

南京国民政府个人所得税制度略论

何家伟

[摘要] 1936年国民政府颁布的《所得税暂行条例》是近代中国第一部所得税法,截止1949年,它经过了三次修正。所得税的实施,使得国民政府公务员的薪俸收入在法定范围之内有所减少,同时也在一定程度上增强了对日抗战的财政基础。尽管南京国民政府时期的个人所得税为抗战的胜利作出了应有的贡献,但在战后继续开征所得税则值得商榷。因为财政的进步并不在于财政本身,而在于发达的经济和坚实的工业基础。国民政府时期落后的经济、薄弱的工业基础以及个人所得税制度本身的缺陷也就注定了个人所得税制度是先天不足的早产儿,最终只会无疾而终。

[关键词] 国民政府; 个人所得税; 公务员薪俸制度; 财政

[中图分类号] K25 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1671-881X(2008)01-0080-08

关于国民政府所得税中个人所得税问题,目前对之进行研究的论文论著不多^①。解放后大陆对南京国民政府个人所得税进行研究并和国民政府公务员薪俸制度联系起来的几乎尚付阙如。因此,笔者有意在此作一点探索,以抛砖引玉。

一、所得税的缘起及民国前期有关个人所得税立法概况

一切租税,大体可分为两类,一是直接税,一是间接税,间接税的负担是可以转嫁的,换句话说,就是纳税的人,可以将纳税的义务转移到别人身上去,像关税、盐税和统税等便是,至于直接税就不然,纳税人便是直接负担的人,并不能将纳税的义务再行转嫁到他人身上^[1](第1-2页)。所得税就是直接税的一种。

中国近代史上最早的所得税法是从1913年北京政府财政部所拟定的《所得税法草案》演变而来。后来,报到北京政府国务院后,经北京政府国务院会议议决,改为所得税条例。这就是1914年1月11日北京政府颁布的《所得税条例》。该条例把个人所得税列入非法人所得类进行征税。把议员岁费、官公吏之俸给、公费、年金及其它给予金,从事各业者之薪给,放款或存款之利息及由不课所得税之法人分配之利益,以其收入之全额为所得税征收的对象。

1920年9月15日,北京政府颁布了《大总统关于切实推行所得税施行则令》催促实行所得税法。同年9月30日,财政部出台《财政部开征所得税通告》,鼓吹所得税为良税。随后,内政部在1920年11月6日也积极响应。1921年1月6日,北京政府财政部颁布了所得税征收税目令。该命令规定,凡官公吏之俸给、公费、年金及其它受公家给予之所得,先于1921年1月起,按其全年所得额依率算税后,仍分别于其支领时扣之。1921年1月19日,北京政府颁布《大总统准财政部拟征收所得税考成条例指令》。该指令把税务人员征收所得税作为考成的一个标准,借此敦促所得税的征收。

以上是北京政府时期关于个人所得税的立法概况,总起来讲,是雷声大、雨点小。至于实际征收情况则更不理想:1918年,北京政府财政部当时预算第一期所得税施行后每年可收入七八百万元。第二

期如果推行,一般所得税约有1 000万元以上的收入。1919年7月,财政部特设所得税筹备处,当时估计每年可收入500万元。1921年1月,因各省议员商会请求缓办,除官俸所得一项开征外,其余延缓三月。当年征得所得税1万余元,此后无形停顿^[3](第31页)。

二、国民政府第一部个人所得税立法概况

在近代中国第一部个人所得税法——《所得税暂行条例》颁布前,实际上有一个过渡的准所得税法,此即1927年由国民政府颁布的《所得捐征收条例》。它可以说是国民政府后来所得税的前身。所得捐征收的对象是各机关全部职员^[3](第243页)。由于所得捐毕竟不是面向全社会开征的税收,随着行政事务的增多,财政支出的扩大,国民政府开始考虑实行所得税的可能性。1929年初,美国财政专家甘末尔访华,他认为中国当时不具备施行直接税的条件,因而所得税又议而未决^[4](第19页)。不过随着抗日战争的爆发,财政赤字的增加,税收的减少,支出的浩繁,在全社会开征所得税也就迫在眉睫了。

所得税最初发生之形态为战时税,所以补充战时财政之不足。因此,国民政府筹办所得税的原因无非有以下几个方面:

第一,增加财政收入。

国民政府新建之初,为了所谓的继续“北伐”,再加上地方军阀割据,需要保持一定实力,军费开支越来越大。为增加财政收入,势必要进行财政改革,包括革除一些旧的不合理的赋税,如厘金,增加一些新的税制。据统计,从1934年始,到1937年6月止,江苏、安徽、浙江等26省市就废除的苛杂项目即达6 748种,废除税款额达66 135 047元之多^[5](第13页)。废除了旧的税制,而政府的财政开支却并没有减少,从1929年到1937年,国民政府的财政赤字年年增加,1929年为80百万元,1930年为101百万元,1931年为216百万元,1932年为130百万元,1933年为86百万元,1934年为147百万元,1935年为196百万元,1937年为297百万元。财政赤字在岁出的比例最少是1933年,占13.3%,最多的是1931年,占岁出的30.3%。几乎达到1/3^[6](第61页)。因此,高额的财政赤字迫使国民政府不得不考虑新的税收以减缓压力。

第二,抵抗日本帝国主义,以防不测。

“九一八”事变发生后,日本帝国主义劫夺了东北海关,使国民政府的关税收入比以前锐减了4 000万^[7](第210页)。而1931年的关税收入总数为370百万元,全部税收为615百万元,当年的财政收入为749百万元^[6](第33页)。损失的关税收入,差不多占了当年关税总收入的10.81%,占当年全部税收的6.5%,占当年财政总收入的5.3%。

由于我国历来采取间接税,全国国税税收中,以间接税的关税统三种收入为大宗,差不多占了全部税额之大部分。这三种赋税,主要又来自于沿海富庶地区,一旦抗战全面爆发,势必落入敌手,从而给国民政府财政造成巨大的被动。有鉴于此,1935年7月间,孔祥熙正式向国民政府中央政治委员会提出所得税原则及所得税法草案,并随后获得立法院的通过^[1](第2-5页)。

所得税法由孔祥熙提出,也有国民政府内部派系矛盾的因素。国民党在广州期间,蒋介石任命宋子文担任财政部长,宋子文属于所谓的“海归人物”,多少也干了点成绩,只是后来由于宋子文太专横,连蒋介石都不放在眼中,蒋只好改任孔祥熙为财长。孔上任后,竭力邀功,自然想尽一切办法增加财政收入。此时又恰逢战争,给孔祥熙提倡的所得税提供了一个千载难逢的机会。创办所得税对于孔祥熙来说,可谓一石三鸟:增加政府财政收入,取悦了蒋介石,为自己赢得一分;安插自己的派系人物,增强自身的实力;排挤宋子文的旧部下,削弱其力量。后来所得税机关的负责人高秉坊就是孔系人物。

1936年7月21日,国民政府第一部所得税法——《所得税暂行条例》正式颁布,这也是我国近代史上第一部真正意义上的个人所得税法。《所得税暂行条例》规定了课税范围,略采英国的分类法,把所得税的征税对象分为三类:第二类是薪给报酬所得,公务员薪俸所得即属此类。1936年8月25日,国民政府行政院公布《所得税暂行条例施行细则》,对征收的有关细节作出了规定。第一部个人所得税法施

行半年左右,从财政部的汇报来看,不是很理想。至 1937 年 1 月底止,报缴情形,甚为参差。全国公务机关,约计 13 000 余单位,报缴者,最多月份,仅 4 200 单位,为此,国民政府训令,“各机关长官对于其所属职员代为扣缴所得税,系属奉行法令之一种责任行为,而所经手代扣所得税之收入,在统一会计制度上,应属于保管款收入,解缴所得税时,应属于保管款支出,各该机关长官,在平时固应按期报缴,遇交卸时,亦应列案移交,如有短欠情事,自应依照交待条例办理。”该训令把扣缴所得税作为公务员交待的内容之一后,参差情形才逐渐改变。

三、国民政府对所得税暂行条例的修正立法

所得税全面开征的当年,爆发了抗日战争。在抗战期间和胜利后,国民政府对所得税曾进行三次重大修订和税负调整,三次修订和调整都是为了应付通货膨胀和财政赤字,以扩大征税范围和提高税收负担为中心。具体内容如下:

第一次修订是 1943 年 2 月和 7 月,分别重新修订公布了《所得税法》和《所得税法施行细则》。

1943 年所得税法在第二类所得免税范围中,因为物价上涨,除了将所得税的免税定为未满 100 这点和 1936 年 7 月 21 公布的《所得税暂行条例》中不及 30 元有所区别外,其余免税范围没有变化。和前次的所得税相比,税级和税率有了较大的变化:税级由 1936 年的 10 级增加到 17 级。税率则从最高税率每 10 元所得征收 2 元,提高为每 10 元所得征收 3 元。1936 年个人所得税的最低税率为 0.5%,1943 年最低税率为 1%;1936 年最高税率为 20%,1943 年最高为 30%。免税额由以前的每月平均未满 30 元,调增为 100 元。

