任賣主高抬價格售給政府，則無論政府所出買價係來自租稅，分債或製造之信用或增發之紙幣，均將使人民增加負擔，而尤以製造信用與增發紙幣對於貧民所增加之負擔為重。況戰費之籌措方法與物價之增高有循環性，若不從物價方面單刀直入加以統制，則物價之增高殊無底止，無怪 A. C. Pigou 要說「此種從比較貧窮的人民身上榨取較大賦稅的方法，是決不能容忍的……同時還須採用限制最高物價的方法。」

由於上面的研究，我們可以得到如下的結論，就是：藉戰時利得稅來籌戰費是有效的，因為它是良好的稅源，但是與一般賦稅相同，亦有因轉嫁而生之不良影響；藉戰時利得稅來平抑物價，是不能奏圓滿效果的。為求完美達到平抑物價之目的並避免租稅轉嫁而生之不良影響起見，征收戰時利得稅還須同時施行物價統制。