

# 民国遗产税制度思想之演进<sup>\*</sup>

## ——从分遗产税制到总遗产税制

夏国祥

(上海师范大学商学院, 上海 200234)

**摘要:**发端于清末的中国遗产税制度思想,历经北洋政府时期、国民政府前期和国民政府后期的发展,具有明显的阶段性特征,并最终促成了遗产税制度在中国的实施。文章将思想界的活动与政府决策综合起来考虑,系统地梳理了民国遗产税制度思想的发展历程及其特征。研究发现:(1)民国时期思想界对遗产税制度建设的讨论遵循了三个原则,即公平原则、国情原则和可行性原则。(2)民国遗产税制度思想的演进过程,实为国人从本国国情出发,对税制公平性和可行性的权衡过程。(3)20世纪30年代中期以前,思想界在遗产税制度模式的选择上明显倾向于分遗产税制;而到了国民政府后期,总遗产税制最终得到了大多数人的认可。因此,民国时期的遗产税制度思想演进过程,是一个从注重公平性向注重可行性的转变过程。这是民国遗产税制度思想臻于成熟的表现。文章不仅是对近代中国财政思想研究的拓展和深化,还能为我国当前的遗产税制度建设提供有益的借鉴。

**关键词:**民国;遗产税制度思想;公平性;可行性;演进

**中图分类号:**F092.6 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2016)05-0099-12

**DOI:** 10.16538/j.cnki.jfe.2016.05.009

### 一、引言

所谓遗产税制度思想,主要是指主张在中国推行遗产税制度的思想。近代中国的遗产税制度思想成长并成熟于民国时期,对于遗产税制度在近代中国的实施,起了积极的推动作用。系统地考察民国遗产税制度思想的演进过程及其特征,不仅是对近代中国财政思想研究的拓展和深化,还能为我国当前的税制改革(特别是遗产税制度建设)提供有益的借鉴。

然而,目前学术界对这一主题的研究还相当薄弱。既有的相关研究大多从财政史或税制史角度对民国遗产税制度的史实进行描述,甚少涉及理论或思想层面。<sup>①</sup>虽有一些经济思想史论著对民国遗产税制度思想稍有涉及,但缺乏系统的梳理。<sup>②</sup>总之,虽然涉及民国遗产税问题的文献为数不少,但专门论述民国遗产税制度思想的论著尚未出现,这就为本文的探

收稿日期:2015-08-26

作者简介:夏国祥(1964—),男,江苏如皋人,上海师范大学商学院副教授。

<sup>①</sup>参见马金华:《民国财政研究》,经济科学出版社2009年版;付志宇:《中国近代税制流变初探——民国税收问题研究》,中国财政经济出版社2007年版;陈光焱:《中国赋税发展研究》,中国财政经济出版社1996年版;黄天华:《中国税收制度史》,华东师范大学出版社2007年版;刘燕明:《国民政府时期遗产税的变迁、特征和作用》,《税收经济研究》,2012年第6期。

<sup>②</sup>参见胡寄窗,谈敏:《中国财政思想史》,中国财政经济出版社1989年版;邹进文:《民国财政思想史研究》,武汉大学出版社2008年版;付志宇:《近代中国税收现代化进程的思想史考察》,西南财经大学出版社2010年版;夏国祥:《中国近代税制改革思想研究(1900—1949)》,上海财经大学博士论文,2003年;夏国祥:《近代中国税制改革思想研究(1900—1949)》,上海财经大学出版社2006年版。

讨留下了余地。本文拟分北洋政府和国民政府两个历史时期,并以抗战全面爆发的1937年为界,将国民政府分为前期与后期两个阶段,对民国遗产税制度思想的演进过程作一系统梳理,并总结其所呈现的特点。关于本文的研究视角和思路,有两点需要说明:其一,尽管对遗产税制度思想的讨论离不开对遗产税主要税制要素的分析,但是本文对这些税制要素的介绍或分析不求面面俱到,而是更加关注民国遗产税制度思想演进的总体特征,重点考察国人在中国特殊国情背景下选择西方遗产税制度模式时所显示的价值取向;其二,由于遗产税制度建设是思想界的活动与政府决策互动的结果,因此本文将兼顾思想界的活动与官方的改制工作,以反映思想演进的全貌。研究发现,民国思想界对遗产税制度建设问题的思索始终贯穿着对税制公平性和可行性的考量,国人高度重视税收的公平原则,但随着对问题讨论的深入,人们最终认识到既定国情下的可行性是实现公平性的前提条件,当两者发生冲突时,只能放弃绝对公平的理想而追求可行性前提下的相对公平。

## 二、北洋政府时期:遗产税制度思想的兴起

### (一)近代中国遗产税制度思想的溯源

遗产税是以财产所有人死亡时遗留的财产为课税对象而课征的一种税,是现代财产课税体系中重要的分支,具有非常突出的收入再分配功能。遗产税起源甚早,古代的埃及与罗马早已有之。近代遗产税始征于荷兰(1598年)。中国古代受“子承父业”与“父债子还”等观念的影响,向无此税。遗产税是近代中国税制改革浪潮中受西方影响而引进的全新税种。

近代中国的遗产税制度思想可追溯至清朝末年。清末,由于西方财经知识在中国的初步传播,一些先进人士开始注意到西方遗产税。如1901年洋务派官僚刘坤一和张之洞在联合会奏变法折中曾提出要采行西方遗产税的建议。<sup>①</sup>提议引进遗产税的直接动机多为纾解政府的财政困难,但也有少数人注意到遗产税的收入再分配职能,如梁启超曾指出,遗产对继承人而言非劳动所得,对其课税颇符合公平负担的原则。<sup>②</sup>这是近代国人对遗产税社会功能的早期表述,尽管是极其粗浅的。

