

第一篇 所得 税

引 言

所得税起源于工业化最早的英国。自 18 世纪中叶瓦特发明蒸汽机后，其资本主义现代工商业迅速发展，给英国所得税的产生奠定了经济基础。但真正促使英国开征所得税的主因，则为 18 世纪下半期与法国的战争。英国于 1793 年对法宣战，战费所需，日益膨胀。当时英国首相皮梯(Pitt) 鉴于一向恃为大宗收入之间接税，不能应付战时财政之需，遂于 1798 年创办一种具有伸缩性之新税，名为三部联合税^①。因该税未能成功，乃改弦更张，于 1799 年另颁所得税法，所得税由此产生。其后，法、澳、俄、加等国亦因战时需要而先后举办所得税。第一次世界大战后，凡经济比较发达的国家，大都陆续仿行。世界主要国家开办所得税时间如表二。

表二

(年份)

国 名	开办时间	国 名	开办时间	国 名	开办时间	国 名	开办时间
英 国	1799	荷 兰	1892	卢森堡	1913	捷 克	1920
普鲁士	1808	瑞 士	1895	法 国	1914	保加利亚	1920
印 度	1860	奥地利	1896	澳大利亚	1915	波 兰	1920
美 国	1862	西班牙	1900	俄 国	1916	南非联邦	1920
意大利	1864	匈牙利	1909	加拿大	1917	德 国	1920
日 本	1887	瑞 典	1910	希 腊	1919	巴 西	1922
						丹 麦	1922
新西兰	1891	挪 威	1911	比利时	1919	罗马尼亚	1923
						芬 兰	1924

^①三部联合税：第一部系对仆役之使用人及车马之所有人，第二部对于曾被课税之房屋、门、窗、犬、钟表等，第三部对于房屋、土地所有人，均按财产之多少，在原税额基础上临时加课不同倍数的重税（参见朱悌著《所得税发达史》）。

所得税按‘所得’征收。所谓‘所得’，是指在一定时限以内，凡个人或法人因运用资产、劳力，或二者混合运用而取得之经常的或一时的合法收益（其价值可以货币单位计算），减除其取得此项收益时之一切必要费用后的净余额。由于所得税与其他各税种比较，有着纳税普遍、富有弹性、负担公平、收入稳定、确实可靠等优点，故在各国租税收入中占有重要地位。

中国议办所得税，始于清末。民国成立后，北洋政府于 1914 年 1 月明令公布第一部《所得税条例》，后于 1921 年曾一度开征官俸所得税，但因军阀割据，政权不统一等原因，条件不具备而失败。1927 年 4 月，国民政府南京后，决心改革税制，积极筹办所得税，历经 10 年，终于在 1936 年 10 月正式开征。但因民国时期工商业长期遭受帝国主义、封建势力及官僚资本三座大山的压迫与掠夺，未能得到应有的发展，致所得税税源远不及发达的资本主义国家丰裕。1937 年全国所得税收入预算列为 2500 万元，占全部岁入不过 1.65%；1943 年所得税预算占全部岁入 1.22%，1947 年所得税预算占全部岁入 1.88%。可见，民国时期所得税在国家财政收入中并不占主要地位。

1914 年 1 月公布的第一部《所得税条例》，采综合课税制。1936 年 7 月公布的《所得税暂行条例》，则采分类所得税制，先就营利事业所得、薪给报酬所得及证券存款所得等三类进行征收。1943 年为增加财政收入，加强税源控制，提高税率，加强罚则，将试行已成定制的《所得税暂行条例》改订为《所得税法》，于当年 2 月 17 日由国民政府公布执行。1946 年 4 月 16 日公布的《修正所得税法》，将以上各类所得，重划为五类：第一类营利事业所得，第二类薪给报酬所得，第三类证券存款所得，第四类财产租赁所得，第五类一时所得。并对“个人所得除依照第二条征课分类所得税外，其所得总额超过 50 万元者，应加征综合所得税”。至此，

