

国家税政的民间参与*

——近代中国所得税开征进程中的官民交涉

魏文享

内容提要 晚清至民初所得税一直在筹备试行,然频遭民间反对未竟完功。至1936年,国民政府为筹备抗战财政,强力推行全面开征。在此进程中,国家与民间就税收开征的合法性及合理性不断交涉,其中以1936年前后最为激烈。国民政府通过党政体制对所得税进行立法,社会各阶层则通过报刊舆论、上书请愿、团体呼吁等方式表达诉愿。商人、自由职业者等纳税人阶层在职业团体统筹下,要求政府暂缓征税或修法减征。学者、媒体亦各本立场,发声参与。行政院、财政部及立法院等官方机构对社会予以正面回应和解释,同时开动宣传机器争取舆论支持。纳税人基于纳税义务而生的权利意识有明显增强,民间的税权表达对税法修改和税政实践有所影响,但官方之既定决策未受动摇,依然掌控着税收的开征权。在征税方与纳税人以法定职业团体和舆论空间为基点共构的交涉机制中,民意表达内化的制度渠道仍然缺乏。

关键词 所得税 国家税政 民间参与 直接税 高秉坊 孔祥熙

凡有国家,必存税收(Tax)。税收是国家依据政治权力参与社会财富分配、获取国家机构运转资源最为重要的方式。在国家立场上,税权(Power to tax)是国家权力在税收领域的体现,通常包括税收的立法、执行和稽查诸层面。国家多以法律形式颁行税令,实现对纳税人强制无偿征税的目的。所谓“强制、无偿”,是相对并非绝对,税自民出,自非全无前提。在国家主导税政的情况下,纳税人也应享有同意、监察甚至反抗的权利,获得因缴税而来的产权、秩序保护和公共服务。换言之,税权体现的是征税人和纳税人之间权利和义务的交换关系,但国家与纳税人之间的征收、分配和交换关系如何界定,因税而生的权利与义务如何划分,均与一时之国家形态、经济形势、税收观念相系。在“溥天之下,莫非王土”的时代,朝廷执掌税收开征大权。是轻徭薄赋还是严刑重税,取决于执政者对财政需求及民力负重的判断,纳税人缴纳皇粮国税并无多少讨价还价的余地。在英法等国的资产阶级革命中,国王和贵族、新兴资产阶级之间围绕税收的博弈是西方民主宪政产生的重要

* 本文是2013年国家社会科学基金项目“国家与民间互动视野下的近代所得税研究”(13BZS051)的阶段研究成果。文章曾提交第五届中国近代社会史国际学术研讨会,感谢王先明教授提供宝贵意见。

契机之一。近代中国的情形不能以西方路径简单比附,但围绕征税与抗税的博弈,同样也是国家与民众利益关系调适的过程。在由农业税体系向工商税体系转型的过渡时期,裁撤不合时宜之旧税、开征适应时势之新税是其方向,政府及民众对于税收的认识也有所变化。但具体税种如何裁撤、如何开征,就受到税政体制、纳税人态度及社会共识诸因素的影响。

所得税源自西方,在近代中国被作为“良税”引进,与遗产税、印花税等同列为直接税。自晚清创设税法,到北京政府和南京国民政府初期屡经修订,数次税旗高举,但受制于税收环境和商人抵制,始终未能如愿。直到1936年前后,国民政府面临国防压力,在约两年的时间内完成所得税讨论、立法和开征的全部程序,正式对营利所得、薪资所得和存款利息所得全面征税。税依财富与收入高低累进征收,涉及面极广,纳税人反应强烈,国家与民间围绕“利”、“权”的争论较其他税类更为突出。^① 本文在回顾民初所得税交涉的基础上,重点对1936年所得税正式开征问题进行讨论。问题的关注点并非在于所得税的政策结果或其是否“现代化”,而是期待通过对开征过程的探究,来理解政府征税行为及民意表达间的交涉方式,以期于简单因果之外略得税权演进的内在逻辑。^②

一、民国初年的所得税筹议与商会之反对

所得税系针对个人或公司、行号法人的薪酬、营利或其他财产性收入进行征税。此税制源自西方,英、法等国在19世纪初期筹设,至20世纪初成为西方发达国家普遍设立的税种,在国家财政中所占比例极高。因多根据所得分级累进征收,税负不易转嫁,故而又被视为直接税之一种。在以农业税赋为主体的中国传统税收体系中,工商税收仅占极少部分,且多是流转税和行为税,极少对收益和财产征税。晚清时期,内忧外患,筹划新政。厘金为地方督抚掌控,关税及传统商税也不敷所用。一些官吏学者主张引进西方所得税、印花税、营业税,拓展新财源。据林美莉的研究,此时“直接税”与“间接税”的观念亦由日本传入,且已有良莠之判。^③ 当时认为印花税简单易行,1902年先行试办。所得税启动稍晚,度支部在1911年拟订《所得税章程草案》,未及推行。

至民国初年,政府着力改革财政体制,直接税备受关注。曾任北京政府财政部要职的熊希龄、周学熙、梁士诒等均把开征所得税、印花税、遗产税列为新税改革内容。熊希龄说:“新税之当改者,以印花、所得税为大宗,然亦非可猝办”,注意到新税引进,不可急切冒进。^④ 梁启超在《中国财

^① 在近代所得税初创期,就有官员、会计师及财税学者著文论述,如高秉坊《中国直接税史实》,重庆财务部直接税处经济研究室1943年版;朱俊《所得税发达史》,上海正中书局1947年版;陈英竟《所得税之理论与实际》,澄园经济丛刊1933年版;杨昭智《中国所得税》,商务印书馆1947年版;潘序伦、李文杰编著《所得税原理与实务》,商务印书馆1937年版;刘振东、王启华《中国所得税问题》,中央政治学校1940年版等。近年史学界关于所得税的研究成果,可参见林美莉《西洋税制在近代中国的发展》,台北,中研院近代史研究所2005年版;何家伟《南京国民政府时期个人所得税制度略论》,《武汉大学学报》2008年第1期;陈勇勤《所得税与南京国民政府的关税行政改革》,《学术研究》1996年第2期;韩昌盛《抗战时期四川所得税的征收及影响》,硕士学位论文,四川师范大学历史文化学院,2009年;等。近代之讨论主要是侧重评估税制的利弊得失,近年对制度及实务的研究较多。从税制现代化的视角,基本肯定由间接税向直接税过渡的方向。不过在国家与民间的税政关系方面,主要关注强征与抗税,缺乏自纳税人视角的研究。

^② 税政属国家掌控,本文所言民间参与,并非严格从政治意义上划分国家与社会、国家与民间,而是强调相对于以公权力进行征税的国家机构(国民党、财政部、立法院及所得税征收机构)而言,包括商人、自由职业者、学者、报社在内参与者的民间角色。其中,商人与自由职业者主要是以纳税人的身份表达己见,学者与报社多强调其学术和公众立场。有些观点立场可能与政府相近,但出发点不同,不一定是代表政府发声。

^③ 林美莉:《西洋税制在近代中国的发展》,第18—31页。

^④ 《各国官员之政见》(1912年5月13日),《东方杂志》第9卷第1号,1912年7月,第39页。

政改革私案》中也提出,中国应裁撤旧税、开征十大新税,以所得税列为第一,称“所得税,财政学家皆以此为最良之税则,各国皆行之,将来我国亦当采用,惟现在情形,尚办不到”,期望颇高。^①按社会经济发展程度,时机并未成熟,但当时面临财政窘况,财政部还是勉力推进。1914年,北京政府在原有草案基础上,制订《所得税条例》28条。到1915年8月,财政部拟订所得税第一期施行细则16条。^②1920年还设立筹备处实际开征,除公务人员薪俸所得稍有所获,成绩乏善可陈。

在税法由讨论进入试行阶段后,征税方与纳税人的矛盾也直接触发,作为纳税人主体的商人反对尤烈。如果说1936年所得税全面开征是双方交涉高峰的话,20世纪20年代政府与商人间的争议可称为序幕。在政府设立所得税筹备处后,商会就联合各界社会团体,迅即展开强烈的公开抗议活动。

1920年12月,吉林省议会、总商会、省农会、工会、教育会等14团体致公函于上海南、北商会,吁请各界一致反对所得税,电请中央收回成命。电文称:“《所得税法》虽通行于欧美各邦,然施之于中国则为创举……中国税率纷繁,人民负担已重,如施行此税,必将其他苛税一律免除,方昭公允。否则税上加税,民力几何,焉能胜此。”函电中还认为,所得税法是由袁世凯政府颁布,“未经国会通过,未发生法律上之效力,决难责人民以服从”。^③严格来说,所得税是根据一定起征点开征,收入达标才会开征,社会团体的反对也并不代表全体民众的意见,但指称税法“未发生法律上之效力”却并不为错。社会团体以此为据,强调未得民意机构法定程序同意政府不应征税,可以说是政治上民主民权观念在税权方面之延伸。原本为国家垄断的税收开征大权出现分化,纳税人开始谋求通过民意对国家征税权加以制约。

商会抗议一直持续。在1921年11月10日的全国商会联合会临时大会上,江苏省商会联合会提议否认所得税案,且得到太原、汉口、杭州、重庆等地总商会、商会的支 持。经议决,呈文北洋政府国务院、财政部、农商部请准缓办。所提理由如下:

- (1) 所得税本身上不公平之点,须切实改正;
- (2) 须于一切恶税废止并实行保护工商政策;
- (3) 所得税法之用途,须确实予人民以监察之权;
- (4) 须实行登记法,改良警政,社会有精确的统计;
- (5) 声明不以所得税抵借外债,将政府举行之新税应列入合法之预算案;
- (6) 政府未实行裁兵及节省各项糜费以前,人民不能承认此新税,以供无谓之浪费。^④

所列理由,除第一条是批评税法不完善之外,商界对税收的开征权和使用权都提出了要求。须废止恶税,否则不能开征;须予民监察之权,以明税款用途。税权向为国家掌控,视为禁裔。商会以此为条件,显示商人们已经认识到税由民出,理应对税收用途有相应话语权。所列条款还涉及警政、废督裁兵等问题,对国家行政成本和社会秩序都深切关注。

在宪政体制下,民意本应通过立法机构来发挥政治决策效力。在电文中,商会强硬表示:“政府如肯俯从,再由合法国会通过,则人民有纳税义务,自无反对之余地。否则我商民为自救计,万难奉命,虽有何等之压力,亦所不计。”^⑤此时商会的表现,与“在商言商”之传统大不相同。个中变

① 梁启超:《中国改革财政私案》,《饮冰室合集》文集之八,第1册,中华书局1989年版,第15页。

② 《所得税第一期施行细则》(1915年),江苏省中华民国工商税收史编写组、中国第二历史档案馆编:《中华民国工商税收史料选编》第4辑上册,南京大学出版社1994年版,第75、80页。

③ 《吉林各公团函告反对所得税》,《申报》,1920年12月18日,第3张第10版。

④ 《商联合会否认所得税之呈文》,《申报》,1921年11月11日,第5张第18版。

⑤ 《商联合会否认所得税之呈文》,《申报》,1921年11月11日,第5张第18版。

化,需结合晚清以来的政治与经济情势加以理解。斯时初显力量的商人群体在商会之整合下,对社会及政治事务已有广泛参与,在自治及宪政运动中都有鲜明的意见表达,这已为30年来之商会史研究充分揭示。^① 商会强调税收须经合法国会通过,其实质是强调税收法定原则,税收开征要经民意机构同意。这一主张依民国共和政体并不为错,但在军阀专政情势下,指望国会来制衡政府征税并不现实。较之立法程序,商会作为纳税人团体代言人的抵制行为可能更令政府顾虑。学界过去在讨论商人的政治参与行为时,往往着眼于商会抗议活动本身,强调商会的政治参与在“国家—社会”关系中的典范意义,较少关注商人藉由所掌税源增加自身话语权的情况。国与民之间权利与义务的对等与交换观念,正是西方社会契约论的核心。由税权而及于国政,既是商会交涉的策略,也未尝不是商人对由税而生的“公民”权利的主张。

所得税因被列为中央税,地方上也有反对声音。吉林省的社会团体中,除商会外,还有省议会和其他社会团体。在致函上海商会前,还函电22省和省内39县的各团体,声势浩大。在函电中,对政府不无“威胁”之语,“所得税实行之日,即协济中央各款停纳之时”。^② 商界的抗争还得到学生界的响应。中华民国学生联合会总会在1921年4月13日致函各地商会,表示声援,批评税法不合法、奖励征收是敲勒之举、官民纳税不平等、挪用税款等,共计八条。呼吁各界贯彻江苏商会联合会的决议案,以所得税用于振兴教育。^③ 学生要求政府规范税款用途,不可乱加挪用。此外,所得税要求对华洋商人一体征税,但当时情境下,对租界内的外国商人及侨民征税难以实现。所得税、印花税、营业税均遭外商抵制。外侨以不平等条约为依据,在关税及子口税外,不愿再向中国中央及地方纳税。华商也以内外有别,批评税法有失公正。^④

迁延数年后,一些省份又试图推行,依然遭到商会和同业公会的反对。1926年,安徽省财政厅拟从典当业开征,全省质业(典当业)“反对甚烈”。安徽各县实业代表聚集芜湖召开临时会议,认为财政厅征税独以质业为尝试,“誓死不能承认”。公决呈请财政厅准予暂缓,并续开大会讨论,又通电各县商会请一致力争。全省质业公会质疑:《所得税条例》自1914年公布未经国会通过,“商民本无必遵之义务”。后来税法历经修订,志在必行,但终于停顿,其根本原因在于“厘金恶税未除,虽有良税,时机未至”。现在以质业为首先尝试,有违平允。^⑤

