

■ 袁 璨 著



法学理念 · 实践 · 创新丛书

民国所得税法律制度研究 ——以税法公平原则为视角

 中国人民大学出版社

■ 袁 璨 著



法学理念 · 实践 · 创新丛书

民国所得税法律制度研究 ——以税法公平原则为视角

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

民国所得税法律制度研究：以税法公平原则为视角/袁璨著. —北京：中国人民大学出版社，2018.9

(法学理念·实践·创新丛书)

ISBN 978-7-300-26051-8

I. ①民… II. ①袁… III. ①所得税-税法-研究-中国-民国 IV. ①D922.222.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 178596 号

法学理念·实践·创新丛书

民国所得税法律制度研究

——以税法公平原则为视角

袁璨 著

Minguo Suodeshui Falü Zhidu Yanjiu

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511770 (质管部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京玺诚印务有限公司

规 格 170 mm×228 mm 16 开本

版 次 2018 年 9 月第 1 版

印 张 20 插页 1

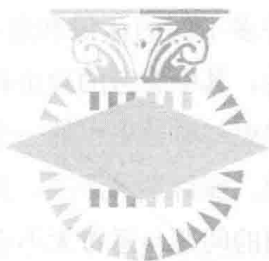
印 次 2018 年 9 月第 1 次印刷

字 数 282 000

定 价 68.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换



民国所得税法律制度研究

序

这本书可谓一部有关中国近现代史上所得税制度的简史，十分简明清晰，稍花一点时间即可于此题有个大致的了解。现代意义上的所得税是工业革命的产物，中国在清末的变法修律中，借鉴引入西方法律，就民商法中一些内容结合中国国情，有了创建起步。民国时期，所得税制度屡有讨论改订，终因时处动乱，或失之粗疏，或虎头蛇尾，虽有建立，却得不到有效执行。当前我们正深化所得税制度改革，贯彻公平原则，建立完善能保障国家财政收入、调节社会贫富和促进社会公平、公正、和谐发展的制度。此书的出版，应是很意义的。

本著作以民国时期所得税法律问题为讨论范围，所以此部分最为详尽。民国时期所得税制度的立法和司法执行，延宕数十年，如何更清晰地了解其内在脉理，作者自有见地，并以新的分期法加以梳理，讲清背景原因。也由于问题众多，作者就税制的价值核心，着重探讨了公平原则问题。将当时公平所指及如何在实体法律和司法程序上实行做了一个历史的

考证。事实上当时是有过许多不同的认识和意见的，曾有过激烈的讨论，其解决方法也是大不相同的，其中思考的理由和方法很值得关注。

在学术上，本书是法律史与财政史中的一个专题，也是社会学中关于公平正义的社会保障的课题。探讨学术课题，其实践意义还是在对现实改革发展提供借鉴。本书所列的问题与思考无不引人深思，给人颇多启迪。

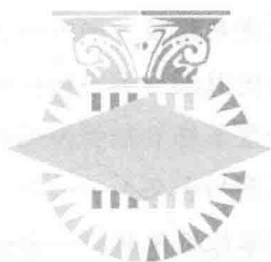
就现代法律制度中所得税制度而言，尽管重要、备受重视，但因其关系社会多方的利益，极其复杂，又因现代社会观念和社会经济结构变换快速，所以实际上对所得税制度的研究仍是不够的，共识也不那么牢固。因此，本书的探讨和有关论述就更凸现其意义了。

作者指出，公平标准是随时代和社会环境而转变的，这种变化的认识标准正是一种历史唯物主义的史观。公平是相对的均等，而非数字上的绝对均等。所得税制度的确立，既要顾及国家代表人民群众实现长远的、根本的利益所需支出的财政收入保障，也要切实保障民众安居乐业的福祉利益，还要鼓励社会百业发展的积极性，提升效率，实现综合平衡，关照远近中期利益。同时，所得税制度又是一个动态的、需要不断根据变化了的情况进行微调的、与政策密切相关的、更活泼的制度。另外，社会共识也是保障制度实施的重要力量。