进入民国以后,特别是20世纪20年代以后,遗产税制度思想得到较快的发展。究其原因,从思想史的角度来看,主要有两点:其一是西方财政学在中国的快速与深入传播。19世纪末期以阿道夫·瓦格纳(1835—1917年)为代表的德国社会政策学派的财政理念对国人的影响很大。瓦格纳特别重视税收的社会公正原则,主张国家通过税收工具调整所得及财产分配,以消弭社会矛盾。近代中国知识分子深受古代儒家大同思想的影响,非常认同这一观念。<sup>③</sup>其二是受孙中山思想的影响。孙中山主张采用累进税率,征收所得税和遗产税等直接税,作为节制资本和调节贫富不均的主要手段。<sup>④</sup>鉴于孙中山在当时社会的崇高地位,他的上述思想对民国时期(特别是国民政府时期)的财税思想和政策具有重大影响。

北洋政府时期,遗产税制度思想的进展主要体现在:官方进行了中国近代史上首次遗产税立法尝试;思想界则对在中国特殊国情下推行遗产税的困难作了初步分析。

### (二)近代中国的首次遗产税立法尝试

民国初年,财政当局在财政改革计划中提出要系统地引进西方近代税种的设想,其中包

<sup>①</sup>参见苑书义等:《张之洞全集》,河北人民出版社1998年版,第1444—1445页。

<sup>②</sup>参见梁启超:《饮冰室合集(文集之八)》,中华书局1936年版,第18页。

<sup>③</sup>参见夏国祥:《西方财政学在近代中国的传播》,《财经研究》,2011年第3期。

<sup>④</sup>参见孙中山:《孙中山全集(第九卷)》,中华书局1986年版,第367—391页。

括遗产税。遗产税制度的创建工作因之被提上议事日程。1914年,北洋政府的法籍财政顾问铎尔孟(André d'Hormon)提出“拟办遗产税说帖及略例”。1915年,“财政部”次长章宗元提出《遗产税条例草案》12条,同年夏,“总统府财政讨论会”以该草案为蓝本制定了《遗产税条例》。

铎尔孟的“遗产税略例”共8条,内容非常简单,主要规定:继承遗产不逾1000元者免税;逾1000元之遗产,根据继承人所得遗产之多寡及其与死亡人的亲疏关系(拟分七等)征以1%—20.5%的10级超额累进税率。此外,对死亡报告和遗产呈报等重要纳税环节及匿报财产等不法行为的惩罚措施作了明确的规定。<sup>①</sup>

《遗产税条例》系近代中国官方制定的第一部遗产税条例,主要规定:(1)凡无子立嗣者,其嗣子继承遗产时,应纳遗产税。其分与养子、亲友之财产,亦同。(2)凡继承遗产逾1000元者,应纳税5%,逾10万元者应纳10%。(3)凡继承遗产1000元以下者免税,其遗赠财产于公共善举或合族义庄者亦同。(4)计算遗产时,嗣父之负债及丧葬费用得先酌量扣除。(5)财产的估价折算规则由各地所辖官署按本地习惯确定。该条例还规定,遗产税的缴纳方法为:当事人将所继承遗产上报所辖官署,经核定应纳税额后,照数购取印花税票并黏贴于继承书契之上。并规定,若不以此法纳税,其遗产继承将无法律效力。<sup>②</sup>

《遗产税条例》在制度设计上自然受到了西方国家税制的影响,如其对纳税方式的规定就是借鉴了英国早期推行的遗嘱印花税模式。但该条例在以下几方面明显不同于西方通行的遗产税制度:其一是只对嗣子继承的遗产课税,亲生子免税;其二是只对不动产课税,动产免税;其三是税率仅分两级,近乎于比例税制。这些设想的本意是欲使税法适应国人的财产继承习惯,使之简便易行,但有违税收的公平与普遍原则,难以获得思想界的认同。其后北洋政府参议院在讨论该条例时认为,各国遗产税法大多不外两原则:一是“近亲所纳遗产税应比远亲为轻”,二是“遗产之大者所纳税应比遗产之小者为重”,并认为遗产税创始之初,“似宜视各国为轻”。据此对条例作了以下修正:亲生子也须纳税,嗣子又分为兄弟之子、从兄弟之子、再从兄弟之子及同高祖兄弟之子几个等级,与死亡人的亲疏关系愈远课税愈重,同时随所得财产额的增加提高边际税率;课税财产也包括动产,但起征点提高到3000元,且未成年继承人的教育婚配费用可先予酌量扣除。<sup>③</sup>

上述民国初年的几个遗产税制度文献中,铎尔孟的“遗产税略例”的主要特点是根据继承遗产的数量以及继承人与被继承人的亲疏关系采取累进税率,比较注重税制的公平原则;而财政讨论会制定的《遗产税条例》则考虑到国情的特殊性而高度注重税制的简便与易行,但也因此牺牲了税制的公平性。此外,该条例所考虑的税制要素较前者要周全一些,但疏漏仍很多,如对遗产的申报、调查程序及漏税等违法行为的罚则均未作明确规定。“参议院”对《遗产税条例》的修正,企图在税制的公平性与可行性之间求得某种平衡。

必须指出的是,民国初年《遗产税条例》的匆匆出台,受到了少数知识精英(主要是学者型官僚)的推动,并无充分的理论及舆论准备为依托。由于时局动荡,且与遗产税相关的一些近代法律制度(如继承、登记和户籍等方面的法律)尚未出台,《遗产税条例》未能付诸实施。但这并不影响思想界在遗产税制度建设方面的积极思索。

<sup>①</sup>参见晏才杰:《租税论》,北京新华学社1922年版,第714—716页。

<sup>②</sup>参见贾士毅:《民国财政史》(第二编),商务印书馆1917年版,第240—242页。该条例与章宗元所拟《遗产税条例草案》的内容基本相同。章氏草案原文详见晏才杰:《租税论》,北京新华学社1922年版,第716—718页。