从罚则方面看,国民政府对违反所得税的处罚标准在一定程度上提高了。首先,从处罚的金额上看有所提高,1936 年的《所得税暂行条例》对违反规定不报告的处罚金额 20 元,1943 年增加为 500 元以下之罚鍰。对于欠缴税款者 1936 年的法律规定的是三个处罚档次:科以所欠金额 30% 以下之罚金,科以所欠金额 60% 以下之罚金,科以所欠金额 1 倍以下之罚金。而 1943 年的《所得税法》对于该行为的处罚的三个档次是:科以所欠金额 1 倍以下之罚金,科以所欠金额 2 倍以下之罚金,科以所欠金额 3 倍以下之罚金,并强制执行追缴之。当然,如果考虑通货膨胀的话,处罚力度可能还下降了。其次,对于欠缴税款的时间和以前相比,要求也有所提高。1936 年的《所得税暂行条例》规定,欠缴期限分别是逾三个月者、逾六个月者、逾九个月者分别应受何种处罚,1943 年的《所得税法》规定的欠缴期限分别是逾一个月、逾二个月、逾三个月。

抗战胜利,国民政府对所得税法进行了第二次修正,此即 1946 年的《修正所得税法》。第二类薪给报酬所得,原规定不分项,统一适用一个超额累进税率,这次改为划分甲、乙两项,分别适用不同的 10 级超额累进税率,并将免税额从原来的 100 元,分别调整为甲项 15 万元和乙项 5 万元。从修正后的税率看,最高税率从原规定的 30%,分别调低为甲项 20%,乙项 10%。公务员薪俸作为乙项纳税。1946 年的个人所得税的起征点是 5 万元。最低税率为 0.7%,最高税率为 10%。税级则又从 1943 年的十七级恢复到 1936 年的十级超额累进制。

随着物价的上涨,1947 年 3 月 18 日,国民政府颁布了《所得税法免税额及课税级距调整条例》:该条例规定,第二类(薪给报酬所得)乙项(薪给报酬之所得)所得以中央机关公务员生活补助费之调整为调整时期。计算根据为每次国防委员会核定中央机关公务员生活补助费各该实得之增加百分比。并依中央各机关公务员生活补助费之规定区域分区调整。

第三次修正为 1948 年国民政府颁布的《所得税法》。这次所得税法从条款的数量上同前几次相比就有较多的增加。1936 年《所得税暂行条例》共 22 条,1943 年《所得税法》也是 22 条,但内容较前增加,1948 年《所得税法》163 条,从数量上看就是前所得税法的 8 倍。和第二次修改相比,就最低税率来看,1946 年是 7%,此次是 1%;就最高税率看,1946 年为 100%即 10%,此次为 4%。最高税率有所下降,而最低税率则有所提高。税级则从十级减小到四级,缩减了六级。1948 年所得税法的修正还有一个较大

的变化是, 以前的个人所得税基本上是按照底薪在征收, 但修改后按照其全部薪金计算征收。

币值改革后, 国民政府颁布的《整理财政补充办法》中, 对币值改革后的个人所得税的起征点及税率进行了适当的变通。1949 年 4 月国民政府对所得税的起征点又再次进行了修正。

为了进一步考察国民政府个人所得税的变化轨迹, 我们不妨将国民政府历次修正所得税的起征点、税级、最高和最低税率放在一起做个对比, 通过比较可以知道: 从起征点来看, 国民政府时期的个人所得税, 除了所得捐征收条例外, 从 1936 年的所得税暂行条例到币值改革后的所得税法, 都呈逐步上升趋势。1943 年的起征点比 1936 年增加了 70 元, 1946 年比 1943 年增加了 4.99 万元, 1948 年比 1946 年增加了 295 万元。币值改革后, 按照 1 金圆券兑换 300 万元法币^[8] (第 10 页), 则 1948 年币值改革后的起征点按照法币计算为 12 000 万元法币, 比币值改革前的起征点增加了 11 700 万元, 1949 年的起征点为 1 8000 万元法币, 比 1948 年增加了 6 000 万元。这个换算是按照金圆券最初发行的兑换比例计算而得, 如果考虑到金圆券发行以后的贬值情况, 再和所得税实行之初的起征点进行比较, 计算结果恐怕还要惊人。从起征点就可以管中窥豹, 看出国民政府的通货膨胀有多么严重: 1949 年的个人所得税起征点是 1936 年起征点的 6 000 万倍! 这个倍数还并不能反映真实的通货膨胀指数。从税级来看, 国民政府所得税的税级有逐步减少的趋势, 由以前的 8 级、10 级、17 级逐步减少到 4 级。从税率来看, 最低税率基本维持在 1% 左右, 而最高税率在战时达到了 30%, 最高税率反映出所得税受战争影响的痕迹。具体比较如表 1:

表 1 国民政府历次个人所得税税率比较表(单位: 元)

时间	名称	起征点	税级	最低税率	最高税率
1927 年	所得捐征收条例	51	8 级	1%	8%
1936 年	所得税暂行条例	30	10 级	0.5%	20%
1943 年	所得税法	100	17 级	1%	30%
1946 年	修正所得税法	5 0000	10 级	0.7%	10%
1948 年	所得税法	3 000 000	4 级	1%	4%
1948 年	(币值改革后)所得税法	40	4 级	1%	4%
1949 年	修正所得税法	60	4 级	1%	4%

四、个人所得税对国民政府公务员薪俸制度之影响

个人所得税对国民政府公务员薪俸的影响主要是使公务员的月薪俸在法定范围内有所减少, 而不再是传统的研究者认为的官等官俸表上的数字。笔者在查询资料过程中曾经查到 1936 年颁布的关于个人所得税法中的纳税数额计算表, 从表中的数据来看, 国民政府颁布的个人所得税对公务员月薪俸的影响是显而易见的, 它使其月薪俸在法定范围之内有所减少, 具体如表 2。

笔者曾在南京第二历史档案馆查到国民政府铨叙部的薪俸表, 也印证了个人所得税对公务员薪俸的影响, 铨叙部所有公务员领取的月薪俸都经过发薪机关扣缴了个人所得税, 月薪俸越高的则扣缴的越多, 反之亦然, 个人所得税所纳总额在该年该月的薪俸支出中所占的比例为 1.6% 左右。不过上表和袁际唐、陈德容的所得税表有一点出入。袁、陈的所得税计算表, 800 元的个人所得比表 3 中的实际纳税额要高 0.50 元, 有的还不止高这个数, 可能是以上两位作者的论著中有误, 因为作为国民政府公务员的铨叙机关不大可能把公务员的个人所得税计算错误。但不管怎么说, 个人所得税都使得国民政府公务员的薪俸不能按照现行大家所研究的官等官俸表中的原数字来计算, 而应该按照税后所得进行计算, 这一点是毫无疑问的。铨叙部 1947 年 5 月薪俸表如表 3。

那么, 国民政府公务员的个人所得税的纳税标准究竟在当时是个什么概念呢? 我们可以比较一下, 1941 年 9 月 27 日公布的《修正暂行文官等官俸表县行政人员部分》中一个县政府的委任 16 级的公务员——巡官事务员的月薪是 55 元, 而一个特任官的月薪是 800 元, 后者的个人所得税就是 45.60 元, 差不多是前者月薪的 80% 多, 是《所得税暂行条例》起点 30 元的 1.52 倍。过去, 在没有涉及到所得税的

问题时,一般观点认为,一个月薪 800 元的特任官是一个月薪 55 元公务员的 14.5 倍,如果今天考虑到所得税的影响的话,税后前者是后者 13.7 倍。这是纵向比较,我们不妨再横向比较一下:与当时南京市的人力车夫相比,战前,南京市有人力车夫 12 000 多人,每天工作 9 小时。不带眷属者,多住在车行内,行主不收房租,供给水火,有时收取较少之租费,月不过三四角而已,伙食或由行主包作,每日三餐,取费二角,或由车夫于路途中随时杂吃,于下班时自行煮食米面等物;带眷属者大多数租僻静之草房棚户居住,每月租金约四五角,大约每一车夫带一妻二女,每日有小洋五角,即可维持自活。照此计算,一个人力车夫每月的收入大约在 15 元左右即可维持生计。而 15 元则是国民政府一个月薪为 490 元的公务员的纳税数额。

表 2 第二类所得每月纳税额计算表及税后所得额(仅登录部分)

税级	每月平均所得额	税率	每月应纳税额(单位:元)	税后所得额(单位:元)
30 元	30 元至未滿 35 元者	0.05	0.05	29.05
70 元	65 元至未滿 75 元	0.10	0.30	69.70
80 元	75 元至未滿 85 元	0.10	0.40	79.60
90 元	85 元至未滿 95 元	0.10	0.50	89.50
100 元	95 元至未滿 105	0.10	0.60	99.40
200 元	195 元至未滿 205	0.20	2.60	197.40
300 元	295 元至未滿 305	0.30	5.60	294.40
400 元	395 元至未滿 405 元	0.40	9.60	390.40
500 元	495 元至未滿 505	0.60	15.60	484.40
600 元	595 元至未滿 605 元	0.80	23.60	576.40
700 元	695 元至未滿 705 元	1.00	33.60	666.40
800 元	795 元至未滿 805 元	1.20	45.60	754.40