政府的可取之处是将公职人员薪俸所得征税列于首先开征目录,但商会等纳税人团体和其他社会团体的抵制使所得税始终难以完全落地。从抗议者的职业及收入来看,其实超出了所得税起征点以上纳税人的范畴,社会各阶层本来对政府的不满因为纳税问题而激发出来。同时,所得税征收程序繁杂,而政府税务行政混乱,推动极为乏力。诸多原因使所得税流于空转,公务人员薪俸税款数额寥寥,难臻大用。政府还有更重要的关税自主和裁厘问题有待解决,对所得税原本热烈的期望也就黯淡下来。政府强调公民义务,民众强调纳税前提,在政府与商会等社会组织的“隔空交战”中,征税者与纳税人难以形成共识。最后,所得税、印花税和遗产税三者中,只有印花税“最便于民而所收至广”,易于实行,勉强小有所成。^⑥

^① 冯筱才:《中国商会史研究之回顾与反思》,《历史研究》2001年第5期;马敏、付海晏:《近20年来的中国商会史研究》,《近代史研究》2010年第2期。

^② 《吉林各公团函告反对所得税》,《申报》,1920年12月18日,第3张第10版。

^③ 《学生总会反对所得税函》,《申报》,1921年4月13日,第3张第11版。

^④ 关于华洋纳税问题,笔者另撰有《华洋如何同税——近代中国所得税征收中的外侨纳税问题》一文,待刊。

^⑤ 《皖省质业反对征收所得税》,《银行周报》第10卷第15期,1926年4月27日,第10页。

^⑥ 李向东:《印花税在中国的移植与初步发展(1903—1927)》,博士学位论文,华中师范大学中国近代史研究所,2008年。

二、南京政府时期所得税的政策导向与立法争议

时局轮转,政府扩张财源的意图并未稍减。南京国民政府在推行关税自主及裁厘加税方面取得突破,但并没有放弃直接税这一财源。在报刊上,介绍欧美所得税的文章也时常可见,在“国际惯例”的引导之下,社会对所得税作为“良税”的制度认识可能有所增强。^① 1927年,国民党中央党部因党员抚恤金急需款,创设政府机关服务人员所得捐,采累进税征收,推行尚算顺畅。^② 到1928年1月,政府将1914年的所得税条例和细则加以修订并拟订推行步骤。在1928年6月的全国经济会议上,夏光宇提出“实施所得税、遗产税计划案”。^③ 在7月召开的第一次全国财政会议上,财政部将拟订之税法草案提交讨论,意在试探民意,营造舆论。^④

国民政府聘请美国财政学者甘末尔主持调查与设计中国之财税改革方案,所得税亦为考察内容之一。1929年9月,甘末尔设计委员会针对所得税问题提出说帖,认为此税虽可实行,但基于所得税的性质及中国私人账目的现状,在初期应是局部的及试验的,不应普遍开征。^⑤ 依西方经验,所得税须社会经济有相当程度发展,方有力承担;商家簿记规范健全,方有据可查。中国无论经济发展程度和簿记状况,均相去甚远。上海商会等虽在推动商家簿记改良,但进度较缓。^⑥ 说帖所言中国经济程度、社会认知及簿记状况,均为实情,其见解“很得国内一般人士之同意”。政府不得已暂将问题搁置,专注于关税自主及裁厘加税问题,关于所得税之举办,“鲜有人提及”。^⑦

到后来重议所得税时,亦有媒体刊文对北京政府时期所得税开征失败的原因进行反思。《东方杂志》上刊文指出,此症结在于“政权之未统一”、“工商业之不发达”、“法治之混乱”、“民众势力之薄弱”、“帐簿组织之不健全”、“外人之阻梗”六项。^⑧ 《国闻周报》载文指出原因在于政局混乱、工商幼稚、会计不全、人民缺乏国家思想、平时生活艰难、财务行政效率低。^⑨ 社会评论与说帖意见大体一致,反映出所得税征收之社会时机并不成熟。

政府债台高筑,认识角度自有不同。1933年,中央岁入62.2亿元,岁出76.9亿元,赤字14.7亿元。1934年,岁入74.5亿元,岁出增至94.1亿元,赤字达到19.6亿元。到1935年,岁入67.4亿元,岁出105.7亿元,赤字增至38.3亿元。赤字基本是由公债和银行垫款,同时通货膨胀也在加

① 自20世纪20年代后期、30年代初,报刊中介绍外国所得税情况的文章渐有增多,强调所得税在欧美财政中比例增强,税制优良,为“模范税制”,其视野相当“国际化”。可参见刘仲廉《论各国所得税之构造》,《钱业月报》第15卷第11期,1935年11月;老彭《美国所得税收入之分析》,《银行周报》第13卷第13、15期,1929年4月9日、4月23日;《各国征收所得税之良好立法例》,《新汉口》第1卷第4期,1929年4月;马全整《英国模范税制所得税的优点》,《国闻周报》第7卷第18期,1930年5月12日;等。这些文章多从税制角度论其优劣,未必是为推广政府意旨而有意为之,却可能营造出所得税为“国际惯例”的舆论氛围。

② 《所得捐征收条例》(1928年),财政部财政科学研究所、中国第二历史档案馆编:《国民政府财政金融税收档案史料(1927—1937)》,中国财政经济出版社1997年版,第1175页。

③ 全国经济会议秘书处编:《全国经济会议专刊》,上海商务印书馆1928年版,第319页。

④ 全国财政会议秘书处:《全国财政会议汇编》,沈云龙主编:《近代中国史料丛刊》(288),台北,文海出版社1986年版,第1页。

⑤ 《财政部甘末尔设计委员会税收政策意见书》,《东方杂志》第27卷第21号,1930年11月,第109页。

⑥ 近代簿记改良不仅涉及西式簿记引进与中式簿记变革的问题,还与公司制度、企业的财务管理等问题相关,是政府、公司和会计师都共同关注的。在会计史及近代史领域都有学者关注,可参见杜恂诚《近代中国鉴证类中介业研究:上海的注册会计师》,上海财经大学出版社2008年版;魏文享《上海商会与1930年代的改良中式簿记运动》,《浙江学刊》2010年第2期。

⑦ 高秉坊:《中国直接税的生长》,财政部直接税处经济研究室1943年印行;《中国直接税创始人:高秉坊》,《博山文史资料选辑》第5辑,政协山东省淄博市博山区委员会1993年编印,第48页。

⑧ 陶美敏:《吾国所得税施行之症结及其对策》,《东方杂志》第32卷第16号,1935年8月,第27页。

⑨ 袁健曾:《新订所得税条例评议》,《国闻周报》第12卷第27期,1935年12月,第1页。

剧。^①在税收结构方面,据张嘉璈的统计,在1932、1933年间,关、盐、统税占政府年度税收总额的91%,1934年至1936年间占77%。^②困境之下,政府将直接税特别是所得税视为新的税源。1935年4月,高秉坊就政府开征所得税的主旨有所说明,表示“在养成每个人民对于国家应负义务之认识,绝对不在开辟财源,增进收入,课税范围特别注重不扰民,就社会环境人民财力所能办到者为限”。^③此语重在以国家之需宣传征税正义,但并不能掩盖其财政原因。1936年9月,财政部部长孔祥熙指出,“吾人处此非常时期,要想救亡图存,思患预防,便不可不未雨绸缪,尽早奠定财政基础”。^④高秉坊后来担任直接税筹备处主任,他在回忆中的说法更切合实际。自第二次财政会议之后,国民政府正式启动所得税程序,“以要求人民负担的公平为动机,更因着时势的需要,外患的煎逼,预作着战时财政未雨绸缪的准备”。^⑤政府在筹备起始,即将时局危机、国民义务、“良税”学说作为争取民意之宣传重点。国家视纳税为国民的义务,纳税人也会对国家提出权利要求。

具体立法程序由财政部负责推进。1933年4月,孔祥熙取代宋子文任财政部部长,他对推行直接税抱有热情。认为中国现行税制结构关、盐、统税十占其九,且均为间接性的消费税,应改良间接税,开征直接税。^⑥直接税有负担公平、纳税普遍、收入确实三大优点,“尤以所得税为中坚”。^⑦孔祥熙任用高秉坊作为直接税的筹办人,并以所得税作为首要突破口。高为孔之亲信,在1927年后初随孔在实业部任职,后孔调任财政部部长,亦随任赋税司司长,兼任直接税筹备处主任、直接税署署长。财政部制定所得税条例及细则的具体推动者,实际上是高秉坊。^⑧

财政部对北京政府时期的所得税法条例进行修改,迅速形成新的草案。到1935年5月,在财政部主持下召开了第二次全国财政会议,通过整理地方财政、改良税制、取消苛捐杂税等决议。同时议决创办所得税,提交财政部参考。^⑨全国财政会议主要由财政官员和工商界人士参加,并非民意或立法机构,财政部主导通过此项决议,实际上是为该税开征开辟先声。草案由财政部所得税研究委员会筹议,委员会包括财政部官员及一些财政学者,财政部赋税司司长高秉坊负责组织。1936年6月,财政部部长孔祥熙将征税提案和税法草案提交行政院,再由行政院提交中央政治会议审查,正式进入立法程序。所得税的立法进程基本是由财政部主导。

在社会层面,财经及法律学者对此明显关切。学者所关注者,并非自身的纳税问题,而是着眼于税收的财政与社会效应。在南京,经济学人组织经济财政聚会,每月召开例会讨论中国征收所得税问题。^⑩1927年,中国经济学社理事部由北京迁至上海,其中的著名经济学家如马寅初、陈长蘅、刘大钧、卫挺生等也加入国民政府财经部门或立法院财经委员会任职。基于此身份,他们对所得税的学理认识对立法程序产生影响。^⑪在1935年6月,马寅初发表关于所得税与预算案文章,

① 贾士毅:《中华民国财政史》,上海商务印书馆1946年版,第16页。

② 张公权:《中国通货膨胀史》,文史资料出版社1986年版,第75页。

③ 《财部开办所得税之主旨》,《申报》,1935年4月11日,第1张第3版。

④ 孔祥熙:《所得税的特点及政府筹办情形》,刘振东编:《孔庸之(祥熙)先生演讲集》,沈云龙主编:《近代中国史料丛刊》(820),台北,文海出版社1972年版,第176页。

⑤ 重庆所得税正式公开是在第二次全国财政会议上,相关草案在此前已在筹划中。参见高秉坊《中国直接税的生长》,第10页。

⑥ 孔祥熙:《所得税的特点及政府筹办情形》,刘振东编:《孔庸之(祥熙)先生演讲集》,沈云龙主编:《近代中国史料丛刊》(820),第169页。

⑦ 孔祥熙:《十年来中国的财政与金融》,秦孝仪主编:《抗战前国家建设史料——财政方面》,《革命文献》第73辑,台北,“中央文物供应社”1977年版,第157页。

⑧ 高秉坊著,张元彪整理:《生平自述初稿》,《中国直接税创始人:高秉坊》,《博山文史资料选辑》第5辑,第7页。

⑨ 《第二次全国财政会议》,《经济旬刊》第2卷第16期,1934年11月25日,第9页。

⑩ 朱榘:《所得税暂行条例草案之批评及其修正意见》,《东方杂志》第33卷第13号,1936年7月,第47页。

⑪ 孙大权:《中国经济学的成长:中国经济学社研究(1923—1953)》,生活·读书·新知三联书店2006年版,第85页。

强调所得税为财政解困之一重要途径。^① 在立法院讨论草案之前,马寅初又数次发表关于所得税的意见。1936年4月3日,他主张以开办所得税为主要收入,促进国家财政合理化。^② 4月11日,他再次发表意见主张早办所得税,使纳税者养成纳税习惯。^③ 朱偁在《东方杂志》上发文赞同财政部所订的所得税开征原则,认为所得税合乎租税普遍、公平原则,为均贫富之重要手段。^④ 财经及法律学界对于开征所得税多持支持态度,但希望政府在制度设计时考虑各方利益平衡,实现其“良税”本意。政府的征税意图在一定程度上得到部分学者的支持,公共财政的需要及所得税法的公平原则使征税的合理性得到增强。

较为意外的是作为纳税人的商人群体。在北京政府时期,商人以商会为中心,对于税法有着坚决的抗税主张,但此时商人似对政府征税的决心缺乏预判。在筹议阶段,商人运用商会表达意见较少,远不如北京政府时期主动。在财政部提出草案进入立法程序之时,工商界期望能够暂缓征收,减轻税负。直至条例由立法院通过之后,各省市商会、同业公会方才如梦初醒,开始与政府交涉。

国家税权包括税收的立法、开征、执行和监察等权力,其中以开征最为重要。在纳税人的层面,也本其公民权利,希望能够影响开征程序。依照国民党的党政体制,中政会对中执会负责,其职责不在党务,而是作为党政之间的联系机关。在全面抗战之前,中政会在事实上掌控着最高立法权。中政会并不直接颁行法律,其决议要成为国法,还要经过立法院的程序表决、国民政府公布才能实现由党的决议向国家立法的转变。依据立法程序,决定所得税法令是否通过的关键在于中政会和立法院。在层级上,立法院的立法不可违背中政会决议。依此,财政部拟定的所得税草案需先交由行政院提交中政会审查,次转由立法院审议,俟由国民政府发布,方才完成立法程序。1936年6月17日上午,国民党中政会举行第16次会议,讨论所得税是否开征。会议毫无悬念地一致决定开征所得税并通过所得税原则八条:所得税为中央税,就三类所得征税,对应免税者免税,课税以累进制为主,所得税应税款之决定,采取申报、调查、审查三种程序等。会议还决定当年就将所得税列入下年预算,按500万元计算。^⑤ 中政会决议是以财政部草案为预案,体现出以所得税来强化中央财权的制度设计方向。

争议出现在立法院。1936年7月7日,立法院召开第67次会议审议《所得税暂行条例》。在审议过程中,与国民党中政会内意见高度统一不同,立法院内争论十分激烈。负责审议的财政及经济组的委员中,有相当部分是财经及法律界学者。在所得税是否开征、条件成熟与否、所得税与财政、所得税如何实现税收公正等问题上,委员们发生激烈争议。立法委员程中行要求说明原定税率过高的问题。张志韩委员提出,所得税确是良税,不过现在国内农村破产,百业凋敝,商店倒闭甚多,因此主张重付审查。委员萧洁宇认为,营利事业所得似不能照所得征收,应扣除开支。^⑥ 著名法学家、立法委员杨公达认为立法院一贯精神,应站在人民立场说话,此案似有加重人民负担之嫌,主张缓议。罗鼎、吕志伊强调应按总所得征收,草案未将人民必需生活费用剔除,殊失公允,主张重付审查。林彬认为第三类有重复征税之嫌,史维焕、卫挺生均相继发言,主张再付审查。^⑦ 这些学者出身的委员并不是完全从政府财政角度来考虑税案,其立场相当多元化。既有从财政合理化角