<sup>③</sup>参见贾士毅:《民国财政史》(第二编),商务印书馆1917年版,第242—245页。

### (三)思想界对中国特殊国情下推行遗产税困难的认识

不少人注意到中西文化的差异,认识到中国的一些传统社会习俗或制度给推行遗产税带来的巨大困难和社会阻力,并努力寻求对策。早在1915年,章宗元在拟定《遗产税条例草案》时就曾指出,一国的税法,与人民的习惯有密切的关系,“欧美各国之习惯,人死则财产必易户,虽父死子继亦必改名登记,故遗产之税较易征收。中国之习惯则不然,人民之财产往往以堂名别号为户,祖遗父传,不须变更,亦毋庸登记。若遽行欧美之法律,则群情必见为不顺”。故他主张只对嗣子继承的遗产课税,对亲生子的“天然之传遗”则免税,以求易于推行。<sup>①</sup>其后,财政学者晏才杰也指出,国人的遗产继承习惯,不仅使遗产的调查极为困难,而且使纳税人的痛苦骤增,加之当时中国天灾人祸频仍,百姓生计艰难,故他主张中国遗产税应以轻征为原则,税率宜轻,免税范围应详加规定,“以示宽大”。<sup>②</sup>

经济学家侯厚培对与遗产税相关的中国国情的认识较为深入且全面。首先,他指出,遗产税与一国的遗产制度有密切的关系,而中国遗产制度最大的特点是,国人的遗产继承不是依据法律,而是沿袭习惯。中国自古本无专门的《遗产继承法》,虽然清末制定了《民法》,其中的“继承篇”对遗产继承有所规定,但至今未普遍实施。其次,他点明,在遗产继承习惯方面,中外最大的不同是中国盛行家族制度,而欧美实行个人制度。家族制度以大家庭为主体,数代同堂,长期不分家析产,时间越久,家庭成员越多,财产继承时就越加分不清。因此,家族制度是遗产继承制度的“根本祸源”。最后,他认为,中国的遗产继承习惯将在遗产税的征收程序上造成两大困难:其一是中国家族制度下盛行“堂名制”,遗产继承不必更改户名,这种习惯使得遗产的继承人难以确定;其二是国人的遗产继承只须凭乡族证认,不必经过官厅的手续。不经过官厅,死亡调查就难以进行,遗产税也就无从征起。<sup>③</sup>

针对上述问题,侯厚培等人认为,政府应该运用政治力量来改革社会习俗,不能因噎废食。侯氏力倡改良中国传统的遗产继承制度,废除“堂名制”。他建议,政府应强制推行下列措施:凡人死亡后,无论其亲子还是嗣子,均须将分得的财产,去官厅更改户名,相关的继承文书,须官厅盖印;违者其继承不具法律效力。他认为,若有财产的过户记录及继承文书可供查验,则遗产税在征收流程上的困难可望消除。<sup>④</sup>

侯厚培等人的分析反映了有识之士对中西文化差异的深刻认识,特别是其指出中国传统家族制度与遗产税制度的冲突,可谓切中要害。不过,虽然北洋政府时期的官方很早就进行了遗产税的立法尝试,思想界在遗产税的理论介绍和舆论宣传等方面也作了一定的工作,但对中国究竟应选择何种遗产税制度模式这一关键问题并未有清晰的认识。

## 三、国民政府前期:对中国遗产税制度顶层设计的思考

国民政府成立后,官方以“民生主义”相标榜,在财税领域大力推行各种近代化改革。在此背景下,思想界对中国推行遗产税问题的探讨渐趋深入。

### (一)思想界对中国遗产税制度模式选择的看法

这一时期,思想界对中国遗产税制度模式的选择问题进行了较为充分的思考。近代西方遗产税主要有以下三种制度模式:其一是总遗产税制,即以财产所有人死亡后留下的财产总额为课税对象,在税率设计上只与遗产总额挂钩,不考虑继承人的经济能力。其二是分遗

<sup>①②</sup>分别参见晏才杰:《租税论》,北京新华学社1922年版,第716—717页和第721页。

<sup>③④</sup>参见侯厚培:《中国设施遗产税问题》,《东方杂志》,1923年第20卷第10号。

产税制,又称为继承税制,以各继承人或受遗赠人所得的遗产份额为课税对象,在税率的设计上考虑的因素较多,如继承人与被继承人的亲疏关系及继承人自身的经济状况等。其三是混合遗产税制,也称总分遗产税制,即先对被继承人的遗产总额课以总遗产税,再对各继承人获得的继承份额课以分遗产税。当时世界上绝大多数国家实行分遗产税或混合遗产税制。主要资本主义国家中,日本和意大利实行分遗产税制;德国和法国先实行混合遗产税制,后相继改为分遗产税制;英国实行混合遗产税制;美国联邦政府实行总遗产税,而各州政府大多实行分遗产税;也有少数国家或地区(如英属哥伦比亚等)实行总遗产税制。三种遗产税制模式各有利弊:总遗产税制,税源可靠,税收比较充分与稳定,计税较简单,征管费用较低,但因忽略继承人的负担能力,难以体现公平原则;分遗产税制,考虑继承人与被继承人的亲疏关系及各继承人自身的经济状况,较为公平合理,但计税较复杂,征管难度较大且费用较高;混合遗产税制,既可保证收入稳定,又能实现应能课税,但计税更复杂,手续更繁琐,费用更高。这些西方遗产税制度方面的知识自20世纪20年代末已为国内财政学界所熟知。<sup>①</sup>