由分类所得税进而试行综合所得税，所得税制趋于完善。

所得税在世界各国推行，颇著成效。但在民国时期，由于国民党政府在 8 年抗日战争之后，人民元气未复，又继之以 3 年反共内战，在战争破坏、物价狂涨、工商凋敝、人民贫困的情况下，国民党政府为征集巨额内战经费不惜自毁税法，抛弃所得税征收原则，滥用强制估缴和摊派等办法，使所得税制遭到毁坏。

第一章 所得税的倡办

第一节 北洋政府倡办所得税的始末

一、北洋政府倡办所得税的历史背景

（一）资本主义经济已有初步发展

自 1840 年鸦片战争后,随着 1842 年中英南京条约的签订,资本主义列强的资本及其先进生产技术亦随之进入中国。在中国沿海通商口岸开商店、办工厂及航运等事业。进入 19 世纪 50 年代之后,以洪秀全为首的太平军起义更打击了清政府的统治。清政府为了镇压人民的反抗,从购买洋枪洋炮进而开始自办军火工业。从 1861 年至 1890 年的 29 年间,各省先后办了大小不一共 19 个军火厂。又以“官办”“官督商办”及“官商合办”等形式,创办了一系列商品性的民用工业,如采矿、冶炼、交通及棉纺织等工业。之后,随着军需民用范围的不断扩大,清政府逐渐准许私人兴办工业。在 19 世纪 70 年代,一共办了 20 多个工厂;80 年代逐渐增多,到 1894 年中日甲午战争前,一共办了 100 多个。甲午战争后到 20 世纪初(1895 年—1913 年),中国民族资本主义经济又有发展。开设工厂 549 家,资本 12029.7 万元,其中商办的 463 家,资本 9080.1 万元,占资本总额 75%;官办和官商合办的 86 家,资本 2949.6 万元,占资本总额 25%。随着资本主义经济的发展,其利润、薪给、利息及地租等各种所得,已初具征课所得税

的经济条件。

（二）解决财政困难

清末宣统年间，为解决财政困难，吸取外国经验，引进所得税制，曾拟具《所得税章程》，于宣统二年（1910年）10月3日送资政院审议，但议而未决。民国成立后，百废待兴，军政费用支出浩繁，为开辟财源，增裕库收，由袁世凯控制的北洋政府亦决定倡办所得税。

二、北洋政府公布《所得税条例》及其主要内容

1914年1月，北洋政府明令公布《所得税条例》，共27条，此为中国第一个所得税法规。其主要内容如下：

（一）课税范围

《所得税条例》第一、第二两条规定：在民国内地有住所或一年以上之居所者，依本条例负完纳所得税之义务；在民国内地虽无住所或一年以上之居所而有财产或营业或公债、社债之利息等所得者，仅就其所得负纳税之义务。其课税范围系采属地主义，无论本国人或外国人，凡在民国内地发生之所得，皆应依条例规定征课所得税。课税所得分为两种：第一种包括两项，一为法人之所得，二为除国债外公债及社债之所得；第二种为不属第一种之各种所得，征课范围十分广泛。

（二）税率

对于第一种所得，采比例税率。《条例》规定：1. 法人所得课税20%；2. 公债、社债利息所得课税15%。对于第二种所得则采超额累进税率，规定500元以下者免税；自501元起，随着所得额的增大，按级累进征收，其税率以5%起课，并以5%累进，至所得在50万元时，已增课至50%之后，每增加10万元所得，递增课5%，无累进最高限度之规定。

(三)所得额之计算

第一种第一项所得，须由各事业年度总收入减除本年度之支出、前年度之盈余金、各种公课及保险金、责任预备金，以其余额为所得额。第一种第二项之所得，以其利息之全额为所得额。第二种所得，须于一切收入之总额内减除由已课所得税之法人分配之利益、第一种第二项之利息及经营各种事业所需之经费、各种公课等，以其余额为所得额。议员岁费，官公吏俸给、公费、年金及其他给予金，从事各业者之薪给，放款存款之利息及不课所得税之法人分配之利益，则以其收入之全额为所得额。