① 《马寅初谈所得税与预算案》,南京《中央日报》,1935年6月14日,第3版。

② 《马寅初谈非常时期财政政策,以开办所得税为主要收入》,南京《中央日报》,1936年4月3日,第3版。

③ 《马寅初续谈非常时期财政,早办所得税俾养成纳税者习惯》,南京《中央日报》,1936年4月11日,第4版。

④ 朱偁:《中国今日征收所得税问题》,《东方杂志》第32卷第11号,1935年6月,第5页。

⑤ 《中政会通过创办所得税原则》,《中央周报》第420期,1936年6月22日,第16页。

⑥ 斛泉:《立法院通过所得税条例案经过》,《东方杂志》第33卷第15号,1936年8月,第87页。

⑦ 《立法院审议所得税案》,《申报》,1936年7月8日,第3张第9版。

度对征税予以支持的,也有认为税法未尽合理,主张缓议和重付审查者,整体上比较关注社会的经济承受力。所论并未考虑本身的税负问题,倒是体现出社会与公众的立场。换言之,在立法进程中纳税人参与缺位的情况下,立法委员的批评意见在一定程度上反映了民间呼声,也反映国家财政需要与民众税负能力间的冲突。

按照立法程序,所得税原则既已由国民党中央会通过,确定开征无可避免。如果立法院拒绝通过,就有违训政方针。委员刘振东直言:“税率均中央规定,原则有此约束,再审查亦无益。”他主张,“如需变更,须更向中央建议”。立法院经表决,以48对15票决定重新审查。到7月9日下午,立法院第68次会议上经财政、经济两委员会及委员吕志伊、林彬、罗鼎、程中行、杨公达等报告审查情况,《所得税暂行条例》予以通过。^①较之草案,立法院有几条重要修正:将证券存款利息所得纳入其中;营业所得以纯额计算;降低薪资所得税的增级比例;职工储金利息所得免税;等。^②委员批评的意见在修改案中得到部分体现,税收公平及税负程度有所改善。

1936年7月21日,国民政府公布《所得税暂行条例》。同年10月1日,公务人员薪给报酬所得税率先开征。1937年1月1日,营利事业及存款利息所得也将全面开征。^③税法公布,表明所得税的立法程序基本完成。与条例配套的《所得税实施细则》也由财政部直接税筹备处拟定,与暂行条例同日施行。在征税机构方面,直接税筹备处在1936年7月成立,由高秉坊任筹备处主任、直接税署署长。国民政府之所以建立直接税征收机构,是准备全面开征所得税、遗产税。后因遗产税筹而未征,直接税筹备处改为所得税事务处,在各省市同步筹设办事机构。在发布税法之后,国民政府外交部即照会各国驻华使馆,要求各国转饬在华侨民,照章纳税,以期内外平等,实现完整的所得税权。各国大使或推或拒,外侨缴纳所得税问题一时陷入困境。

在立法决策程序上,所得税的开征权仍完全由国民党及政府所掌控,具体由中政会决策开征,财政部拟定税则,通过立法院的立法程序来获取法律之合法性。在民间的意见表达上,以财经、法律学者为主的学术界对此有较多研究,主流意见是支持开征,同时对条款不合理处也有所批评。因不少财经及法律学者同时担任立法委员,他们在立法院内坚持己见,部分反映了民意要求,在促使立法院修改及通过暂行条例方面发挥直接作用。作为纳税人的商人及自由职业者在此阶段反而缺少参与,在立法委员与纳税人之间,也缺乏连接沟通的制度渠道。

三、开征初期的民意表达与政府因应

在正式立法之后,所得税的具体开征可分为部分开征、全面开征两个时期。在税法颁布至1937年1月,公务人员薪酬所得率先开征。在这一时期,民间参与范围扩大,纳税人、学界及新闻媒体都在表达各自立场。商人及自由职业者作为纳税人主体,表现尤为主动,其议题主要围绕暂缓征税和修改条例展开。1937年1月后为全面开征期,此时讨论的议题和方式都有重要转变。

与政府强调所得税的良税品性、学界强调税制合理化的远景相比,商人和商会更重视所得税所带来的沉重包袱。面对既成事实,在未全面开征的过渡阶段,商会提出暂缓征收、修改条例两大诉求,希望实现对税权的自我救济。

1936年7月条例颁布后,上海市商会及鄂、鲁、苏、浙、粤、赣、豫七省商会联合会,还有南京、青

^① 斛泉:《立法院通过所得税条例案经过》,《东方杂志》第33卷第15号,1936年8月,第87页。

^② 《所得税暂行条例》(1936年7月21日),《中华民国工商税收史料选编》第4辑上册,第90页。

^③ 《所得税暂行条例》(1936年7月21日),《中华民国工商税收史料选编》第4辑上册,第90页。

岛、汉口、济南、镇江、广州、南昌、开封、长沙、太原、芜湖、杭州等十四市县商会集会讨论协助缉私及修改商会法、公会法，专门集中讨论了所得税问题。吴县商会要求缓征所得税，“商业难支，倒闭频闻”，批评当局不思休养生息之计，“更进而摊税于所得，并严定处刑之律，以遂其专欲之图”，务请缓行。汉口商会亦要求暂缓征收，“所得税虽为良税，但举行良税，同时即宜废止苛税”。在政府明令裁厘之后，各地仍有不少变相的厘金，工商负担仍重。在营业税开征后，因查账问题及簿记未能划一，“时常发生查账罢市风潮”。在治外法权未解决的情况下，租界难以征税，“可知将来所得税之开办，非但不能征及外侨，并恐不能征及租界之商人。其结果徒足为渊驱鱼，助长租界之繁荣，促成资本之逃避”。^① 外侨纳税如不能对等征收，不仅有损中国税收主权，且损害税收公平。汉口商会同时要求上海商会一致行动，向政府表达意愿。同样表达诉求的还有其它经济团体和行业公会。7月19日，中华国货维持会发表意见，认为国货艰难，利润微薄，要求缓征所得税。同时提出，所得税推行前宜先将与所得税相同性质之捐税一律裁减。^②

汉口商会的意见得到各商会一致同意，决定呈请行政院、财政部要求暂缓征税。7月23日，各省市商会联合会议在沪召开完毕，即由联席会议主席团率各省市商会代表到南京向各机关请愿，南京市商会代表亦中途会同参与。24日上午，代表团先后到国民党中央党部、行政院、财政部、实业部等党政机构请愿。请愿是以到访洽谈方式进行的，各机关均临时派员接见，于11时即请愿完毕。^③ 面对21省市商会代表的联合请愿，政府也不敢轻视，行政院、立法院和财政部都派员面见请愿团，同时通过媒体解释说明税法条款。直接税负责人高秉坊在接受《中央日报》访问时表示所得税已经确定征收，各地商会之所以请求缓征，是因为对条例规定有所误会。他解释说：政府此次举办所得税，对各地商会顾虑各点，均已事先顾及，业经设法救济。所以在条例中才有规定凡公司商号行栈工厂或个人资本在2000元以上之净利所得方才征税，税率也极为轻微。^④

这一解释还不足让商界信服。一些地方商会或直接上呈，或联合请命。1936年7月，常熟县商会致电行政院、财政部，认为所得税与营业税有冲突，应以撤废苛税为先决条件。^⑤ 8月，常熟县商会致函吴县商会，请一致主张暂缓征收所得税。^⑥ 汉口市商会为请修改所得税率并暂缓征收亦呈财政部，以资本2000元之营业及月薪30元以上起征，起征额实属过低。^⑦ 1936年8月初，上海丝业公会以丝业经营凋敝为由，请免征所得税。^⑧ 9月中旬，天津商会也致电财政部和冀察政务委员会，请免征所得税并呈请转行政院收回成命。^⑨ 同月下旬，天津商会再致电中央，以津市生意萧条，请缓征所得税。^⑩ 在银行业方面，上海银行公会表示，证券存款所得按5%课税，也要求延至次

① 《各业对所得税意见》，《银行周报》第20卷第28期，1936年7月21日，第4页。

② 《国货维持会请缓征所得税》，《申报》，1936年7月20日，第3张第12版。

③ 《各省市商会代表昨来京请愿》，南京《中央日报》，1936年7月25日，第3版。

④ 《高秉坊谈各地商会请求缓征，实因对该条例规定有所误会》，南京《中央日报》，1936年7月24日，第4版。

⑤ 《常熟县商会为解释请缓行所得税理由四点事致行政院、财政部电》（1936年7月），华中师范大学中国近代史研究所、苏州市档案馆编：《苏州商会档案丛编》第4辑下册，华中师范大学出版社2009年版，第1735—1736页。

⑥ 《常熟县商会为请一致主张暂缓征收所得税事致吴县县商会函》（1936年8月3日），《苏州商会档案丛编》第4辑下册，第1734页。

⑦ 《汉口市商会为请一致致财政部修改所得税税率并暂缓施行事致吴县县商会函》（1936年8月31日），《苏州商会档案丛编》第4辑下册，第1736—1738页。

⑧ 《丝业公会请免征所得税》，《申报》，1936年8月1日，第2张第6版。

⑨ 《津商会请求缓征所得税请市府转呈行政院》，天津《大公报》，1936年9月12日，第2张第6版。

⑩ 《津商会再电中央请免征所得税》，《申报》，1936年9月21日，第2张第6版；《津商会再电中央请免征所得税》，《申报》，1936年9月21日，第2张第6版。

年年初开征,“使有充分时间加以探讨与认识”。^①10月26日《申报》载,天津、重庆银行公会呈财政部表示,在外商未一律奉行前,华商银行未便办理利息所得税。^②

在申请缓征的同时,工商界也在寻求修改税法。此类修改因不同行业诉求不同,因此多由同业公会出面组织。在条例通过第二天,中华工业总联合会即呈文中政会、行政院、财政部,表示“国民有纳税义务,苟无害于民生而有裨于国计,自无不乐于输将”。总联合会的意见是,公司股票利息应请不再征税;雇佣从事于各工厂之职员按期在薪给报酬内提存之储蓄金应免征税。^③上海的仪器文具业、新药业、书业同业公会则联名致函上海市商会,要求将薪酬所得起征点提升至60元,免除股票利息所得税,此外著作人所得报酬、薪资提存储蓄金、保险所得赔款应予以免税。^④上海银行学会先后两次召开会议,提出利息免扣、同业存款免税、股息免税等诸多问题,希望税政部门予以解释。^⑤条例中免税条款还不完整,各行业情形千差万别,同业公会将此视为自救机会。这一阶段工商界以缓征及修法作为主要诉求目标,各团体已有初步的联合行动,但尚未全面统筹。政府的态度可以归纳为“积极解释、消极对待”,即保持与商人、自由职业者团体的沟通,对其上呈请愿耐心解释,但对于暂缓征税、申请减免的诸多要求多进行留中搁置的冷处置。

各团体群起请愿,显见工商界对政府仓促推出所得税极其不满。所谓缓征,实际上就是反对。在杂税依然繁多、经营恶化的情况下,工商界不愿承担新税。华洋税负不公平也影响工商界的积极性。直到1936年底,税法公布已近半年,工商界仍在要求暂缓征收。在政府方面,面对汹涌舆情,只是尽量做解释的工作。高秉坊说:“反对开征所得税,实系极大误会,因政府对不能生财及所得不合法定条件者,根本上即不致征其所得税也。”^⑥高秉坊还专门赴上海与商界交流,为所得税全面开征做准备。^⑦1936年9月,上海市市长吴铁城设宴招待上海新闻记者,高秉坊也在会上报告了筹备所得税的经过。^⑧财政部派驻各地的所得税事务所也与当地商会、同业公会主动进行沟通。在上海,政府派梁敬鎔负责督办。梁在1936年9月20日左右到达上海后,就与各方接洽。^⑨经与上海银行公会沟通,拟由公会代征所得税手续费。^⑩实际的税务行政仍在循序推进。

自由职业者是薪资报酬所得税的主要征收对象。按照国民政府的分类,自由职业者包括会计师、律师、记者、医师、工程师及教师等职业。一般工农尚未达到征税标准,并未参与发声。自由职业者多以团体方式表达减免的诉求,唯会计师因所得税可以扩展其业务来源,在期待减税的同时,也积极参与所得税会计事务。

各自由职业团体既有独立的税法研究活动,也进行联合请愿活动。上海律师公会、会计师公会、医师公会均对税法进行过会商。1936年10月4日,全国律师协会开常务会议,认为条例在职业薪酬所得方面税率过高。1936年12月29日,中华民国会计师协会、上海市律师公会、中国工程

① 《所得税开征应慎重将事》,《银行周报》第20卷第38期,1936年9月29日,第2页。

② 《请缓征存款所得税经财部批复不准,希图漏税逃避资金政府自当执法以绳》,《申报》,1936年10月26日,第1张第4版。

③ 《各业对所得税意见》,《银行周报》第20卷第28期,1936年7月21日,第4页。

④ 《各业对所得税意见》,《银行周报》第20卷第28期,1936年7月21日,第4页。

⑤ 《对于所得税研究之结果》,《银行周报》第20卷第50期,1936年12月22日,第17页。

⑥ 《高秉坊谈对各商顾虑各点均已见到》,《银行周报》第20卷第29期,1936年7月28日,第6页。

⑦ 《所得税事务所,本月底可成立,高秉坊催唯吾昨返京,沪银钱业昨分别开会,讨论征收所得税问题》,南京《中央日报》,1936年9月26日,第4版。

⑧ 《高秉坊报告筹备所得税经过,委托代收所得税办法已商定》,南京《中央日报》,1936年9月24日,第3版。

⑨ 《梁敬鎔等抵沪,与各方接洽,代征所得税》,南京《中央日报》,1936年9月21日,第3版。

⑩ 《所得税开征在即,财部派员接洽指导,梁敬鎔昨返京不日出发,银行公会拟定代征所得税手续》,南京《中央日报》,1936年9月25日,第4版。

师学会、中国建筑师学会、上海市国医公会、上海市医师公会、中华国医学会、神州国医学会等自由职业团体召开联席会议就所得税进行公议,要求降低税率,按每年12个月平均计算缴纳,并就免税问题进行讨论。^①会议推定奚玉书、施济群为代表入京请愿,呈书立法院、行政院、财政部、实业部,要求修改税法。^②自由职业团体的请愿活动较商会请愿稍晚,但同样被政府婉拒,没有取得直接成效。