国民政府前期,思想界关于中国遗产税制度的模式选择呈现出一个明显的特点:主张分遗产税制或混合遗产税制的观点占绝对多数,甚少有人赞成总遗产税制。著名学者李权时是较早触及这一问题的人,他曾于1928年著文专门就总遗产税与分遗产税的优劣予以比较,其基本结论是:“大概国家需款不很孔亟的时候,那么分遗产税是要比总遗产税为优良的,因为是比较起来公道些。如果国家又是需款孔亟,又是要多多节制资本,又是要讲讲公道,那么最好是既有总遗产税,又有分遗产税。”<sup>②</sup>他明显流露出对分遗产税制或混合遗产税制的强烈偏好。这一观点流传甚广,其他人的看法大多与之类似。人们普遍认为,赋税制度应当首先注重公平原则,中国现行税制体系的最大弊端就是以间接税为主体,有违公平原则。分遗产税制有诸多手段(如考虑继承人与被继承人的关系、合理确定免税额及扣除额等)实现公平目标,而总遗产税制不考虑纳税人的经济状况,全以遗产总额为课税对象,仍难免有“对物税”的弊害。由于中国人的家庭规模大小不一,对不同规模家庭的同一数额的遗产课以同一税率,显然有失公平。总之,一味地追求征管手续的简便,牺牲税收的公平原则,绝不是完善的赋税政策。<sup>③</sup>这种对总遗产税制和分遗产税制的臧否,在国民政府时期极为普遍。

还有个别学者对总遗产税制给予理论上的某种肯定,但仍不主张在中国实行单一的总遗产税制。如学者黄豪认为,在缺少经常财产税的税制体系中,遗产税相当于对死者生前免课财产税的一种追缴,从这个意义上说,总遗产税应优于分遗产税。且国人有家族共有财产的习惯,现行法律也允许被继承人立禁止遗产分割的遗嘱,如果勉强实行分遗产税制,会有诸多不便。但总遗产税制不考虑继承人的经济情形,确实是一大不足。因此他建议,中国遗产税应根据“遗产数额及遗嘱定有禁止分割与否”,分别采用总遗产税制或分遗产税制,即对于遗产数额较大者(20万元以上)或遗嘱定有禁止分割遗产者,行总遗产税;对遗产数额较

<sup>①</sup>参见李权时:《遗产税问题》,上海世界书局1929年版,第63—67页;金国宝:《遗产税》,上海商务印书馆1937年版,第3—5页。另外,人们一般认为,继承税制注重亲等差别这一点是公平原则的一大体现,但这一观点并不是无懈可击的。金国宝(1937)就曾指出,亲等差别的观念来源于封建制度及家族主义,“从纯粹学理而言,并无若何坚强之论据。就平均财富及负担公平之原则而论,更无成立之理由”。

<sup>②</sup>引自李权时:《总遗产税与分遗产税的比较》,《社会科学杂志》(上海),1928年第1卷第4期。

<sup>③</sup>参见蔡如海:《中国遗产税问题》,《中国经济》,1934年第1卷第2期;溥荫:《论我国征收遗产税》,《南大半月刊》1936年第26/27期。

小或遗嘱并未定有禁止分割者,按各继承人所得的遗产课以分遗产税。其理由是:大额遗产,即使课以总遗产税,继承人所得仍相当可观,于公平并无大碍;对于禁止分割的遗产,为公私两便起见,也宜采用总遗产税制;至于遗嘱并未禁止分割的小额遗产,继承人所得有限,若不考虑个人的经济情形而课以总遗产税,必然有失公平。<sup>①</sup>这一设想试图对公平原则及国情的特殊性予以兼顾,自不无道理,但在税务行政上过于复杂,很难付诸实践,但反映了人们对中国遗产税制度模式的深入思考。

从制度模式角度来看,北洋政府时期的《遗产税条例》属于分遗产税制。但当时人们尚未对中国遗产税制度模式的选择问题作认真的思考。国民政府前期对该问题的讨论反映了思想界对中国遗产税问题认识的深入。而大多数人选择分遗产税制或混合遗产税制这一事实,既是西方遗产税制度的示范效应,也说明近代中国思想界比较注重税收的公平原则。

#### (二)这一时期的遗产税立法进展

1928年7月,国民政府财政部参考民国初年的几种遗产税条例文本,制定了《遗产税暂行条例》14条和《遗产税施行细则》16条,于1929年初公布。

《遗产税暂行条例》的主要内容有:(1)妻及亲生子女、嗣子、养子或亲朋承受遗产时,应纳遗产税,以为承受财产确定权利之证。(2)承袭人分为六等:妻及亲生子女、兄弟之子、从兄弟之子、同宗兄弟之子、抚养异姓之子、亲戚(或朋友)。(3)承受遗产在5 000元以下者免税,5 000元以上者按遗产之多寡及亲等之远近,征以1%—24%的10级超额累进税率。(4)遗产人的负债、丧葬费及承袭人应需之教育费用得先酌量扣除,其遗捐公共善举、公共事业或合族义庄者免税。此外,该条例还对死亡报告和遗产呈报等流程作了较详细的规定。《遗产税施行细则》对逾期不作死亡报告、逾期不作遗产呈报、匿报财产的罚则作了规定,并规定成立专门的“调查遗产委员会”负责遗产的调查、估价以及丧葬费、教育费用扣除额的审定等事宜。<sup>②</sup>

与北洋政府时期的旧条例相比,该《条例》摒弃了遗嘱印花税的形式,并具有以下几个特点:一是与当时刚颁布的《民法总则》相衔接,吸收了“男女平权”的观念,赋予妻女与亲生子女同等地位的继承权;二是认为北洋政府时期的旧案关于承袭亲疏的规定过于简略,将继承人由原先的五等改为六等,且分法有明显的变化,反映了社会制度或观念的变迁与进步;三是关于起征点和蠲免项等方面的规定尽量从宽,以减轻新制推行的阻力。同时,严定罚则,以防逃税;通过出台细则,细化到操作层面。从制度模式角度来看,该条例与北洋时期的旧案一样,亦系分遗产税性质。但因继承、登记和户籍等方面的配套法律制度尚未颁行,财产的调查异常困难,故未能实施。此后的1934年第二次全国财政会议,也作过筹征遗产税的决议,同样未付诸实施。