(四)免税事项

《所得税条例》规定有六项所得免纳所得税，即：1. 军官在从军中获得之俸给；2. 美术或著作之所得；3. 教员之薪给；4. 旅费、学费及法定赡养费；5. 不以营利为目的之法人所得；6. 不属于营利事业之一时所得。

(五)征收程序

1. 申报

第一种第一项之所得，应由纳税义务人于每事业年度之末，将其所得额并损益计算书报告主管官署。第一种第二项之所得，应由发行公债之地方团体或发行社债之公司，于给付利息之前，报告主管官署。第二种之所得，应由所得者于每年 2 月预计全年之所得额，报告主管官署；2 月以后，新有所得之发生者，应随时以其预计全年所得额，报告主管官署。

2. 调查

主管官署在收到上述纳税人的申报后，要分别进行调查核实。对于第一种所得额，按各法人及发行公债之地方团体或发行社债之公司报告调查决定之。第二种所得额，由主管官署每年就第二种所得者之报告或虽未报告而认为有纳第二种所得税之义务者，

交调查所得委员会调查纳税者人数及其所得金额并决定之。如主管官署认为调查所得委员会之调查报告不当时，得令再调查；再调查的报告仍认为不当，或逾期（自交令再调查之日起 7 日内）尚不报告者，主管官署得自行决定之。调查所得委员会委员，由主管征收官选派。调查所得委员会之设置区域，以租税征收区域为准。

3. 审查

主管官署决定第一种第一项及第二种所得额后，须通知纳税义务人。纳税义务人收到通知后如有不服，限 30 日内叙明理由，请求主管官署审查，主管官署须交审查委员会依其决议决定之。审查委员会，由征收官吏及调查所得委员各半数组成。如纳税义务人对审查委员会之决定仍有不服，得为行政诉愿或诉讼，但已届纳税之期，仍应遵照决定先行纳税。

4. 纳税期限

第一种第一项所得税，以各法人每事业年度终了后两个月内为纳税期。第一种第二项所得税，由发行公债之地方团体或发行社债之公司，于给付利息时依率扣除，汇交主管官署。第二种所得税，每年分两期完纳：第一期，7 月 1 日至 7 月 31 日 第二期，翌年 1 月 1 日至 1 月 31 日。

从《所得税条例》内容看，条文中无罚则规定，是一大疏漏。

三、财政部公布《所得税第一期施行细则》

1914 年 1 月《所得税条例》公布后，各方反映征课范围过广，征课手续过繁，不易推行。1915 年，财政部在给大总统的报告中说：“惟欲将普通人民之所得，同时举办，于事实上恐难办到，不如分为数期，逐渐推广，较易施行”。乃根据该条例第二十七条之规定，先就征课范围中择定数种，采分期实施方式，拟定《所得

税第一期施行细则》16条,于同年8月8日呈奉大总统批准公布,自1916年1月起施行。该施行细则规定征课之范围:一为当商、银钱商、盐商及由官特许或注册之公司、行栈;二为议员岁费,官公吏俸给、年金、给予金及从事各业者之薪给(仅限律师之酬资,工程师之薪津,医生、药剂师之酬薪,公司、大号经纪人之薪资四项)。因议员、官吏为国民代表,理应以身作则,带头提倡,而大商巨贾收益较多,盈利调查较易,故列为应征范围。嗣因袁世凯叛国称帝,云南起义,政局紊乱,未能施行。