就会计师而言,在关心本身税负得失的同时,更为所得税开征带来的“无限商机”而喜。会计师李鸿寿撰文说,“所得税条例暂行条例将于十月一日施行,余不禁为吾国会计前途喜”,“盖所得税施行以后,我国会计定可趋于正确也”。^③会计师们对税收新政期望甚高,纷纷精研税法,以为迅速到来的税收业务奠定学术基础。在所得税法颁布及正式开征的1936、1937这两年,会计师发表的研究成果极多。在《立信月报》、《会计学报》、《会计杂志》、《银行周报》等会计及金融学术期刊上,相关论文宏富。撰文者有著名的会计师潘序伦、徐永祚、李鸿寿、谢霖、袁际唐等。其中,以立信会计师事务所为主体的会计师群体关于所得税的讨论最为集中。无论是改良中式簿记和西式簿记,在此时都迎来扩展良机,改良簿记、代办税收等业务活动都明显增加。^④

财经及法律学者在这一时期的意见与筹议期相似,主要是基于税制学理分析,强调所得税在调节贫富、促进税制合理化方面的良税功用,在客观上支持了政府的开征政策。李权时对通过暂行条例表示肯定,他说,“此次所得税暂行条例之得成为法律,无论如何具有偏见之人,均不得不认为系中国在财政机构上之一种明显的进步”。因此以后不必讨论是否采行,而是着眼于技术上如何有效率。要达到这一目的,需要征收人员“能干清明”的服务,使所得税得以公平推行。重点是要防止有意逃避所得税。除了加强监督外,他还强调要激发国民的爱国心,“欲防止逃避,最要者须激发其爱国天良,假使国家因财政破产不免于灭亡,亡国之后,吾人所逃税下来的财产究有何保障?”^⑤刘树东认同立法院通过暂行条例,有助于解决政府的财政危机。他提到,“财政当局以及一般财政学者多主张开征所得税”。^⑥马寅初、刘振东在立法院也是持支持态度。在支持开征的同时,相应也强调国民的纳税义务。从社会舆论上讲,主流财经及法律学者的意见对政府扩大征税的社会合法性是一大助力。

学者的批评意见主要集中于税法细则。祁之晋认为课税所得分类,与日本近似,大体来说在所得税的普遍性方面,“似不容再事苛求矣”。但在宽免规定方面,薪酬所得起税点太低,政府应接受60元或50元的标准;未除去赡养家庭费用;未除去债务负担。在税率方面,他认为营利事业及财产所得税率稍低,最好按劳动所得、营业所得、财产所得及不劳利得次序,渐次加重税率,方合公平原则。^⑦相较政府注重直接的财政收入,学者注重税收的公平性。此类意见不少在立法院讨论时也有反映,最终促成了草案的部分修改。至于免税、统计等方面问题,在当时统计条件下,极难达到如此细致的程度。

针对在立法初期工商界和自由职业者要求暂缓开征或减免的要求,政府多通过回函和面谈的方式予以直接回应。除同意对少数减税条款加以斟酌外,对缓征的要求及请愿基本予以拒绝,开征

① 《沪自由职业团体讨论所得税事,昨举行联席谈话会》,南京《中央日报》,1936年12月30日,第4版。

② 《自由职业请减低所得税》,《医界春秋》第119期,1936年11月15日,第33页。

③ 李鸿寿:《所得税之实行与会计改进之关系》,《立信月报》第2期,1936年9月15日,第1—2页。

④ 参见魏文享《近代民间会计师与所得税法的推进(1936—1937)》,《人文杂志》2013年第2期。

⑤ 权时:《立法院通过所得税暂行条例后之感想》,《银行周报》第20卷第28期,1936年7月21日,第1页。

⑥ 刘树东:《所得税暂行条例的检讨》,《中国经济》第4卷第9期,1936年9月15日,第15页。

⑦ 祁之晋:《评所得税暂行条例》,《钱业月报》第16卷第12期,1936年12月,第25页。

决心未受动摇。同时,政府还主动出击,运用媒体舆论,对纳税人解释宣传税法。

在《所得税暂行条例》刚通过后,孔祥熙、高秉坊等频繁接受报社采访,解释开征原因及立法精神,回应社会反映税率过高的问题。孔祥熙在接受中央社记者的采访时说,相较英、美、德、日等国的税率及起征额,中国所得税的所定税率实际较低。他还表示,“政府之目的,不在税收之多少,而在厉行税制之革新,纳税人应仰体政府轻赋薄征之意思,忠实不欺,以表现其爱国救国之真诚也”。^①针对民众对征税过程的担忧,他提出,办新税以新人才新精神赴之,强化监督,力求节省简便。^②1936年9月,在中央纪念周上,孔祥熙再次就所得税问题发表讲话,呼吁国人拥护新税。^③在面临战争的情况下,政府既宣讲国际惯例,又将纳税与爱国联系起来,为所得税开征争取道义上的合法性。

国民党中宣部及地方党部同步配合进行政策宣讲。1936年8月,中宣部发表文章称,“本党政府为革新税政,充实国力复兴民族起见”,决定举办所得税,以此“创立良善税制基础,促进经济建设,建筑自力更生的基础”。中宣部还拟订宣传所得税的口号,包括“实施所得税是国家最合法公允的财源”;“实行所得税才能彻底废除一切苛捐杂税”;“实行所得税是刷新财政的第一步”;“实行所得税是救亡图存的基础”;“实行所得税是实现总理的遗教”等。^④口号除了在国家财政、税制合理化方面加以宣教外,还强调政治和民族的因素。国民党中宣部召开记者招待会,请财政部所得税处官员介绍所得税情况。^⑤地方的党部及宣传机构也组织了政策宣讲活动。1936年9月,国民党广东省党部对所得税的开办精神及要义进行宣传。^⑥

官方媒体连续发表社论,营造开征舆论。《中央日报》是国民党的中央报纸,始终立场鲜明地支持所得税开征。1936年9月30日,《中央日报》发表社论,从财政大计和政治大义的角度论证开征之必要性。社论开篇强调,“所得税之征收,为中国币制改革后之又一重大事件,在中国财政史上及租税史上,可称为划时代之创举,于国计民生,两有裨益,举国上下,亟应合力以助其成”。对比英、美、法等国所得税在国家财政中的重要地位,社论认为,“政府于此时毅然开征所得税,树立直接税之良规,为国家财政前途作永久打算,且以预防社会上贫富相差之过大,诚可谓能对症下药者”。^⑦10月5日,再发表《所得税与三民主义》一文,指出,所得税为直接税之主干,在民族主义、民权主义及民生主义三个层面都具有重要意义。民族主义之要点,在于针对在华外侨征税,促进国际平等;民权主义之要点,在于“所得税由纳税人自行申报缴纳,足以养成人民对于国家履行义务之习惯,及增进其对于国家责任之观念”;民生主义之要点,在于所得税采用累进制,足以调剂贫富。^⑧政府通过将征税与减少贫富差距、实行民生主义相联系,来增进所得税之税收正义。政府此种宣传说辞与纳税人之实际感受显然还存在较大落差。商人和自由职业者的强烈反应说明,此时征税关键在于如何处理国防财政需求与实际税负承受之间的平衡。

《中央周刊》是国民党中央宣传部编办的时事政论刊物,1928年创刊,1937年6月停止发行。在1936年第429期周刊上,发表《中央为举办所得税告全国公民书》,强调所得税为复兴民族的需

① 《孔财长谈所得税之推行,政府目的在厉行税制革新,决以新人才新精神办理之》,南京《中央日报》,1936年7月23日,第4版。

② 《昨晨中央纪念周,孔委员报告所得税问题》,南京《中央日报》,1936年9月29日,第4版;1936年9月30日,第4版;1936年10月1日,第4版,分三次刊登。

③ 中宣:《我们对于所得税应有的认识》,《上海掌声》第16期,1936年9月20日,第348—349页。

④ 《中宣部招待记者,报告实施所得税意义,财部要员报告筹备经过》,南京《中央日报》,1936年9月22日,第4版。

⑤ 《粤党部宣传,所得税真义》,南京《中央日报》,1936年9月30日,第3版。

⑥ 《明日开征之所得税》,南京《中央日报》,1936年9月30日,“社论”,第3版。

⑦ 《所得税与三民主义》,南京《中央日报》,1936年10月5日,第4版。

要而创办,“国人如果真诚爱国,盼望国家强盛,也就得努力推行这种良税”。公告中还说:

你纳多少钱,国家完全知道,而且你也知道你所纳的钱完全是为了国家,并不白费!并不像从前的税制,不问你有所得无所得,或者你有力量出钱,没有力量出钱,一律要纳税,其结果是人民不知道负担了多少,而国家也不知道每个人尽了多少义务。所得税恰好与之相反,而人民毫无吃苦的地方,此其所以为直接税,所以为良税。^①

公告书文字平白,说理清晰,强调税制公平和国家需要,希望以此唤起人民的爱国心,履行公民的纳税义务。公告肯定所得税调节贫富差距的作用,区别“劳动所得”和“资本所得”,以此强化道德及政治上的税收正义,争取社会支持。在实际效果上,也将公众与纳税人进行分解。

官方以民族、公众之利益,强调公民之纳税义务,争取开征的合法性,并以此应纳税人要求暂缓征税的诉求。在抗战即将全面爆发的关键时刻,商人、自由职业者的纳税行为的确与公民责任紧密相联。面对政府的说辞,商人、自由职业者并没有否认作为国民的纳税义务,只能立足于经济发展程度不足、税负承担能力有限的实际情况予以辩驳。商会在表达意见的过程中,甚至还以承认所得税的良税特征及纳税义务来换取舆论支持。与北京政府时期商会反对所得税时批评政府违法乱征、要求废督裁兵的气势相比,此时商人反对开征的要求并没有获得社会舆论的普遍同情。相较之下,财经法律学者、报刊舆论总体上也支持开征所得税,其批评并不在于是否开征,而在现有条例对税收公平考虑不周、薪酬税率过高而财产征税不足等方面。换言之,在临战的时局之下,政府开征主张还是有其社会基础。所得税之良税法则将纳税人和未具纳税资格之公众区别开来,公共舆论与纳税人的利益表达也发生分际,同时国际局势之变化和国防建设需要也增强了征税的紧迫性。国民党和国民政府深明此点,既以宣传方式来争取舆论,也在因势利导,因时成事。

四、全面开征后职业团体的集体行动与税政推行

1937年1月1日,所得税全面开征。商人和自由职业者眼见所得税开征已不可避免,转而运用商会、行业公会的力量,成立所得税研究会,深研税制,反映税负情形,谋求修改税法。政府对职业团体的税法研究活动,也保持了参与和沟通。至学界和报界,对税收征稽状况继续表示关注,然其重点与纳税人已有不同。

(一) 商会所得税研究会及其与政府之互动

在全面开征前,商会主要是反映经营困难,要求政府暂缓征收。在全面开征后,各地商会纷纷成立所得税问题研究会,实行区域及跨区域的税法研究活动,以上海为中心的东部沿海及以汉口为中心的华中及华南区域最为突出。

1937年1月,上海市商会召集本地各业同业公会、江浙其他地区的商会举行联席会议,共商税法。1月20日,所得税研究会正式开幕。在商界方面,上海、镇江、杭州、吴县、江阴等12个商会,南京商业税则研究会,上海商会所属吴淞、南市两分事务所,还有107个公会及5个商店会员,合计有代表189人到会。此外,还有政府税政部门代表。会议推定钱孙卿、王介安、顾速明、施春山及上海市商会代表一人为主席团。20日至25日,代表集中讨论了5天。^②会议之后,所得税研究会后

^① 《中央为举办所得税告全国公民书》,《中央周刊》第429期,1936年8月24日,第39—41页。

^② 《所得税研究会开幕》,《银行周报》第21卷第3期,1937年1月26日,第41—53页。

续研究长达半年之久。

在会议开幕时,上海市商会代表金润庠介绍举办研究会之目的。他说:“所得税为最近举办之事,商人对于一应纳税手续,素未谙习,而其事涉及成本会计,较之印花税依价额金额纳税者,复杂殆不啻倍蓰。”研究之目的,既在熟悉税政,也在发现税制之不完善处。研究会讨论是开放式的,“商会有领导商人共同研究税制利弊之任务,故来会研究者之范围,并不限于本市各业公会代表,凡京沪、沪杭线之商会,有愿派代表参加者,一律欢迎”。^①以研究为基础,形成商界共识。较之开征初期,商人的立场有明显后退,不再寻求缓征,而是研究如何应对征收。应对的方式并不是对抗,更多是通过研究明其利弊,为修改税法和节约税款寻找方向。如由个体商家进行,不仅专业程度不足,成本也极为高昂。通过集体行动既可扩大声势,也可节约成本。

所得税研究会没有排斥税政部门参加,相反还邀请官员参与研讨,官员也借此机会继续进行政策解释。在成立大会上,财政部所得税事务处委员翁之镛、所得税驻沪办事处主任梁敬鎔均到会。梁敬鎔说,“在国家的立场上说,所得税便是国难税”。在抗战时是政府的重要税源,课税方式公道平均,“在理论上可以养成国民爱国的观念”,希望商界予以支持。翁之镛说:“吾国所得税法,虽非近代国家最佳之法,深信经过相当程序,必有可观进步,此有赖于各业共同研讨,贡献意见,政府莫不乐于接受也。”^②翁、梁二人的说词并无新意,不过作为政府代表,能参加商会活动并表达开明姿态,还是有助于舒缓商界的怨气。在商会方面,亦期望研究意见有渠道上达政府。