### 四、国民政府后期:总遗产税制的实施

20世纪30年代,中国开征遗产税的制度及社会条件逐步趋于成熟。1929—1931年国民政府陆续颁布并实施了中国历史上第一部民法典——《中华民国民法典》(共五编,内含“亲属编”和“继承编”)。此外,自20世纪30年代初起,中国传统的家族制度日渐式微。抗日战争的全面爆发,则成为催生遗产税的时机因素。

<sup>①</sup>参见黄豪:《中国遗产税研究》,《经济学季刊》,1934年第5卷第2期。

<sup>②</sup>参见贾士毅:《民国续财政史》(二),商务印书馆1933年版,第577—580页。

### （一）1938年《遗产税暂行条例》的出台

1936年春，国民政府财政部重新拟订《遗产税暂行条例》，积极为战时财政筹划开征新税种。同年12月，国民党中央政治会议通过了《遗产税原则》10项。1938年秋，因战时财用紧急，“立法院”依据《遗产税原则》从速修正并通过了《遗产税暂行条例》。此后又陆续公布了《遗产税暂行条例施行条例》（1939年）、《遗产评价规则》（1940年）和《遗产评价委员会组织规程》（1940年）等配套性法规。1940年7月1日，遗产税正式开征。至此，近代中国酝酿数十年的遗产税制度思想终于结出了果实。遗产税的开征，具有重大的经济和社会意义，是近代中国税制现代化的一大标志。

《遗产税原则》规定：遗产税“就遗产总额征收之”，即采用总遗产税制；起征点为5000元；在5万元以内者税率采用比例制，5万元以上者就其超过部分另征超额累进税；遗产税的征收，须先经过遗产的调查评价。《遗产税原则》还对免征项及可扣除费用作了列举，对于遗产中由继承人继续自耕的土地，规定税率减半征收，并特别规定，被继承人死亡前三年内分析或赠与之财产，应视为遗产的一部分，一律征税。<sup>①</sup>

《遗产税暂行条例》的要点有：（1）凡人死亡时，在中国境内遗有财产者，以及本国人在国内有住所或在外国有遗产者，均课遗产税。（2）遗产继承人及受遗赠人为纳税义务人。纳税义务人、遗产管理人或遗嘱执行人应在规定的期限内提交死亡报告并完成遗产申报，征收机关接报后应立即派员进行遗产的调查与估计，经遗产评价委员会评定遗产总额后计算税额，通知纳税义务人在规定的期限内缴纳。（3）遗产税按遗产总额计征，遗产包括被继承人的动产、不动产及其他一切有价值的权利。（4）计算遗产总额时，应扣除各免征项目，并扣除被继承人应纳的税捐、罚金、未偿债务、遗产管理费及500元以内的生产用具价值。（5）遗产总额在5000元以上而未超过50000元者，一律课税1%；总额超过50000元的，除课1%的比例税外，并就超过额加征1%—50%的超额累进税，分16级累进。此外，该《条例》还对遗产税的违法处罚作了较为细致的规定。<sup>②</sup>总之，为了遗产税的顺利实施，《遗产税暂行条例》及相关配套性法规对遗产税的征收流程及所涉事项的考虑较为周详。特别是对于遗产估价这一关键环节，规定在征收机构之外，设立专门的遗产评价委员会负责遗产价值的评定，并对遗产评价委员会的成员构成和遗产评价规则详加规定，以保障遗产评价的公正性。与北洋时期和国民政府初期的几个遗产税草案相比，1938年《遗产税暂行条例》的最大特点就是只按遗产总额课税，亦即采用总遗产税制。财政部对此曾解释说，就财务行政而言，总遗产税制“手续简单，征收便利，税源确实，经费节省，均远胜于继承税及并课制（即混合遗产税制）”，条例“既以简易为主，采用总课制，故……不设亲等之差别”。<sup>③</sup>这凸显出官方的立法思路，即追求税制的简便与易行。其他的一些具体规定，如在税率上不单行累进制而是兼用比例制及超额累进制，亦系出于同样的动机。

### （二）思想界对总遗产税的认可

这一时期思想界在遗产税问题上所作的思考，不少是围绕1938年所颁行的《遗产税暂行条例》而进行的。其中一个突出的现象是：关于中国遗产税制度的模式选择，虽然主张分遗产税制或混合遗产税制的学者仍为数不少，但大多数人转而对总遗产税制持赞成或认可态度。

<sup>①</sup> 参见吴兆莘：《中国税制史》（下册），商务印书馆1937年版，第255—257页。

<sup>②</sup> 参见江苏省中华民国工商税收史编写组，中国第二历史档案馆：《中华民国工商税收史料选编》（第四辑），南京大学出版社1994年版，第528—532页。

<sup>③</sup> 引自国家税务总局：《中华民国工商税收史——直接税卷》，中国财政经济出版社1996年版，第220页。

著名学者马寅初和李权时就是典型的例子。此前他们一贯反对在中国推行总遗产税制,但此时他们的观点有明显转变。1938年《遗产税暂行条例》出台前,官方曾征询学术界人士的意见,李权时对于《条例》采用总遗产税制而摒弃分遗产税制,表示了相当的肯定,称此举“虽对公平原则稍有愧色,然默察目前国内情形,对行政方面及财政收入二原则,似颇相宜”。<sup>①</sup>

