

段逸珊著

非常時期過分利得稅之理論與實際



獨立出版社印行

段逸編著

非常時期過分利得稅之理論與實際



獨立出版社印行

重慶市圖書館藏

425
 12/100
 551.69/7731

567.6
 879
 2

非常時期過分利得稅之理論與實際目次

題序.....	一
高序.....	一
自序.....	一
第一章 緒論.....	一
第一節 過分利得稅之意義與目的.....	一
第二節 過分利得稅之特性與構成要素.....	六
第三節 過分利得稅之征課方法與發生原因.....	九
第四節 過分利得稅之史實.....	一五
第一目 過分利得稅之起源及演進.....	一六
第二目 英美之過分利得稅.....	一八
目 錄.....	一

非常時期過分利得稅之理論與實際

二

第三目 德國之過分利得稅……………二二

第五節 我國過分利得稅之檢討……………二四

第二章 過分利得稅之展視……………四三

第一節 過分利得稅之基本精神……………四三

第二節 過分利得稅與所得稅之區別……………四五

第三節 過分利得稅征收之限制減免與補救辦法……………四八

第四節 征課時期之限制……………五四

第五節 過分利得稅之會計處理……………五五

第六節 過分利得稅與國民經濟之關係……………五八

第三章 過分利得稅之實施……………六三

第一節 過分利得稅之範圍……………六三

第二節 過分利得稅之稅率……………六五

第三節	過分利得稅稅額之計算	六七
第四節	過分利得稅征課之機關方法及程序	七四
第五節	逃稅之取締與罰則	七七
第六節	調查與統計	七九
第四章	過分利得稅改進之研究	八三
第一節	過分利得稅之地位及其重要性	八三
第二節	過分利得稅之優點與缺點	八五
第三節	過分利得稅之回顧與前瞻	九三
第四節	改進之商榷	九五
第五章	結論	一〇三

總序

非常時期過分利得稅，英國稱為戰時過分利得稅 (Emergency War-Profits)，以其為他國
超過平時或一定數額以上利得之一種租稅也。我國二十七年公布此項租稅條例時，尙未與
舉敵正式宣戰，故不用戰時字樣，而稱非常時期過分利得稅。再如稱戰時過分利得稅，一
旦戰爭結束，依理即不應繼續征收，然戰後經濟，一時不易恢復常態，在相當時期以內，
過分利得將依然存在，過分利得稅亦依然可以征收，故求名實相符起見，亦以採用非常時
期字樣為適當。此項租稅，創始於第一次大戰時之丹麥國，不久各國相繼仿行，遂推為戰
時優良之租稅，因其征收戰時不勞利得，不僅可以增加國庫收入，且能平均國民負擔也。
我國係於二十八年一月一日起開征，凡營利事業之利得超過其資本額百分之二十者，財產
租賃之利得超過其財產價值額百分之十五者，均分別累進課稅。該年度共計征收一千零三十
五萬元，二十九年度川康一區，即收一千一百二十四萬元，三十年度預算原列五千萬元，

但實收八千零四十六萬元，數字逐年增加。如與所得稅及遺產稅合計，則其稅收總數將列國稅之第三位，其重要蓋可想見。

段君逸珊近著「非常時期過分利得稅之理論與實際」一書，內分緒論，過分利得稅之理論根據，過分利得稅之實施，過分利得稅改進之研究，及結論五章，條分縷析，簡明扼要，實為留心此項問題者之良好參考書。最後建議改進諸點，頗有見地。其中主張工商營利事業，應差別課稅，減低工業稅率，提高商業稅率，藉以鼓勵生產，減少投機，尤為政府值得考慮之點。又稱最高稅率僅達百分之五十（現已增至百分之六十），未免過低，因主增加稅收，遞次提高，至利得額超過資本或財產價額百分之二百以上時，征收百分之百，亦即全部予以沒收。最近多數學者多倡此說。惟工商界則猶以現行稅率為過重。我人平心而論，如謂稅率過重，殊非事實真相。現制最高稅率雖為百分之六十，但係超額累進，通盤計算，最高僅合百分之三十幾。惟欲再予提高，則在物價高漲情形之下，所謂盈餘多驟脹而盈餘，從重征課，恐有侵及資本之虞。我國舉辦直接稅，尚不甚久，如將稅

率提高，亦易引起逃稅。財政學上有「二加二常少於三」之語，蓋謂增加稅率，有時不僅不能增加收入，且將因逃避而減少也。此實不能不予考慮者。鄙意征課時，如能力求普遍與週密，則稅率雖不提高，亦有增收可能。再近來工業上固定資產增值應否課稅一問題，引起各方熱烈之討論。有謂此項增值，並非真實價值之增加，不應課稅，以阻礙生產。惟亦有謂資產增值以後，可將增值轉作資本，則資本額擴大，以後利潤折合資本額之百分比，必將減低，應納稅額亦將減少，為維持稅收與公允起見，資產增值不能不予課稅。雙方均屬持之有故，言之成理。鄙意此項增值，如須酌予課稅，似可仿照土地增值稅，另籌財產增值稅，稅率較過分利得稅為低而不應課以高額之過分利得稅。讀此書畢。欽佩之餘，輒抒所見，並以就正於遠者。

中華民國三十二年一月趙棟華序

高序

在非常時期中，物資供需，調節維艱，物價水準，隨時波動，工商營業乃獲至超過平時之利潤，是爲過分利得。以過分利得爲征課對象之賦稅，卽爲過分利得稅。過分利得爲非常時期之新興稅源，富有納稅能力，故過分利得稅之征收，既符合征課公平之賦稅原則，實亦爲非常時期財政之應有措施。况前方將士衛國犧牲，戰區人民守後艱沛，而後方工商業之經營者，反因緣時會坐獲厚利，事之不平，孰有逾此。故亦必須征收過分利得稅，以顯示國家社會之正義。我國非常時期過分利得稅於二十八年一月一日開征，於二十九年始實際征課，歷年稅收暢進，蔚爲抗戰財政上之重要收入。我國各項直接稅之推行，均以宣傳爲要務，貧輟人民以稅法之大要，稅制之精義。知始能守法，於各項直接稅之推行，均得社會各界之擁護。過分利得稅由開征而獲目前之成果，亦得力於此。段君逸珊本其所學，撰著過分利得稅之理論與實際一書，索序於余。拜讀一通，深感理論豐贍，文章

非常時期過分利得稅之理論與實際

二

華茂，而於稅法稅制等實際問題，尤三致意。豈徒以著作見長，嘉惠士林；而於過分利得稅之推施，多補助。故樂爲之序。

華民國三十二年六月博山高乘坊謹識於財政部直接稅處

自序

戰時利得稅 (Process of Profiteering) 之名詞，始於第一次大戰時斯堪的那維亞中立國家之丹麥，風行於歐美各國與日本，曾在戰時財政與直接稅史上建立不朽之功績，稅制之推行，尤以英美德法為最發達，因其合於公平原則而無轉嫁作用與利富抑貧之弊也；迄至二次大戰，更為世界各國所重視，特為戰時財政主要之來源，蓋鑒於上次新稅成功之經驗，著有實際貢獻之故；我國採用較遲，於抗戰之翌年——一九二八始行籌征，經過情形，至為良好，實際征收數字超過預定之數額，在此提倡直接稅整理租稅之過程中，實含有劃時代之意義。

根據史料所載，戰時課征過分利得之事實，原於我國南宋時元金之戰，祇以年運化遠，未為世人所注意，一九一四年重行普遍於世界，形成一巨大之勢力，歐美財政學者多從而專章研究之。我國近年以來，因政府採行新稅，始有關於利得稅之文字散見於報章雜

誌，然於有系統之理論，尙付缺如，此在財政學術研究言，誠未免引爲憾事。

竊以一種新稅制之推行，首重學術界之探討與研究相與配合，然後風行社會，利弊所在，得以公開評議，政府與人民之意見，得以互相溝通，下情上達，既無隔閡之虞，而政令易行，效率增大。卽以此次我國推行利得稅而言，在一般社會漠然之狀態中，尙能獲得意外之收穫，苟再由學術界人士研究探討，利用人民愛國之心理，提倡宣傳，則新稅前途之成功，更未可限量。筆者深感及此，不自量力，作戰時利得稅研究之嘗試，非敢自許爲有系統之著述，蓋欲拋磚引玉，期引起國內學者之興趣，從而作進一步之研究，使優良之稅制，漸見改進，便利推行，充實國庫，裨益抗戰，此則區區之愚忱，動機之所由生也。

本書之作，多承楊佑之，程英祺，陳仲誼諸先生惠予指教，多所指示，銘感之餘，敬致深切之謝意。惟因全篇匆促成稿，復無多量之文獻以爲參考，謬誤之處，自所難免，倘承海內賢達，不吝珠璣，賜予匡正，幸甚。

中華民國三十一年七月段逸珊自識於華西大學經濟研究所

本書甫經脫稿，承趙棧華先生於從事戰時金融工作百忙中指教，並賜序言，主張課稅力求普遍與周密，稅率雖不提高，亦有增加稅收可能。復以資產增值應否課稅一問題，各方討論紛紜，莫衷一是，爲求維持稅收與公允計，建議仿照土地增值稅，另辦財產增值稅，其稅率應較過分利得稅爲低，而不應課以高額之過分利得稅，持論中實，無所偏倚，非深入工商業之階層與體察工商業之艱苦者曷克語此，實爲本書參考方面有力之提示。嗣承高秉坊處長審閱，面承教益，寵錫宏文，祇聆之餘，同深銘感。

關於財產租賃所得稅，在歐美各國早已推行，我國因地籍與戶籍有待整理，在稅法中之地位，僅屬於過分利得稅條例第二類，實際尙未着手開征；至三十一年十一月間直接稅處舉行第五屆業務會議時，始經決定開征，並與過分利得稅分立，爰於三十二年一月二十日正式公布財產租賃出賣所得稅法，同年二月十七日頒布非常時期過分利得稅法。財產租賃利得既另頒新法，而過分利得稅新稅法之對象，乃屬單純營利事業利得一部分，原條例與新稅法內容既有變更，精神上自屬顯有不同，如過分利得稅稅率提高，級數增多，稅率

非常時期過分利得稅之理論與實際

四

由百分之五十增爲百分之六十，凡此均爲新舊稅則不同之點，實有修正之必要。爰據新稅法重加補充，原稿仍未多刪改，以明經過。其於過分利得稅實施經過與夫材料數字之搜集，多承杜君燮，孫以堅，吳可均，溫偉猷諸先生惠予指示協助，殊深感激，謹此誌謝。

本書之作，始以非常時期過分利得稅原條例爲根據，繼以新稅法參加補充，略有修正，疏漏之處，尙希高明指正，資深企幸。

中華民國三十二年九月段逸環編於重慶

非常時期過分利得稅之理論與實際

第一章 緒論

第一節 過分利得稅之意義與目的

非常時期過分利得稅，一般慣稱為戰時利得稅；在英國稱為 *Excess War-Profit Tax*，德國稱為 *Ertragsgewinnsteuer*，均含有戰爭利益稅之意義，英文名稱如譯為戰爭溢利稅，尤較確切。日本稱為戰時利得稅；我國初亦稱為戰時利得稅，條例通過時始改為非常時期過分利得稅。日本學者小川鄉太郎主張稱為戰益稅；（註一）我國學者胡善恆氏在其所著賦稅論中稱為溢利稅；尹文敬氏以為「戰益稅」三字，不能形容利得之原意，「溢利稅」在字義上又缺乏戰時之意，主張稱為戰爭利得稅。以上所舉各名詞，文字雖異，含義則



一。夷考其實，徵收戰時利得稅之國家，初不限於作戰國，亦不限於戰時；根據上次歐戰各國之情形，中立國家均多採用，且均維持至戰後若干年，而此種利得，事實上在戰爭前後之準備與結束均可形成，並不如理想的可以劃分時期；是以我國政府所定「非常時期過分利得稅」一名詞，足以代表整個利得稅之涵義，堪稱名符其實。至於「戰時利得稅」，乃從習慣上之簡用，同時因體察各國政府創辦利得稅之用意限於戰時，維持至戰後，並非政府之原意是以沿用稍久，習慣遂成自然。

從意義上觀察，利得兩字，與由收益收入而構成所得之意義不同。所得係先有資本或勞力，而後能獲得利潤；利得係由於特殊環境之複雜變遷，不必加以勞力與資本，而能自然獲得的一種收入；一般學者稱之為景況利得。過分利得而冠以「非常時期」四字，乃所以別於平時之常態所得，而非非常時期之涵義，又可分為廣義與狹義兩種。廣義的非常時期，如天災人禍，凶歲疫癘與夫非人力所能挽回之特種局勢。狹義的非常時期，乃指國際間發生戰爭與夫由戰爭而造成之巨大變動局面。但非常時期過分利得稅僅指狹義的戰時及

戰爭前後之時期，工商各業因戰爭之關係，而能獲取超過平時可得標準利潤之部份而言；在戰時總利得中，除去平時標準利潤，其餘部份，即謂以超額累進之重稅，使此因戰時是況利得之過分利益歸於政府，以供戰費及其他必要之用；一般人又稱之爲「戰稅」，意義雖廣泛，包括種類雖多，然在戰時創辦之各種新稅中，過分利得稅，實爲最富社會經濟意義之一種。

過分利得稅之目的，可分爲財政的，經濟的，與社會政策的三種：

一、財政的目的：在戰爭或準備戰爭之非常時期中政府負擔軍費軍備及其他有關國防之支出，用費浩繁，預算赤字遽形增高，將數倍於平時，入不敷出，乃戰時財政不可免之困難；開源籌款之法雖多，然主張之辦法不外三端，即金融政策之通貨膨脹，公債政策之大量攤派，蓋皆取其量大並足以濟急，雖明知此法之流弊無窮，危機甚大；然戰費支出，迫不及待，飲鴆止渴，亦所不計。至較爲穩健之籌款方法，固莫如租稅收入，增加舊稅之不足，繼之以另開新稅。因此上次歐戰時，各國於財政支絀山窮水盡之際，開征利得稅，

使在戰時之特殊環境下，獲取景況利得之贏利者，課以重稅，取私人經濟之一部，以供國家之用。在利用國家戰爭行爲，及社會環境演變之情勢下，不費甚多之人力物力的勤勞而暴利致富者，取之於公，而歸之於公，按之論理，固無不合；另一方面，政府因戰爭負擔巨大之支出與損失，正需開闢財源，藉此彌補不足，以資挹注；按之財政公平原則，亦無不合之處；以故過分利得稅，以重稅矯正社會財富之不平，乃財政上合理之措施與原則。

二、經濟的目的：戰時國家因環境特殊，社會變動甚大，交通阻滯，供需常易失調，貨物流通遲滯，物價因之騰漲。同時政府因應付戰費急需，不得不用紙幣政策，多發通貨，以補籌碼之不足。但紙幣數量過多，流通速率愈大，因果相循，紙幣益見充斥市場，物價更見上漲。其次，人民因紙幣過多，幣價復低落，因心理上之不安，乃儘量消費享樂，不事儲蓄，物資遂愈見減少而騰貴。有此以上三因，戰時經濟均將受到重大之影響；緣物價上漲之結果，工商各業獲利甚厚，而固定收入之公教人員蒙受其害；紙幣低值，政府不得不更增發以資維持。人民消費量愈大，則物資之量愈小，國力之損失愈大，因此政

將爲平衡國民負擔，限制過分利得，輔助平抑物價，緊縮通貨起見，開征過分利得稅，實爲統制經濟副作用上必要之手段；亦即可以吸收法幣多發之部份，免使增加流通速度，幣價益趨下跌，而收安定金融之效果。

三、社會政策的目的：資本主義極度發展之結果，社會財富之分配，愈趨顯著之不均；富者愈富，貧者愈貧，彼此懸殊過甚，形成尖銳之對立狀態；及至戰時，企業家復利用戰時特殊環境，獲取景況利得，暴富巨商，平添不少，益逞其操縱物價，囤積居奇之技倆，因此造成物價飛漲之局面，貧民愈益加多，社會財富更趨集中現象，社會不安之因素日見緊張，民生問題更難解決，其極必致影響戰爭前途之勝利。過分利得稅，乃消極的謀補救以上種種缺陷，限制資本過度擴張，矯正社會財富之不平，防止各種社會弊病之發生，而使戰時暴富之企業者不當之利得，移作社會之公用。