所得税研究会的具体工作由商会秘书长严谔声和会计师徐永祚主持,研究分为四个部类:现行所得税制度之部,所得税与资本之部,所得税与纯益之部,所得税与资产估价之部。^③研究成果按所得税的三大法规归类,即暂行条例、施行细则、征收须知。条例为根本,细则、须知为辅助。在暂行条例方面,研究会认为税率较重,程序复杂,要求按不同类别增加层级,提高30元的薪资所得征税起点,以示公平。在施行细则方面,要求修改关于公积金及缴纳周期的条款,同时增加免税范围等。在征收须知方面,亦提出三条意见。联合讨论结果商会所得税专门委员会统一整理,形成决议,以商会名义致函行政院、立法院、财政部及所得税事务处。在呈请中,商会认为“现在所定章则,尚有力求改善之余地”。^④

财政部收到呈请后回复批示在案,但未置可否。在此呈之后,上海市商会的所得税专门研究会继续对条例进行研究,并向政府表达意见。因须知草案尚在讨论中,商会又安排对第一、二、三类须知草案分别予以细致研究。1937年2月,上海市商会将所得税第一、二、三类征收须知修改意见函达财政部所得税事务处,希望政府部门能够“分别照改,以利推行”,也未获政府肯定回复。^⑤

上海各同业公会也有独立的研究行动。1937年2月1日,上海各同业公会代表50余人举行发起人会议,定名为上海各业所得税问题研究会,推定骆清华、沈继挺、罗素华等21人为委员。在发起人会议上,上海市党部代表王愚诚、朱养吾,社会局代表张达夫、宋钟庆也代表部门与会。会议由会计师公会代表何元明主持,报告所得税现行法令征收须知等。市党部、社会局代表也就所得税

① 《所得税研究会开幕》,《银行周报》第21卷第3期,1937年1月26日,第41—53页。

② 《所得税研究会开幕》,《银行周报》第21卷第3期,1937年1月26日,第41—53页。

③ 《各地商会代表来沪参加》,《中外经济情报》1937年第51号,第9页。

④ 《各地商会声请修改所得税各规定呈行政院立法院财政部及致所得税事务处函》,《信托季刊》第2卷第2期,1937年4月1日,第197—199页。

⑤ 《上海市商会为请修改所得税第一类征收须知草案及资产估价方法致所得税事务处函》,《上海市商会为请修改所得税第二类征收须知草案致所得税事务处函》,《上海市商会为请修改所得税第三类征收须知草案致所得税事务处函》,《商业月报》第17卷第3期,1937年2月,第7、8、9页。

开征的形势及政策进行阐释,表示支持同业公会的税法研究。研究会定于2月2日下午召开第一次筹备会议。^① 同业公会所设立的所得税问题研究会,既与商会保持沟通,但更专注于反映各行业的不同意见。因所得税与会计息息相关,各同业公会在1月间还组织起所得税会计研究会。会计研究会向各业同业公会发出通函,要求各业推派代表参与,对会计制度预作准备。^② 行业层面的研究更为细致具体,除关注税率、起征点等基本问题外,对免税和减税条件差不多到了“锱铢必较”的地步。

华中、华南地区的商会闻风而动。1937年1月底,在上海商会和同业公会热烈讨论所得税的时候,粤湘赣鄂四省商会正在广州组织四省特产展览会。听闻上海成立所得税研究机构,四省商会立即筹议成立所得税研究会。4月间,粤湘赣鄂四省商会推选代表到武汉,宣布所得税研究会正式成立。1937年4月16—19日,该会共举行6次研究会议。参加的商会团体包括广东省商会联合会、广州市商会、长沙市商会、常德商会、衡阳商会、江西省商会联合会、南昌市商会、南昌钱业公会、湖北商会联合会、武昌商会、汉口商会、汉阳商会,到会代表共计36人。列席者还有汉口商会代表、汉口市各业公会主席代表百余人,还有会计师雷迅。财政部所得税驻鄂办事处处长宁恩承,亦出席参加。会议主席、汉口商会长黄文植在开幕时表示,“开会的意义,第一是要拥护中央实行所得税”,所得税为现行之良税,但此税创办之初,仍须加以研究,“请示政府能体察商场之艰苦及实况,酌为采纳改善”。商会组织所得税研究会的最后目的,“在拥护所得税之实施,冀以研究所得,关于例则条文,有严重重复之处,则拟呈请立法院予以修正,关于征收手续,有窒碍难行之处,拟呈请财政部核准通融。至于商人之有怀疑误解者,则竭诚劝导,使其了然于非常时期之财政政策,得以推行尽利,稳固税源,总期民力国课,两能兼顾”。^③ 从要求暂缓到表示拥护,商会无奈认可所得税已经开征的现实,在所得税交涉问题上的策略也发生变化。会议最后形成总决议,也分条例、细则及须知三部分议案。与上海相比,讨论主要也是集中在税率、起征点及免税范围方面,还提出了增加工商团体职员作为审查委员会委员、修改公积金规定等要求。

南京市也组织了所得税研究会。在全面开征后,工商各业不知如何办理,纷纷咨请商会。1937年2月,南京商会以“所得税为新兴税则,其应备手续,各商多有未明了之处,加以目前为营业开始之期,头绪杂繁”,申请展期申报所得税。^④ 3月4日,南京市商会立即成立所得税税则咨询处,交由常务委员会办理,并发报通告,受到会员欢迎。^⑤ 1937年3月24日起,南京市商会与各业同业公会主席委员商议所得税申报手续问题,还邀请会计师谢霖、周旭初等出席作为顾问,解答疑难。各业同业公会积极参与,并要求成立所得税研究会,得到响应。发起公会包括扇帽业、树木竹业、古玩玉器业、戏院业、绸布业、印刷业等近50个同业公会。^⑥ 5月4日,南京市商会所得税研究会召开首次常务委员会会议,决定设立法律、申报两组,推江云程为主任委员。定于每周二开会讨论,同时决定拟定办事细则。^⑦ 在5月11日的研究会上,决定由法律组解答各业公会所提出的疑问,还函请财政部在南京市单独设立所得税办事处,与江苏办事处分开。又决定呈请财政部所得税江苏办事处

① 《各业成立所得税研究会》,《中外经济情报》1937年第58号,第9页。

② 《今日下午召开会议,各业领袖发起组织所得税会计问题研究会》,《申报》,1937年1月27日,第4张第14版。

③ 《粤湘赣鄂四省商会代表所得税研究会特辑》,《汉口商业月刊》1937年第1卷第12期,第39页。

④ 《京市商会请展期申报所得税,以便从容办理而资推行顺利》,南京《中央日报》,1937年2月28日,第7版。

⑤ 《市商会议定组织所得税则咨询处,执监会办事细则推员审查》,南京《中央日报》,1937年3月4日,第7版。

⑥ 《市商会筹组所得税研究会,各业公会联名发起,高委连日欢归各公会委员》,南京《中央日报》,1937年3月28日,第7版。

⑦ 《商会所得税研究会,设法律申报两组,推江云程为主任委员》,南京《中央日报》,1937年5月5日,第7版。

将旧有习惯总结结账截止日期追加上年度之40天,予以豁免。所得税研究会要求商会和各业公会尽快办理申报手续。^① 还有一些商会、同业公会也有类似行动。1937年3月,安徽商会在芜湖集议讨论申报手续问题。^② 天津商会曾分呈财政部及冀察政委会要求缓征被批驳,转而召集各业公会商讨如何申报的问题。^③ 上海银行公会在1937年1月多次召开执行委员会议,推派中国银行蔡承新及银行公会秘书长林康候赴财政部所得税驻沪办事处与梁敬醇商谈银行所得税手续问题。^④

可见,设立所得税研究会是当时商界的共识。研究会的职责,涵括税法研究、税则咨询两大方面,上与政府交涉,下应会员需求。商会以研究成果为依据,对所得税条件、细则及须知提出修改意见,呈请财政部、立法院等部门参酌。同业公会的研究侧重于税法应用,主要目的也是减轻本行业的税收负担。会员对税法税则的疑问,研究会也可予以解答或呈请政府解释。

政府对所得税研究会的成立持开放态度。各地商会的研究活动,政府派驻的所得税机构负责人基本都有参与。在研究中,涉及税务政策,也与研究会保持沟通。1937年1月23日,所得税驻沪办事处举行茶会,招待商会所得税研究会代表,解释政府税法立场,对研究会的问题也予以解答。^⑤ 1937年4月7日,所得税江苏办事处招待各业公司,解答疑义。^⑥ 国民党和政府透过官方报纸继续宣传税法。1937年1月17日前后,浙江省党部举行所得税宣传会,请张森演讲。^⑦ 《中央日报》对于政府的政策和活动,都有详细的报道。1937年1月5日,《中央日报》还报道湖南省各界联合发电拥护所得税开征。^⑧ 1月22日,又报道湖北的自由职业者踊跃交税。^⑨ 不过,政府明显采取的是耐心解释、一意推行的双面政策。在耐心解释的同时,对于商会、职业公会的暂缓征税及减税要求,高秉坊表示“事关变更法律,不能照准”,毫不犹豫地予以拒绝。^⑩ 各地商会根据研究所得向行政院、立法院、财政部递交的修法请愿,仅少数条款有所变动。但政府和商会在所得税研究会的平台上进行交涉,还是有助于沟通并避免抗议激化。

商会组织研究会及与政府保持沟通的情形表明,此时商会在所得税问题上并非与政府直接对抗。在运用集体行动和新闻舆论来促进税则合理化的同时,商会还着力提升团体在税收行政中的地位,希望对征税过程有所干预。商会除了表达自身诉求,还在一定程度上发挥着协助政府推行税政的功用,此类活动实为税务机关宣传所不及。所得税研究会在对政府提交请愿书的同时,也在向工商界传播税法知识。一些商会在成立之时,也直接言明顾全“国课民力”。商会、同业公会组建所得税会计研究会,甚至与会计师合作推进簿记改良与税法研究,都说明商人团体在此时并非单纯“反对者”的角色,相反是期望通过合作来减少税负,达到修改税法的长远目标。

(二) 职业公会的意见表达

与商会行动大致同时,律师、医师和会计师等自由职业者公会也一面在内部成立所得税研究会,一面分工协作,展开跨行业的联合行动,通过呈函请愿等方式向政府表达诉求。

① 《市商会所得税研究会,通知各业连办申报手续》,南京《中央日报》,1937年5月12日,第7版。

② 《皖商开会研究,所得税申报手续,明日在芜湖集议》,南京《中央日报》,1937年3月2日,第4版。

③ 《津商会定期召集各业公会,商讨缴纳所得税》,南京《中央日报》,1937年7月9日,第4版。

④ 《银行公会开会讨论缴纳所得税》,《申报》,1937年1月21日,第4张第13版。

⑤ 《所得税沪办事处昨举行茶会,招待所得税研究会代表》,南京《中央日报》,1937年1月24日,第4版。

⑥ 《所得税江苏办事处,招待各业公司,翁之镛报告三点希望,并解答对所得税疑义》,南京《中央日报》,1937年4月8日,第7版。

⑦ 《浙省党部举行所得税宣传会,请张森演讲》,南京《中央日报》,1937年1月18日,第4版。

⑧ 《所得税推行顺利,湘省各界电京表示拥护》,南京《中央日报》,1937年1月5日,第4版。

⑨ 《鄂自由职业界踊跃交所得税》,南京《中央日报》,1937年1月22日,第4版。

⑩ 《自由职业征所得税部批不能减轻》,《申报》,1937年2月25日,第1张第4版。

1937年1月,上海律师公会成立所得税暂行条例研究委员会,由王效文、孙祖基、李文杰等10人担任委员。在1937年初,委员会讨论提出综合意见,由李文杰整理归纳提交执监委员联席会议报告,经议决送交全国律师协会转呈政府。在函件中,律师公会肯定政府“能接纳各方意见,期将税法本身所具缺点,加以改良”。并认为,现在所得税仍是暂行条例,此后必制定所得税法,到时应加以修改。修改要点主要是提高本业的起征点、改善分级税率、证券利息所得应征重税等。并借机表达对开征的支持态度,“拥护良税,素不后人”。^① 律师公会的研究除涉及自身的薪资纳税问题外,也着眼于法理与社会实际来评论税法。公会特意强调拥护“良税”,在一定程度上说明公众舆论赞同开征已经对纳税人形成压力。

在政府颁布所得税纳税须知后,各职业公会经协商,排定第一类须知由全国会计师协会加以研究;第二类自由职业部分,由律师公会、会计师、医师团体联合发表意见;第三类须知由银行业公会评估得失。

全国会计师协会在研究第一类须知后,于1937年1月向财政部发函呈请。协会的意见是,所得税在法律方面,于暂行条例外有细则,细则外有须知,须知未经立法程序,为行政命令,自不能变更法律。须知草案第15项中规定上年营业亏损不得列入本年度计算,此与公司法第38条有矛盾,应加以校正。^② 又推定常务理事奚玉书、理事王思方等于28日向财政部详陈意见,并会同各团体代表进京向主管部面陈请愿,要求降低自由职业者生产率并按月平均缴纳。^③ 1937年2月,立信事务所的潘序伦等会计师又两次向财政部呈送补充修改要点,集中呈述对于第一、二类营利事业所得税征收须知草案应行改正意见。^④ 但此次请愿同样未得政府正面回应,财政部批复表示,“事关变更法律,不能照准”。^⑤