此书重申了一个很好的话题，但在很多问题的研究上还不够深入，尚有很多值得分析、研究总结、借鉴比较的地方。这些既是本书不可能全部解决，或说无奈和无力量去做的，也是有待作者或其他学者持续研究、贡献意见的。

本书出版，值得祝贺，写了以上一些话。

程天权



民国所得税法律制度研究

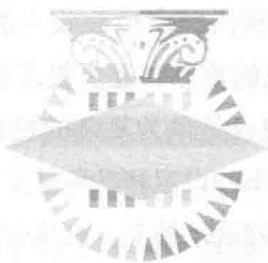
目 录

导 论	1
一、研究内容及意义	1
二、基础文献材料	4
三、研究方法概览	7
四、研究框架说明	9
五、创新与不足	13
第一章 所得税与公平原则的历史追溯	15
第一节 所得税的历史追溯	15
一、财政税收的起源	15
二、税法的历史演进	17
三、所得税起源的中外比较	21
四、当代所得税的法律体系	25

五、我国所得税的发展趋势	29
第二节 公平原则的历史追溯	32
一、税法的公平价值系统	32
二、税法的公平原则的含义	35
三、公平原则与效率原则辨析	38
四、公平理论的精神实质	41
 第二章 公平的缺失：清末民初所得税的形成	
(1910 年—1927 年)	44
第一节 清末民初所得税的形成背景	45
一、政府财政困难与新税构想	45
二、工商业发展与税制转型	47
三、国地两税划分与财政体制	50
第二节 清末民初所得税的形成过程	53
一、初成体系的所得税立法尝试	53
二、乏善可陈的所得税征收成效	57
第三节 清末民初所得税形成中“公平”的缺失	58
一、实体公平之缺失	59
二、程序公平之缺失	61
三、执行公平之缺失	64
 第三章 公平的改进：南京国民政府所得税的试办	
(1927 年—1934 年)	68
第一节 南京国民政府所得税的试办背景	69
一、国民政府成立背景与财政概况	69
二、国地两税重新划分与税制改革	71
三、节制资本思想基础与经济发展	73
第二节 南京国民政府所得税的试办历程	75

一、未及施行的所得税征收条例	75
二、中央党部的所得捐征收成果	80
第三节 南京国民政府所得税试办中“公平”的改进	81
一、形式公平之改进	82
二、实质公平之质疑	84
 第四章 公平的争议：南京国民政府所得税的正式举办 (1934 年—1942 年)	91
第一节 南京国民政府所得税的举办背景	91
一、抗日战争与战时财政案	91
二、推行新税与加强宣传	93
第二节 南京国民政府所得税的举办历程	95
一、层级分明的国家立法体制	95
二、内容完备的所得税法律体系	102
三、收效良好的所得税征收成果	108
第三节 南京国民政府所得税举办中“公平”的争议	114
一、实体公平之争议	114
二、程序公平之争议	120
三、执行公平之争议	124
 第五章 公平的修正：南京国民政府所得税的逐步完善 (1942 年—1949 年)	133
第一节 南京国民政府所得税的完善背景	133
一、社会动荡与物价波动	133
二、所得税与税制体系	135
第二节 南京国民政府所得税的完善历程	136
一、《所得税法》的正式出台	136
二、逐年增长的所得税征收成果	145

第三节 南京国民政府所得税完善中“公平”的修正	149
一、实体公平之修正	149
二、程序公平之修正	153
三、执行公平之修正	156
四、所得税纠纷解决	159
第六章 结 论	169
一、民国所得税历史沿革回顾	169
二、民国所得税发展特点总结	170
三、本书解决的主要问题	172
附录：民国所得税重要法律文本辑要	177
参考文献	299
后 记	312



民国所得税法律制度研究

导 论

一、研究内容及意义

所得税是以个人及经济组织的所得为纳税对象的赋税。“所得”为一个宽泛的概念，如果将土地产品视为人民“所得”，中国古老的田赋也可以称为“所得税”^①。当代税制以课税对象为划分标准，可分为流转税^②（增值税、消费税、营业税、关税等）法制度、所得税法制度和财产、行为与资源税法制度，其中，所得税又是直接税^③的一个主要门类。