以上三種目的，綜合觀察，乃消極的爲謀財源之開闢，充裕戰費；積極的爲實施統制經濟必要之手段，協助平抑物價工作之推行，穩定金融而矯正社會財富之不均，增進戰時

非常時期過分利得稅之理論與實際

六

社會生活之安定。

第二節 過分利得稅之特性與構成要素

過分利得稅之施行，除含有財政，經濟，社會政策之三種目的外，尚另有其特性在。其唯一之特性，即為社會連帶責任的觀念。蓋「國家興亡，匹夫有責」。當戰爭時期，全民動員，出力出錢，各盡其力，保衛國家，無階級地域之區分，惟有在勝利目的之下，以民族國家為前提，戮力同心，共赴國難；則在此時期中，舉凡從事企業所得之意外利益，理應捐獻國家，以為浩大軍費之支出，盡其最大之義務與國民應盡之天職；此不特為現代國民同具之國族觀念，抑且為人類所特有之團體精神。柯柏（Kobbe）氏曾云：「當戰爭時，一般國民，或以血，或以財，各盡其分，爭先恐後的為國犧牲；然而在他方面，却有利用戰爭貪圖暴利者，這不能不說違反人類所特有的團體精神。戰爭的時候，是要舉國一致的，各人不可不感覺社會的連帶責任。此種乘機奪利，確是違反舉國一致的精神，違反連帶責任的主義，違背社會的正義，這是不可不矯正的。矯正的方法，就是取其由戰爭而

得的利益之一部，以供社會全體公益之用，換句話說，便是課以戰時利得稅。」（註二）由此可知過分利得稅之特殊性質，在使人民自動自覺的負起社會連帶責任，即所以喚起社會之正義。蓋現代之戰爭，乃國力之戰鬥，勝利之屬，決定於最後之五分鐘，誰之國力較優，誰能維持至最後之一分鐘而不敗。然國力云者，乃一抽象之名詞；可得而見者，有形的為物質的經濟力量；無形的即為精神的道德正義。前者得由政治力量，實施統制經濟。統制物資之運用，較易為力。後者賴社會風尚之轉移，養成良好之習慣，較難見功。統制經濟，由數字之統計而計劃分配；風尚養成，則有賴於社會正義之提倡。我國舊有政治哲學，所謂「道之以政，齊之以刑。」即強制的納人民之行動於正軌，用政治力量，達到自治自覺之途徑。以今觀昔，未嘗不同。因人情好逸惡勞，但知物質之享受為樂，而不知精神之享受更樂。惟知一己之消費，而不知節約儲蓄，以供國家戰勝之需要。流連忘返，必致大量消耗國力，違反道德觀念，貪圖暴利，所謂「為富不仁」，多行不義，必致危及社會道德與正義，而社會秩序之崩潰隨之；小則影響戰時國力之儲備，大則累及立國因素之

民族道德的培養。是以政府指示人民以盡職盡力之路徑，課征過分利得以重稅，表面似爲徵集物資，以裕國用；實則無形中維護國力道德與正義之存在，其精神收穫尤重於物質。

或謂過分利得之形成，其中不必爲單純的戰時景況利得，企業家仍須先有資本與勞力之代價，而後能獲得利潤。如威森波備（Weissenborn），氏分析戰時利得稅謂：「有三種要素，第一是國家公共團體所支出的；第二純粹的景況利得，第三自己給付的代價」。

（註三）尹文敬氏較簡單的分爲兩種要素：「第一是政府或消費人的支付，對方面就形成企業者景況利得。第二是企業家投下資本與勞力後應有的酬報。」；「兩者中自然是以前者所含的成分爲多，戰時利得稅，祇能課於第一種的利得，至於第二種的收入，須在所得稅營業稅等經常稅內徵收，不過這兩種要素劃分是很困難，在課稅技術上，很有討論的必要。戰時的國家，因爲財政的急切需要，祇把國民戰時所得和戰前所得相比較，增益部份，便認爲是景況利得，這是不免過於武斷的」。（註四）根據兩氏之分析，可知戰時利得一部份爲景況利得，同時尚有一部份資本與勞力所得存乎其中。竊意戰時應用紙幣數

策，大量發行紙幣，使幣價減低，物價上漲，成本提高，表面似得大量之利益，實際恐不及戰前之實際價值遠甚，此中關係，亦為過分利得構成要素之一。其中除戰前進貨或囤積居奇者例外，至於工業品或戰後進貨，利得固厚，而成本價格亦高，若概以戰時所得與戰前所得相減，即決定其差額部份為戰時景况利得，而不另行研究課稅之技術與方法為之補救，確似近於武斷而有欠合理化。

第三節 過分利得稅之徵課方法與發生原因

過分利得稅之徵課方法，大別之約有三種，茲分別列舉於次：

一、所得稅之徵課方式

此種方式，係在戰時利得成為個人收入後，以所得稅之形式征課之，仿佛特別之所得稅。惟平時所得與戰時利得初無大異，如何決定其為戰時利得頗成問題。比較合理的測定戰時利得之方法，即應用戰時或戰前之所得與戰後之所得相比較，從其賸餘之差額，決定其戰時利得額，各國立法，均以此為根據，有以戰前一年會計年度為比較，有以戰前二年

或三年間之平均數爲比較，前者距離戰時甚近，或不免經濟上發生變動，有欠準確；後者則以二三年之平均所得，似較客觀而可靠。

上次歐戰時，各國所採用之計算戰時利得方法，均以所得稅形式之增益課稅爲原則，採用比較法之差額爲戰時利得之標準；如英國在戰前三年中，取其任何二年之平均所得。法國則先決定戰前三年之平均純益，再自一九一四年八月一日以後之純益中減去，以其差額爲戰時利得。俄國以超過一九一三年及一九一三年之平均數爲戰時利得。瑞典，挪威所用之法與俄彷彿。西班牙之稅法，則以戰前二年依據商法之規定而經營工商業者，以其平均數爲標準，再與戰時所得比較，而決定其利得額。（註五）

二、財產稅徵課方式

此法與所得稅方式相同，均課稅於利得確定之後。惟其不同之點，則在前者以所得爲目的，而後者以財產爲目的。以財產爲測定利得之單位，一如上項方法之以戰前戰後相比較，故此種方式，卽爲財產增值稅，與土地增價稅無異，同爲征課於機會性之利得。惟土

地增價稅，僅限於土地，而財產增價稅範圍則頗廣泛。威森波倫（Weissbord）氏頗贊同此法，謂爲：「以所得稅作爲年年正規徵收之稅，按擔稅能力而課稅，可謂良稅；然作爲一時之戰時稅，則不見佳，因爲有戰時雖增所得，而戰後却毫無所得者，又有戰時雖無所得，而到和平克服之後，大增其所得者，以所得爲標準而稅戰時之利得，常受制於偶然之事情，反生不公平之結果。不如以增加的財產爲標準，更爲優良。因爲增加的財產，是從所得中減去消費所餘之額，於所得之外，能兼顧消費，很可採用。要之當看戰時一般物價騰貴，所得減少的時候，獨能增加其財產的，應課以稅，今以財產增加的價格，作爲課稅物體，不外實行這種思想而已。」（註六）

惟此種方式有兩缺點；一爲財產增加價格之發生問題；一爲財產估價問題；前者之財產增價，究竟由何種關係發生，難以明確指出。果如威氏所謂減去消費所餘之額，則由儲蓄而生之利息，與此情形相同，如何證明其是否因戰爭或關聯戰爭而發生，實爲疑問。後者觀財產增價稅，必須先經估價，而財產估價，又非專家莫辦，即使使用呈報法，則自由估

定之價，是否準確無誤，終必加以審定。由於此兩重之困難，故以所得稅形式為便利。德國初征利得稅時，所以採用財產增價法，因其平時先有財產稅之成規，所得稅在當時僅由各邦辦理，故戰時利得稅採用財產增價課稅法，不過其後仍改用所得稅法，然則財產增價法亦不過臨時之過渡辦法而已。

三、流通稅之征課方式

流通稅之方式，係課稅於戰時可生利益之各種交易。例如軍火之售賣契約，運輸契約等，在其契約上課以印花稅。在戰時由各種交易獲得之個人利益，事實上難以用流通之形式盡予課稅，故此種方式祇能課稅於一部份，不能普遍應用。美國在上次歐戰時，以中立國之立場，課征獲得巨利之軍火輸出商以重稅，因其全為輸出，並無消費稅之性質存乎其間，乃特殊之情形，非可一概而論。

以上三法中，以前二法為妥善，因其課稅於最後之歸宿點確定之後，不再生轉嫁之作用。而二法之中，又以所得稅形式為最佳，因其簡捷而易於計算利得額。至於流通稅形

式，課稅於交易之際，頗有轉嫁之可能，若課以利得稅，儘可由購買者負擔，對於商人之利得並無影響。

至於過分利得稅發生原因，當戰爭時期，人民備受荼毒，傷亡損失甚大，表面上似無構成景況利得之可能，但事實上戰區內人民生命財產之損失，固在所不免；在另一方面之少數人民，因乘戰爭之機會，不勞而獲意外之收穫者，亦屬常見之事，考其所以構成此種利得之因素，分析之約有以下六種：

一 由於軍需品之大量購買 戰時需用物資種類甚多，如軍械之製造，國防材料之取得，軍服軍糧之籌備，醫藥用品器材等設備，交通運輸工具之添置等等，均須有大量之供給與交易，因之經營此種商業之進出口商人，如五金，紡織，運輸，醫藥等各業，均莫不一時生意興隆，利市十倍，特優於往時。

二 由於人口集中某一區域 因戰爭發生關係而驅使人民移居於特定之區域，人口驟形增加，因之日常用品，不特售罄，且供不應求，價格變更；房屋租賃一空，房東地主，

收入大增，利益隨之超額。如上次歐戰時，法國北部淪陷，其戰區之南部，人口即集中一隅。此次我國抗戰，京、滬、漢淪陷之後，渝、蓉、滇各地人口大增，工商業均感受刺激，蓬勃興起。

三 由於交通不便供需失調 戰時軍需繁忙，交通工具，往往不敷分配，貨物運輸遲滯，因而物價上漲；或因海外供給來源中斷與受敵人之封鎖，不得不作新工業之設置，以應急需。因之從事新工商企業者，達到極度發展與利得。

四 由於物價指數之變動 戰時物資統制不密，物價恆易急速上漲，生產業者在製造過程中購進原料與出管成品之一轉移間，物價即飛漲不已，因而營商業者獲得巨量之利潤。

五 由於戰時變態心理影響人民儘量消費 戰時人民心理惶惑不定，同時深恐紙幣價格下跌，與夫生命財產之危險，因此儘量消費享受，不事儲蓄，工商各業，無形增加營業與利潤。

六 由於戰時人民重視實物輕視紙幣之心理，戰時實施紙幣政策，通貨不免膨脹，物價因之漸趨騰貴，一般人民均不願儲藏法幣，為免幣價日跌，羣趨購存物品，因而發生以下之現象：

(一) 促進商人囤積居奇，待價而估。

(二) 一般人民亦願購儲實物，盡量拋用法幣。

(三) 在物價上漲中，此種風氣，愈演愈烈，而物價上漲之程度，亦愈激愈漲，靡有止境。

此外，戰時利得並不限於作戰國之人民，即中立國家，亦常因交戰國軍需品之需要，工商業異常發達，從而開徵利得稅。如上次歐戰時，斯堪的那維亞之中立各國，即先後頒行利得稅法，創辦利得稅，其後交戰國家從而仿效者達十餘國，實行戰時利得稅制盛極一時。(註七)

第四節 過分利得稅之史實

非常時期過分利得稅之理論與實際

一六

第一目 過分利得稅之起源及演進

過分利得稅在上次歐戰時，曾盛極一時。考其起源，遠在六七百年以前，我國在南宋時代，即已有其萌芽。據南史紀事本末所載，南宋時元人圍金人於汴梁，城中死亡者甚多，當時醫師，僧道，及棺木肆等均利市百倍，於是金人課之以重稅，此為戰時利得稅之濫觴。

迨至近代，始於第一次歐戰時丹麥最先開徵利得稅，瑞典，挪威繼之，英意亦於同年採行，德、奧、法、俄、美、荷蘭、瑞士等國，亦於翌年次第實行，不一年而採行者凡十餘國，稅制推行之速，為空前所未有，比利時採行最遲，且在戰事結束之後。各國戰時利得稅開征以來，首先感覺困難者，即為課稅之對象問題，戰時利得之確定與其課徵問題，因戰時利得稅係課於對戰爭有關之特殊利潤，若此項利潤與戰爭無關，則不應課以利得稅，其中何者與戰爭有關，何者與戰爭無關，自然人與法人所得或財產之增加，往往不易證明，在農業與工業方面，頗不乏例，如礦產之開採，常須多年之準備工作，且於最初階段

所費極大，俟其生產成熟，始能由極微之收益而後逐漸獲得較大之利益；設礦業於戰前投資開採，戰時始告成熟，取得收益，謂爲戰時利得，則似是而實非。又如經營樹膠事業，或培植葡萄園，亦須經過相當之預備時期，數年之後，始能獲得「贖餘利益」。此項「贖餘利益」，如在戰時收穫，亦認爲景况利得，又豈得謂平，以故世界各國除意荷外，均未明白規定「戰時利得」之意義；僅以在戰時獲得特殊利益，即應課以戰時利得稅；因此歐戰時，英國在海外經營樹膠業者，曾根據其實際情形爲理由，羣起反對英國徵收戰時利得稅之規定；良以新稅初行，難以精密規定之故，惟意國之稅法中規定：凡因戰時生產與貿易之激增，以及物價之高漲，而獲超額贏利時，即應課以戰時利得稅。荷蘭之稅法亦訂定：凡直接或間接因戰爭之關係，而獲得之一切超額所得或超額贏利，即爲戰時利得。照此兩國規定之邏輯而言，如不能證明超額利得與戰爭之關係時，即可不納戰時利得稅。此種規定似未免偏於一隅，易啓逃稅者之藉口。

當戰時利得稅開徵之始，各國所行之稅制均各不同，或以超額所得，或以超額贏利與

財產價格爲標準，因時因地而制宜，試行以後，互有利弊，迭加改革，而後漸進於稅制統一之途。英國因已有所得稅之規模，故以超額所得爲標準，較爲便利。德國因已辦有財產稅，是以對於私人之課稅，係用財產增加額爲標準，對於法人之課稅，則以超額贏利爲標準。英國在一九二〇年草擬稅法時，亦曾擬以一九一四年至一九一九年之財產增加額爲徵收戰時利得稅之客體，嗣因格於議會之反對，未克成爲事實。德國最初原以超額所得與財產增值同時並用，嗣以用財產增加額爲標準，人民均將利得儘量消費，不使變爲財產，政府卽無法課稅，且易引起人民奢侈之浪費，因於一九一八年頒布稅法，對私人法人一律改用超額所得爲課稅之標準，藉免無形逃稅之弊病。自此以後，各國所行之戰時利得稅，均一致仿行，改爲超額所得之新稅制，遂由試行而演進至另一新階段。

第二目 英美之過分利得稅

英國在大戰以前，卽實施完善之普通所得稅制，故其征收戰時利得稅時，確定課稅標準，卽以戰時某年之所得較之戰前某年之所得，以其餘款作爲戰時利得，計算方法較爲

簡單，並未發生困難。（註八）

當戰爭開始時，英國先有軍器製造業捐（*Munition Levy*），營此業者均受國家之統制，予以一定之標準利潤；凡超過戰前兩年之平均利益，即另加五分之一的額數，捐歸政府，其後開征戰時利得稅即根據此原則，推及其他各種營利事業。