在分类研究之基础上,自由职业公会再次展开联合请愿行动。1937年2月底,中华民国会计师协会、上海律师公会、中国工程师学会、中国建筑师学会、上海市医师公会、中华国医学会、神州国医学会联名呈请立法院、行政院、财政部、实业部,要求降低税率,准依条例按每年12个月平均计算缴纳。公会会议认为,资本与劳力所得难易不同,“自由职业者担负,实觉过重,拟恳体念劳力所得之不易,将自由职业者之税率,加以修改”。2月28日晨,由会计师协会奚玉书、王厅茅,律师公会李文杰、赵祖慰,工程师学会齐兆昌,建筑师学会赵深,上海市医师公会龚炳三,中华国医公会施济群,神州国医学会程迪仁,全国医师联合会金鸣宇,上海市国医公会杨仲煊等组成的自由职业者代表团赴京请愿。代表团先赴行政院请见秘书长翁文灏,陈述意见,翁允交财部核办。后赴立法院、财政部请愿。代表团反复阐述自由职业者税收过重,“殊失公允,请予修正”。^⑥ 高秉坊、梁敬鎔等接见了请愿代表,高表示按12个月平均计算可以接受,但其他所请难以照准。

新税开征,税法咨询、税额核算及税务代办,多有赖于律师和会计师。在研究税法的过程中,律师、会计师以职业团体、事务所或个人之力量推动税法普及。以律师为例,1937年3月,全国律师协会经过协商,推定杭县、上海、江都、镇江、吴县等五地律师公会研究办法,并推举上海公会为召集

① 《上海律师公会对所得税条例之意见》,《银行周报》第21卷第21期,1937年6月1日,第9页。

② 《会计师协会对所得税第一类征收须知草案意见呈财政部文》,《信托季刊》1937年第2卷第2期,第202—204页;《会计师协会对所得税第一类征收须知之意见》,《银行周报》第21卷第4期,1937年2月2日,第6页。

③ 《会计师协会赴京请愿》,《中外经济情报》1937年第58期,第9页。

④ 潘序伦等:《致财政部所得税事务处函(一)对于征收须知草案续陈应行补充改正各点》,《致财政部所得税事务处函(二)对于征收须知草案续陈应行补充改正各点》,《立信月报》第7期,1937年2月,第11、19页。

⑤ 《自由职业代表所得税部批不能减轻》,《申报》,1937年2月25日,第1张第14版。

⑥ 《自由职业代表要求减低所得税,分向政府、法院等机关请愿》,《申报》,1937年1月29日,第1张第4版。

人,继续研究税法,后来广州律师公会也加入其中。^①3月12日,上海律师公会所得税研究会举行会议,拟向财政部驻沪办事处收集征税各项法则,供全体会员参考。又推定由李文杰负责征购所得税法研究资料,以备参考。同时还联络市商会、会计师公会,组织指导机关,指导民众熟悉缴纳所得税常识。^②此类举措有利于会员和公众了解纳税信息,与会计师、商界的合作也有利于税法实施。

会计师在普及所得税方面有更强劲的市场动力。会计师既受邀参加上海、汉口、南京等商会组织的所得税研究会,提供专业的会计意见,还主动与工商界联络,开展税法演讲和咨询活动。在上海商会所得税研究会中,徐永祚、潘序伦等知名会计师受邀加入。在汉口,雷迅会计师参与其中。在商会向政府表达意见的同时,会计师也立于专业的立场,发表对所得税法则的看法。1937年1月25日,上海商会邀请立信会计师事务所的会计师潘序伦、李文杰等前往演讲,解释所得税法及其计算细节。改良中式簿记的主要倡导者徐永祚会计师也与会,与各商会、同业公会代表近200人共议税则,推动税法讨论不断深入。1937年2月,潘序伦、李文杰在《上海市商会所得税问题研究会议决案之总检讨》一文中对会计师之议案与商会议决案作一对比,评其优弊,并在商会演讲中详细阐发其主张。^③在征税起点、税率、收益与支出之项目、损益之扣除方式、减税免税之条件等方面,会计师均提出极其专业的建议,并对商会提出的降低税额税率、组织审查委员会、规范征税行为等主张表示支持。知名会计师还频繁接受各同业公会的邀约,主动到各地演讲税法。其中,以立信会计师事务所最为突出。潘序伦、李文杰等会计师因参与上海商会所得税研究活动,声名卓著,江浙一带诸多同业公会都邀请演讲。^④他们结合自身研究,针对各行业的不同问题,提出建设性意见。政府税务部门也借助会计师的专业能力,促进所得税的宣讲。1937年3月8日,实业部就邀请潘序伦到南京演讲所得税问题。^⑤通过推广税法,会计师事务所也获得了大量的税收核算及代办业务。在经由所得税开征萌生的中介市场中,自由职业者与商界合作,这在客观上发挥着协行税政的作用。

商会、职业公会通过组织所得税研究会、上书呈请、联合请愿等方式,持续不断向政府施加压力。所呈意见,是商会代表和会计师合作研究的结果,对条例、细则、须知的研究,各有分工。同时也与税政官员有所沟通,更注重将税法与实情相结合,务求政府能够加以关注。在具体表达中,商人、自由职业者有共同目标,但也有不同的行业利益。自由职业者强调资本收益应加重税率,对劳动所得应减轻税负。工商业者却认为,现在经营困难,过度重税容易造成经济凋敝。因此在研究中有合作,但在与政府交涉方面并未完全形成合力。1937年7月后,抗战全面爆发,商会和自由职业者公会围绕所得税的研究及请愿活动也基本停止。所得税作为战时财政的补充,全面开征已成定案。到1941年,遗产税也开始征收。

五、职业团体、舆论空间与政策互动

在政府、纳税人的税政攻防战中,政府无疑取得成功,实现税政上之一大突破。以商人和自由职业者为主体的纳税人则遭受挫败,暂缓开征诉求为政府拒绝,仅少数条款有所修正。不过,简单的成败之论实难反映税收开征的全貌。较之于抗税的成败,政府、纳税人的税权表达机制及互动方

① 《律师协会将研究所得税》,《中报》,1937年3月3日,第4张第13版。

② 《律师公会所得税专委会》,《中报》,1937年3月12日,第3张第11版。

③ 潘序伦、李文杰:《上海市商会所得税问题研究会议决案之总检讨》,《立信月报》1937年2月,第7期,第1—10页。

④ 参见魏文享《近代职业会计师与所得税法的推进》,《人文杂志》2013年第2期。

⑤ 《应实业部邀请,潘序伦来京明晨讲演所得税问题》,南京《中央日报》,1937年3月7日,第7版。

式更能反应彼时的税政生态,且直接影响到税政交涉的结果及后续的征税成效。在政府、纳税人的角色之外,学者、报纸的舆论导向也影响着税政方向。

在国家与民间的互动过程中,政府与职业团体之交涉是最为核心的环节。在政府与纳税人的关联结构中,政府执掌国家税权,职业团体则是纳税人的代言者。职业团体包括商会、同业公会、农会、工会、自由职业者公会等,然因所得税起征限制,商人、自由职业者为主要的实际征税对象。以此,在纳税人的利益表达中,商会和各自由职业者公会是集体行动的组织中心。

在北京政府时期的所得税抗争中,商会曾担当大任。商会联合地方议会及其他社会团体,以纳税人身份对政府税政及时政要务陟罚臧否。商会以税收作为筹码,对政府提出减少苛捐杂税、裁兵节饷等要求,且对税法的合法性问题提出质疑,体现出商人基于税权而参与政治的利益立场。此时商会的强势表现,适于此时中央政治权威弱化时期。到南京国民政府时期,商会与职业公会作为职业团体的属性继续得到法律认可,但在政治上却经过了组织整顿。在1928年10月国民党中央民众训练部制定的《民众团体组织原则及系统》中,商会、自由职业者的各界别公会,是属于民众团体组织系统的构成部分。在政治事务与专业经济事务之间,国民党和政府所给予的尺度是有差别的。商会、同业公会在政治方面需接受登记及审查甄别,党部和政府也可能会影响到商会的人事选举,但在经济事务方面仍保留着一定的自主空间,可在训政体制之内代表商界和各行业参与经济与社会活动。^①在商会和同业公会方面,也建立有较好的联络机制。天津、北平、上海、汉口、广州、重庆等地商会,基本上成为跨省域的商界合作中心。

在自由职业者方面,诸如律师公会、医师公会、会计师公会等,也是国民党及政府认可的法人社团,可以代表从业者利益,并承担独立的法律责任。^②1934年3月底,上海会计师公会会员有263人左右。到1936年3月底,有305人左右,是全国规模最大的会计师公会。^③1935年前后,律师公会的设立已极为普遍。在江苏,就成立有上海、吴县、镇江、淮阴、南通、武进、无锡等12个律师公会,安徽有合肥、怀宁、芜湖、阜阳4个律师公会,浙江有杭县、金华、绍兴、吴兴等14个律师公会,江西有南昌、九江、吉安等7个律师公会,湖北有汉口、武昌、襄阳、宜昌等7个律师公会,四川有8个律师公会,福建有11个律师公会,各地不一而足。其中,上海律师公会的人数最多,1929年有462人,1934年有1188人,1936年有1313人。^④在医师团体方面,中西医的学术团体都较多。据统计,20世纪30年代上海医师公会会员有300余人,广州医师公会有160余人,杭州医师公会有80余人,其余无锡、南京、青岛、芜湖、张家口、重庆、武汉、宁波医师公会等,会员均在数十人不等。^⑤类似的自由职业者团体还有工程师、建筑师公会等。这些团体除区域内的行业整合外,还有全国性的整合,如全国性的会计师协会、医师联合会、律师协会等。团体的代表权利,法定的自治空间,紧密的组织合作,使商界和自由职业者在面临所得税征收时,在职业团体组织下,进行理性的集体反应。

国民党及政府通过“党规”与“国法”对社会团体的整顿重建在多大程度上影响着商会、职业公会在税政表达中的自主性,很难单纯以控制或被控制的标准来定性。最好综合社会团体的行动效

① 魏文享:《中间组织:近代工商同业公会研究1918—1949》,华中师范大学出版社2007年版,第373页。

② 关于自由职业者之研究状况,请参见朱英、魏文享主编《近代中国自由职业者群体与社会变迁》,北京大学出版社2009年版;尹倩《中国近代自由职业者研究述评》,《近代史研究》2007年第6期。

③ 《上海会计师公会会员录》(1936年),上海档案馆藏,上海会计师公会档案,S447/2/260,第20—64页。

④ 参见朱英、魏文享主编《近代中国自由职业者群体与社会变迁》,第114—117页;李严成《民国律师公会研究》,湖北人民出版社2007年版,第90—100页。

⑤ 参见朱英、魏文享主编《近代中国自由职业者群体与社会变迁》,第221—223页。

应来加以判断。^①就税政表达而言,职业团体在训政体制之下获得法律的合法性,并藉由政府授权得以代表各业商人、自由职业者与政府交涉,维护自身税权,是其集体行动得以推进的制度基础。各地、各业职业团体相互支持,共谋进退,也得益于社团组织体系的普遍建构。然与北京政府时期商人团体以税权来制约抗议政府不同,1936年前后职业团体的意见表达全部专注于税务本身,并无与政府直接对抗的激烈行为。不论在方式还是在内容上,都要缓和得多。

且看商人团体和自由职业者团体的行事逻辑。商人首先是以商会、同业公会为基础,进行联合行动。在政府筹议所得税之初,各地商会就通过在报纸和商界报刊发表言论,反映经济困难,要求缓征。政府不为所动,依然按计划颁布了《所得税暂行条例》,激起商界更大规模的联合行动。1936年7月,上海市商会及鄂、鲁、苏、浙、粤、赣、豫七省商会联合会,还有南京、青岛、汉口、济南、镇江、广州、南昌、开封、长沙、太原、芜湖、杭州等十四市县商会召开联席会议通过请求政府暂缓征收的决议,上呈政府,同时派遣联合代表赴京前往行政院、财政部请愿。各商会的联合,声势空前浩大,政府不得不重视,派员接待,进行政策解释。在所得税全面开征之后,商会改变策略,不再请求暂缓征收,转而组织所得税研究会,对所得税的条例、细则、须知进行全方位的细致研究。在东部沿海,以上海商会为中心,组织了所得税研究会。上海的各业同业公会,也有联合的研究行动。在中南各省,以汉口商会为中心,也仿效上海组建了研究会。在研究工作中,商会还联合会师公会,聘请知名会计师参与税则讨论。上海商会与立信会计师事务所的潘序伦等,即有深入的合作。商界期望以此来推动税则向有利于自身的方面修改。在自由职业团体方面,既有各自的独立表达,也有各团体的联合请愿。上海会计师公会的一些知名会计师更成为咨询专家,潘序伦、李文杰、李鸿寿等,频繁接受商会、同业公会的邀请,出席演讲,宣讲所得税条款,解释商家的疑惑。在社会经济条件并不成熟的情况下,职业团体在代表纳税人税权的同时,也为政府与纳税人的沟通建立起了组织化的渠道。纳税人以组织力量研究税则,在此基础上向政府建言,更具专业的说服力。

在整合自身的同时,商会、自由职业者公会主要通过两种方式向政府表达诉求。其一是书面呈请。商会、职业公会以团体或团体联合的名义,屡次向中央党部、行政院、立法院和财政部请愿,要求暂缓征税或修改税则。既为呈请,政府与呈请人之地位其实并不平等。政府作为征税者,依然处于主导地位。呈请可以表达诉求,但是否被接受,则取决于政府的考量。有些呈请为政府部门所接受,但大多呈请除类似“朕知道了”式的程式化回复外,未得直接下文。其二是赴京请愿。上海市商会、汉口商会及自由职业者公会的联合行动,多将呈请与请愿相结合。在上书同时,派代表赴京向各部门直接请愿。请愿并不是街头运动式的,是以咨询式的方式进行的。在形式与礼仪上,政府部门对各职业团体的联合赴部请愿都予以接洽,派要员进行沟通解释,其态度尚称缓和。上海商会的联合请愿,自由职业者的联合请愿,均实现跨区域的联合行动。如1937年2月底,中华民国会计师协会、上海律师公会、中国工程师学会、中国建筑师学会、上海市医师公会、中华国医学会、神州国医学会联合向立法院、行政院、财政部、实业部上书请愿,规模空前,引发舆论关注。