表格来源:袁际唐、陈德容:《所得税会计论》《民国丛书》第 5 编第 37 册,上海书店 1947 年版,税后所得额为笔者计算。

表 3 铨叙部 1947 年 5 月薪俸表

职名	任级	姓名	在职月数	薪额	所得税	印花 ^②	党员月捐	实支金额
部长	特任	贾景德	全月	800	45.10	3.20	45.60	706.10
政务次长	简任	王子壮	全月	680	31.10	2.80	31.6	614.50
秘书	荐任一	邬召棠	全月	600	9.10	1.60	9.60	579.70
视察	荐任六	陈大白	全月	300	5.10	1.20		293.70
参事室科员	委任二	韦克明	全月	180	1.70	0.80		177.50
...	...	...	...	...	...	...	...	...
合计				15570	470.80	67.00	262.20	14770
总计				65430.48	1022.81	291.65	540.26	13525.32

表格来源:第二历史档案馆藏:《铨叙部薪俸表》全宗号:二七,案卷号:648。

由此可见,个人所得税使国民政府公务员的薪俸在法定范围之内有所减少的数量看似小,但实际上却并不小:一个高级公务员每月的个人所得税基本抵得上一个当时普通工人的月生活费开支,这就是横向比较的结果。以上即个人所得税对薪俸制度的影响。

五、个人所得税对财政之影响

国民政府开征所得税的出发点就是弥补“财政支出的庞大、收入的不足”。因此,个人所得税对财政的影响,首先就表现在它的征收直接为财政增加了收入。

最初,所得捐征收时,每个月大约可以征收到 17 万元。个人所得税实行之初,公务员的个人所得税每月可以征收 20 万元,这还不包括河北和察哈尔地区。照此计算,一年下来,仅公务员的个人所得税每

年在财政收入中就可增加至少 240 万元, 240 万元在 1936 年实际收取的所得税 6 487 271 元中约占 37%左右, 在 1937 年实际收取的所得税的 20 238 439 元中占 12%, 在 1937 年财政收入的 8 150 万元中占 0.3%。实际上这个 0.3%就是对国民政府财政收入的一点贡献。这个贡献有多大呢? 我们可以比较一下: 1941 年国民政府支出的平价米代金和中央公务员生活补助费两项合计在当年财政支出中也仅仅为 0.72%¹⁹ (第 28 页)。也就是说, 1937 年公务员的个人所得税的纳税总数大约是政府 1941 年对公务员补贴总量的一半左右。

其次, 个人所得税的征收, 对直接税具有开拓之功, 间接扩大了财政收入的范围, 增强了财政的实力, 一定程度上支持了抗战。

如果单独看公务员的个人所得税对财政的贡献, 毕竟还是稍小。但公务员个人所得税对国民政府的其他所得税、直接税收具有开拓之功, 而直接税收在国民政府时期的财政收入中的比例是不可忽视的。我们在前文已经交待过, 在 1936 年的《所得税暂行条例》颁布之前, 早在 1929 年国民政府就颁布了《所得捐征收条例》。该征收条例的征收对象就是国民政府各级公务员的薪俸收入。它为近代中国的第一部真正的面向全社会征收的所得税作了铺垫。从 1929 年到 1936 年, 实行了 7 年, 这样使后来的个人所得税的颁布不显得突兀而让人无法接受。后来, 个人所得税颁布, 所得捐才被废除, 不过国民党党员仍要缴纳所得捐。个人所得税征收后, 加上社会各界, 包括公务员的个人所得税税收, 其增长趋势是较大的。从表 4 可以看出, 1945 年的所得税税收是 1936 年的 501 倍, 8 年增加了 500 多倍, 平均每年增加 62.5 倍。这既是包括广大公务员在内的社会各界对中国抗战的支持, 也是国民政府税收人员“奋力征收”的结果。当然这其中还有通货膨胀的因素, 这是纵向的比较。具体如表 4。

表 4 我国所得税历年税收之趋势(单位: 万元)

年度	1936	1937	1938	1939	1940	1941	1942	1943	1944	1945
预算数	500	2 500	1 200	1 000	3 500	6 500	17 000	700	178 000	260 000
实收数	648.7271	2023.8439	860.4273	3 174.6969	3 229.2432	8 175.5353	20 794.4808	99 094.7382	169 861.4276	325 364.7808
指数	100	31	133	489	498	1 260	3 205	15 275	26 184	50 154