英國利得稅之稅率常有變更，逐年增減。如一九一五年為百分之五十之稅率，一九一六年增為百分之六十，一九一七年復增為百分之八十，一九一九年減為百分之四十，翌年，又增為百分之六十，一九二一年乃告廢止。至利得稅稅收數字與所得稅稅收數字相伯仲，以一九一九年之收入為最高，達二萬八千五百萬鎊，自一九一六年至一九二一年六年中戰時利得稅收入總數計十一萬七千八百萬鎊，（同時期所得稅之總收入為十三萬一千六百萬鎊）（註九）由此可見戰時利得稅在英國稅收中所佔地位之重要。

課稅之主體，包括在英國境內經營國內外各種工商企業及貿易者，與礦業所有者，以及船舶販賣者之利潤，均有納稅之義務；至於無資本之支出，如農業耕作者及雇傭與職

業，純基於個人條件，而發生利益之所得；或資本甚少之自由職業者，則在免稅之列。至其計算標準，規定戰時利得與戰前三年中之任何二年之平均數為根據，若戰前營業僅有二年之營業者，則以此二年之平均數為準，若戰前營業僅有一年者，即以該年之利潤為比較，如戰前未營業者，則依其資本額酌定百分之幾之數額為其標準利潤。至其免稅點，營業者之特殊利潤，准予以二百鎊為免稅；獨資營業者，其免稅點得較公司營業高二釐；此外借款尚未償付之利息，或資本財產跌價因戰爭關係不能修復者，對於董事經理報酬數額，未照戰時情形另行改定者；又標準年度與課稅年度之資本數如有變動者，均准予以所得補足。復次，如某一年度之營業利益，不及標準利益之數，并得於下年度之課稅中減除之；但政府官吏及其他專門職業，則在完全豁免征稅之列。如財產利益之計算發生問題與爭執時，則歸財政部所設之公斷委員會仲裁處決。

美國亦先有所得稅之體制，超額利得稅係於一九一七年三月頒布施行；其範圍無論私人或法人，凡營業與戰爭有關係者，均須負納稅之義務。惟利得稅含有矯制之作用，因美

國所得稅規定，法人所納之稅，較私人爲輕；戰時利得稅則反是，即私人所納之稅，較法人爲輕；因此利得稅實際收入之數較所得稅爲高。在一九一七年所得稅收入一，〇九四百萬（美金），超額利潤爲一，八四四百萬，高於所得稅七五〇百萬金元。其計算標準，初爲營業者超過八釐之標準利益，即爲課稅之客體。如利益總額在免稅點以上，二成以下者，稅率爲百分之二十，二成以上者爲百分之四十。至一九一八年法定易名爲「戰時利潤與超過利潤稅」，後稅率稍有增加；純所得超過標準利潤數當於資本百分之二十以內者，稅率爲百分之三十；純所得超過資本百分之二十以上者，稅率爲百分之五十六。其免稅點私人與法人亦有不同，私人利益總額准予減除八千美金，公司營業准予減除三千美金。

第三目 德國之過分利得稅

德國之戰時利得稅制度，與英美迥然不同，雖其開征在一九一六年與美國同時施行，課稅之客體與其他各國亦無以異；然其最大不同之點，則在德國以財產增價稅之形式征課戰時利得。因德國聯邦政府已於戰前征收財產稅，至所得稅則由各邦政府征收，故就原有

之規模以財產稅之方式爲便。惟德國之財產稅又可分爲兩種：一爲所有稅，爲名義的財產稅，僅以財產收益爲課稅之客體。一爲戰爭獻金，爲實質的財產增價稅，以財產本身爲課稅之對象。嗣以財產增價稅易於走漏，弊害甚大，乃於一九一八年頒布之稅法規定，無論公司或自然人一律改爲超額所得爲課稅之標準，稅制遂較前爲健全。歐戰時總計所得稅收入，達七十三億馬克，成績雖極可觀，然較之英國戰時所得稅收入六萬四千五百萬鎊者（合一百三十億馬克左右），祇佔半數以上。（註十）

德國所有稅法頒布最早，約在一九一三年七月，三年爲一期，其課稅之客體，凡財產在一期之開始與終結之價格，經評定後，以其所增之差額爲標準。如第一納稅期爲一九一四年一月一日爲始，一九一六年十二月三十一日爲終，在此三年內分期繳納。其納稅義務人無論本外國籍之人民，在德國境內，所有一切產業，包括各種有利無利之債權，或獨立之權利與通貨，股本股票，生金銀以及定期存款，生命保險，年金等事業財產與資本財產，均爲課稅之對象。稅率累進，最低級五〇，〇〇〇馬克以下者，課百分之〇、七五，最高

級一，〇〇〇，〇〇〇馬克以下者，課百分之一、五。戰爭獻金於一九一六年四月由聯邦國會通過，其對象係就自然人所有增價之財產本身課稅，稅率亦為累進，財產增價額，最低者一萬馬克以下，課百分之五，最高者三十萬馬克以內，課百分之四十五，超過三十萬馬克以上，課百分之五十。所有稅之免稅點，在財產總額二萬馬克以下，及增值額在一萬馬克以下者免稅。大戰之時，改為三千馬克以下者免稅，至一九一六年又改為財產總額在一萬馬克以下者免稅。戰爭獻金增值數額五千馬克以下者免稅，因其為戰時之非常特別稅也。

以上課稅方法，係以財產增價為課稅基礎，施行五年，人民均儘量浪費享樂，戲院，酒館座為之滿，人民不以利益增置財產，政府即無法課稅，因此德國於一九一八年六月頒布第一次新法，從人民所得課以戰時溢利稅，其稅率在三千馬克以上起，由百分之五升至百分之五十。一九一九年九月又頒布第二次稅法，提高稅率，在私人方面由百分之五升至百分之七十，公司方面稅率升至百分之八十。此外，更於大戰結束之後，加征高度稅率之「財產增值稅」超過一定之限度，即在沒收之列，以矯正社會財富之不均。惟以頒行過遲

，實際暴富者，均已從容逃避，是以效果甚微。至於德國例外免稅之規定，有一最大之特點值得注意，即凡戰場陣亡將士之家屬繼承遺產增加之財產，得以免稅。惟陣亡者之疏遠親戚獲得意外之財產時，仍須課以重稅。德國此種優待出征將士家屬之戰時稅法，則為他國稅法中所未見。

第五節 我國過分利得稅之檢討

我國過分利得稅之創辦，始於七七事變後之翌年，立法之初，尚在政潮重心遷移武漢時期，財政當局接受社會輿論，開始籌辦戰時新稅；最初擬定名為戰時利得稅，於國民參政會第一次在武漢開會時決議辦理。嗣由立法院與財政部兩方分別擬具原則，討論結果，彼此意見甚為接近。其後國防最高會議議決稅法原則六項，交由財政部起草稅法，當時為求名實相符起見，乃將名稱正式決定為「非常時期過分利得稅」。財部所擬稅法草案，並於廿七年十月廿八日經立法院三讀通過，正式奉國民政府頒布為「非常時期過分利得稅條例」。二十八年九月十二日院令公佈「非常時期過分利得稅條例施行細則」，當經規定二十

七年七月一日開始征收，由規定之財政部所得稅征收機關兼辦。

條既經公布，財政部所得稅事務處，乃積極籌備，進行開征。嗣以渝蓉兩市及各地商民團體陳述意見，請求修正。政府爲俯順輿情，酌量採納，乃將原條例加以修正，於二十八年七月六日公布修正條例。其要點：（甲）展緩開征日期。非常時期過分利得稅條例原規定自二十七年七月一日起征，修正條例改自二十八年一月一日起征，將開征日期展緩半年。（乙）提高課稅標準。過分利得稅條例規定，營利事業之利得超過其資本額百分之十五者，財產租賃之利得超過財產價額百分之十二者，即行課稅。修正條例改爲營利事業利得超過資本額百分之二十者，財產租賃利得超過財產價額百分之十五者始行課稅，課稅標準，較之原條例已相當提高，征課稅率，亦因採取超額累進相當減低，最高之累進稅爲百分之五十，較之歐戰時各國戰時利得稅稅率，自百分之五十至百分之八十者爲低。

自二十八年一月一日起開征後，各地商民咸知體念國運艱危，政府勵恤與夫社會輿論之督促，率皆踴躍倡導，全國各地，除偏僻小縣，尙未辦理外，其餘較大地區，均已普遍

進行，紛紛報繳。據報告數字計算，過分利得稅稅收總數曾達國幣壹千零叁拾伍萬壹千捌百陸拾捌元玖角之鉅。茲將各省征收利得稅稅收情形列表於次：

二十八年第一屆過分利得稅稅收情形統計表

（據所得稅事務處材料）

川康辦事處	四、〇七〇、四八七、〇五
廣西辦事處	一、五三七、九〇五、九六
浙江辦事處	一、九二三、七九八、九九
湖南辦事處	一六一、五九九、二五
雲南辦事處	三九五、八四
甘寧青新辦事處	一八七、九三九、〇七
陝西辦事處	九七九、〇二八、六〇
福建辦事處	五〇五、四七二、二八

江西辦事處

二六二、八七一、九二

貴州辦事處

四一八、六八八、三二

湖北辦事處

二二五、三二六、四三

河南辦事處

五八、三七五、七三

總計

一〇、三五一、八六八、九〇（註十一）

第一年稅收之情形，既如上表所示；然此種利得稅之負擔，究竟如何落着，落於負稅能力之強者，抑係落於負稅能力之弱者，頗值得吾人之注意，根據各方面觀察，均感利得稅之稅額負擔，着重於負稅能力之強者，簡言之，課稅之歸宿點，在高度之利得者，利得愈多，則負稅之義務愈重，利得較少，則負稅之義務亦隨之愈輕，何則，利得稅稅率。爲超額累進制，按級課征，逐漸提高其稅率，課稅之對象，在乘機圖利之過分盈餘者，故稅率之訂定，自利得額合資本額百分之二十起征，與所得稅課稅標準之終點相銜接。此項超過百分之二十以上之營利事業利潤，課以十分之一利得稅，似屬輕微；利得額超過資本額

百分之四十至五十者，課以百分之三十之稅，超額百分之六十以上者，課稅百分之五十，超額程度較高，則負擔稅額較重，大抵自超額百分之四十至六十以上者，始感課稅之負擔。然較之其全部利得額，祇佔百分之一七，〇八，此種稅額比例，似尙不能謂重，至於超額利得百分之二十以下者。根本不負擔利得稅。準是以觀，則過分利得稅無論在社會正義上，經濟目的上言，課稅負擔之分配，似尙無不合理之處。

第一年度稅收之情形，既如上表所示，成績堪稱良好，其後各年度之稅收數字，均逐年增加，成績卓越，如二十九年各區合計爲國幣二九，二二六，一三一，六四元，三十一年度之稅收即增爲國幣六六，〇九九，七五一，〇八元，三十一年度之稅收更增爲國幣三五九，三二〇，七八二，九六元，在三十年度佔二十九年度の百分比爲二二七，七，三十一年度佔二十九年度の百分比爲一，二二九，七，其突飛猛晉之程度，於此可見一般，茲將過分利得稅歷年各區稅收之比較列表於次：

過分利得稅歷年各區稅收比較表（據川東稅局材料）

局名	年 度		三十一年度 估三十一年度 百分比
	二十九年度	三十年度	
上海辦事處	一四六、二七、〇八	二七四、一〇四、九三	一八七、六
皖南辦事處	一九〇、七〇七、九三	七八八、三九一、五三	四二四、八
皖北辦事處		二七九、六二七、一九	一、六九、九
川康直接稅局	八、七三〇、八九〇、四二	二二、二八四、八〇五、五五	二四八、四
廣西直接稅局	三、六四一、四七、七四	七、一八二、七六五、一四	一九九、〇
陝西直接稅局	三、三八九、九三三、四三	六、九三五、〇九八、五三	二〇四、六
廣東直接稅局	三三六、七〇四、〇四	一、八七六、五三三、七五	二七〇、三
湖南直接稅局	一、六二八、七九九、二二	三、二七五、三〇九、一〇	二〇三、三
		二六、二五七、一八〇、一五	一、六三三、八

非常時期過分利得稅之理論與實際

江西直接稅局	一、九五四〇一、〇五	五、三三三、九七二、〇八	一八、三九〇、二六二、八七	二七三、三三	九、五五、一
貴州直接稅局	八四九、四四五、二八	三、四五四、八〇六、二六	一四、三三七、七五七、〇三	四〇八、二	一、六八六、七
雲南直接稅局	四、二四、二二	八〇七、四一九、六三	三三、三六、三三四、八五	二、三七四、三	三、九三〇、五
福建直接稅局	二、一四一、一七四、一四	五、四六二、四六七、九六	一四、三〇九、九三六、二八	一、六三四	六、六五、八
河南直接稅局	四三七、九七九、八七	九二二、五二六、七三	五、一六四、〇〇九、二〇	二、三、一	一、三〇五、九
甘肅 青新 直接稅局	一、二七七、二七六、三三	三、四〇八、七八二、〇三	一一、八四九、三四〇、九七	二、六六、九	九、三七、二
湖北直接稅局	二、三三、一五六、三二	一、四三、六〇九、六九	八〇八、二三〇、七二	六二、六	三、四、三
江蘇直接稅局		七、四三八、九九			
浙江直接稅局	四、四二、二七三、七四	七〇五二、七四〇、三一	二〇、四〇四、二九五、八三	一、五九、六	二、三六、〇
合計	二九、三六、一三二、六四	六、〇九九、七五一、〇八	五、三三九、三三〇、七八二、九六	二、三、七	一、三、五、七

至過分利得稅對於納稅人之負擔情形，又可從兩方面加以分析：

一、稅率標準 過分利得稅施行的目的，在征課過分之利得，從純利率過分之程度，而為納稅之標準。此種標準，根據我國法定利率百分之二十為合法利潤，超過此標準以上之利得，則分級課以過分利得之累進稅，而以利得額合其資本額之百分數為稅率之標準。

二、超額累進稅率 根據第二類所得稅稅率累進前例為準。惟所得稅累進之標準及稅率之規定，均以絕對之數額為原則，而過分利得之累進標準及稅率之規定，全以相對數額之百分比為準，故稅率較所得稅為稍高。

茲就非常時期過分利得稅修正條例所規定之營利事業過分利得稅稅率以百分比關係表

示相對負擔情形列表於次

營利事業利得稅累進課稅相對負擔比較表

利得百分額 得本分額之 合之	本累級進適用稅率 免稅	利得百分額						
		20%—25%	25%—30%	30%—40%	40%—50%	50%—60%	60%—70%	70%—80%
20%以下	10%	0%—2%	2%—4.16%	4.16%—8.13%	8.13%—12.5%	12.5%—17.08%	17.08%—21.78%	21.78%—26.48%
20%—25%	15%	20%—24.5%	24.5%—28.75%	28.75%—36.75%	36.75%—43.75%	43.75%—49.75%	49.75%—54.75%	54.75%—59.75%
25%—30%	20%	30%—36.75%	36.75%—43.75%	43.75%—49.75%	49.75%—54.75%	54.75%—59.75%	59.75%—64.75%	64.75%—69.75%
30%—40%	30%	40%—48.75%	48.75%—54.75%	54.75%—59.75%	59.75%—64.75%	64.75%—69.75%	69.75%—74.75%	74.75%—79.75%
40%—50%	40%	50%—59.75%	59.75%—64.75%	64.75%—69.75%	69.75%—74.75%	74.75%—79.75%	79.75%—84.75%	84.75%—89.75%
50%—60%	50%	60%—69.75%	69.75%—74.75%	74.75%—79.75%	79.75%—84.75%	84.75%—89.75%	89.75%—94.75%	94.75%—99.75%
60%—70%		70%—74.75%	74.75%—79.75%	79.75%—84.75%	84.75%—89.75%	89.75%—94.75%	94.75%—99.75%	99.75%—100%
70%—80%		80%—84.75%	84.75%—89.75%	89.75%—94.75%	94.75%—99.75%	99.75%—100%	100%—100%	100%—100%