职业团体的呈请与请愿代表着纳税人的意见,其组织化的集体行动使政府认识到纳税人税权意识的高涨。但是,纳税人团体的民意表达难以进入国民党党政体制内的立法程序,商会、职业公会只能通过呈请、请愿的联合行动形成外部的舆论压力,以此来推动政府修改则例。一般来说,此种舆论外压式的民意表达方式是否能够发生作用,往往取决于外压的力度、社会共识和政府回应的综合效应。实际来看,纳税人、政府及社会公众对所得税的认知存在分野,这在极大程度上影响社

^① 关于国民党对于民众团体的整理与改组,参见魏文享《“党规”与“国法”:国民党民众组训体制下的社团角色》,《华中师范大学学报》2014年第2期。

会舆论的整体走向。

税权的舆论表达主要由政府、纳税人、学者、报纸各方参与,纳税人中又以商人、自由职业者及银行为主。各方关于所得税的意见主要发表于报纸媒体之上,形成关于税政的公开讨论热潮。在这一舆论空间中,因媒体之立场、阶层之利益不同,税政主张各有所持,但又都对公众舆论造成影响。

在报纸媒体方面,参与税政报道之新闻媒体大体可分为以下几类:其一是专业类的商界报刊,包括商会的会刊、职业公会的会刊及其他的商界刊物。当时上海商会、汉口商会、上海银行公会、钱业公会等,分别办有《商会月报》、《汉口商业月刊》、《银行周报》、《钱业月报》等会刊,每周刊载大量的专题文章和商界信息,所得税的相关报道在这段时间内十分频繁,足以沟通会内信息,共谋行动。在职业公会中,如《会计杂志》、《立信会计季刊》等,均刊登大量所得税研究文章。其二是社会类报纸,主要是民间主办的《申报》、《益世报》、《大公报》、《新闻报》等发表社论,表达报社的态度。其三是官方报纸。官方报社主要是表达对于税政的支持,《中央日报》上的文章大致如此。各类新闻媒体受众面有所不同,商界及经济报刊,主要是由商人团体主办,也面向工商界、经济学界发行。官方及社会报纸是公开发行,面向大众。

在报道所得税新闻时,各类媒体对政策信息、商界动态、研究行动、呈请请愿都有公开报道,使所得税的讨论成为各界关注的共同主题。同时,各类媒体也本其立场,表达重点有所区别。商会、同业公会、职业公会的会刊、报刊对于商人、自由职业者的诉求有更为详细的报道,倾向于维护纳税人利益。报纸《申报》、《大公报》等以社论的方式表达对于税政的主张。由知名报人陈铭德等创办的南京《新民报》发表社论,认为,“一国之税制健全,必须以直接税为原则,而以间接税为辅”,“支持所得税的开征”。^①天津《大公报》在1936年7月11日发表社论,认为“在关税走私损失奇重之财政状况下,实行所得税诚属刻不容缓。惟开征此税,在中国乃是创举”,社论也批评条例“疏漏之处,却亦不少”,对劳动征税过重,对资本征税过轻。^②《东南日报》的立场与《大公报》相似,认为薪酬所得起征点设为30元过低,主张财产所得应课税较重,证券存款利息所得按千分之五十征收过轻。^③北平的《世界日报》社论亦认为薪酬所得征税过高,“目前中国的租税问题,不患平民对国家无直接负担,而患特殊资产阶级对国家毫无负担”。^④整体上看,社会上报纸的主流基调是支持所得税开征,认为关系抗战财政及国民义务,同时强调重视资本税,降低劳动所得税。官方的《中央日报》、《中央周报》政治立场鲜明,明确支持政府开征所得税,并在国民党宣传部门的组织下,进行政策解释。至于财经学者支持所得税开征及批评税款不足的言论,在各类报刊上也都有发表。一些关注税政问题的社会人士的观点,报刊上也时有刊载,此类言论多具独立性。

据立场而论,表面上喧闹纷扰的舆论空间其实由三部分构成。其一是商会、自由职业者公会为主体的纳税人舆论。在所得税针对薪资所得、营利所得、存款证券利息所得的三大税类中,一般工农多未达标准,政府公务人员率先开征,并无反对的余地。因此,在营利所得部分是以商人为主要征税对象,薪资所得是以自由职业者为主要征税对象。在商会、自由职业者公会的组织下,纳税人相互合作,共同向政府请愿要求降低税率。在研究中,也互相支持。各团体、行业、职业的行动均通过商界报刊互通信息,使团体行动得到从业者的支持,对政府形成舆论压力。不过,与北京政府时

① 《征收所得税》,南京《新民报》,1936年7月8日,“社论”,第1张第2版。

② 《论所得税暂行条例》,天津《大公报》,1936年7月11日,“社论”,第1张第2版。

③ 《论所得税条例》,《东南日报》,1936年7月12日,“社评”,第1张第2版。

④ 《所得税法案》,北平《世界日报》,1936年7月8日,“社评”,第1张第2版。

期相比,商会、职业公会的言论基本上是“在商言商”、“就税言税”,在主张税权的同时,要求政府清理旧税,促进税法的合理化,并没有对税收之外的社会事务提出额外要求。但也要注意,商人和自由职业者在表达诉求之时,均以自身利益为归依,在资本与劳动所得征税的问题上,自由职业者强调以劳动所得来主张税权,却主张对资本重税,造成商人、自由职业者税权主张的内在冲突。

其二是官方舆论。在国民党与政府方面,自然是支持开征。国民党党部、宣传部门,国民政府的税政官员,均采用报刊宣传等方式,来营造利于开征的舆论环境。官方舆论的重点是强调税收正义,其立足点,一在于国防需求,二在于调节贫富差距,三在于调节税收结构。结合国际形势的变化及财政来源的实际情形,扩大征收包括所得税在内的直接税是一合理选择。政府宣传所得税开征与国民的爱国责任,强调所得税与民生主义之关系,也正是基于此。官方舆论因抓住了所得税的税制特性及紧急时局下的财政需求,因而是符合国家及公众的整体利益的。在抗战临近的情形下,职业团体抗议税负过重,但对官方主张却无法直接拒绝,对所得税的良税特性也表示认同。

其三是公众舆论。如果说政府作为征税方,商人和自由职业者作为纳税人,其在舆论战中主要主张各自利益的话,学者、社会人士及报纸的言论多不是立足于纳税本身问题,而是基于税制及开征的合理性加以探讨。以此,在官方及纳税人舆论之外,形成公众的舆论主张,其立足点在于整体国家或多数公众的利益。不少财经及法律学者之所以支持所得税开征,是基于缩小贫富差距、改进国家财政结构需要,客观上也与政府目标一致。民间报纸在所得税问题上的参与意义在于,既为官方、学者、工商界、自由职业者的发声提供平台,又以社论形式发表媒体见解。民间报纸之社论对所得税基本上持支持态度,但对税制设计,赞其为税制创举,批其公正不足,立场与学界类似。

在政策目标上,公众舆论与官方主张在开征问题上达成共识。官方宣传通过强调税收正义来争取社会大众的支持,也以时局来提示征税的紧迫性。学者、报纸及一些社会人士虽各本立场,不过主流意见还是同意开征,且肯定其在税政上的进步意义。商人、自由职业者亦通过商界报刊及民间媒体反映税负之实际情形,其诉求与甘末尔委员会报告也有呼应。不过,在整体的舆论攻防中,抗战临近的时局变化是为关键。在主张暂缓征税之时,商人、自由职业者也面临着是否承担公民纳税义务的舆论压力。职业团体在表达税政诉求时,不得不肯定所得税的良税特性,甚至还言不由衷对政府的开征行为表示支持,其根源正在于此。

针对纳税人的联合呈请、请愿及由此形成的舆论外在压力,官方采取回函、接访、政策说明、舆论宣传等多种渠道加以回应。其政策对象,既包括纳税人,也包括社会公众。

在回应纳税人的诉求层面,回函接访主要是针对商会、职业公会的呈书和请愿。政策说明主要是由财政部所得税处和地方所得税事务所的官员来举办,既有接受报纸访谈的,也有主动开招待会与商界进行沟通的。江苏省所得税办事处就将所得税各类征收须知、所得税审查委员会组织规程等转发至县商会,均由县商会转达至各会员。^①在中央层级,孔祥熙和高秉坊也不断阐释征税依据。不过,对纳税人的修法要求,政府并没有全部给予及时直接回应。到抗战爆发后,国民政府颁布过一些补充办法对税法进行修正,但直到1943年才颁行新的《所得税法》及施行细则。税则降低了税率,同时增加了级差,在免税部分,则无甚修改。^②

在舆论宣传中,政府有意运用宣传机器和民间报纸向公众传达明确的税政信息,营造氛围。值得肯定的是,官方对于商会、职业公会、学者、报纸关于所得税的团体研究和言论发表都给予空间。

^① 《江苏省所得税办事处为知照所得税各类征收须知以部新颁为准事致吴县县商会函》(1937年4月),《苏州商会档案丛编》第4辑下册,第1784页。

^② 《所得税法》(1943年2月),《中华民国工商税收史料选编》第4辑上册,第146页。

商会、职业公会组建所得税研究会的行动,官方表达支持并派员直接沟通。不论是官方还是民间报纸,对所得税的筹议、讨论、公布及官民交涉事宜,都予以较为全面的报道,使社会公众都可及时了解立法进程。立法委员、财经学者、财政官员的态度及商会、自由职业者公会等利益关涉方的请愿活动,都经由报纸报道广为人知,这对官民之间的意见沟通极其关键。

严格来说,民意之表达除上书、请愿及舆论之外,尚有多种方式可选,如街头运动、暴力抗税等方式。在北京政府时期,商会为护商利,组建武装商团之类的活动,只是特殊情境下的产物,在社团改组之后已失其制度根基。在南京国民政府实施对职业团体的整顿后,商会等组织鲜有采用此类激烈方式与政府直接对抗。从交易成本而言,职业团体的联合行动及以上书请愿为主的表达方式也更具节约效应。樊卫国讨论过民国时期上海同业公会的利益表达方式,认为在呈文请愿之外,游说高官、司法诉讼及暴力对抗等方式,成本均很高。^①在社团改组的因素之外,政府虽乏实效但相对及时的回应可能在一定程度上缓解了商界的怨气,最终接受所得税开征的现实。

就所得税的立法进程可见,所得税是否开征的决定权操之于国民党中政会。财政部提交方案,交中政会确立基本的征收原则,再交由立法院通过立法程序成为法律,使所得税征收具有法律合法性。但财政部在制订草案的过程中,需要考虑到民间的承受能力。立法院在讨论中,因吸收不少不同意见的财政、经济学者参加,意见表达呈现多元化。有学者强调从财政角度对此税表达支持,也有学者从公众角度表示批评。最终,对于财政部草案进行了修改,使之更为合理化。这一讨论过程也通过媒体报道公开,使社会公众认识到政府在立法过程之中的民意考量。纳税人通过请愿及舆论来对政府施压,但是舆论本身并不具有强制力,其能否发生作用取决于政府的政策自觉。反观商会、职业公会的后续举动,在促进所得税的推广与落实方面反有协助作用。所得税新税开征,如何申报,如何核算,如何寻求减免,许多商家都不知所以。所得税还涉及到簿记制度的规范问题,商家也不胜其烦。商会、同业公会频繁召开所得税政策的说明会、解释会,所得税委员会还就会员疑问进行解答。1937年1月1日后,天津、南京、上海银行公会要求会员代征所得税。^②不少商会聘请会计师进行专门演讲,以释疑义,会计师在推动簿记改良和税务申报方面功效卓著。此类市场化的活动,客观上是在协助政府宣传所得税的税则,普及所得税的知识。一些商会在税令颁布之后的政府压力下,也不得不要求会员照章纳税,应付官方督查。商会、同业公会研究税则、协助征收,是希望通过参与来达到保护之目的。

实际征税情况究竟如何呢?抗战时期,政府财政更为吃紧,陆续开征遗产税和过分利得税,同时提高印花税率,扩展所得税施行范围至财产租借及财产转移所得,加快了直接税推进的步伐。直接税署宣传战时直接税在国家税收总额中的比重1939年有6.6%,1940年达28.4%,1943年更达51.3%。其中,所得税占主要部分。这一数字比重过高,有学者提出质疑。据杨昭智《中国所得税》中所载数字,1936年实收所得税648万余元,1937年迅增至2023万余元。1938年因大片国土沦陷,降至860万余元,次年恢复到3174万余元,此后逐年都有增加,到1945年已达325364万余元,为1936年的500多倍。^③根据张嘉璈统计,1937年至1938年上半年,所得税为1900万元。1938年下半年,仅收800万元。1939—1945年,由2700万元增至200900万元。直接税在整个税收中的比重从6.6%增至20.4%。其中,1942年的比例是39.4%,1943年的比例是51.3%,到

^① 樊卫国对同业公会的参与方式有所讨论,认为上书呈请是成本最低的行动方式,而司法诉讼、街头运动、官员游说都成本较高。参见樊卫国《论民国上海同业公会的“政治行为”》,徐秀丽、郑成林主编《中国近代民间组织与国家》,社会科学文献出版社2014年版,第149页。

^② 《京中各银行昨日起一律复业,并代征存户所得税》,南京《中央日报》,1937年1月6日,第7版。

^③ 杨昭智:《中国所得税》,商务印书馆1947年版,第163—164页。

1944年又下落至20.8%，其数字应是参考了直接税署的统计。^①不过，张嘉璈和直接税署的统计是将所得税、过分利得税、遗产税、印花税、营业税和田赋全部纳入直接税范畴。林美莉认为直接税在抗战时期有较大提升，但在整体财政中所占比例还不高。平均比重在2.42%左右，在1943年最高年份也只有6.54%，战时租税仍以间接税为主。^②在战时经济困窘的情况下，就绝对数字来讲，所得税的征收算是有所成就，但其疏漏仍然很多。职业团体所反映的税负过重、簿记问题、外侨纳税问题也仍然存在，并在后续征税过程中成为重要的阻碍因素。政府强调以申报法为主，辅以抽查法，但因簿记及登记问题，逃税情况极为普遍。在所得税开征的同时，旧有苛杂并未减少，给工商业带来新的负担。各国政府始终拒绝外侨向中国政府缴纳所得税，直到二战临近结束时因治外法权之废除，方有所进展，但实际成效并不看好。政府训练税政人员，强调公平征税，但商人反映还是存在滥罚滥征。原本试图以所得税来调节贫富差距，然而，富人之财产经营收入大量逃税，政府宣传的税收正义未得明显体现。^③政府在开征之时的宣传和许诺未能直接贯彻到征稽过程之中，纳税人在开征伊始即存在的担忧未得有效解决，无疑使所得税的“良税”形象大为削弱。就政府的开支而言，所得税和直接税的收入并不能解决严重的财政短缺困难。^④