马寅初的认识更为深刻,影响也更大。1937年立法院在审查条例草案时,分歧很大,有部分审查委员执着于公平原则,主张在总遗产税之外,同时兼采分遗产税。马寅初(身为立法委员)则坚持单行总遗产税。争辩的结果是大多数人接受了马寅初的观点,《遗产税暂行条例》才得以顺利通过。马寅初此时认识到,税制的公平固然重要,但税制能否顺利推行同样重要。在筹办新税时,更应重视可行性,不宜拘泥于公平原则。新税的推行,必须使民众对其有一个了解和适应的过程,方能收效,否则将弊端丛生,使理论上甚为公平的税制,招致极不公平的结果。他指出,中国向无遗产税,现若将总遗产税与分遗产税并行,识者固视为公平,而一般民众将视为两种不同的税,“必惴惴不安”,推行障碍极大。由于中国遗产登记制未实行,遗嘱制也未广泛推行,遗产总额尚可勉强调查,至于各继承人与死亡人的亲疏关系及其所得的遗产份额,调查万分困难,征收费用必巨,就财政收入而言,亦不宜采行复合遗产税制。<sup>②</sup>

《条例》颁布后,学术界大多数人均肯定其采用总遗产税制的最大优点是“适合国情”。<sup>③</sup>对总遗产税制的肯定,反映了这样一个事实:以前在纯理论探讨中,思想界高度注重税制的公平性,而到了遗产税面临实施之际,人们不得不认真地考虑税制的可行性问题。不少人实际上已经认识到:如果公平是税制建设的目标,可行性则是必要的约束条件,从某种意义上说,税制的可行性比公平性更重要。现实中能实现的公平,与理想中的公平是有距离的。对总遗产税制的认可,实际上是民国后期国人遗产税制度思想趋于成熟的一种表现。<sup>④</sup>

### (三)学术界联系国情对现行制度的改进建议

在遗产税付诸实施这一背景下,不少学者联系国情对相关的制度设计提出了完善或改进建议。主要有以下两点值得称述:

其一是遗产税逃税的治理问题。不少人指出,中国向无财产登记制度,国人财产多以堂名或户名为别,加之缺乏人口调查资料,会计制度又不完善,因而个人财产的调查极为困难,财产易于隐匿。同时,由于遗产税系初次推行,民众多有抵触情绪,故易滋生逃税现象。其逃税手段主要有:使用多个名字开立户头隐匿财产;生前以赠与的方式将财产分给未来的继承人;串通亲友虚构债务;故意贬低财产价值;购买、密藏无记名有价证券以隐匿动产,等等。有些人直言,“政治不上轨道”也是催生遗产税逃税的一大因素,如权势之家勾结征税人员作弊,甚至有将不动产挂在有治外法权的洋人名下的。<sup>⑤</sup>

关于防止遗产税逃税的措施,人们多有建言,主要有以下三点:(1)严定罚则。学者陶公

<sup>①</sup>引自李权时:《对于遗产税原则及暂行条例草案之意见》,《银行周报》,1937年第21卷第16期。

<sup>②</sup>参见马寅初:《论总遗产税与分遗产税》,《财政评论》,1939年第1卷第1期。

<sup>③</sup>参见陶公文:《我国遗产税制度之检讨》,《财政评论》,1940年第4卷第1期;曹国卿:《中国财政问题与立法》,上海正中书局1947年版,第65页。

<sup>④</sup>参见夏国祥:《中国近代税制改革思想研究(1900—1949)》,上海财经大学博士论文,2003年,第124页;张永忠:《民国时期遗产税开征的大启示》,《财政经济评论》,2012年第2期。

<sup>⑤</sup>参见李权时:《我对于征收遗产税的意见》,《银行周报》,1933年第1卷第50期;陶公文:《我国遗产税制度之检讨》,《财政评论》,1940年第4卷第1期。



文对中国当时的几种直接税条例的罚则作了比较,认为遗产税条例应对逃税者课以隐匿税额1—3倍的罚金;而所得税条例及过分利得税条例对逃税者课以漏税额2—5倍的罚金,情节重大者还得课以一定期限的徒刑或拘役。相比之下,遗产税的有关罚则明显偏轻。他建议,遗产税的罚则应予加重,其尺度可与所得税及过分利得税相当。(2)建立揭发逃税奖励制度。中国在所得税与关税的征收上已建立奖励告密制度,且收效明显。不少人建议,遗产税方面,可以仿行。(3)开征赠与税。《遗产税暂行条例》将被继承人生前赠与或析出财产的课税范围限定在死亡前三年内,不少人批评这一规定为逃税开启了方便之门,建议尽快开征赠与税,对生前所分析或赠与的财产一律课税。<sup>①</sup>

其二是大家庭制度背景下中国遗产税的公平课税问题。针对当时传统的大家庭制度尚未完全消亡这一国情,一些学者对中国遗产税的课征方法提出了完善建议。《遗产税暂行条例》系以小家庭制为立法依据,将家庭财产总额等同于被继承人的遗产,仅规定被继承人的配偶及子女的特有财产,经登记或有确实证明者,得不归入被继承人之遗产总额内计税,而对于大家庭制度下的其他种种情形,则未作相关规定。学者们认为这是一大疏漏,亟须补救。如学者夏忠群指出,在家长死亡而数兄弟不析家产的情况下,财产属于家庭成员共有,其中任何一人无自由处分之权。如果兄弟之中有一人死亡,那么应如何课税?《遗产税暂行条例》对此未有规定。如果按家庭财产总额课税,明显有失公平。他认为印度财政学家薛贲时(Shirras)为印度传统大家庭设计的遗产税课征法足资中国借鉴:设若兄弟三人与其子孙合居,则唯当三兄弟之一死亡时,国家始课其财产总额的三分之一,待三兄弟尽死,国家对其子孙的课税以此类推。<sup>②</sup>这一主张为当时不少学者所认同。

财政学家曹国卿则指出,在大家庭制度下,子孙的劳动成果均归于一家财产内,由于总财产中多少为其父所有,多少为子孙所累积,很难计算,故及其父死,遗产税只能课于一家的总财产上。他认为,这会导致如下不合理的情况:“间有父不务正业,挥霍殆尽,而子一生勤苦,复使家道小康,如父死亡,征遗产税,则所税者为其子所累积之财产,非其父之遗产也,似此岂非不公?”在这种情况下,欲求绝对的公平,实不可能,救济之道,“唯有提高免税额之一法”。<sup>③</sup>