本級適用 累進稅率	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%
全部累進利得 稅額合全部 利得額百分比	21.78%	25.03%	28.05%	30.25%	36.83%	40.13%	42.1%
稅餘淨利 合資本額 之百分比	54.75%	59.75%	64.75%	69.75%	89.75%	94.75%	119.75%
	59.75%	34.75%	69.75%	94.75%	19.75%	144.75%	169.75%

(註十二)

上表所示，第一欄利得額在資本額百分之二十以下者免稅，自可不計。第二欄利得額超過資本額百分之二十至二十五者，適用第一級稅率徵百分之十，全部累進利得稅額合全部利得額最高達百分之二，其課稅後所得純利尚有合資本額百分之二十四以上之淨利。其次，同樣情形，百分之二十五至百分之三十者，除其百分之二十以上至百分之二十五之部份課稅百分之十外，其超過百分之二十五之部份課稅百分之十五。合計全部稅額，最前佔

全部利得額百分之四·一六。其稅餘之額最低尙有合資本額百分之二十八以上之純利。即仍保有二分八釐以上之淨利。假令其利得額超過百分之六十至七十，除去自利得額超過資本額百分之二十至二十五之部份課稅百分之十，百分之二十五至三十部份課稅百分之十五，逐級按規定稅率課稅，至百分之五十至六十之部份課稅百分之四十外，其超過百分之六十至七十或其以上之部份，仍課以百分之五十之稅，總計全部課稅額最高佔全部利得額百分之二一·七八。其淨利得額尙合資本額百分之五十四有餘。如其利得更厚，可依前例類推計算。由於此表之分析，可知超額累進之法極爲和緩，納稅者之負擔似並不過重。

以上所爲相對數額負擔之關係，係從縱的方面觀察，稅餘淨利尙屬不低。若從橫的方面觀察，則營利事業之性質，係將本就利，其可獲取利得之能力，純視資本之大小爲轉移。故其絕對數額之利得可測定一般之負擔能力。茲假定五千元之資本營業累進稅課之負擔情形列表於次：

營利事業所得稅累進課稅實際負擔狀況表

(以資本五千元為標準)

利得額	\$1.000 以下	\$1.000— \$5.250	\$1.250— \$1.500	\$1.500— \$2.000	\$2.000— \$2.500	\$2.500— \$3.000	\$3.000— \$3.500
稅前總額 資本額百 分比	20% 以下	20%— 25%	25%— 30%	30%— 40%	40%— 50%	50%— 60%	60%— 70%
全部累進 稅額	\$0 免	\$0— \$25.00	\$25.00— \$62.50	\$62.50— \$162.50	\$162.50— \$312.50	\$312.50— \$512.50	\$512.50— \$702.50
稅除淨利 得額	\$1.000	\$1.000— \$1.225	\$1.225— \$1.437.50	\$1.437.50— \$1.837.50	\$1.837.50— \$2.187.50	\$2.187.50— \$2.487.50	\$2.487.50— \$2.737.50

非常時期過分利得稅之理論與實際

接上表

利得額	\$3,500—	\$4,000—	\$4,500—	\$5,000—	\$5,000—	\$7,500—	\$10,000—	\$12,500—
利得額	\$2,000	\$4,500	\$5,000	\$7,500	\$7,500	\$10,000	\$12,500	\$15,000
利得額合 資本額百 分比	70%— 80%	80%— 60%	90%— 100%	100%— 150%	100%— 150%	150%— 200%	20%— 20%	250%— 300%
全業果進 稅額	\$762.50—	\$1,012. 50—	\$1,262.00—	\$1,512. 50—	\$1,512. 50—	\$2,762.50—	\$4,012. 50—	\$5,262.50—
稅額	50	\$1,262. 50	50	\$2,862. 50	50	\$4,012.50	\$5,262. 50	\$6,512.50
稅餘淨利 得額	\$2,737. 50	\$2,937. 50—	\$3,237. 50	\$3,487. 50	\$3,487. 50	\$4,737.50—	\$7,237. 50	\$8,477.50—
稅額	50	\$3,237. 50	\$3,487.50	\$4,737. 50	\$4,737. 50	\$5,987.50	\$7,237. 50	\$8,477.50

觀上表所列詳加分析，以資本五千元營業，獲取純利一千二百五十元，負擔利得就二十五元，純利一千五百元課稅六十二元五角，純利二千元，課稅一百六十二元五角。若純

五千元，則課稅一千五百一十二元五角。純利一萬元，課稅四千零一十二元五角。至課稅後資本主所得淨利，如表所列，仍屬可觀，足供一般社會正常生活之必需費。蓋一般情形，對於支配超過需要之餘所得，不流為消費，即作為再生產之投資；浪費則消耗物力，違反戰時國民經濟節約之旨；投資又須視其目的之如何；如營正常之生產事業，固於戰時物資不無增加，設於價格不能低平，則仍不免乘機漁利之嫌，恐非國家社會之福。如營不正當之消費奢侈物品，作一時之營利，則其結果不惟增加物品交易之次數，引起物價之提高；且將不利於戰時國力之存儲與秒加一般消費者之負擔，而惹起社會之不安，故由政府加以統制，使利得較多者負稅稍重，一則限制浪費與戰時不合理之支配；一則可由政府供應戰費或辦理社會救濟事業，實為移轉財富平均分配之節制資本的過渡辦法。

以絕對利得大小不同之負擔情形而言，小資本利得者之負稅能力，較大資本之利得者之負稅能力為小。故在稅額之絕對數額上雖似較小，但其實際負擔仍未免稍重，聞主管當局在征收計算之際，亦曾予以相當之補救，根據過分利得稅寬恤小商及救濟戰事損失辦法

計算稅額。如每年利得額在五千元以下之小商，准予扣除五百元之免稅額，利於一般營利事業，准予逐年提存利得額十分之一，作者抵補空襲被災等因戰事所受損失之準備，暫不課稅。則小額稅得者之課稅負擔，自可望相當減輕。惟此項規定，不適用於一時營利事業，逐年提存十分之一作為抵補損失準備之辦法，亦不適用於計征合併，解散，歇業，清理營利事業之利得稅時，同時納稅義務人不稅作為紅利分配，於計征所得稅時，並不得作為公積金，以三分之一併入資本計算，而於此項辦法頒布前溢繳之利得稅，亦得請求省主管機關辦理退稅手續。

三十二年三月新過分利得稅法公佈施行，過分利得稅徵收須知隨亦公布，內容略有改變。至新稅法與舊條例不同之處，有以下數點：

- 一、起稅點：百分之二十起百分之二百止
- 二、稅率：百分之十起百分之六十止
- 三、稅級：仍為十一級

四、罰則：欠繳者之罰金仍爲百分之二百，不報或僞報者之罰金，自百分之二百至百分之五百。

五、各項會計問題，如會計基礎，會計年度，會計單位等問題，則與舊過分利得稅征收須知相同，無大變動。

至於過分利得稅舊條例中，原有關於財產租賃利得之條文，在新稅法中，則付缺如，蓋財產租賃已另行頒布單行法規，不再屬於過分利得稅之範圍，分別辦理，以專責成。

自新稅法頒行後，陪都工商界方面，以過分利得稅與所得稅對於商業之關係甚巨，曾數度集議商討後，推定代表，分別晉謁行政院，立法院，財政部，直接稅處等各機關之主要負責人，陳述工商界對於新稅法之意見，希望政府能將各業三十一年度未繳之稅，仍照舊稅則計算，不列入新稅法之內。但政府當局，則以法令頒布勢在必行，實有礙於照准之處，工商界方面爲仰體政府執行法令之尊嚴，當即決定一致服從，遵行新稅法，陪都工商界愛國守法之精神，是爲全國工商界之楷模，有足多者。茲將新舊過分利得稅比較表附列

非常時期過分利得稅之理論與實際

於次：

新舊過分利得稅比較表

稅率	舊法	新法
二〇——二五	一〇 %	一〇 %
二五——三〇	一五 %	一五 %
三〇——三五	二〇 %	二〇 %
三五——四〇	二〇 %	二五 %
四〇——四五	三〇 %	三〇 %
四五——五〇	三〇 %	三五 %
五〇——五五	四〇 %	四〇 %
五五——六〇	四〇 %	四五 %

六五	一〇〇	五〇	五〇
一〇〇	——二〇〇	五〇	五五
二〇〇	——	五〇	六〇
罰金		%	%
欠繳		二〇〇	二〇〇
不報或偽報		二〇〇	二〇〇至五〇〇

(註一) 日本在創設此稅時，財政學家小川鄉太郎亦曾發表關於戰時利得稅之文字，曾譯為華文。

(註二) Koppe: Die Besteuerung Des Kriegsgewinn-Deutsche Wirtschaftszeitung XI Jahrg. No.13s.380 ff. 或尹文敬著戰時財政論第一五六頁所引

(註三) 見尹文敬著戰時財政論第一五四頁所引

(註四) 同上

非常時期過分利得稅之理論與實際

四二

(註五) 見尹文敬著非常時財政論第三〇二頁所引

(註六) 參看 *Wissenschaften: Kriegszuwachsteuer* s. 300

(註七) 見王紹成著戰時經濟論上冊第九十頁

(註八) 參閱胡善恆著賦稅論「溢利稅」第五七九至五八六頁

(註九) 見關吉玉著中國戰時經濟第一六六至一八六頁

(註十) 同註八

(註十一) (註十二) (註十三) 均見所得稅事務處編施行非常時期過分利得稅在社

會經濟上之意義

第二章 過分利得稅之展視

第一節 過分利得稅之基本精神

上次歐戰時，各國征收戰時利得稅，旨在應用戰時租稅政策，增加收入，充裕國庫，爲其主要之目的，至於社會政策之目的，雖有其一部分之理由，然究不免有爲財政目的作辯護之嫌。我國此次抗戰，舉辦過分利得稅主要之目的，除前緒論所述財政的經濟的，社會政策的理由外，尤在配合抗戰建國之國策，提倡直接稅之實施，在長期抗戰中平衡國民之負擔，實行民生主義之節制資本，爲其基本精神所在。如減低固定薪資之公務員感受物價過度上漲之生活重負，而移轉資本家不勞而獲之意外收穫，充裕戰費，不使資本過度膨脹，以侵蝕民族資本之生長，其意義之深遠，並非斤斤於徵收數字之多寡，專爲財政上開財源而已。蓋戰時財富之分配，變動至大；一部分接近戰區或淪陷戰區之人民，因持久抗戰關係，不甘供敵利用，離鄉背井，拋棄所有生產事業，甘作義民，輾轉逃至內地，蒙文

拒大之損失。而另一部分人民，反因緣時會，坐得大量之景況利得，甚至藉此租而囤積居奇，造成人爲的恐慌局面。此種以過分利得爲作惡之工具，直接增加平民與固定收入者以不必要之負荷與威脅，間接即影響社會之安寧與政府最高之國策。不特爲社會上不公平之病態，抑且爲長期抗戰之阻礙。因此種無形利潤之利得，苟管制不得其宜，任其作祟，小則剝削人民之幸福，大則妨礙整個國家之安寧。而況我國此次抗戰，爲全面之戰爭，作戰於國境之內，戰區愈擴大，國民財富之損害破壞亦愈甚。政府如援上次歐戰各國之先例，舉辦利得稅，原可無待考慮，然而擬議之始，猶且特別慎重，條例經財部暨立法院通過，國府頒行後一再修正條文。施行日期，一再准予展緩，稅率釐訂，更力求低減。此種順應輿情，不憚煩瑣之精神，已是充分表現，但求商民便利，不在稅收之多寡。主義政策之實行，重於物質之收穫，接受民意之督促，重於政府之功令，故經國民參政會決議辦理，然後由國防最高會議議決稅法原則，即可見過分利得稅之舉辦，偏重於解除國民不必要之戰時生活負擔，提請政府採用穩健的戰時財政政策，調整租稅，重視民生，爲其最初之動

機。

第三節 過分利得稅與所得稅之區別

我國所得稅之創辦，始於二十五年七月，而實施於抗戰以後，爲經常直接稅之一種，計分三類，凡營利事業，辦給報酬，證券存款所得等均須徵稅。其稅率分爲五級，第一類所得合資本實額自百分之五起至百分之二十五止，課稅自千分之三十至千分之一百，其他各類，互有不同。過分利得稅係一種臨時稅收，限於過分利得，並於征收所得稅外而特別加征，可謂非常時期之特別所得稅。分爲營利事業利得與財產租賃利得兩類，營利事業之利得，超過資本額百分之二十暨財產租賃利得超過其財產價額百分之十五者，均須徵稅。其稅率分爲六級，第一類利得額超過資本額百分之二十與第二類利得額超過戰前價值百分之十五者，均自百分之十起征，以至利得額超過資本額財產額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十，均爲超額累進。簡言之，所得稅之征收標準以利得額合資本額比率百分之五始，而以百分之二十五終。過分利得稅之征收標準以利得合資本額比率百分之二十

始，而以百分之六十終。前者之甲乙丙項稅率係採用全額累進稅，而後者係採用超額累進稅。所得稅與過分利得稅，一為經常，一為臨時，且限於有過分利得時。所得稅所定條例有獨立之性質，而利得稅之條例，有時須依據所得稅之條例而行使。如利得稅條例中規定，過分利得稅額之計算，申報，調查，審查等程序，適用所得稅暫行條例之規定（過分利得稅條例第十五條），所得與利得原有連續之關係，所得合資本實額百分數之最高額，即為利得合資本實額百分數之最低額。謂為利得即高度之所得，未嘗不可。蓋以平時或不系平時之資本與勞務，利用戰時之特殊環境，而得超額之高度利潤，故應課以較所得稅為高之稅額；因其不勞而獲，國家與社會之變遷，有以造成之也。同時，所得為正常之利潤，係由資本與勞務之使用而取得之利益，所得之形成並無平時與戰時之分，且為過分利得之基層部份。故所得稅為全額累進，利得稅為超額累進，兩者間頗有密切之聯繫；因此營利事業與財產租賃之利得，仍須先徵所得稅，而後加征超額累進之利得稅，大體上無抵觸之虞。惟兩稅課稅額之起訖點，未能銜接，雖有寬恤小商救濟辦法以資補救，然以財政公平

原則之立場言，似仍不免有欠公允之處，如所得稅之最高額爲百分之二十五，而利得稅最低額爲百分之二十，其間似有複雜之憾，如能將利得稅之起點，改爲百分之二十五，則與所得稅正相連接，庶幾無不平之感，而益足徵信政府辦理新稅，非專爲財政之收入，尙含有矯正社會之不平之意。此爲過份利得稅與所得稅間之缺憾，有待於將來修正之點也。

過份利得稅與所得稅間罰則之規定，亦微有不同，在所得稅暫行條例第十八條：「不依期限報告，或怠於報告者，主管徵收機關，得科以二十元以下之罰鍰」。及第十九條：「隱匿不報或爲虛偽之報告者，除科以二十元以下之罰鍰外，並得移請法院，利以漏稅額二倍以上五倍以下之罰金，其情節重大者，得併科一年以下有期徒刑或拘役。」利在利得稅條例第十二條：「納稅義務人不於限定期間內繳清稅款時，除令其繳納外，並得科以所欠稅額二倍以下罰鍰。」第十三條：「隱匿不報或爲虛偽之報告者，得利以應納稅額二倍以上五倍以下罰金。其情節重大者，得並科六個月以下有期徒刑或拘役」。由此數項條文合併觀察，可知表面上罰鍰處分利得稅較重於所得稅，徒刑處分，所得稅重於利得稅；然

實際上所得稅累進稅額較低，總稅額較利得稅額為輕；利得稅累進稅額較所得稅為高，總稅額較重，一則刑事輕，罰金即較重，一則刑事重，罰金即輕，輕重之間，頗能平衡。此則在所得稅與利得稅中間處分之本質上並無不同之點也。