四、开征官俸所得税

(一) 财政部公布《所得税分别先后征收税目》

1916年6月袁世凯死后,北洋政府财政状况更形恶化。为谋财政出路,财政部于1920年7月5日设所得税筹备处,派项骧为主任,积极进行筹划。9月15日,大总统明令1914年1月公布之《所得税条例》自1921年起施行,同时废止《所得税第一期施行细则》。另订《所得税分别先后征收税目》,于1921年1月6日公布,规定自当年1月起先行课税者计有五项:一为官公吏俸给、公费、年金及其他受公家之给予金,二为依法注册之公司、银行、工厂,三为由官特许之商号、行栈,四为银号、钱庄、金店、银楼,五为普通商店资本约在2万元以上者。暂缓课税者四项:一为公债、社债之利息,二为从事各业者之薪给,三为存款放款之利息,四为由不课所得税之法人分配之利益。从缓课税者则为田地池沼之所得及个人一般之所得两项。同时将《所得税条例施行细则》、《所得税调查及审查委员会议事规程》、《所得税征收规则》、《所得税款储拨章程》以及《金库经理所得税款章程》等一并由财政部明令公布。

为顺利推行,财政部复通电各省说明征收所得税理由,并规

定其实收税款以七成振兴教育，三成提倡实业。尽管如此，各省商会、议会，却连电力请缓征，财政部不得已电令除官俸所得税如期开征外，其余均暂缓 3 月。但各省商会仍继续坚决反对，故实际征收者仅官俸所得税一项。

（二）官俸所得税的开征情况

1. 税级税额

财政部明令自 1921 年 1 月起开征官俸所得税后，随即公布官俸所得税的税级税额。课税分为 65 级，自月收入 42 元起征，至月收入 1500 元止，月收入 105 元起搭配国库券。月收入 42 元，全年应纳税额为 2 分，一次扣交；月收入 44 元，全年应纳税 0.14 元，每月扣交 1 分；月收入 46 元，全年应纳税 0.26 元，每月扣缴 2 分；……月收入 1000 元，全年扣搭国库券 2000 元，实得现金 10000 元，年应纳税 147.50 元，每月扣缴 12.29 元；月收入 1500 元，全年扣搭国库券 3000 元，实得现金 15000 元，年应纳税 272.50 元，每月扣缴 22.70 元^①。

2. 征收程序

北洋政府为早日在北京开征所得税，以为全国之先导，于 1920 年 12 月 28 日成立北京所得税处。该处对先行开征的官俸所得税公布《官俸所得税征收程序》，其内容为：（1）在京各机关职员之所得税，应由各该机关会计人员，按照各职员全年薪俸额数，分别依率算出其全年应纳之税额，再以 12 个月平均，即为每月应缴之税，逐月编造专表，送由北京所得税处查核。（2）所得税处按照前送专表，复核相符，即用公函通知照数征收，并印发收税四联单、解款五联单，送由各机关会计人员，收存备用。（3）各机关官俸搭发国库券时，应由主管会计员于造表时，在搭国库券

^①财政部档案，中国第二历史档案馆藏。

栏内写明。其所得税，应将所得俸给除去所搭国库券成数，照所领现金扣缴，至所搭国库券兑现时，再行依率补缴。（4）官俸所得税自 1921 年 1 月起征，在发放俸给 3 日以内，将税款解缴金库。

（三）征收情况

官俸所得税首先在北京开征后，据统计，1921 年实收税款仅 10311.67 元，且多为京官薪俸扣缴者。其后财政益形困难，京内外员工薪金积欠日多，薪金既发不出，税自无着。鉴于此种情况，财政部遂将所得税筹备处撤销，在赋税司内增设第六科，继续办理所得税事务。1921 年以后，军阀混战迭起，政府毫无威信，征收所得税之事陷于停顿状态。

第二节 国民政府继续筹办所得税

一、财政部正式提出举办所得税

1927 年 4 月南京国民政府成立后，财政上力谋增加收入，特提出举办所得税，以适应世界各国税制发展之趋势。当时财政部长古应芬在制定国地税收入标准的原案第三条中指出，将来新收入之划分中，应把所得税列为国家收入之第一项。随即提出所得税暂行条例意见书，谓：所得税主义，渐成现代赋税制度之中坚，英美既提倡于先，法意复推行于后，今值东南底定，百度维新，允宜采各邦之成规，修正条例，切实施行；近世列邦税法，咸取社会政策，不但求国计之裕，亦且期民生之丰，则吾国所得税法之施行，实有不容稍缓者。但当时因北伐军事繁忙，政局尚未稳定，未能办理。