所得税是当代发达国家最重要的税种，也是我国的主体税种之一。但

① 从这层意义上来说，“所得税”和古代的“税赋”大体是相同的概念，课税纳赋都由法律规定，并由国家强制力保障其执行。

② 即商品劳务税，指以销售商品或提供劳务作为课税对象征收的税种。

③ 税制以税负是否转嫁为标准，分为直接税和间接税。直接税的纳税人和负税人一致，负税人和国家之间的关系是直接的，没有第三者介入，如所得税、保险税、财产税等。消费税、增值税、关税等为间接税，在国家和负税人之间介入了纳税人。

从统计数据看^①，我国所得税占国家税收收入的比重远不如发达国家。从长远看，所得税是税制建设的重点，逐步提高所得税占国家税收收入的比重是税收发展趋势。所得税也是最为复杂的税种，从课税模式的选择到课税所得范围的划定，再到税率的设定和抵免规定，可供研究的方向很多。当代国内学者关于所得税的研究成果甚丰，有从财政学角度研究的，也有从实务操作角度研究的，还有以经济理论模型为切入点研究的。其中，从财政学角度对所得税进行的研究最多，问题集中在我国个人所得税改革和企业所得税改革应采取的措施上，如课税模式的改变、税率的重新设定及税收征管的改进等内容。相对而言，对所得税进行历史分析的作品较少，从法律角度研究所得税的作品也多以政策精解为主。鉴于所得税在国民经济发展中的重要地位和研究现状，本书选定从法律史的角度来考察所得税的发展过程。

当代的学者研究所得税，多从改革开放以后谈起，有的甚至认为，我国的所得税只有三十余年的历史^②，这是不全面的。中国推行所得税的发端是在民国，尽管直到中华人民共和国成立前，所得税制发展尚不成熟，但不能就此抹杀所得税在民国的发展历程。在探讨现代所得税的文献日渐丰富的同时，专门研究民国所得税的学术成果仍不成规模，在不多见的民国所得税研究中，学者也多是历史的视角（如税收制度史、思想史）来对其进行考察的。故此，本书在从法律史的视角论述所得税发展的前提下，选择了民国所得税作为研究主题。

“民国所得税”研究的时间范围，是从清末筹议所得税开征到南京国民政府后期所得税制度逐渐完善时期。^③“民国所得税”的研究重点，是

^① 2013年，我国所得税占国家税收收入的26.2%，数据来源，中国国家统计局统计数据库，<http://data.stats.gov.cn/>。美国所得税占国家税收收入比例是47.59%；加拿大是45.83%；日本是48.29%；英国是35.59%；数据来源，OECD Data，<https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm#indicator-chart>。

^② 马静. 单一税理论与我国个人所得税改革实践. 北京：财政部财政科学研究所，2007：3.

^③ 从严谨的学术角度来说，“民国”的范围不应该包括“清末”，但中国最早的“所得税”提法应溯源至清末。“清末”的所得税只处于“筹议”阶段，时间很短，内容也较为简单，因此，不宜将“清末”所得税发展情况单列作一节，故在此将“清末”所得税发展历程纳入“民国”所得税制沿革中，仅为了说明二者有渊源关系。

所得税制建立过程中的立法及其相关问题。由于北京政府时期,所得税的筹议试办并不成功,因而可将其视为所得税法制的形成时期,写作重点则为“南京国民政府时期”。公平原则,是税法的基本原则之一,其反映了人类对社会物质财富公平分配的理想,是税法最重要的原则,更是所得税法中第一重要的原则。^①以“公平原则”的视角研究民国所得税,意在将税法基本原则和所得税的发展相结合,对民国所得税制的发展进行清晰的脉络梳理。