關於罰則問題，稅制實行後，在執行方面有無不便之處極為吾人所欲明瞭，經作者向直接稅局同仁調查所得，事實上對於虛偽報告之解釋，在稅法中尙無列舉式之規定，因之徵收機關遇有此種情形，應付時不免感覺困難，無從確定。例如：（一）虛偽之帳冊，尙未屆編製決算表時期，是否即為虛偽之報告，當難作確定之判斷。（二）同時虛偽報告，情節輕重懸殊，所科應納稅額二倍以上五倍以下罰金之規定在差別上似稍欠彈性，是則理論與事實配合問題，有待於法令明白解釋者也。

第三節 過份利得稅征收之限制，減免，與補救辦法

過份利得稅之征收方法，計算及估價問題，有重要數點值得注意者，按照條例之訂定，非常時期過份利得稅為中央稅，各省不得自由改變辦法，必須一致遵照國府頒布之條

辦理，故規定其徵收事務，由所得稅征收機關兼辦（見條例第二條），並採所得稅加征制，獲得過分利得者，除依所得稅暫行條例征收所得稅外，並須依照過份利得稅條例征收過份利得稅（條例第一條）。其次，資本額利得之計算及資產之估價，準用所得稅暫行條例之規定。但公積金不得併入資本計算，已納或應納之所得稅及財產之折舊。皆不予減除（條例第三條），財產價額以二十六年七月七日之市價為標準，無當日之市價者，應由當地所得稅征收機關，地政主管機關代表及地方公正人士組織評價委員會評定之（細則第二條）。計算財產租賃利得時，得扣除下列各款：（一）財產之修繕及其他必要費用，但在租約內載明由承租人負擔者不在此限。（二）保險費（三）合法捐稅。又營利事業如以租賃財產為其附業，或其收益中屬於財產之租賃者，其租賃部份之過份利得，應與其本業之過份利得分割計算征收。（細則第三條及第五條）復次，稅額之決定，凡主管征收機關接到納稅義務人之報告，應即調查並分別決定其應納稅額，限令繳納。凡因納稅義務人逾期未報，或作虛偽之報告，及有忽視法律責任，或未能提供完全證據等未合法定手續之

爲，而經征收機關採用逕行決定方法核定稅款者，應一律不准適用寬恤小商及救濟戰事損失辦法，變更計稅，以資取補巧避。（救濟辦法補充規定第二項）同時納稅義務人對於此項逕行決定辦法如有不服，對所得稅部份得請求覆查，但利得稅部份仍應照原定額納稅（二十九年四月二十三日直接稅局渝所字四七號解釋法令）。其應納稅款，如於稅法上限定期間屆滿時未經納庫，應由主管徵稅機關令其繳納，並予以一定之期限。如逾期不遵繳，可移請當地警察機關執行（二十九年十月廿三日直接稅局渝直利字三〇號解釋法令）。

對於覆查案件，仍須先行繳納稅款，並須照利得稅部份原定稅額，其用意在防止一般不法商人之僥倖心理，利用請求覆查之機會，而延宕其納稅之時間。同時亦因利得稅之核計，即根源於所得額，設因覆查結果所得額有所變動時，利得額及利得稅亦必隨之變動則稅額多繳部份自可以發還，由此覆查之請求，可較慎重，而納稅程序，亦完密無間，可望減少無謂之滯弊與周折。

至於財產租賃部份，在新稅法公佈施行後，已另行設科辦理，不屬於利得稅之範圍

上所稱，可供利得稅處之參考，而於現行利得稅法之研究，已固非之過也。

關於免稅問題，條例及細則均有規定：凡由戰區遷入內地之工廠，及因戰事受有重大損失之營業，經查明屬實者，應暫予免稅（條例十四條）。暫予免稅之工廠及營業，應予過份利得稅施行細則施行後三十日內，將損失情形報告當地主管稅收機關查明核定之。其一時無法調查者，應暫就所在地營業部份之利得計算征收，俟將來查明後，再行分別退稅或補稅（見細則第十二條）。

根據免稅條文之規定，凡戰後遷川工廠，均得遷准豁免二十八年度之利得稅，以資彌補損失。惟以此項免稅規定涉及之範圍甚廣，而條文簡略，解釋頗覺困難，暫予免稅之規定，又無一定之期限為標準，財部乃於廿九年九月十日請准頒布「修正計征利得稅對於戰事損失及內遷費用處理標準」以作條文不足之補救。其第一條：「內遷工廠於內稅後經營所獲之純益，已足彌補內遷所需之全必要費用時，不再免稅。在免稅期間內該工廠之純益，應全部用為彌補內遷必要費用，其已補足之最後一年，在其彌補後之餘額，依法課

稅。重慶遷川工廠聯合會曾於三十年間列舉三大理由請求財部豁免二十九年度之過份利得稅時，財部即依據此項證訂標準對遷川工廠聯合會之請求豁免二十九年度免征利得稅予以批駁不准，從此免稅之期間，有一明定之限度。而內遷工廠之免稅，又以未與內地工廠合併或經政府機關投資改組者為限（稅務解釋令二九年八月渝直咨七七〇八號；十二月渝直咨八八五九號）。同時，營利事業合併，解散，歇業，轉盤時，其賸餘財產，如有超過資本實額部份者，亦可不再加征利得稅（二九年利得稅解釋令）。

關於此項營利事業合併、解散、歇業、轉盤時，經宣告清算結果，其賸餘財產之超過資本部份免課利得稅問題，頗多人認為係稅法之漏洞，足以引起不法商人逃避利得稅之觀感；尤以擁有巨額存託或其他資產單位者，可能以歇業及轉盤等種種方式，使含有過分利得之各項資產，如原價與時價之比較差額甚大者，藉此「不再加征利得稅」之規定，實行逃稅，此種情形，因事關法制，有待於根據事實經驗，嚴密審定加以修正。

上項免稅辦法既經確定期限，政府當局仍恐限制過嚴對於一般小商及受有戰事損失者

，或不免負擔過重。且免稅規定多與工廠工業有關，商業部份容有未平，爲顧及小本經營之商店困難起見，另訂定一征收非常時期過份利得稅寬恤小商及救濟戰事損失辦法一於廿九年四月廿五日直接稅處通令施行，計九項。其中主要兩點：第一項以每年利得額在五千元以下之小商，准予扣除六百元之免稅額。如營業期間不足一年時，其免稅額應就一年相當於其營業月數之比例折算扣除之。復因空襲期間，公司商店，難免不被災而受損失，故第二項對一般營利事業，准予逐年提存利得額十分之一爲準備，暫不課稅。俟抗戰結束或於抗戰期內合併，解散，歇業，清理時，如未發生損失，或於抵補各該年損失外仍有餘款，再行分別年度計算補稅，上項提存，納稅義務人不得作爲紅利分配，於計征所得稅時並不得作爲公積金以三分之一併入資本計算。且第一第二兩項規定之寬恤救濟辦法於計征一時營利事業所得稅時不得適用。第三項規定之救濟辦法，於計征合併，解散，歇業，清理等營利事業之利得稅時，亦不得適用。同時，納稅義務人逾期未報，或作虛偽之報告，及有忽視法律責任或未合法定手續之行爲，而經征收機關採用逕行核定稅額者，亦一律不准

適用。在該辦法施行前，已繳稅或待繳之各商，均得請求退稅及變更計稅之決定。

第四節 征課時期之限制

過份利得稅係征課於戰時，其課稅之對象，往往變動無常，固定永久之性質較遜於平時，且利得數額較大，資金流動較速，若不及時處置，則一旦利得者移作他用或作其他經營，則雖予以徒刑或拘役之處分，於事實殊少裨益。故在條例第六條規定：「第一條第一款利得，按營業年度計算者，由納稅義務人於結算日起一個月內，向主管征收機關報告其利得額。其不能按營業年度計算者，於結算或取得之日起十五日內報告之。」又第七條：「第一條第二款利得，由納稅義務人於領受利得日起十五日內，向主管機關報告其利得額」。前者為營利事業之利得，如公司商號性質比較固定，交易往來，至為頻繁，平時無法結算其利得之數字，必待至一會計年度終了時，然後結算帳目，故限定一個月內向主管機關報告，乃為事實上之便利。至於不以會計年度計算之營業與夫不記帳之交易，則於交易之當時結算後，或獲取利得之日起十五日內報告，因其性質較為流動，故限制時間較

短，所以防疏忽延誤之弊，致走漏課稅也。其次財產租賃，常係臨時之性質為多，固有由信託或地產公司經租或轉讓，然財產之來往性質上之限制與無營業年度計算同等待遇。又第十一條規定：「納稅義務人逾限定期間，不為利得額之報告時，主管稅收機關得逕行調查，並決定其應納稅額令繳納。納稅義務人對於前項之決定，不得請求覆查」。本條目的，旨在獎勵納稅義務人，自動在期限內報告，而懲戒其故意巧避納稅之義務者。蓋逾限定期時而不報告，非意存規避取巧，即屬愚昧無知，故停止其請求覆查之權利。前者乃所以防止企圖從輕納稅。後者所以免除恣而無意識之妄為，而使確信主管機關之決定公允無疑。

第五節 過分利得稅之會計處理

過分利得稅與所得稅在會計上之處理，均視盈餘之多寡數字而定稅額，具有相同之性質與方式，其計算時期以年度為單位者，則於過去年度之年終辦理決算時，應將本年度應納過分利得稅與所得稅提存準備，並列示於資產負債表之上，藉以表承其財產之真實狀況，一目了然，使資產與負債及純值，平衡於總額線上，例如提存準備時，其分錄應如下

非常時期過分利得稅之理論與實際

列所示：

總：本資產
 總：過分利得稅準備
 總：本資產
 總：過分利得稅準備

此項過分利得稅準備在資產負債表上，其方式每應如下表所示：

中華公司資產負債表

民國三十一年十二月卅一日

<u>資 產</u>		<u>負 債 及 純 值</u>	
流動資產	× ×	流動負債	× ×
固定資產	× ×	固定負債	× ×
遞延資產	× ×	遞延負債	× ×
長期投資	× ×	股本	× ×
		公積	× ×
		(減)過分 利得稅準 備	× ×
	<u>× ×</u>		<u>× ×</u>

四·

- 一、總號合併申報之規定
- 二、總分號單獨申報之規定
- 三、總號或分號在淪陷區分別申報之規定
- 四、資本之劃分及利得額之計算

以上四點，屬於申報稅額進行之程序，如能嚴密規定，則納稅商人，均可由會計技術處理方面，按期申報繳納稅款，成爲自然之習慣，自不致有愆期不報與遲繳之事態發生。

第六節 過份利得稅與國民經濟之關係

根據緒論所述各種學理上之目的，以及純理論之觀察，過份利得稅如能達到理想的運用，則隨時足以繁榮國民經濟，使人民在衣食住行之生活需要上自給自足，或不受戰時之影響，反之，若過份利得稅不從學理上求合理之發展，徒以達到財政目的即盡其稅收之能事，則將影響國民經濟前途之滋長至於稅率之高低，乃枝節之問題，而非根本之癥結所

在。過份利得稅立足點，蓋基於經濟的平衡國民之負擔，限制過份利得，補助平抑物價，使固定收入者不受戰時物價高漲之影響，與過重之負擔，同時，不勞而獲之景况利得者，亦不能以其社會變遷特殊環境之所得飽入私囊，其資本須受政府之節制，難以過度膨脹，準是以觀，則過份利得稅之在戰時舉辦，就其在抗戰建國之今日，實際乃民生主義的過渡辦法，使社會財富不致因戰時關係而愈趨不均，財富多者剝削平民，無形中有矯制之作用。觀其緊接所利得而加征過份利得稅，資本額利得之計算，公積金不併入，已納或應納之所得稅及財產之折舊，均不予減除，使巨額利得者無法減輕其義務，同時，戰區內遷之工廠，則予以減免之優待，並明定其免稅之年限，使在戰時受有重大損害之廠家，得有恢復之機會，亦為獎勵我國民族工業生產力之發達。此外，對於納稅義務人之在限定期內報名者，復予以復查之機會，在寬恤小商及救濟事損失辦法中，並規定每年利得額五千元以下之小商，准予扣除六百元之免稅額。而按性質規定納稅期限之長短，向主管征收機關報告利得額，此種嚴密公正之精神，要在維護一般國民之經濟利益，由政府保障其合法

之利潤，其於戰時國民經濟之裨益，社會之福利前途，當非淺鮮。

至於稅率之高低，自二十八年七月六日公布修正條例後學者所見不一，或請過份利得稅率太高，或謂不能認為太高。前者如潘序倫氏認為以利率額之全部計算，企業獲利一倍，則納稅額佔淨利總額百分之四十，企業本身僅出百分之六十。若企業獲利五倍，納稅額佔淨利總額百分之六十，企業本身僅得百分之四十，謂其稅未免稍高，將引起種種逃稅之弊（十四）。後者如歐陽誠氏則認為課稅極低，較之英國利得稅率在一九一五年為百分之五十，一九一六年增至百分之六十，一九一七年復增至百分之八十者。我國現行過份利得稅率最高不過百分之五十，似不能認為太高。至於商人逃稅，至戰爭終了時仍須補納（註十五）。一則以國民經濟之立場，一則以國民義務之立場，各執一詞，未免均有所偏，平心而論，我們過份利得稅稅率在利得額小者似未免稍高，而利得額大者，則尚嫌其過低，正以負擔之過高與過低，是為財富不均之所由生，社會財富不均，斯於國民經濟有害；反之，社會財富平衡，斯於國民經濟有利。因此過份利得稅以平衡國民負擔為其主要

之目的，其於國民經濟具有密切之關係，尤以二十九年四月五日施行之「征收非常時期過分利得稅寬恤小商及救濟戰事損失辦法」減少小本商人利得稅之負擔，充分表現其寬大之精神。

其後民國三十二年二月十七日政府頒行非常時期過分利得稅稅法，稅率方面，新法較舊法稍有變動即由百分之五十增高為百分之六十，而稅級單位，亦已由十進改為五進，內容更爲細密，惟利得額在百分之一百至二百，稅率增為百分之五五，利得額百分之二百以上，稅率增百分之六十，精神上益趨和緩平實，較前爲合理化。以上潘、歐兩氏所舉之缺憾，無形中已減低不少。關於新舊稅法之比較及其不同之處，已詳見於第一章第五節「我國過分利得稅之檢討」中，可資參照研究，當能證明過分利得稅在推行方面稅制方面之進步與改良，較前益滿意。

（註十四）見財政評論五卷五期潘序倫：「現行所得稅及過分利得稅稅率之意見」
（註十五）見經濟彙報四卷一期石抗鼎：「我國非常時期之過分利得稅」

第三章 過份利得稅之實施

第一節 過分利得稅之範圍

過份利得稅之範圍，以課稅之客體言，可分為營利事業利得及財產租賃利得兩大類。包括：（一）凡公司商號行棧工廠或個人資本在二千元以上之營利事業，官商合辦之營利事業，及一時營利事業，其利得超過資本額百分之二十者。（二）財產租賃利得，超過其財產價額百分之十五者。（條例第一條）其中營利事業之課征範圍，各國情形又不同，然不外兩種方法規定：一為列舉之規定；一為普遍之規定。前者係以營業種類為單位，凡將予課稅之營業，皆分別列舉之，不予課稅之營業則否。後者係以所得為單位，凡屬營利事業而有過份利得者，均應課稅。我國過份利得稅條例，因值抗戰時期，各項物價飛漲，企業機會甚多，不及一一枚舉，則採用後者普遍之規定。財產租賃之財產課征範圍，則以房產地租之收入為重要來源，而以所得稅課征之範圍為準。（二十九年利得稅解釋令）故財產

租賃利得稅，係以財產租賃利得為征課對象，但以餘屋出租者，倘有財產租賃利得，仍應依法課稅，並不照房屋租賃所得稅之規定，以餘屋出租者可不予課稅之規定，且在征課財產租賃過份利得稅時，租賃財產押金超過其每次或每期租金額兩倍以上部份之應得利息，應與其租金合併計算利得額，依率課稅。（二十九年直接稅局利得稅解釋令）蓋因戰時人口變動甚大，形成一部份人口集中一隅，一部份即驟形減少，其財產租賃必為極端不同之價格，如戰後重慶，成都，昆明，貴陽等大都市之情形，其房屋租賃不勞而獲之程度，恐較營利事業之以資本勞力而利得者尤屬輕易，故與營利事業同為課稅之對象，似頗合理。