1928 年 7 月，国民政府为谋关税自主，召开第一次全国财政会议，财政部拟就所得税条例、施行细则及推行步骤等各项草案，

正式向大会提出举办所得税，以为裁厘后之抵补。当经议决将来施行时，交所得税委员会核议。该项条例草案，系以 1914 年 1 月公布之《所得税条例》为蓝本，所修正者，仅法人税率减为 12% 及第二种所得税免税额提高至 1000 元两点。条例草案对第二种所得，未规定明确内容，但在施行细则草案第一条中，将第二种所得分为七项：一为经营农工商业利益之所得，二为土地房屋之所得，三为股票及债务利息之所得，四为资本红利之所得，五为各项薪给报酬之所得，六为国家及地方官吏俸给、年金及给予金之所得，七为不属于前列各项之所得。鉴于征课范围仍嫌广泛，故于推行步骤中，仿照前《所得税分别先后征收税目》，将各项所得亦划分为先行课税、暂缓课税及从缓课税三种。其划分项目，与前规定大体相同。

二、国民党举办公务员所得捐

1927 年，国民政府在拟议举办所得税的同时，国民党中央党部，为准备党员抚恤金，决定举办公务员所得捐。同年 6 月 24 日，国民党第二届中央第一百零一次常务会议，修正通过《所得捐征收条例》6 条。规定所得捐向国民政府及国民政府以下（包括省、市、县政府）各机关人员征收，党部人员亦同。其征收职责，国民政府及其直辖各机关，由中央党部秘书处会计科直接征收；省政府、特别市政府及其直辖各机关，由所属省党部或特别市党部征收，汇解中央党部会计科；县政府及其直辖各机关，由县党部征收，并逐级汇解中央党部会计科。所得捐捐率分 8 级：

- （一）每月薪俸在 50 元以下者不征收；
- （二）每月薪俸在 51 元以上 100 元以下者征收 1%；
- （三）每月薪俸在 101 元以上 200 元以下者征收 2%；
- （四）每月薪俸在 201 元以上 300 元以下者征收 3%；

(五) 每月薪俸在 301 元以上 400 元以下者征收 4%；

(六) 每月薪俸在 401 元以上 500 元以下者征收 5%；

(七) 每月薪俸在 501 元以上 600 元以下者征收 6%；

(八) 每月薪俸在 601 元以上 700 元以下者征收 7%；

(九) 每月薪俸在 701 元以上 800 元以下者征收 8%。

公务员所得捐，经国民党中央常务委员会决议，自 1928 年 4 月份起征收。次年 5 月 16 日，国民党第三届中央第 12 次常务会议，复通过《所得捐征收细则》 18 条，具体规定了征收及报缴手续。此捐共实施 9 年，每月收入 17 万元左右，每年约计 200 万元。公务员所得捐虽系国民党中央党部举办，但其带有一定的强制性，征收范围较广，已具税的性质，实为薪给报酬所得税的前身。

三、所得税条例草案之修正

鉴于 1928 年拟订的《所得税条例草案》，系以 1914 年公布之《条例》为蓝本，而该《条例》时隔多年，已与国情不合，故财政部于 1929 年 1 月将 1928 年之条例草案重行修正。其修正要点如下：

(一) 将国债利息列为课税范围。原条例国债利息免税，经修正为国债、地方公债及公司债之利息，均课税 15%。

(二) 原条例对第一种法人所得采比例税率，修正为全额累进税率，并以盈利合资本总额之比率为课税标准，全年盈利不及资本总额 10% 者免税；盈利合资本总额 10% 以上至 15% 者课税 10%；15% 以上至 25% 者课税 15%；25% 以上至 35% 者课税 20%；35% 以上者，盈利每增 10%，课税递增 5%。无最高税率之限制。