#### (四)国民政府末期遗产税制度的修订与完善

国民政府末期,官方根据思想界的批评与建议、制度运行中暴露的问题及经济情况(如物价水平)的变化,对遗产税制度作了数次修订。

1945年2月,国民政府对《遗产税暂行条例》《遗产税暂行条例施行条例》作了修正,主要包括:(1)起征点由5 000元提高到10万元,对一些税率级距作了调整,降低了税负,并将各类生产工具的扣除额予以提高。(2)将被继承人死亡前分析或赠与财产的征税时限由3年延长至5年。(3)将不按规定报告死亡事实和提交遗产清册的罚金予以提高,并对逾期不完税者增加了处罚措施。<sup>④</sup>

1946年4月,《遗产税暂行条例》经修订为《遗产税法》。主要修改内容有:(1)起征点提

<sup>①</sup>参见陶公文:《我国遗产税制度之检讨》,《财政评论》,1940年第4卷第1期;曹国卿:《中国财政问题与立法》,上海正中书局1947年版,第66—67页。

<sup>②</sup>参见夏忠群:《遗产税暂行条例之检讨》,《新政治月刊》,1938年1卷第2期。

<sup>③</sup>引自曹国卿:《中国财政问题与立法》,上海正中书局1947年版,第67页。

<sup>④</sup>参见江苏省中华民国工商税收史编写组,中国第二历史档案馆:《中华民国工商税收史料选编》(第四辑),南京大学出版社1994年版,第545—548页。

高至100万元,并调整相关免税额。(2)扩大扣除项目的范围,原《暂行条例》未将被继承人的丧葬费和子女的教育费列入扣除范围,为舆论所诟病。现规定,必要的丧葬费用及子女的教育费用可以从遗产总额中扣除,但不得超过规定限额。(3)调整税率,将超额累进税率由原来的16级增至17级,最高边际税率由原先的50%提高到60%。(4)改进征收程序,将报告死亡事实和填报遗产清册两个课税环节合二为一,给予当事人更多办理丧事的时间。核税环节完全由稽征机关办理,不再经过遗产评价手续,以提高效率。同时成立遗产税审查委员会,规定纳税人在对核定税额有异议时可向遗产税审查委员会申请审查,以保障纳税人的利益。<sup>①</sup>

此后,为了适应物价上涨或配合币制改革,国民政府又数次对遗产税的起征点和税率级次等进行修改。限于篇幅,兹不赘述。国民政府还陆续出台了一系列配套性制度,以加强遗产税的征管。例如,1941年1月,颁布《遗产税收入分给各省市县暂行办法》,规定中央将遗产税收入的一定比例分给省、市及县,通过税收分享政策,调动地方政府协助征收遗产税的积极性;1945年6月,财政部颁布《遗产税告密给奖办法》,鼓励告发逃税行为,规定给奖金额的标准,以后又多次提高奖励标准。

上述修订和补充无疑使遗产税制度更加趋于合理与完善。但必须指出的是,遗产税征收的财政效果并不理想,自1940年开征到1948年结束,遗产税收入占国民政府直接税的比重一直非常低,即使是最高的1948年,也仅占2.2%,其余年份均不足2%。<sup>②</sup>但是,遗产税的开征有利于完善直接税体系,调节收入分配,矫正国民对祖辈遗产依赖的心理,其经济和社会意义不容抹杀。

## 五、结论与启示

综上所述,民国遗产税制度思想的发展具有明显的阶段性特征。北洋政府时期,官方虽然很早就进行了遗产税的立法尝试,但相关的理论准备很不充分,其制度设计非常粗疏。思想界较有价值的工作在于对中国特殊国情下推行遗产税的困难作了一定的分析。国民政府前期,思想界对中国遗产税制的顶层设计(制度模式的选择问题)进行了较为充分的思考,大多数人基于对税收公平原则的重视,倾向于分遗产税制;遗产税立法也细化到操作层面。国民政府后期,遗产税立法进入实施阶段,出于对可行性的考虑,税制模式被改为总遗产税制。理论界在认可官方基本方案的同时,为现行制度的优化而建言献策,推动遗产税制度在实践中渐趋完善。

民国思想界在讨论遗产税制度的建设问题时,明显遵循了以下三个原则:其一是公平原则。公平原则是近代社会改革者的一大信条,建设遗产税制度的基本出发点就在于谋求社会公平。在制度模式的选择问题上,各方曾长期倾向于分遗产税制,也是基于对税收公平原则的重视。其二是国情原则。民国思想界在建构遗产税制度时,考虑的国情因素较为周全,如遗产继承习惯、家庭组织特点及由文化所决定的纳税人的行为特点等。国情原则揭示出这样一个道理:税制建设不能简单地照搬西方的成法,许多在西方行之有效的制度和办法,在我国未必可行。其三是可行性原则。即在衡量税制优劣时,将可行性视为必要的前提条

<sup>①</sup>参见江苏省中华民国工商税收史编写组,中国第二历史档案馆:《中华民国工商税收史料选编》(第四辑),南京大学出版社1994年版,第552—556页。

<sup>②</sup>参见陈昭桐:《中国财政历史资料选编》(第十二辑下),中国财政经济出版社1990年版,第244—245页。

件。与国情原则结合在一起,可行性原则就意味着税制的简便易行。当然,在税制建设思想上,学术界与官方是有差异的:官方主要关心的是税务行政上的便利与经济,而学术界更多着眼于税制的公平性与完美性。但双方相互影响,渐行渐近。