表格来源: 杨昭智:《中国所得税》, 商务印书馆 1947 年 8 月初版, 第 163-164 页。

表 5 所得税与财政收入的比例

时间	岁入(不包括借入款) 百万元	所得税数量: 百万元	所得税占岁入的比例
1936	817	6. 487271	0. 0079
1937	870	20. 238439	0. 0233
1938. 7-12	315	8. 604273	0. 0273
1939	740	31. 746969	0. 0429
1940	1, 325	32. 292432	0. 0244
1941	1, 310	81. 755353	0. 0624
1942	5, 630	207. 944808	0. 0369
1943	20, 403	990. 947382	0. 0486
1944	38, 503	1698. 614276	0. 0441
1945	1, 241, 389	3253. 647808	0. 0026
平均			0. 0320

表格来源: 岁入根据许涤新、吴承明:《中国资本主义发展史——新民主主义革命时期的中国资本主义》(第三卷), 人民出版社 2003 年 6 月第一版, 第 63、477 页, 所得税占岁入的比例与平均比例为笔者所计算。

以上是历年所得税自身的比较, 我们不妨再把历年所得税和历年的财政收入比较一下: 从表 5 可以看出, 所得税在国民政府财政收入中的比例, 最高的是 1941 年, 占当年财政收入的 6.24%。最低为 1945 年, 也占到了当年财政收入的 0.26%。所得税在开办至抗日战争胜利, 在财政收入中的平均比例

为3.20%。而国民政府对中央公务员的生活补助费和平价米代金在1943年度占国库总支出的也不过2.29%^[9](第28页)。可以说包括公务员在内的广大工薪阶层为抗战的胜利做出了自己的应有贡献。所得税与财政收入的比例具体见表5。

六、战后国民政府个人所得税举办得失之商榷

所得税基本上属于战时税,大多数国家开征所得税都是为了应付战争。一旦战争结束,所得税还是否需要继续征收就成为我们下一步讨论的问题。当然,抗战结束,国民政府还有内战要打,可以说也有战争。但毕竟两个战争的性质不一样。反对日本帝国主义,是正义的民族抗战;消灭中国共产党,排除异己则是非正义的战争。这一点是必须要分清楚的。1946年国民政府所得税包括个人所得税在内,征收了601.6亿元^[10](第391页),占当年财政收入19791亿元的3.04%,仍然接近战时所得税的平均税收水平。

从经济方面讲,所得税是课于国民所得,其施行应在生产事业发达或国有经济繁荣,大多数国民有大额所得的前提下,然后税源才充裕。中国当时经济组织落后,工业不发达,以农立国,这就决定了国民政府在战后所得税的开征有些先天不足,当然,这种先天性的不足在战时也存在,只不过抗日战争是非常时期,不能以平常度之而已。我们不妨来分析一下国民政府时期的经济发展情况:中国资本主义的发展水平在民国时期,始终没有超出20%^[6](第757页),尽管新式产业的比例也一直在增加,但中国仍然是一个农业大国。即使农业中存在少量的资本主义成分,却仍然改变不了中国经济落后的现状。

虽然同英国、美国、法国等国家的所得税产生的背景一样,中国所得税也是在战时,但英国在20世纪之前就号称是“日不落”帝国,到1880年,英国的工业产量在世界工业产量中的比重为22.9%,美国在同时期的世界工业产量中的比重为14.7%,法国为7.8%^[11](第205页),而中国当时的工业产量在全世界的比重却微乎其微。因此,英国、美国、法国具备经济发达开征所得税的背景条件,但是当时的中国却并不具备。

所得税的开征,除了发达的经济、坚实的工业基础之外,还要具备国民所得剧增的背景。以1933年中国国民所得为例,1933年中国国民所得人均46元,按该年美汇市价,仅合12美元。该年美国平均每人所得为313美元。近年有人认为,1933年的中国人均GDP为123.4元,折合美金为62美元。但即使按照新的估计数量,也和当时其他国家有很大的差距:日本当时的人均GDP为264美元,而早在1890年,英国的人均国民生产总值就达到785美元,法国人均515美元,德国人均537美元^[11](第209页)。中国当时的国民所得,人均数按照巫宝三的说法仅合美国1933年的3.83%。如果照罗荣渠的说法,中国的人均数占美国的19.80%,占日本的23.48%。假设说英国1933年的经济仍然停留或者保持在1890年的水平上,中国人均国民所得按照巫宝三的说法也仅占其人均的1.53%。中英、中美、中日之间的差距由此可知!即使和印度相比,中国的经济发展水平也是落后的。一直到1949年,旧中国工业生产水平仍然同不发达的农业国印度存在一定的差距。所以,英国、美国、法国所得税的开征,由于具备了相对发达的经济和坚实的工业基础,以及个人所得剧增的背景,有可能取得成功,而在当时的中国,尤其是战后继续开征个人所得税,则耐人寻味。