以課稅之主體而言，凡屬在國境以內之本國籍或外國籍之營利事業或財產租賃之利得者，均為納稅義務人，不受治外法權與租界之影響。條例中雖未明白規定，然在主權行使範圍之內，與夫營利機會均等原則之下，自無內外之分，凡所得稅勢力所及，均為課征過份利得稅之範圍。惟德日兩國情形特殊不在此限，當民國二十五年，我國所得稅創辦之初，政府當局照會在華關係友邦徵詢意見，各國均答復照辦。其時德國與日本兩國，委以

情形特殊未予接受，故迄未繳所得稅；則與所得稅連帶有關之過份利得稅，自無征收之可能。且在目前戰局之下，德日兩國人民，實際上亦無復正常商業來往之關係存在。

過份利得稅課稅之範圍既分兩種，因之其征稅標準之訂定，亦稍有差別，稅率亦因之
而異。

第二節 過分利得稅之稅率

過分利得稅之稅率，係採緩和累進稅制，營利事業與財產租賃利得之稅率，均自百分之十起至百分之五十止，計分六級。過分利得稅條例第一條第一款之利得，係按左列各級

稅率征稅：

- 1 利得額超過資本額百分之二十至百分之二十五者，其超過額征百分之十。
- 2 利得額超過資本額百分之二十五至百分之三十者，其超過額征百分之十五。
- 3 利得額超過資本額百分之三十至百分之四十者，其超過額征百分之二十。
- 4 利得額超過資本額百分之四十至百分之五十者，其超過額征百分之三十。

第三章 過分利得稅之實施

5 利得額超過資本額百分之五十至百分之六十者，其超過額征百分之四十。
6 超額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十。

至第一條第二款之利得，則按左列各級稅率征稅：

- 1 利得額超過其財產價額百分之十五至百分之二十者，其超過額征百分之十。
- 2 利得額超過其財產價額百分之二十至百分之三十者，其超過額征百分之十五。
- 3 利得額超過其財產價額百分之三十至百分之四十者，其超過額征百分之二十。
- 4 利得額超過其財產價額百分之四十至百分之五十者，其超過額征百分之三十。
- 5 利得額超過其財產價額百分之五十至百分之六十者，其超過額征百分之四十。
- 6 利得額超過其財產價額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十。

營利事業之課稅標準較高，利得額超過資本百分之二十至百分之二十五者其超過額征百分之十，利得額超過資本百分之二十五至百分之三十者，其超過額征百分之十五。財產租賃課稅標準較低，利得額超過資本百分之十五至百分之二十者，其超過額征百分之十。

利得額超過資本額百分之二十至百分之三十者，其超過額征百分之十五。其超過額達百分之三十以上者，二項稅率均完全相同。第一類課稅標準較高，則課稅之範圍較小；第二類財產租賃，其利得之形成，較營利事業爲易，不費勞力與資本，坐享數倍之巨利，故課稅標準較低，課稅之範圍較寬。

惟自三十一年一月二十日正式公佈財產租賃出賣所得稅法，第二類利得已不屬於過分利得稅範圍之內。

第三節 過分利得稅額之計算

過分利得稅之稅率，係超額累進；與第二類所得稅稅率累進之標準，及稅率之規定以絕對之數額爲準，稅率較低者不同。過分利得稅乃以相對數額之百分比爲準，稅率較所得稅爲稍高。相對的稅額累進課稅法，係對於超過某一起稅點標準以上之某一部份，開始課第一級稅率；再就超過第一級稅率標準以上之某一部份，課以第二級稅率。其稅額負擔，則係以第一級稅額加第二級稅額爲應納總稅額。第二級稅率以上，照此類推計算。在標準

以下之部份免課。關於相對數額利得稅之負擔稅額，詳述於第一章第五節中。茲將過分利得稅應納稅額計算公式列表於次：

(一) 過分利得稅原條例應納稅額計算公式：(二十八年七月六日修正公佈)

甲、營利事業過分利得稅

1 利得額超過資本額百分之二十至百分之二十五者

應納稅額 $\parallel 0.1 \times$ 利得額 $- 0.05 \times$ 資本額

2 利得額超過資本額百分之二十五至百分之三十者

應納稅額 $\parallel 0.15 \times$ 利得額 $- 0.075 \times$ 資本額

3 利得額超過資本額百分之三十五至百分之四十者

應納稅額 $\parallel 0.2 \times$ 利得額 $- 0.1 \times$ 資本額

4 利得額超過資本額百分之四十至百分之五十者

應納稅額 $\parallel 0.3 \times$ 利得額 $- 0.15 \times$ 資本額

5. 利得額超過資本額百分之五十至百分之六十者

應納稅額 $10.4 \times$ 利得額 $10.1375 \times$ 資本額

6. 利得額超過資本額百分之六十者

應納稅額 $10.5 \times$ 利得額 $10.1975 \times$ 資本額

乙、財產租賃過分利得稅

1. 利得額超過財產價額百分之十五至百分之二十者

應納稅額 $10.1 \times$ 利得額 $10.015 \times$ 財產價額

2. 利得額超過財產價額百分之二十至百分之三十者

應納稅額 $10.15 \times$ 利得額 $10.035 \times$ 財產價額

3. 利得額超過財產價額百分之三十至百分之四十者

應納稅額 $10.2 \times$ 利得額 $10.05 \times$ 財產價額

4. 利得額超過財產價額百分之四十至百分之五十者

第三章 過分利得稅之實施

非常時期過分利得稅之理論與實際

七〇

應納稅額 $1.00 \times$ 利得額 $1.00 \times$ 財產價額

5. 利得額超過財產價額百分之五十至百分之六十者

應納稅額 $1.00 \times$ 利得額 $1.00 \times$ 財產價額

6. 利得額超過財產價額百分之六十者

應納稅額 $1.00 \times$ 利得額 $1.00 \times$ 財產價額

(註十六)

(二) 過分利得稅新稅法應納稅額計算公式(三十二年二月十七日公布)

1. 利得額超過資本額百分之二十至百分之二十五者

應納稅額 $1.00 \times$ 利得額 $1.00 \times$ 資本額

2. 利得額超過資本額百分之二十五至百分之三十者

應納稅額 $1.00 \times$ 利得額 $1.00 \times$ 資本額

3. 利得額超過資本額百分之三十至百分之三十五者

應納稅額 $1.00 \times$ 利得額 $1.00 \times$ 資本額

4. 利得額超過資本額百分之三十五至百分之四十者

應納稅額 $\parallel 0.25 \times$ 利得額 $- 0.465 \times$ 資本額

5. 利得額超過資本額百分之四十至百分之四十五者

應納稅額 $\parallel 0.3 \times$ 利得額 $- 0.55 \times$ 資本額

6. 利得額超過資本額百分之四十五至百分之五十者

應納稅額 $\parallel 0.35 \times$ 利得額 $- 0.1075 \times$ 資本額

7. 利得額超過資本額百分之五十至百分之五十五者

應納稅額 $\parallel 0.4 \times$ 利得額 $- 0.1325 \times$ 資本額

8. 利得額超過資本額百分之五十五至百分之六十者

應納稅額 $\parallel 0.45 \times$ 利得額 $- 0.15 \times$ 資本額

9. 利得額超過資本額百分之六十至百分之一百者

應納稅額 $\parallel 0.5 \times$ 利得額 $- 0.19 \times$ 資本額

第三章 過分利得稅之實施

10. 利得額超過資本額百分之一百至百分之二百者

應納稅額 $= 0.51 \times \text{利得額} - 0.54 \times \text{資本額}$

11. 利得額超過資本額百分之二百以上者

應納稅額 $= 0.6 \times \text{利得額} - 0.34 \times \text{資本額}$

(一)

右列公式，係根據超額累進相當級之終點作稅率計算之基礎，並減去免稅額及逐級不同稅率之多算部份，而得其課稅額。甲項營利事業與乙項財產租賃之過分利得稅。其計算方法完全相同。以甲項之公式言，例如：資本一萬元，盈餘三千五百元，則得稅額為資本額百分之三十五，應依甲項第三級之公式計算之，全部利得三千五百元，先課以百分之二十之稅，故其公式為○、二乘利得額三、五〇〇，減去百分之二十之免稅額，計為○、二乘百分之二十之資本額得○、〇四；再就第一級百分之二十至二十五部份五百元，原應課百分之十，應減多算之百分之十，故為○、一乘百分之五之資本額，得○、〇〇五；第二

級百分之二十五至三十部份五百元，原應課百分之十五，應減去多算百分之五，以 0.5 乘百分之五之資本額，得 0.0025 ，合計為 0.0475 ，乘資本額一萬元，為四百七十五元；自 0.2 乘 3.500 元得 700 元，減去 475 元，故應納稅額為 225 元。與逐級按照課稅率計算之得數完全相同。又如甲項第四級之公式，假定資本二萬元，盈餘九千元，則其應納稅額為九百五十元。其計算方法，凡第一二三等級及免稅部份，均概以第四級百分之三十稅率計算，然後減去免稅部份及逐級多算之數，計為 0.3 乘資本百分之二十，得 0.06 ， 0.2 乘資本百分之五，得 0.01 ， 0.15 乘百分之五，得 0.0075 ， 0.1 乘資本百分之十得 0.01 ，合計 0.0875 乘資本額二萬元，為 1750 元，即自 2700 元中，減去 1750 元，等於 950 元，為應納稅額。至於乙項財產租賃之稅額，其計算方法亦同。假定房產一所，值一萬元，因受戰事影響，人口驟增，房租提高，賃屋利潤合為三千八百元，按照乙項第三級公式之計算結果，則其應納稅額為三百六十元。其計算方法，亦為先就全部利得稅額 3800 元，概以

百分之二十乘之，得七六〇元，再減去百分之十五（免稅額）乘〇、二，等於〇、〇三，百分之五乘百分之十得〇、〇〇五，再以百分之五乘〇、〇五得〇、〇〇五，故其公式爲〇、〇四，乘以財產價額一萬元，故自七六〇元中，減去四〇〇元，適爲三六〇元之稅額。又假定同樣一萬元之財產價額，得租賃利潤五千元，適用乙項第四級之公式，額稅百分之三十。照上列計算方法，先就全部利得額乘以百分之三十得一千五百元，再就財產價額一萬元，乘以〇、〇八，得八百元，二者相較，其差七百元，是爲課稅額。根據公式計算稅額，與從各級累進之相當稅率分別計算之方法所求得之應納稅額，並無二致，但應用公式計算，則比較簡明，事半功倍，錯誤可免，便利多矣。至前列公式（二），係由新稅法推算新稅率之公式，一二兩節仍如舊率，至第三節起，因稅率已有變動，公式亦隨之而異。其計算稅額之舉例，當依舊公式之說明而類推，不稍差別。

第四節 過分利得稅徵收之機關，方法及程序

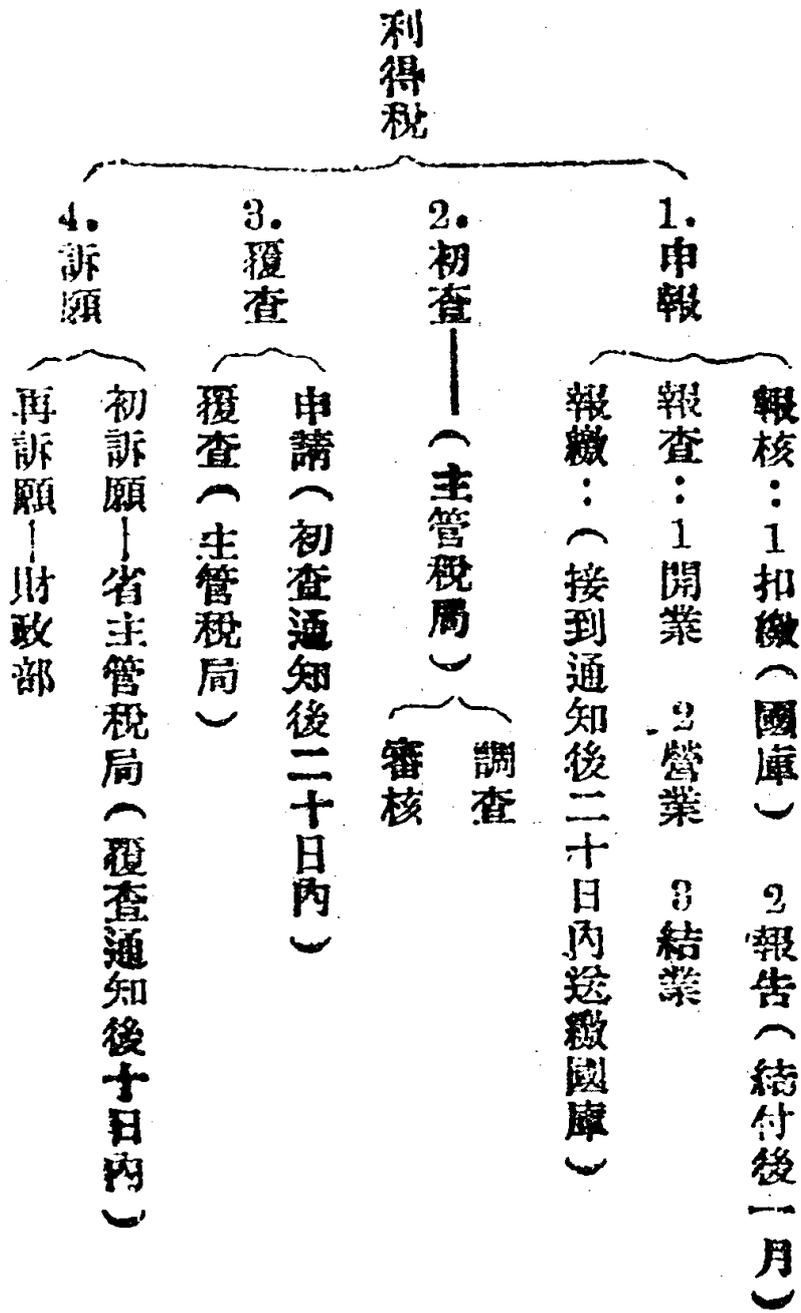
過分利得稅征收之機關，係由所得稅征收機關兼辦，始歸所得稅事務處籌備，其後因

遺產稅之租稅體系已告完成，乃於二十九年六月一日直接稅處正式成立時，與所得稅，遺產稅等一併隸屬直接稅處辦理；按照條例規定作為中央稅，辦法統一，地方政府不得擅自更改。因係採用所得稅方法，凡獲過分利得者，除依所得稅暫行條例征收所得稅外，再行加征過分利得稅。與所得稅關係益為密切，工作上亦得取得聯繫，故於稽征工作方面，可收合作之效。

至於過分利得稅之征課程序，與所得稅相同，均分為四步驟：最初為申報時期，先行報核，再由國庫扣繳，而後於結付一月內報告。其次，在開業後一月內報告開業，進貨出貨時報告營業情形，再於結算後三月內報告結業。復次，在接到主管征收機關之稅額通知後，於二十日內送繳國庫，至第二步工作，為初步調業，由主管稅局辦理調查與審核。第三步工作為復查，須於初查通知後二十日內申請，然後由主管稅局舉行覆查。第四步程序為訴願，納稅義務人對於所納稅額設有不服時行之，分為兩級：第一次為初訴願，於覆查通知後十日內向省主管稅局行之，如仍不服，得向財政部作第二次之再訴願。茲將征課