结语

近代中国税制改革处于激剧变动时代，国家与民间的税政争议其实从未间断，政府加税与民间抗税的“苦情戏”在中央及地方层级不断上演。纳税人意识的苏醒和报纸媒介的参与，使这一“戏码”的公共性得以放大，也使两者间的讨价还价成为可能。

在众多税种难以数计的抗争事件中，所得税只是其中一个片段。其特殊性在于，所得税作为自西方引进之直接税，被认为是可以调节贫富、促进税收正义的“良税”，易于在道德上为公众所接受。同时，所得税对营利及薪资所得征税，纳税人对与国家之间因税而生的权利与义务感受更为敏感，税权意识易于触发，冲突也更为“直接”。北京政府时期商会及各地方团体联合反对，激烈抗拒，可为佐证。到1936年前后，政府为应对财政与时局危机，迅速推行所得税，商人、自由职业者在职业团体的统筹下，组织研究会，评检税法得失，通过上书请愿维护各业利益，税权意识可以说是其集体行动的深层原因。纳税人要求税负公平，体恤民艰，同时也认同所得税的良税特征，承认纳税为公民在国家危急之时应尽之义务，反映商人、自由职业者对于纳税中存在的权、责、利关系的综合认知。财经、法律学者、社会报纸的评论多是立足于国家及公众的整体利益，在一定程度上体现了民间对于税收公共性的理解。依预设目标，纳税人在暂缓征税和减轻税负这两大目标是受挫的。政府能够遂愿，在于很好运用了“税收正义”的策略，也准确把握到战争临近时的民族危机。危机之下，对部分高收入者征收所得税具有一定的合理性，也使纳税人利益和国家公共利益发生分化。事实上，英、法、美等国开征所得税，大致也都借助了战争的危局。

在国家和纳税人的不同角度，税权含义也自不同。国民党和政府仍把握着税收的开征权。在训政体制之下，国民党和政府注重所得税的立法程序，使之获得法律上的合法性。在立法院讨论中，立法委员并非通过选举制度与职业团体相联系，其意见是立于专业及政治立场，虽有批评意见，

① 张公权：《中国通货膨胀史》，第90页。

② 林美莉：《西洋税制在近代中国的发展》，第67—69页。

③ 参见张琼《南京国民政府时期的直接税署研究》，硕士学位论文，华中师范大学中国近代史研究所，2014年。

④ 张公权认为，在1937—1945年间政府支出总额达法币26263.43亿元，其中租税收入支付的仅占6%，政府没有恰当运用财政能力和征税政策来减轻通货膨胀的压力。参见张公权《中国通货膨胀史》，第154—155页。

但无改于大局。政府之所以遵循立法程序,虽为政体所定,也有民意的压力。纳税人在立法阶段缺乏制度参与渠道,在开征阶段则尽量运用职业团体力量,对政府施加压力。在社团重整的背景下,纳税人不是以街头运动及激烈抗议,而是以呈请和舆论相结合的“外压式”税权表达。政府意识到所得税的推行需要得到公众的支持,因此在通过立法获取法律合法性的同时,也通过官民沟通、政策说明、舆论宣传等方式,强调公民的纳税义务,以爱国主义和民生主义来扩大其社会合法性基础。经过国民党整理的职业团体是得到政治承认的法人组织,在税政交涉中代表着纳税人的权利,其税权表达围绕税收开征的参与权、建议权和监督权诸方面展开。从其交涉的方式与逻辑来看,国家与民间的税政关系已经发生变化,税收开征的法律和社会合法性成为争夺的焦点。

职业团体与政府都在透过舆论空间争取合法支持。职业团体声势浩大的集体行动都配合着呈请诉求,税政部门则联合党政媒体机构宣传征税正义,这一交涉机制体现出所得税开征作为公共政策需要得到各方检视。遗憾的是,舆论外压式的民意表达难以进入制度内化的决策程序中,在相当程度上制约了纳税人团体及其他阶层税政参与的实际效力。与北京政府时期相较,作为纳税人利益代表的职业团体也不是全然扮演着对抗者的角色,其民意表达均限于秩序之内,且在增进民间对税政的理解、增进其合法性方面发挥着协行税政的客观作用。在开征之后的查征环节,诸如评估、稽核、征收等事务也需要职业团体予以配合。张嘉璈认为,要想推行所得税制度,需要具有精明能干的行政组织、行得通的估价办法以及纳税人的合作。可是,中国的行政机构,不管是中央的还是地方的,都是工作效率极低而又贪污腐败的。^①在这种情况下,透过职业团体对纳税人进行说服和组织,不失为明智之举。民间对政府征税行为也缺乏足够的信任,征税人和纳税人的关系也存在激化的可能。不论是作为纳税人代表的职业团体的参与,还是财经学者或报刊媒体的主张,都蕴含着更强的潜在影响力。

置于中国税制的变革历程中,近代民间的多元民意表达体现出税权观念的可贵。在帝制时代,朝廷虽会考量百姓之承受能力与收成状况,但并不须得到民众的授权和同意。以此历代理财能臣虽多有主张轻徭薄赋者,仍难脱苛捐无数、诛求无度的结果。到民力殚竭之时,也是抗税抗暴之时。此种恶性循环,根源仍在于皇权制度之下,加税征税,均取决于官府,民众难有置喙的余地。在现代“租税国家”的观点看来,国家并不需要以“所有权人”的身份来获得财政资源,而是通过法治保障民众的财产与人身权来获得税收。^②国家的征税权需以为国民提供公共服务为前提,民间各阶层自然也有评估税制的合法权益。在国家以国计民生、调节贫富、爱国救国作为征税的合理依据,要求国民履行其公民纳税义务时,纳税人相应提出废除苛捐杂税、抚恤商民、税利归民的主张争取利益的自我救济就是极为正当的了。民间的税权主张虽未能如西方一样获得政治体制上的回应,但通过舆论外压式的社会通道进行税权表达,也可对政府征税行为有所约束。政府如不能认识到这一变化并作出相应调适,不论何种税收开征及施行都会遇到阻碍。

[作者魏文享,华中师范大学中国近代史研究所教授,武汉,430079]

(责任编辑:潘晓霞)

^① 张公权:《中国通货膨胀史》,第75页。

^② 关于租税国家的理论,参见葛克昌《宪法国体——租税国》,《国家学与国家法》,台湾,月旦出版社股份有限公司1996年版,第139页。

Modern Chinese History Studies

No. 2, 2015

The State Affairs Masonic Society and the National Assembly in 1911 *Sang Bing* (4)

Yang Du, Wang Jingwei and others established the State Affairs Masonic Society just when the battles between the Revolutionary Army and the Qing Army had reached a stalemate. Academic circles have long maintained that the Society was unpopular and therefore short-lived, but researchers did not have many details about its organization or membership. By carefully comparing various new and old historical data, we can not only probe and check the identities and activities of members of the State Affairs Masonic Society and the complicated relationship between the Society and the political transformation of 1911, we can also explore the steps in the evolution of the National Assembly and its profound effects on the construction of the modern Chinese political system. Though the Society existed for just a short time, the themes of state and political systems it raised touched sensitive nerves of parties in both the South and the North. It advocated using majority decisions of the National Assembly to resolve important disputes over state affairs. This not only became a key point in the endless entanglement of peace negotiations between the South and North, it also exerted far-reaching influences on the development and evolution of the structure of China's political system since the establishment of the Republic of China.

The Inside Story of Japan's Investigation into the Ownership of Jiandao, 1905—1909 *Li Huazi* (35)

In order to stir up the "Jiandao issue," Japan sent surveyors to inspect Changbai Mountain, and pointed out that the ditch to the east of the monument (Huanghuasong Ditch) had been connected with the Songhua River, which actually proved that the Tumen River and Duman River were two different rivers. In addition, Japan appointed "contractors" to carry out research using historical documents, and suggested that the Tumen River and the Duman River were actually the same river. At the time of the border inspection during the reign of Emperor Guangxu (1875 - 1908), Korea accepted the plan to take the Duman River (now known as the Tumen River) as the border, thereby renouncing ownership of Jiandao. Although Japan's Ministry of Foreign Affairs concluded that the argument that Jiandao belonged to Korea was weak, in order to contain China and advance negotiations, it insisted that the Tumen and Duman Rivers were two different rivers and maintained that the border settlement in the 13th year of Emperor Guangxu (1887) was invalid. Finally, Japan used the admission that Jiandao belonged to China as a bargaining chip both to obtain the right to establish a consulate there and also to obtain benefits in the "five cases in three provinces of Northeast China."

Sino-American Negotiations before the Pearl Harbor Incident *Yang Tianshi* (53)

The USA had for a long time been selling a great deal of steel, oil and other strategic materials to Japan, which increased Japan's ability to carry out aggression against China. In July of 1939, Chiang Kai-shek sent a telegram to Roosevelt suggesting that the USA take measures to weaken Japan's economy and fighting capacity. Later in the same month, the American government announced it was annulling the US-Japan Commercial Treaty and imposing economic sanctions on Japan. In April of 1941, in an attempt to ease the pressure of American sanctions through negotiations, Japan proposed the US-Japan Memorandum of Understanding. In order to keep the USA from prematurely falling into the unfavorable situation of fighting simultaneously in the Pacific Ocean and the Atlantic Ocean, Roosevelt proposed a program of concessions and compromises, seeking to relax the economic blockade on Japan for a certain period of time. Chiang Kai-shek rigorously opposed this change in American policy toward Japan. He angrily condemned the American government on the basis of "international morality and justice" and "human morality," while Hu Shi and Tse-ven Soong also actively negotiated with the Americans on this issue. Ultimately, the US policy toward Japan returned to a comprehensively tough policy after a period of limited compromise, and negotiations between the US and Japan broke down. Japan accused the USA of simply becoming Chiang Kai-shek's mouthpiece, and in early December it suddenly carried out the surprise attack on Pearl Harbor, at which point the Pacific War broke out.

The Participation of the Common People in the Country's Tax Administration—Negotiations between the Government and the Common People in the Process of Collecting Income Tax in Modern China *Wei Wenxiang* (67)

In the late Qing and early Republican periods, as the government was preparing to collect income taxes, it often failed

because of frequent opposition from the common people. Until 1936, the Nationalist government took strong measures to carry out the complete collection of taxes, in order to prepare its finances for the fight against Japanese aggression. During this process, the government and common people constantly debated the legality and reasonability of income tax collection; these debates climaxed around 1936. The Nationalist government legislated the income tax through the system of Party and government administration, and all classes in the society expressed their complaints through measures like writing opinion columns in newspapers and magazines, submitting written petitions, and submitting group appeals. In coordination with professional groups, taxpayers such as businessmen and freelancers asked the government to revise the law in order to postpone tax collection or to decrease the amounts required. Scholars and media also participated in these debates. Official institutions such as the Executive Yuan, the Ministry of Finance and the Legislative Yuan directly responded to these complaints and provided society with explanations, while at the same time setting the propaganda machine in motion in order to gain public support. On the basis of the obligation to pay taxes, taxpayers obviously became more conscious of their rights, and the people's expressions of tax rights affected the revision of tax laws and administration practices to some degree, but the government's established policy did not waver, and it still held the power to tax the people. In the mechanism for negotiation between tax collectors and taxpayers, comprised of the public opinion space and legal professional groups, the pathway for the internalization of expressions of public opinion was still lacking.

Did Dao Anren, Member of the Dai Nationality and the Alliance Society (Tongmenghui), Suffer an Injustice? *Zeng Yeying* (92)

The Origin, Evolution, and Reconstruction of the Central Narratives of Modern China—Comments on *Reinventing Modern China: Imagination and Authenticity in Chinese Historical Writing* by Huaiyin Li *Zhao Qingyun* (115)

Huaiyin Li's *Reinventing Modern China* is a relatively clear examination of the origin and evolution of the central narratives of modern China, as well as a deep analysis of the trends in political thought and changes in the times that dominate such narratives. The book's research methods and perspectives are enlightening, but it also has some shortcomings that are difficult to overlook. First, the discussion of "disciplinary institutionalization" is not fully developed. Second, if we combine the history of historiography with political struggles in order to perform analysis, and probe the context of the power struggles behind historiography to analyze problems, we can indeed uncover some overlooked aspects. However, it is very difficult to completely attribute the divergences in historiography to power struggles. Furthermore, the connections between academic ideas and power struggles are subtle and often difficult to confirm, so we must be very cautious when performing research in order to avoid, as much as possible, imposing our own opinions on history. Thirdly, by using the parallel development and confrontations of the narratives of "revolution" and "modernization" to explore the writings of modern Chinese history in the 20th century, the author obscures the disagreements and tensions within these "revolutionary" narratives. It is necessary to further trace the understandings and narratives of modern Chinese history in both the CCP and the Guomindang, and to differentiate between the narratives of "national revolution" and "class revolution." If we pay attention to the changes in the "class" and "nation" concepts within the narratives of "revolution," we can give a more appropriate explanation of the evolution of the central narratives of modern Chinese history.

Chen Li's Position, Origin, and Purpose in Writing *Comment on the Imperial Examination Sites* *Yu Meifang* (130)

The Chinese Empire Reform Association of Canada (Baohuanghui)'s Establishment, Development, and Trans-national Activities (1899—1905)—Textual Research Based on New Historical Data from North America *Chen Zhongping* (141)

The Publication of *A Concise History of 1898* and Zhang Jian's Complex of Constitutional Monarchy *Li Yongsheng* (149)

A Summary of the Symposium on "Hot Topics and Leading Theories of Modern Chinese History Studies" *Zhang Deming* (157)