清末民初一味仿效西方的习惯到今天都有影响,当代学者通常就改革谈改革,多强调西方经验而往往忽视了中国历史与传统民情。在谈论当代中国所得税改革问题时,不乏“所得税国际化”“所得税国际比较”这样的词语。学者也经常以西方资本主义国家的所得税制度为模板,来设计、改进我国的所得税制度,这些多是对改革的误读。中国经济的发展的确离不开对国外相关经验的借鉴,可是离开中国现有国情空谈国际化,再谈财政税收改革,显得既突兀又生硬。笔者认为,要走一条中国特色的发展道路,就不能只看国外、不谈民情,也不能只顾借鉴、不看国情。“公平”的税收负担思想自古就有,我国古代思想家始终把政权稳定作为征收赋税的最重要的前提,而赋税超出人民负担过多则往往造成社会动荡。在“薄税敛”原则之外,“负担均平”是历朝历代最重要的税收原则,尽管这种“均平”是有局限性的。因此,本书在对民国所得税制的发展进行详细的脉络梳理后,欲探究税法最重要的“公平原则”在当时所得税立法中贯彻的情况,并对这些法律文本作出评述。最后,本书对税法“公平原则”在所得税制体系中的地位 and 影响作出总结,希望能够为当代的所得税制改革提供一些可资借鉴的方向。

^① 税法的基本原则有许多,本书选取“公平原则”作为视角来研究民国所得税,最主要的原因有两点:一是所得税自开征伊始,就被冠以“税负均平”的“最优之良税”,从北京政府到南京国民政府,开征所得税时也无不以“公平”为主要宣传着眼点;二是所得税既然是政府调节财富分配、实现税额负担公允的重要手段,其“公平原则”属性就成了民国的学者、专家重点论述的对象,当时有关所得税的研究,可谓无不提“公平”之意者。

二、基础文献材料

1. 学术论著

当代学者对民国所得税做专门研究的,并不多见,其中较有代表性的作品,为曾耀辉的博士毕业论文《民国时期所得税制研究》(2012年),因作者为经济学博士,故其论文在历史资料整理的基础上,注重经济学和财政学的知识交叉,并运用了统计分析方法,论文对民国时期所得税的发展过程有较详细的记述,但其论文整体的着眼点不在法律方面。除此之外,有不多的学术论文对民国所得税制有相关的介绍,较具代表性的有:赵元成、胡荣明的《民国时期所得税法的亲属伦理取舍与启示》(2014年)、曾耀辉的《民国推行所得税的成败得失及对当代的启示》(2014年)、陈勇勤的《所得税与国民党政府财政》(1996年)等,但此类论文多是从具体的问题入手,篇幅较短,亦无法律的研究视角。

对民国所得税制,研究最多的为民国时期的学者,有所得税理论方面的专著,如:吴广治的《所得税》(1936年)、郭卫的《所得税暂行条例释义》(1936年)、崔敬伯的《所得税实施问题》(1936年)、胡毓杰的《我国创办所得税之理论与实施》(1937年)、张森的《中国现行所得税释义》(1938年)、杨骥的《现行所得税改进论》(1939年)、刘振东的《中国所得税问题》(1941年)、高秉坊的《中国直接税的生长》(1943年)、《中国直接税史实》(1943年)、杜岩双的《中国所得税纲要》(1944年)、杨昭智的《中国所得税》(1947年)、朱偁的《所得税发达史》(1947年)、费文星的《中国直接税概要》(1947年)、张保福的《中国所得税论》(1947年)等。有所得税纳税实务方面的著述,如:杨荫溥、王逢壬的《所得税纳税须知》(1936年),潘序伦、李文杰的《所得税原理及实务》(1937年),李彬的《所得税纳税便览》(1937年),徐永祚、陆善炽的《所得税与会计》(1938年)等。盖所得税在民国时期为初次开办推行,关于其理论方面的专著,内容大同小异,基本都包括当时的所得税法律法规释义、各资本主义发达国家所得税制概要、中国所得

税制沿革、现行税制的问题（或检讨）、可改进的方面（或结论）等内容。而关于所得税实务方面的专著，多为解决纳税环节的具体问题而著，内容主要包括所得税的相关会计问题、各种类型的所得税（薪给报酬所得税、营利事业所得税、证券存款所得税等）的计算、报缴及纳税指南等，部分专著还会对所得税的减免、税率、计算、报告等具体问题提出改进建议。总体来说，以上民国学者的专著，无论其理论深度如何，都是了解民国所得税制度最直接的著述。