序列表於次：

過分利得稅征課程序表



第五節 逃稅之取締與罰則

過分利得稅課稅之程序，既與所得稅相同，其課稅之辦法，亦係引用所得稅固有之機構，普設登記站於水陸交通要塞，凡各地貨物之進出境者，經過登記站必須檢查，並辦理登記暨保證納稅手續，如不能提示以前年度納稅證明附同結匯許可證件，即須取具舖保或貨值百分之二十之保證金，完成申報手續，經稽征機關查核無訛，在許可證件上，加蓋駁訖戳記，然後持憑證赴海關報關暨登記站查明泉行，雖公務機關購運物品，亦須照辦登記，惟免除辦理納稅保證手續。至於倉庫堆棧堆存商貨與夫代理業務者，以產廠暨批發商承受訂購或批銷貨物等亦須作同樣之申報登記，如逾期行報繳之期限不辦，征收機關則將保證金移贖，有餘退還，不足由保證人補繳。上項手續相當嚴密，所以取締納稅義務者之規避。其所訂各種辦法，計有以下數種：

各地進出境貨物調查登記辦法 計六項（二十九年十一月二十二日渝直字一八八〇

號部令）

第三章 過分利得稅之實施

商號保證納稅責任及稅款保證金處理辦法 計五項 (同上)

倉庫堆棧堆存商貨調查登記辦法 計九項 (同上)

代理業務調查登記辦法 計八項 (同上)

產廠暨批發商承受訂購或批銷貨物申報登記辦法 計六項 (同上) (註十八)

取締逃稅之倉庫登記辦法第九項「凡倉庫堆棧未能依照本辦法各規定盡其確實責任時，應分別情節作為隱匿不報，虛偽報告或怠於扣繳論，依照所得稅暫行條例第十八條及第十九條之規定處罰之一。按所得稅暫行條例第十八條及十九條之規定，相當於利得稅條例第十二條及第十三條。因所得稅關係至為密切，如所得稅之手續未完備，自須受第十八十九兩條之處罰。如利得稅之手續未備，納稅義務人不於限定期間繳清稅款時，除令其繳納外，並得由法院裁定，科以所欠稅額二倍以下罰鍰。(第十二條)隱匿不報或為虛偽之報告者，得科以應納稅額二倍以上五倍以下罰金。情節重大者，得並科六個月以下有期徒刑或拘役(第十三條)。惟倉庫登記辦法係應用所得稅之罰則，蓋有從輕處分之意。至利

得稅條例第十二條規定之罰鍰，應由法院處理，主管征收機關毋庸填發處分書及罰鍰繳款書，但應請法院將此項罰款數額，隨時通知當地主管稽征機關備查。（二十九年十二月三日直接稅處利得稅解釋令）此種隱匿不報或虛偽情事之舉發與取締，當不外密告或調查之方式行之，以協助登記辦法之不足。

第六節 調查與統計

過分利得稅之征收，以調查為主要工作。至於統計材料，不過協助調查工作之進行。在納稅義務人申報後，第二步工作，即為調查與審核，然後將應納稅額，通知納稅義務人，如此項納稅額之數字，納稅義務人認為有欠確實之處，得於初查通知後二十日內，再行申請覆查。調查工作，在征課程序中頗佔重要之地位。至於程序以外之調查，如公司商店之貨物，經登記站按照辦法辦妥登記手續後，逾限定期間，尚不為利得額之報告時，則主管征收機關得逕行調查，並根據其調查所得，決定其應納稅額，限令繳納。納稅義務人對於此項之決定，不得請求覆查。（條例第十一條）此外，隱匿不報之納稅義務人亦須恃

第三章 過分利得稅之實施

調查，始能發現其逃稅。反之，若調查之工作進行不善，非惟效率減低，抑且難期征收之公平，因此調查工作，必須熟練與細密，欲求盡其職責，又必借重一般統計材料，如物價指數，經濟概況，營業概況，各業純利額與毛利額之比較，純利額與資本額之比較等，均屬於營利事業統計之範圍，有此精密之概況統計。然後調查時始有一標準可資對照與參考，納稅義務人始不致作虛偽之報告與夫不確實之帳冊，以蒙蔽征收機關之調查者，而於過分利得稅額之計算，根據市價漲落，獲取超額利潤之程度，尤須隨時有準確之統計與調查相輔爲用，始克盡其矯正社會財富不均之能事。易言之，過分利得稅乃直接稅之一種，必須直接調查租稅負擔者之稅源，根據納稅義務人負擔能力而課稅，適合租稅之能力原則；如謂稅收及政策爲其目的，則調查與統計，乃爲達到此種目的的一種手段。

至於調查程序，欲求綿密無間，似尙應注意下列三點：

一、審計學之運用

二、一般商情之比較

三、稅法之參考

例如進行查帳，必須根據審計學之原則，先檢閱其原始單據與發票，然後再查對其帳面之數字及其總額，以及該公司之支出帳項是否必須，有無謊報之情；如係銷貨類，又可查核該公司分銷處及有關處，以之帳項是否符合，各種工業或商業之性質及情形，尤須互相比較，依其不同之點，進行審核，然後參照稅法，因時制宜，根據以上三原則綜合運用，同時注意，庶幾益趨嚴密，弊病可望減少，蓋逃稅之方法甚多，然其方式，要不能超出上列三點之範圍，可斷言也。

此外，近年來直接稅處銳意革新稅政，力求改良普設密告箱，廣佈特務人員，獎勵告發，以補稅局工作人員耳目所不及，舉凡黑市交易逃避課稅以及故意漏稅等事件，均在嚴密檢查範圍之內，一經查實，其罰金並充獎勵金之成數甚高，所以鼓勵工作人員認真服務，用意至善，雖如執行人員修養較淺，過分努力，或不免雷厲風行。矢之叫囂騷擾之煩，所本目前稅務人員，大都曾受高等教育，深體政府整頓稅務之至意，必能善為應付，

非常時期過分利得稅之理論與實際

八三

增設條如也。

(註十六) 見王紹成著戰時經濟論下冊

(註十七) 見直接稅月報

(註十八) 見直接稅月報一卷七期

第四章 過分利得稅改進之研究

第一節 過分利得稅之地位及其重要性

抗戰建國爲我國目前最高之國策，抗戰要達到最後勝利之結果，國須減少戰時經濟問題之嚴重性，建國欲求成功，尤必待經濟建設完成其基礎。經濟建設與戰時經濟問題之圓滿解決，又非財政金融政策之調整改善不爲功。我國最高行政當局，在三十年度舉行之財政會議時，認爲「平衡國家收支，平均國民負擔」。係抗戰時期中建國工作必須完成之基本前提，蓋平時財政全賴租稅爲主要之收入，至于戰時財政，依照各國過去之往例，又不外紙幣，公債，租稅等三種政策，我國抗戰以前，租稅收入，以關鹽統三種間接稅爲大宗；抗戰以後，因戰事關係，三稅收入，均呈低落。同時，戰時軍需，開支浩大，政府不得不賴舉債，發幣，以期平衡收支；然而舉債太重，發幣過多，均將流爲通貨膨脹之結果。上次歐戰，德，法馬克法郎之禍害，殷鑒未遠，同時，英國戰後金融狀態獨趨穩定，一般

者，均謂由于戰時偏重直接稅政策，推行所得稅利得稅所收之效果。嘗考英國當時之稅收，利得稅與所得稅之收入，佔國稅中之第一位，利得稅最高率為百分之八十二，此次戰爭英國儘量利用利得稅，以籌集戰費，其稅率最高達百分之一百，英國戰時財政政策仍偏重穩健派之主張，以租稅平衡收支，乃因根據上次租稅政策之經驗。我國戰時利得稅始於此次抗戰，應用所得稅之機構同時並進，在調整長期抗戰中之經濟政策，避免戰時惡性通貨膨脹，平衡國家收支之過程中，推行利得稅，實為目前戰時財政政策上必要而合理之一辦法。

至于平均國民負擔，在第二章第一節中已充分說明過分利得稅之基本精神，乃平衡民負擔。良以抗戰以來，戰費之負擔，均偏重於一般農工商界之低層階級，至于地主與富商巨賈等並未受戰事之影響，且反而利用時機營私圖利，不惜增加一般人民之負擔，擴充資本，使社會財富愈趨不均，此種情形實違背全國精神總動員綱領中「有錢出錢，有力出力」之宗旨，因此政府征收利得稅及其他各種性質相同之直接稅，在目前之情形下，不特

無增加國民負擔之顧慮，實際上乃求平均國民之負擔。因我國情形「不患寡，而患不均」，自古已然，于今爲甚。戰時征富者，捐輸入公，既可充裕國庫，復可取締暴利，限制信用膨脹，防止社會財富之懸殊，一舉數得，且爲實行民生主義節制資本之一種過渡辦法，於戰時實施，在國民精神教育上尤能增進國家觀念，其意義更爲重大。

根據以上兩點之意義，已能充分證明過分利得稅在目前國勢之下居於衝要之地位，其重要性並不亞於抗戰，蓋同樣具有劃時代之意義，其於解決持久抗戰經濟問題之嚴重性與夫奠定民生主義之經濟基礎，指示國人以實際愛國之途徑，順利抗建大業之進行，在中國稅史上將佔光明燦爛之一頁。

第二節 過分利得稅之優點與缺點

過分利得稅之優點，除第一章第一節所述之三種目的外，就一般理論而言，其有利於抗戰者，直接方面如開闢稅源，充實經濟力量，用以堅定持久抗戰，提高人民愛國思想，抑制大利，安定後方人心。間接方面，如補償逃稅，並減少無益之生產，其次，促進節約

與避免惡性通貨膨脹等，為戰時過分利得稅抽象之內在利益。至於我國現行過分利得稅制度，具體的可得而見之優點並為一般學者所稱道者，約有以下數點：

條例簡單明瞭便于實施：過分利得稅之範圍，照廿八年修正之條例規定，分為兩大類，一為營利事業利得，一為財產租賃利得，為業已征收所得稅後之過分利得部份之徵稅，切合戰時過分利得發生之構成因素，採用所得稅形式，以純利潤所得為課稅基本，稅務行政趨向前單化；又如沿用所得稅之成規，由所得稅征收機關之直接稅局兼辦，根據歐西先進各國之先例，如英國之過分利得稅，由內地稅局（Inland Revenue Board）辦理，曾有良好之收穫，取法乎前，以簡取繁，故於戰時推行新稅，成效可以立見。（註十九）

② 稅率低平累進緩和：我國現行過分利得稅條例規定之稅率，自百分之十起至百分之五十止，較之世界各國之利得稅率為低。上次歐戰，英國利得稅率最高為百分之八十二，此次大戰，英國利得稅率最高達百分之百，日本目前利得稅率最高亦達百分之八十二，較之我國所定之稅率約高一倍，故我國現行利得稅稅制，稅率規定，不能謂高。至於

累進，係按超額累進制，除去百分之二十免稅，此外即按級計算，實際上約合百分三十，如以百分之百以上之高利潤而言，所納稅額更見低平，於此益見稅率之低，累進之緩。

3 起稅點提高顧全國民經濟：過分利得稅條例頒行之始，原定之起稅點，為營利事業利得超過其資本額百分之十五，財產租賃利得超過其資本額百分之十二，始行徵稅。其後因各地商會請求改低，於是修正之條例，乃將營利事業利得改爲百分之二十，財產租賃利得改爲百分之十五起。起稅點既已提高，因之課稅之範圍亦高，其於一般正當營利利得之保障較大，則政府之收入自然減力，但于國民經濟之利益，則愈得保全。

4 維護後方工業特予免稅規定：在二十八年修正公布之過分利得稅條例第十四條：「凡由戰區遷至內地之工廠，及因戰事受有重大損害之營業，經查明屬實者，應暫予免稅。」其後因本條無時間上之限制，廿九年復由財政部直接稅處類布「修正計征利得稅對於戰事損失及內遷費用處理標準」，規定內遷工廠所獲之純益，准予全部作為內遷之必要費用，直至補足後之最後一年，再將其餘數額課稅。此項規定，係針對我國正在萌芽工業之特殊

環境而設，因此次抗戰，淪陷區域甚廣，所有沿江一帶之工廠，均未及事先遷出，或遷出時機器技術等工具，冒險搬運沿途受有損失，到達內地，又須重設廠址，損失自必較大，且此等工廠，為我民族工業之基礎，直接間接與後方工業之發展，參抗建事業之進行，關係甚大。為獎勵內遷起見，予以免稅之規定，直至彌補損失後為止，實為合理的含有保護性質之規定。

至其缺點，計有七項，茲列舉於次：

1. 未能有效限制過分利得：我國現行過分利得稅，根據第二章第一節所述之基本精神所在，係偏重於平衡國民負擔，非為大量增加稅收，經濟上之意義較重于財政上之意義，至為明顯。蓋戰時利得，足以產生兩種不同之影響：一為社會財富不合理之分配，社會經濟，更形嚴重。一為過分利得之結果，更易趨于浪費物資，違背戰時經濟節約之原則。亦以經濟之意義較為重要。加以此次全面抗戰，作戰於國門之內，工商業損失破壞甚大，政府顧慮周密，自必體察入微，作有效之補救。惟查現行過分利得稅制度，對於此點，消極

方面，減低稅率，提高起稅點，緩和累進，訂定補救小商辦法，固屬審慎周詳。然積極方面，對於戰時利得之限制，似尙未加以有效方法之規定，因之過分利得，隨時隨地均可發生，觀於最近工商業營業之膨脹，即可窺見一斑。

2. 與平抑物價工作未生聯繫：租稅政策在戰時較優於公債紙幣政策，其最大作用，在增加收入，比較穩健，不致發生其他不良之影響。另一方面在能協助經濟問題之解決，如平衡國民負擔，抑制物價高漲，尤在政府因時制宜，有彈性的運用方法，無形消滅戰時社會病態之投機操縱行為，對於巨額之利潤，課以嚴峻之累進稅，使投機商人無厚利可獲，自然消滅匿匿，至少限度亦可減少投機份子之數量，戰時物價乃能穩定。惟現行過分利得稅稅率既低，累進復緩，最高稅率，不過百分之五十，又未能與平抑物價工作取得聯繫，予以有效之協助，以致物價扶搖直上，日趨高漲，其中雖外匯，供給，運輸等原因甚多，然操縱物價者之未受租稅政策之影響，實為過分利得稅稅制未能盡其經濟上作用之結果。

3. 稅率累進不能適應現狀：根據過分利得稅條例規定，利得稅稅率為超額累進制，

稅率自百分之十起至百分之五十止，計分六級，營利事業與財產租賃兩類之利得額超過資本額百分之六十者，其超過額一律征收百分之五十，計算時，其超過額除去百分之二十免稅外，其餘即按級累進。故實際稅額最高數量無百分之五十。此項稅率尚係根據二十八年之市場情形訂定，其後匯價及幣價雖見低落，而國內與國際環境迭有變更，投機操縱者日見增加，工商業之利得額亦較前更高，利得額超過資本額百分之六十者並不足道，即利得額超過資本額百分之數百者，亦司空見慣。在此戰時情形激變之下，此二三年前所定之稅率，頗嫌過低，有難以適應現勢之感，且按各國過分利得稅之例，並非一成不變，亦均常隨戰時情勢而升降其稅率，如上次歐戰，英國之利得稅，曾五易其稅率。故原條例規定之稅率，似有加以變更之必要。

4. 財產評價規定難切實際：過分利得稅第一類營利事業，已有利得額合資本額之百分數為標準，可無問題。其第二類過分利得稅稅額之查定，因財產估價無一定之標準，故較為困難。照過分利得稅施行細則第三條之規定，財產價值，以二十六年七月七日之市

價爲標準，無當日之市價者，應由當地所得稅征收機關，地政主管機關代表及地方公正人士組織評價委員會評定之。此項規定，以七七事變發生之日爲標準，固屬合理。惟財產租賃非一般市場物價可比，是否每日皆有價格，頗成問題。勢必皆由財產評價委員會評定以爲補救，所謂七月七日市價，不過爲評價的一種假定，既爲假定，則似應改爲「七月七日以前一年內之平均價格」，作爲評價之根據，爲較周密。

本節係根據原條例第二類財產租賃利得而言，自三十二年二月新稅法施行，條文內容保留營利事業過分利得，至於財產租賃利得之條文，新法則付缺如，蓋關於財產租賃，已另行頒布單行法規矣。