民国遗产税制度思想的演进,实为国人从本国国情出发,对税制公平性和可行性的权衡过程。在公平性与可行性有所冲突时,人们努力在两者之间寻求平衡点。总之,民国遗产税制度思想经历了一个从注重公平性向注重可行性的转变过程。20世纪30年代中期以前,国人曾长期垂青于分遗产税制,但到了国民政府后期,在遗产税制度面临付诸实施之际,人们终于认识到,要在当时的社会条件下尽快推行遗产税,总遗产税制才是最为现实与合理的选择。故遗产税立法一改以往思路,采用总遗产税制,且得到学术界不少人的理解和支持。对总遗产税制的认可,说明国人已认识到,既定国情下的可行性是实现税制公平性的前提条件,建立在可行性基础上的公平,未必完美,只能是一种相对的公平。这是民国遗产税制度思想臻于成熟的表现。

民国遗产税制度思想为当今中国的税制改革(特别是遗产税制度的建设)提供了重要的历史借鉴与启示。首先,应加快遗产税在我国的推出步伐。重视税收的公平原则,是近代税制改革论者价值观的一大特征。这是值得珍视的文化遗传因子,当今中国实行的是社会主义市场经济,更强调共同富裕,在税制改革中自应更重视公平原则。毋庸讳言,我国的社会贫富差距已经非常大,开征遗产税无疑有助于实现社会公平。其次,我国遗产税宜采用总遗产税的制度模式。目前我国的个人财产登记制度尚不完善,税务机关的征管技术相对薄弱,总遗产税制虽然公平性稍嫌不足,但课税程序简便,便于管控税源,节约税收成本,较适应我国现阶段的税收环境和征管水平。再次,应注意根据国情设计相关的制度。如我国仍属于发展中国家,中低收入者众多,遗产税的起征点宜高不宜低;我国社会保障体系不完善,遗产税的扣除项目应包括被继承人的丧葬费用、子女的教育费用、老年人和残疾人的生活费用等;我国居民依法纳税的意识不强,税率宜低,罚则宜严,以防逃税。最后,应尽快完善相关的配套制度。民国时期遗产税制度长期议而不行,重要原因之一就是与遗产税有关的一些法律制度(如继承、登记和户籍等方面的法律)迟迟未能出台。当前,我国与遗产税相关的法律制度(如个人财产登记制度、财产转移制度和财产评估制度等)也不健全,亟须完善。

\* 本研究受上海师范大学第七期重点学科“城市经济学”的资助。

#### 参考文献:

- [1]曹国卿.中国财政问题与立法[M].上海:正中书局,1947.
- [2]国家税务总局.中华民国工商税收史——直接税卷[M].北京:中国财政经济出版社,1996.
- [3]胡寄窗,谈敏.中国财政思想史[M].北京:中国财政经济出版社,1989.
- [4]贾士毅.民国财政史(第二编)[M].上海:商务印书馆,1917.
- [5]贾士毅.民国续财政史(二)[M].上海:商务印书馆,1933.
- [6]江苏省中华民国工商税收史编写组,中国第二历史档案馆.中华民国工商税收史料选编(第四辑)[Z].南京:南京大学出版社,1994.
- [7]金国宝.遗产税[M].上海:商务印书馆,1937.
- [8]李军.民国时期的遗产税[J].浙江档案,2001,(1):38-39.
- [9]李权时.中国税制论[M].上海:世界书局,1929.
- [10]李权时.遗产税问题[M].上海:世界书局,1929.
- [11]梁启超.饮冰室合集(文集之八)[G].上海:中华书局,1936.

- [12]刘燕明.国民政府时期遗产税的变迁、特征和作用[J].税收经济研究,2012,(6):59—64.
- [13]刘佐.遗产税制度研究[M].北京:中国财政经济出版社,2003.
- [14]孙中山.孙中山全集(第九卷)[G].北京:中华书局,1986.
- [15]吴兆莘.中国税制史(下册)[M].上海:商务印书馆,1937.
- [16]夏国祥.近代中国税制改革思想研究(1900—1949)[M].上海:上海财经大学出版社,2006.
- [17]晏才杰.租税论[M].北京:新华学社,1922.
- [18]邹进文.民国财政思想史研究[M].武汉:武汉大学出版社,2008.

## The Evolution of Estate Tax System Thought in the Republic of China (1912-1949): From Divided Inheritance Tax System to Total Inheritance Tax System

Xia Guoxiang

(School of Finance and Business, Shanghai Normal University, Shanghai 200234, China)

**Abstract:** Estate tax system thought in modern China which was initiated in late Qing Dynasty evolved the development in the period of the Beiyang government, and at the earlier & later stages of the Nationalist government in Nanjing, presenting the obvious stage-based characteristic and finally promoting the implementation of estate tax system in modern China. This paper considers the activities of the thought circle and government policy decisions, and systematically sorts out the development process of estate tax system thought in the Republic of China (1912-1949) and its characteristics. It arrives at the conclusions as follows: firstly, the thought circle in discussion of the construction of the estate tax system followed the three principles: the principle of fairness, national conditions principle and feasibility principle; secondly, the evolution process of estate tax system thought in the Republic of China (1912-1949) was a process of a tradeoff between fairness and feasibility from the perspective of national conditions; thirdly, as for the choice of estate tax system mode, before the mid-1930s, divided inheritance tax system was advocated in the thought circle, and at the later stage of the Nationalist government in Nanjing, total inheritance tax system was finally recognized by most people. Thus the evolution process of estate tax system thought in the Republic of China (1912-1949) is a transition process from paying attention to fairness to stressing feasibility, reflecting that estate tax system thought in the Republic of China (1912-1949) has matured. This paper not only expands and deepens the research of the fiscal thoughts of modern China, but also provides a useful reference for the construction of current estate tax system in China.

**Key words:** the Republic of China (1912-1949); estate tax system thought; fairness; feasibility; evolution

(责任编辑 景行)