从政治方面说,中国治外法权尚未完全收回,在华外人不受中国法律的约束,这就无法使在华外人一律纳税。比如国民政府当时的代总顾问德国人法肯豪森,和国民政府在合约中签订的是月薪3000元,无兑换津贴,若照章纳税,将达1/6。法肯豪森表示坚决反对,并专门上书国民政府财政部。财政部无奈,只好就坡下驴,说顾问团之高级长官,所有交际其他特别支出甚多,将法肯豪森所得之收入3000元中,以1500元作为薪额,1500元作为特别办公费,其应纳之所得税,以1500元为准。明眼人一看就知道,这是财政部在主动帮外国人减税。按照所得税的计算公式,月薪3000元应纳税500元,但如果按照财政部提出的解决方案,法肯豪森每月的纳税额就是300元,少纳了200元的税收。200元就相当于国民政府1933年颁布的《新行文官薪等官俸表》中规定的一个荐任十一级或者委任一级公务员的月

薪俸，也相当于一个中等偏下的农民家庭一年的收入。国民政府的软弱由此可见一斑。另外，中国境内的租界是国家行政权不能达到的区域，这就无法令租借内的华人一律纳税。

从社会原因来讲，所得税之成立，以文化比较高度发展及货币经济之充分普及为其前提条件。由于多种原因，尤其是国民政府时期的民国“万万税”，导致中国民众有厌恶赋税之心理，再加上社会惰性的存在，也阻碍了所得税的推行^[3]（第43页）。

除此之外，所得税本身的弊端也影响了个人所得税的开征效果。众所周知，所得税是近代资本主义税制的主体税种，也是资本主义国家财政收入的主要来源。按照资本主义的税收理论，所得税是最公平合理的先进税制，它以对人税代替了对物税，并从分类所得课税发展为综合所得课税，具有调节收入和组织收入的明显作用。孙中山先生在世时，也曾经盛赞所得税是一种良税。

但是，令人遗憾的是，其并未发挥出应有的作用。这主要表现为本身税制有缺陷，起征点低，累进税率级距差距小，最高税率订得较低，有利于高收入者，而加重中等收入者，失去了调节收入，平衡负担的初衷。现代各国租税之趋势，大抵以所得税为核心，以财产税、营业税、财产交易税及消费税四者补其不足。但国民政府时期的税制之重心，偏向于消费税系统，并不向所得税方向努力迈进，原因之一就是上等阶级把财政负担摊在中下级人民身上。比如国民政府对年终奖金纳税的规定，明显就是让高收入者逃税，或者称“合理避税”。国民政府规定，年终奖金应该分为十二个月平均纳税。比如，1200元的奖金，如果照总数纳税的话，根据1936年《所得税暂行条例》的规定，所得超过800元以上时，每超过100元之额，每10元增课2角，至每10元课税2元为最高限度，即1200元要缴纳 $(45.6 + 80) \times 125.6$ 元的个人所得税。而国民政府则规定用1200元除以12个月，每月按照100元纳税为0.6元，一年按照12个月计算，1200元的奖金仅纳税7.20元。而125.6元的税款是后者的17.44倍！一反一正相差很远。要知道，年终奖金可以拿到1200元的绝对不是一般的小公务员，而是那些位高权重者。

不仅如此，国民政府的高级公务员的有些收入是没有收税的，如科级以上的主管所享有的公费或者所谓的特别办公费。国民政府科级以上公务员的特别办公费，尤其是职位较高的公务员，其特别办公费已经超过了本俸，禁止特别办公费纳税，显然有利于高级公务员，而不利于中下层小公务员。这是在让职位较高者逃税。所以，国民政府个人所得税的制度本身就不公正，正如马克思所说，假设法律本身就不公正，即使法官再公正无私，他只不过是把这种不公平和不公正不折不扣地落到了实处而已。如此一来，所谓的调节收入、平衡负担则成为空谈。