5. 所得利得兩稅之征收標準未能銜接：按照現行過份利得稅條例規定，抗戰期間除依所得稅暫行條例征收外，再加征收利得稅（第一條），因一爲所得，一爲戰時利得，亦即特別所得，性質完全不同，按理征收之標準自應以取得連接爲度。惟查兩稅之征收標準，所得稅以所得額合資本額比率百分之五始而以百分之三十五終，利得稅以利得額合資本

額比率百分之二十始而以百分之六十終。其間所得與利得稅標準之終始點未能銜接，且有摺疊之缺憾，雖有寬恤小商救濟辦法以爲補救。然於財政公平原則，未免有欠符合。

6. 利得稅法及細則商民尙多隔閡：現行利得稅法及施行細則，除少數曾受充分教育之商人能了解內容外，其餘一般普通商人，因欠缺納稅常識與夫知識不足之故，難於自動研究與理解，故對利得稅法之內容頗多隔閡，因而發生疑懼，誤爲稅率甚高，百計避稅。又因不諳申報手續及罰則，致自動報繳，勢所難能，必致增稽征機關之麻煩，工作效率因而減低，此均由於隔閡與不明究竟而發生錯誤觀念與遲緩之結果。

近年以來直接稅當局對此點會已注意及之設立「直接稅服務社」並於各地相繼成立服務分社所營業務之範圍，至爲廣大，其主要之工作如解答商人疑問，經售各項表冊，舉辦會計講習班等等，辦理經過之成績及效率，均稱良好，一般商人及有關稅務事宜抱有疑問者，咸感便利不少，假以時日，成績益著，或能消弭此種缺憾於無形也。

7. 稅法對於征屬未予優待之規定：利得稅條例第二類財產租賃利得暨施行細則，對

於抗戰將士之家屬，並無明文規定優待辦法，設有陣亡將士家屬承受政府撫卹金，爲數有限，不足維持生活，不得不賴財產租賃得利以資維持。當時政府如仍照一般納稅義務人待遇，課以利得稅，恐殊不足以示政府優待征屬，宣傳兵役與鼓勵從征之至意，且違反過分利得稅社會連帶責任觀念與此次我國爲維護正義而抗戰之原則。

自三十二年二月十七日起新稅法頒行，財產租賃利得部份已另頒單行法，不屬於營利事業利得之範圍，本節所舉，乃仍原條例之舊，雖屬明日黃花，不在新稅法條例之中，然事實上或可供研究稅制者之參考，以期改進於來茲，原旨則一。

第三節 過分利得稅之回顧與前瞻

過分利得稅制度，自創辦以迄實施，爲時至短，開徵以來，亦既四載，稅制之優點與缺點已如上述，苟一加以檢討，成績與效果之大，實爲他稅所不及，蓋過分利得稅開辦之初，適因戰事關係，關，鹽，統等間接稅均告低落，政府開源乏術，乃由輿論界之督促，仿歐戰之先例，舉辦利得稅，並於第一屆國民政參會通過原則，自此財政當局籌備進行，

第四章 過分利得稅改進之研究

至爲迅速。原定二十七年七月一日開徵，固因各地商民請求，乃展緩至二十八年一月一日開始徵收，由於稅制上各種之優點，如稅率低平，產稅點高，累進級，以及政府原意非完全爲增加稅收，而係側重經濟上之目的，不計稅收之多寡，但求實施上之利便，所謂簡而易行，繁則難辦，因此進行順利，二十八年度稅收計國幣一〇，三五二，八六八，九〇元；二十九年度川康區徵收數計國幣一一，二四五，〇〇三，〇七元；三十年度利得稅預算數國幣五〇，〇〇〇，〇〇〇。〇〇元，徵收數國幣八〇，四六九，四五二，一九元，數字逐年增加，與所得稅，遺產稅等直接稅合併計算，則其稅收將列國稅之第三位。根據已往之觀感，我國商人對於納稅觀念，知識至薄，習慣尚未養成，間有憑藉勢力抗不申報者，有托人疏通，有偽報帳簿者，有潛逃失蹤者，各種不法情形，不一而足。同時，事實上直接稅之推行較間接稅爲難，然而此次過分利得稅之創辦，數年以來，鮮聞有上列諸事，其故由於國難之時機有以造成。蓋抗戰目前的爲國家求生存，人民均激於愛國之熱誠，樂於襄助；復以稅率低平，因此莫不奮勉遵行精神總動員出錢出力之口號，其次，則

因稅務當局辦理登記，手續嚴密，應用所得稅之成規與機構，易於取得聯繫，進行加徵，用能達到理想之成績。然鑒往知來，過去辦理經過與成就如此，未來之改進設施，應如何進行，瞻念前途，自必更有長足之進步，而為解決民生問題，發達國家資本之途徑。蓋過分利得稅為直接稅之一種，且占重要之地位。國父遺教有言：「征收直接稅，是最近進化出來的社會經濟方法，也就是節制資本之一法」。可知過分利得稅，即三民主義平均地權節制資本之實行，而產生於一九一三年歐戰時期，其關係社會經濟之分配與夫歷史之未來，恐於近代租稅中，鮮有出其右者也。

第四節 改進之商榷

過分利得稅為最近進化之社會經濟用以節制資本之方法，歷史最近。曠觀往史，嘗每一新制創行之始，自必經過逐漸進步之階段，新稅之實施亦然，過分利得稅在近代中發源於丹麥，而發達於英國。在英國征利得稅後，即稅率一項，已有多次之變革，一九一五年最高稅率為百分之五十，翌年增至百分之六十，一九一七年再增至百分之八十，一九一九

年減爲百分之四十，一九二〇年又增爲百分之六十，所以然者，蓋戰時情勢變動不常，欲求其適應現狀，必須隨時勢之趨遷而隨之伸縮，並非一成不變。我國過分利得稅條例頒行之後，接受人民之請求，亦經一度之修正，因新稅初行，人民尙無充分之認識與信仰，自必以便利易行爲原則。至於環境丕變，時勢轉移之後，亦必順應時代以求適合，我國過分利得條例訂定之日，爲二十八年抗戰之第二年，當時社會經濟環境變動並不甚大，洎乎近年，則國內國際局勢均有不同，物價有激烈之高漲，利潤之超額亦愈大，根據英國之先例，則原條例之規定，自屬有加以調整改進之必要，根據此項原則與上節所述優點與缺點之比較，略貢管見於次：

1. 稅率累進應行增加級數。現行過分利得稅規定之稅率，其累進額計爲六級，利得額超過資本額百分之六十爲止，六十以上之利得額。二類均一律徵稅百分之五十，此項稅率，在頒行當時已屬甚低，目前後方各大都市之營利事業，大抵超過百分之五十，甚至達百分之百以上，至于百分之三四百者，財產價值亦在五六倍以上，較之戰前，其利潤亦在

百分之百以上。原條例所定之稅率，對於小資本者，固無大出入。對於大資本者，則有影響者，並亦生若何影響。為求適應目前情勢起見，對於原定最高稅率百分之六十以上，仍應增加五級至百分之二百為止，百分之二百以上，征稅百分之百，即予全部沒收。至於小資本之為中，維護小資本工商業者之意。此項稅率累進，仍極和緩，較之此次議定各級過分利得稅率（英國最高利得稅率百分之百）並不為高，茲根據原定稅率，試擬改訂如次：

利得額超過資本或財產價額之百分比	超過額應征稅率之百分比
二十一—二十五（一類）	一〇
一五—二〇（二類）	一〇
一五—三〇（二類）	一五
二〇—三〇（二類）	一五

第四章 過分利得稅改進之研究

三〇—四〇（兩類間）	二〇
四〇—五〇	三〇
五〇—六〇	四〇
六〇—七〇	五〇
七〇—八〇	六〇
八〇—一〇〇	七〇
一〇〇—一五〇	八〇
一五〇—二〇〇	九〇
二〇〇以上	一〇〇

2. 協助公債之發行：公債之發行，在財政學理論上原有斥資利富與移轉負擔於後代之嫌。我國抗戰以來之公債，並未大量售與民間，往往攤派於銀行界，甚至抵押於銀行，作為發行紙幣之準備，流弊所及，無形提倡通貨膨脹。若能與過分利得稅之同時並進，政府

於徵收過分利得稅後，同時強制攤派公債於其利得額之其餘一部份。如此次歐戰英國過分利得稅制度之規定，限制公司分紅，凡公司營業之過分利得部份，除征課過分利得稅外，剩餘之額不得自由分紅，但得用以購買政府公債，或供新事業發展之用。似甚值得為吾國目前之參考。蓋一方面吸收人民賸餘之資金，供政府之用。另一方面限制過分利得資金之流轉速度，足以防止通貨過度之充斥，而使公債得平均的分配與順利之發行。

3 對於營利類之貨物存儲予以時間上之限制協助平抑物價。直接稅局辦理稽征工作，各本陸要隘均設有登記站，檢查貨物之運輸，辦理保證納稅手續，此項辦法頗為周密。如能應用登記之日期，規定超過某一時期，即加徵高額之利得稅額，對於投機者之囤積操縱，必使限期售出，貨物之流通速度增加，不致過度高漲，足以協助平抑物價工作之進行；或與經濟部平價購銷處取得聯絡，以政府規定之平價物品，作為特有營業，以其利潤額合進貨成本之百分比為課徵過分利得稅之標準，如此辦法，或能防止物價之高漲程度。

4 營利事業分別工業與商業之稅率，維護民族工業。過分利得稅條例規定之營利事

業利得，包括工商業兩類，稅率相同，竊以觀察目前工商業之情形，工業之製造成本，較諸人工，資本等所費較重於商業，而利得亦較商業為難且低，為求獎勵後方民族工業計，似應分門別類，另訂稅率，使工業之稅率稍低，而商業之稅率稍高，以期扶助工業，符合公平原則。且操縱物價投機取巧份子。往往以經營商業者為多。如稍提高其稅率，使轉移其投資於工業，不啻獎勵生產事業。另一方面即所以防止或減少經營商業投機操縱物價之風，增加出產，減少囤積，間接即為平抑物價之根本辦法。

關於工商業應用差別稅率征課問題，經作者向從事實際稅務行政多年之專家商榷結果，咸認為此種建議，在原則上甚為合理，惟在實施時難免困難，因工業廠家，大抵一方面製造一方面仍領自設營業部從事推銷，何者為純粹工業何者為兼營商業之工業，事實上甚難精密劃分，似不如依目前工業上各種困難情形，另訂若干優卹辦法，依其性質，准從各種準備等，以為補救，較為合理。

修正利得稅徵收標準之起點：過分利得稅現行條例第一類營利事業利得之征收額

準以利得額合資本額比率百分之二十起為納稅之起點，與所得稅以所得額合資本額比率百分之廿五為止之標準未能銜接，且尙重複。在寬恤小商救濟辦法雖能與此點以救濟，然法制上未免終覺缺憾，與公平原則相抵觸。為求對納稅義務人員負擔之合理，並昭大信起見，似應將利得稅之征收標準修正，改為以利得額合資本額比率百分之廿五起，從其超過額徵稅，以示平允。

6 訓誦納稅商人，破除隔閡：自過分利得稅條例頒行後，多數商人因知識欠缺，不明究竟，頗生重稅之憂，愚昧無知，因而以訛傳訛，相率逃稅。此均由於無人從旁解釋開導，以致誤解稅法無法領悟，為求曉諭利得稅條例真相起見，似可由各地稽征機關與商會作短期之輪流講訓，藉以說明條例內容及條例之要點與征課程序，廣為介紹，俾得加強宣傳力量，而利征課工作之普遍推行，並增進工作效率。同時，於調訓納稅商人之時，灌輸會計知識，改良舊式簿記，統一商帳，其目的在：（一）防止逃稅（二）

去直接稅處會為中心工作之一，頗著成效。目前似應取法成規，繼續進行。

7. 明定優待征屬免稅辦法，以示鼓勵：過分利得稅，既為抗戰時期之產物，且以社會連帶責任觀念，使未盡義務之國民，予以為民族抗戰盡職之機會，則出征將士，至于捐驅為國，可謂業已盡其最大之義務。竊意過分利得稅施行細則中，似宜明定優待征屬免稅辦法。凡陣亡將士之家屬因繼承遺產而增加之財產租賃稅得，特予免稅。惟須以直系親屬繼承者為限，以示政府軫卹征屬之至意，而資鼓勵。

上列七點，如能綜合加以調整，似足改進原條例之缺陷，而充分發揮其固有之基本精神。

（註十九）見直接稅月報一卷五期 周那：英國所得稅概論（五）

第五章 結論

我國現行過分利得稅制度，簡明不繁，適合當時環境與便利新稅之初行。但為求適應持久抗戰五年來之現勢，達到經濟的財政的社會政策的諸種目的，充分表現其平衡國民負擔之基本精神，及其連帶社會責任觀念，實有積極改進現有過分利得稅制度，並加以強化之必要。同時就現行所得稅形式，利用所得稅之成規密切聯繫，根據過分利得稅之理論，配合有效之實施方法，體認過分利得稅在三民主義中節制資本之最大作用，為抗戰期中之過渡辦法，亦即為建國過程中實施民生主義發展國民經濟之途徑。喚起直接稅務行政人員之重視，縝密施行。並將上述改進之點，一一促其實現，消極的增闢國家合理財源，充裕庫藏，實行戰時財政穩健之租稅政策，代替紙幣公債之過度發行，而能應付抗戰軍費之大量需要。積極的限制過分利得之發生，協助平抑物價，將人民手中在戰時利用國家特殊環境而取得之新購買力，有效的移轉於國庫，增強抗戰力量，不特裨益國族，福利民生，抑

且在劃時代的中國直接稅制度上樹立一良好的財政基礎。

至三十二年二月十七日政府頒布新稅法，稅務行政當局根據三年來之實際經驗，改訂稅級爲五進制，以較原十進制更爲緩和而精簡，稅率由百分之五十酌增爲百分之六十，而金由最高百分之二百增至百分之五百，雖與本編所建議之較高稅率相距尚遠，然觀之行進自邇之議，與夫我國社會環境之適合計，當局自有其執行上顧慮周詳之苦心。惟此種步改進，漸趨理想之境地，不難拭目以待也。

參考文獻：

1. Nicholson, J.S.: *War Finance*. London, 1917.
2. Pigon, A.O.: *The Economy and Finance of the war*, London, 1918.
3. Seligman, E.W.A.: *Currency Inflation and Public Debt*, N.Y., 1931.
4. Seligman, E.W.A.: *Essays in Taxation*, N.Y., Later Edition, 1931.
5. Robert, E.L.: *War Cost and Their Finances*, N.Y., 1930.

6. Withers, H.: War-time Financial Problems. N. Y. 1919.

7. Edgeworth, F. Y.: Currency and Finance in Time of War. Oxford. 1917.

8. Robert H. Montgomery, C.P.A.: Federal Income Tax. N. Y. 1936.

以上歐美書籍

9 非常時財政論

尹文敬著

商務出版

10 中國戰時經濟

關吉玉編著

委員長行轅

11 戰時經濟論

王紹成著

黃浦出版社

12 賦稅論

胡善恆著

商務

13 戰時經濟問題

汪揚時著

黃浦出版社

14 戰時財政

衛挺生著

世界書局

15 戰時財政論

尹文敬著

中政校

16 中國戰時財政

閔天培著

正中書局

第五章 結論

一〇五

非常時期過分利得稅之理論與實際

二〇六

17 戰時捐稅

吳克剛譯

文化生活出版社

81 其他散見各種報章雜誌之過分利得稅論文暨直接稅處編印之各種表冊

以上中國書齋

中華民國三十三年九月初版

非常時期過分利得稅之理論與實際

漁版 溥泉紙 全一冊定價 二元四角
生料紙 一元二角

版權所有
不准翻印

著者 段 逸 珊

發行者 獨立出版社

重慶江北香國寺上首

印刷者 獨立出版社

正中書局

重慶中一路二三四號

經售處

中國文化服務社

重慶磁器街三十九號

清權者 耿志承

重慶市圖書雜誌審查處審查證安圖字第一五二九號