除专著外，这一时期有大量的学术论文公开发表，较具代表性的有：徐沧水的《所得税条例改正问题》（《银行周报》，1920年第4卷第39号），叔仁的《施行所得税之我见》（《钱业月报》，1928年第8卷第6期），贾士毅的《财政部修正所得税条例草案之要旨》（《经济学季刊》，1931年第2卷第2期），邵德厚的《所得税问题》（《中国经济月刊》，1934年第2卷第4期），孔祥熙的《所得税的特点及政府筹办的情形》（《孔庸之先生演讲集》，1936年9月），崔敬伯的《所得税实施问题》（《国立北平研究院院务汇报》，1936年第7卷第3期），沈立人的《关于所得税问题之管见》（《会计杂志》，1936年第8卷第3期），崔敬伯的《从间接税到直接税》（《国闻周报》，1937年第14卷第25期），高秉坊的《财产租赁出卖所得税之要旨》（《财政知识》，1943年第3卷第3期），王抚洲、崔敬伯的《改进所得税制度拟议》（《大公报》，1948年1月6日）等。此时期关于所得税的学术论文相较专著来说，数量相当可观，但也不乏主要观点近似、内容结构相对固定的情况。毛起鹑在《中国所得税问题》（《经济学季刊》，1933年第4卷第2期）中将所得税的问题分为课税范围、定率问题、计算方法、免纳条件、征收考成、实施问题、征收方法等，其文内容结构完整，论述条例清晰。而同时期的学术论文中，亦有不少讲述所得税税率、计算、免征问题的，其侧重点或有不一，但代表性不强。

需要指出的是，此时期的学术论文中值得重视的，是当时的财政专家、财政官员或参与立法的学者的著述，如贾士毅、高秉坊、朱悞、崔敬伯、刘振东、孔祥熙等的作品，从中可以看出立法的渊源与当政者的考

虑,较有研究价值。举例来说,朱偁在《中国今日征收所得税问题》(《东方杂志》,1935年第32卷11号)中,不仅对中国当时试行所得税的成败做了总结与剖析,还对各国实行所得税的条件和由收益税系统过渡至所得税的办法进行了总结,提出我国实行所得税的其他困难、过渡办法及对当时中央党部征收所得捐的处理意见,其理论研究较为深刻,对实务亦有指导意义。高秉坊在《财产租赁出卖所得税之要旨》(《财政知识》,1943年第3卷第3期)中,则详分五条原因,阐述了开征财产租赁出卖所得税的意旨,清晰地说明了当时政府的宣传导向与立法目的,对于今天的研究有很高的参考价值。

除专门著述外,关于所得税的论述还散落在各税收通史的书籍中,如:殷崇浩的《南京国民政府时期的税制》(1988年)、《中国税收通史》(1991年),孙翊刚的《中国赋税史》(1996年),付志宇的《中国近代税制流变初探》(2007年),黄天华的《中国税收制度史》(2009年)等。此类著述中,关于所得税的记述所占篇幅并不多,但对了解民国时期整体税制概况不无裨益。

2. 资料汇编

最近二三十年,有关民国税制史的资料汇编中,最为著名的是国家税务总局编写的“中华民国工商税收史丛书”,该丛书由《中华民国工商税收史纲》(2001年)、《中华民国工商税收史·直接税卷》(1996年)、《中华民国工商税收史·税务管理卷》(1998年)、《中华民国工商税收史·盐税卷》(1999年)、《中华民国工商税收史·地方税卷》(2001年)、《中华民国工商税收史·货物税卷》(2001年)和《中华民国工商税收大事记》(1994年)组成。该丛书自1982年开始编写,历经十余年,至90年代后期才出版。其间,国家税务总局先后抽调各省市税务局一百余人查阅相关资料,仅史料的收集整理就用了十年的时间。同步出版的还有江苏省民国税史编写组协同第二历史档案馆完成的《中华民国工商税收史料选编》(1~5辑)。这些文献大量引用第一手资料,可以说史料丰满,叙事完整。当代学者关于民国税制的文章著作中,均使用其中的资料与数据,其在中国近代税收