其次，税率分级过多。各国分类所得税一般采比例税率，无分级规定，最多亦不过分二三级，以符征收便利之旨，而中国分类、综合二税均分级多至十余级以上，税率分级过密，在施行时必致手续繁复征课困难，这是自寻不必要之繁，而陷于杆格难行之境。个人所得税实行之初，其税级就有10级，最多的是1943年，居然达到了17级，1946年修正后才又降到10级，到1948年修正后，又改为4级，此后，分级过多的弊病一定程度得到了克服，但由于国民政府在大陆的统治已经是秋后的蚂蚱——蹦不了几天，自然就谈不上什么效果了。

归根到底，所得税的不成功，在于我国工商业尚未发达到相当的阶段所致。要有进步的税制，一定要有进步的经济。要求税制进步，必须要求经济进步。所得税要收得起，必先使产业兴隆，国民所得激增。能使税收旺盛，财政才有起色，才有进步。而财政的进步，其关键不在财政本身，乃在经济。国民政府开办所得税，根本目的是在财政，在于支持抗战。而一旦战争结束，这种非常刺激的背景也消失。由于中国当时经济不发达，工业基础落后，国民所得有限，包括公务员在内的广大工薪阶层，到国民政府统治后期，生活已经是越来越赤贫化。在这种情况下，继续缴纳个人所得税，可能就是竭泽而渔、饮鸩止渴了。个人所得税的继续开征只会加大工薪阶层对国民政府的离心力，从而加速其崩溃，再加上所得税制度本身的缺陷，在战后继续开办的所得税就注定只能成为一个不合时宜的早产儿，最终只会无疾而终。

注 释:

- ① 关于这方面的研究主要有:陈英竟:《所得税之理论与实际》,四川长寿新市镇澄园 1933 年 5 月初版;吴广致:《所得税》,中华书局 1936 年 9 月;杨骥:《现行所得税改进论》,独立出版社 1937 年;刘树东:《所得税之研究》,载《东方杂志》第 33 卷第 13 号;朱契:《中国所得税发展史》,商务印书馆 1940 年版;刘振东、王启华:《中国所得税问题》,中央政治学校研究室印行,1941 年;杨昭智:《中国所得税》,商务印书馆 1947 年 8 月初版;袁际唐、陈德容:《所得税会计论》,民国丛书,第 5 编第 37 册,上海书店 1947 年 8 月初版;马寅初:《财政学与中国财政——理论与现实》,根据商务印书馆大学丛书 1948 年 8 月第一版重排,2001 年 10 月第一版。
- ② 印花税是对经济活动中书立、领受应税凭证的行为征收的一种税。

[参 考 文 献]

- [1] 林 森:《所得税是现代国家最合理的税制》,载《中央周刊》1936 年 9 月 28 日。
- [2] 杨昭智:《中国所得税》,上海:商务印书馆 1947 年版。
- [3] 季啸风、沈友益:《中华民国史史料外编》(第 69 册),桂林:广西师范大学出版社 1997 年版。
- [4] 虞宝棠:《国民政府与民国经济》,上海:华东师范大学出版社 1998 年版。
- [5] 胡子祥:《南京国民政府税制改革平议 1928—1937》,西南交通大学硕士学位论文,2001 年。
- [6] 许涤新、吴承明:《中国资本主义发展史——新民主主义革命时期的中国资本主义》(第三册),北京:人民出版社 2003 年版。
- [7] 季啸风、沈友益:《中华民国史史料外编》(第 87 册),桂林:广西师范大学出版社 1997 年版。
- [8] 李长佑:《金圆券币史》,南京:江苏古籍出版社 2001 年版。
- [9] 吕志茹:《孔祥熙与战时财政》,河北大学硕士学位论文,2002 年。
- [10] 孙翊刚:《中国财政史》,北京:中国社会科学出版社 2003 年版。
- [11] 丁建弘:《发达国家的现代化道路——一种历史社会学的研究》,北京:北京大学出版社 1999 年版。

(责任编辑 桂 莉)

Research on Personal Income Tax of The Nanjing National Government

He Jiawei

(School of Politics & Law, Central China Normal University, Wuhan 430079, Hubei, China)

Abstract: Income tax of the Nanjing National Government which was issued in 1936 is the first income tax in modern China . The promulgation of it strengthened the public finance for against the Anti-Japanese War, at the same time it reduced the civil servants' salary of the Nanjing National Government within the limits permitted by law . Although the personal income tax contributed to the Anti-Japanese War, after the War continuing to set up the personal income tax is to be deliberated . Because the development of public finance is not based on itself, but on the flourishing economy and industry. For its underdeveloped economy, weak industry and the drawback itself, the personal income tax would be doomed to be an inborn premature delivery baby, and pass peacefully away finally .

Key words: Nanjing National Government; personal income tax; civil servants' salary system; public finance