(三) 对第二种所得，仍采超额累进制，但将免税点提高为 2000 元，全年所得总额 2001 元至 10000 元者，课税 5%；10001

元至 20000 元者,课税 10%; 20001 元至 30000 元者,课税 15%; 30001 元至 50000 元者,课税 20%; 50001 元至 100000 元者,课税 25%; 自 100001 元起,每增加 50000 元,对于其增加额,递增课 5% 亦无最高税率之限制。

《所得税条例草案》修正后,财政部又将《所得税条例施行细则草案》加以修正,但变动不大。修正的《所得税条例草案》虽仍未摆脱旧制范围,但国债列入课税范围;法人所得以盈利资本额的比率为课税标准,采用全额累进税率。这两点,在 1936 年 7 月 21 日国民政府明令公布之《所得税暂行条例》中,均采纳了,为新税制的制定打下了基础。上项修正草案,曾提经 1930 年之裁厘会议讨论通过,但未公布。

四、所得税的缓办

所得税条例及其施行细则草案修正后,民国政府考虑实施,但财政部聘请的美国财政金融专家以甘末尔为首组成的设计委员会,对此则持反对意见。该委员会在 1929 年 9 月 4 日提出之所得税说帖中说:“中国现在不可采取一般的所得税(即综合所得税),其后就特殊或部份所得税(即分类所得税)为进一步之研究,亦不能证明此种有限制之所得税,适于采用。本委员会之见解,一部份基于所得税之性质,一部份基于中国私人帐目之现状,而主要部份,则以行政性质为根据。一俟他国视为适于所得税之条件,亦已见于中国,则中国当然可以采行所得税,不过初时仍须为局部的及试验的而已。”^① 综其所论,认为中国不宜采行所得税制。1930 年 11 月,该委员会又相继提出《税收政策意见书》^②,对于

^{①③} 杜岩双:《中国所得税纲要》第 35—40 页,1944 年 6 月出版。

^② 《甘末尔设计委员会税收政策意见书》,载《国闻周报》七卷第四十二期,1930 年 10 月 27 日出版。

所得税仍坚持原主张，而建议举办出厂税，以为裁厘之抵补^③。该委员会之见解虽不全面，但对当局的影响是很大的，因为到 1934 年 5 月第二次全国财政会议之前将近 5 年时间，很少有人再提议举办所得税。

第二章 所得税的正式举办

第一节 国民政府举办所得税的历史背景

1934 年 5 月，国民政府召开第二次全国财政会议，提出整理财政之方针，内容之一为推行所得税与遗产税。究其原因，首先，是中国资本主义经济，已有较大发展。民国成立后，不久即爆发了第一次世界大战（1914—1918 年）。大战期间，由于欧美帝国主义国家忙于战争，为中国经济的发展提供了机会。因此，中国民族资本主义工业特别是轻工业，如纺织、面粉、针织、卷烟等业，得到了较快发展；重工业如采煤、钢铁、锑钨、水泥等业，也有不同程度的发展。在这一时期，每年注册的工厂大量增加，如大战以前 1903—1908 年间，平均每年仅为 21.1 家；大战初期 1913—1915 年，平均每年为 41.3 家；1916—1919 年，平均每年达 124.6 家。在此期间，投资额也大大增加。据统计，经常占各业总投资 60—80% 的工业投资 1913 年为 49875000 元，1917 年为 128244000 元，1920 年为 155221000 元，为 1913 年的 3 倍左右。^①

第一次世界大战后，1921—1927 年间，中国民族资本主义工业继续有所发展。以全国工商业最发达的大城市上海为例，该市

^①参见孙健：《中国经济史—近代部分》，中国人民大学出版社 1989 年版，第 290 页。