史的地位由此可见一斑。

其中,《中华民国工商税收史纲》以工商税收为重点,按照时经事纬的方法阐述民国税制发展变化的历史进程、税制结构与税种配置的变化、税收管理体制的演进等问题,对各税种在北京政府时期、南京国民政府前期、抗日战争时期、南京国民政府后期的重要变革作逐一说明,直观而简明地勾勒出民国主要工商税收的演变轨迹。

《中华民国工商税收史·直接税卷》以中国第二历史档案馆、有关省市地方档案馆馆藏民国档案为主,档案资料不全的,则以从各地图书馆、大专院校收集到的政府公报、法规汇编、财政税务机关出版的各种期刊、年鉴、实录、当时著名的报纸杂志、专著和我国台湾地区编辑出版的有关资料加以补充。资料分所得税篇、过分得利税篇、遗产税篇和印花税篇。该书以民国直接税从试办到逐渐成熟的过程为脉络,记述了关于直接税的法规、训令、机构与人事、稽征管理等内容。

此外,在以下一些资料汇编中,也有关于民国税收的数据资料,不过从专业性来说,其资料完整程度不如“中华民国工商税收史丛书”。这类资料有:中国第二历史档案馆编撰的《中华民国档案资料汇编》(1~5辑)(1991—1994年)、重庆市档案馆编撰的《抗日战争时期南京国民政府经济法规》(1992年)、孔庆泰编选的《国民党政府政治制度档案资料选编》(1994年)、财政部财政科研所与中国第二历史档案馆编写的《国民政府财政金融税收档案史料(1927—1937年)》(1997年)、中国第二历史档案馆编写的《中华民国史档案资料汇编》(2010年)等。

三、研究方法概览

1. 资料的搜集与整理

研究民国时期的税制,自然需要掌握大量的历史资料,对历史资料进行收集整理,也是法律史学科研究的基本要求。本书搜集的资料主要包括以下四个方面:一是税收制度史的研究。一般在通史性的著作中,都会有

对民国税制的介绍，这部分内容虽然不多，但却是不可或缺的，它有助于我们了解民国税制的整体情况，知悉其在中国税制发展史上的地位。二是民国所得税的档案资料，如当时的法律文本、判例要旨等。此部分资料多见于民国政府官方公报，如国民政府公报、行政院公报、司法公报等。另外，民国时期的众多期刊对于当时的法律文本等亦有转载，可作为间接资料使用。三是关于民国税制的专著和论文。学者对民国税制的研究有两个主要时期，分别为清末到中华人民共和国成立前和 20 世纪 80 年代后，这两个时期的文献是需要重点关注的，而在中华人民共和国成立后到改革开放前这一时期，相关著作均带有较浓厚的阶级色彩，不是本书所关注的重心。四是对税制做论述的财政著作。关注的重心是税制的理论知识和我国现行税制的运行体系，这部分虽不是文献资料搜集的重点，但却是必不可少的内容。

2. 历史的分析与归纳

所得税是社会生产力发展到一定阶段的产物，现代意义上的所得税是在工业革命的背景下，随着资本主义的发展而出现的，在当代各主要资本主义国家，所得税制的发展相当完善。中国现代的所得税制度可溯源至清末，至南京国民政府后期逐步成熟完善，其发展是一个动态的过程。法律史的研究以史实为基础，但不是单纯的“就史论史”，其对历史的分析应是动态的，可运用发展、变化的观点分析所得税的发展历程，将其发展的不同阶段加以联系和比较，总结并归纳出所得税制度发展中的一般性规律和原则，以弄清其实质，揭示其发展趋势。规律决定着事物发展的必然趋向，关于“税法公平原则”对所得税的重要性，只有在动态的历史视角下进行分析归纳，才能还原其本来面目。当代中国所得税改革中出现的问题和争论，是可以追溯其历史根源的，只有在追根溯源的基础上分析所得税发展的整体历程，把关注焦点放在当代所得税改革最集中的问题上，才能提出符合中国国情的解决方法。

3. 功能比较的限定

历史遵循着一定的规律向前发展，而在不同的空间和时间上总是会有惊人的相似点。本书所述民国所得税的发展历程，时间范围为 1911 年至