

国民政府之遗产税 征稽及逃税困境（1940—1949）^{*}

魏 文 享

摘 要：中国原无遗产税，近代引进西方直接税制，遂有遗产税之兴设。自民初筹设，屡经尝试，未竟其功。至 1940 年 7 月，因应抗战财政之需，国民政府方成功开征遗产税。按年度预决算对照，大多数年份都完成预算计划，然远未达预期规模。依官方判断及舆论认识，应得之数远不止此，逃税漏税严重。究其原因，遗产税新制方行，国民观念上尚未接受固为要因。更为关键的是，其时缺乏完善系统之人口、户籍、财产登记制度，税政机构难以获得完整资产征信信息，稽查极为艰难。财政部和税局不断修改税法，并引入行政协作、财产登记调查、司法追欠等查征机制，意在强化征稽能力。据遗产税控案和名人遗产争产案中之实践情况，权属纠纷、财产调查和税款拖欠确为关键难题。然于税政之外，在内战时局及通胀恶化形势之下，国民政府税收收入基本用于军政开支，政府所宣扬之遗产税良税效应和民生价值未得体现，亦使民众纳税意愿难以提升。

关键词：国民政府 遗产税 直接税 逃税 抗战

传统中国习惯父业子承，遗产分继，天经地义，向无纳税一说。及至近代，西洋税制东传，遗产税与所得税、印花税作为直接税之主要税种同受关注。晚清及民初政府均曾尝试将其纳入征收计划，然最终实施结果，印花税率先开征。所得税、遗产税虽为主干税种，税源充足，但牵涉面广，反而迟滞。是否开征、如何开征，政府、商界及学界一直争论不断。^①但即使在争论之中，国民政府也从未停止立法步伐，所得税、遗产税均有若干法案出台，亦为抗战时期正式立法开征奠定法理基础。至抗战全面爆发后，遗产税在财政部强力推进下付诸实施。1938 年 10 月，国民政府公布《遗产税暂行条例》。1939 年 12 月，再颁行施行条例，明令自 1940 年 7 月 1 日起开征遗产税。^②在抗战胜利之后，国民政府于 1946 年颁行新的《遗产税法》，继续强化遗产

^{*} 本文为国家社科基金重大项目“近代中国工商税收研究”（16ZDA131）阶段性成果。感谢匿名审稿专家的修改意见。

^① 参见魏文享：《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》，《近代史研究》2015 年第 2 期；雷家琼：《抗战前中国遗产税开征的多方推进》，《近代史研究》2016 年第 4 期。

^② 《遗产税暂行条例》，财政部直接税处：《财政部直接税处各类税法汇编》，重庆：京华印书馆，1943 年，第 56 页。

税征稽。

抗战时期开征遗产税为中国税收史上的创设之举，正是在征收实践之中才发现这一引自西方的新税制存在的制度漏洞，这对于理解遗产税制的本土经验亦具特别意义。依官方评估，中国人口众多，遗产继承及家族争产时有发生，税源丰富，因而对其抱有极高期待。然在实际征收过程中，继承人鲜有主动纳税，隐匿拖欠反为常情，逃税情况极其严重。藉由逃税问题，正可深入征稽进程去探知税制实践的具体路径和制度裂缝。揆诸学界现有研究，遗产税的学说、思想、制度变迁为讨论重点，已为相关研究所揭示，但对遗产税的实际征收绩效及其逃税问题，尚乏深论。^① 本文拟在充分发掘遗产税档案文献的基础上，将遗产税制度与征绩实效、税务控案相结合，探究逃税路径及其制度症结和解决方略。在制度与实践、征纳关系的对应分析中，亦尝试对遗产税之本土经验加以归纳。

一、战争财政需求下的遗产税征收及其绩效

现代遗产税制在西方国家确立较早，英国、法国、意大利等国在18—19世纪全面开征，美国和日本相对较晚，但在20世纪初期也建立起遗产税制。^② 在西方直接税体系中，所得税、遗产税居于主要地位，且随着西方资本主义发展和民生收入增加，在财政收入中所占比例不断攀升。

晚清及至民初，政府面临内忧外患，财政转型艰难，严重的财政危机制约了中央政府的治理能力。政府寻求通过增收新税、发行公债及银行借款等方式开拓财源，西方税收学说和税收制度为晚清时期的税收改革提供了新的思想资源。在清末筹办新政及清理财政的过程之中，以所得税、遗产税为主干的直接税制度受到高度关注。在遗产税方面，西方国家的征收实绩更使之成为官方推动税制变革的重要目标。1901年，张之洞在筹议变法的条折中提到英国遗产税收益巨大，中国若能办成，“即较英国得二十分之一，亦可征银五六百万”。^③ 到民国建立后，派系权争不断，掌控政权的军阀及地方实力派也希望通过加税来支付战争费用。1913年，国务总理熊希龄在国会发表施政演讲中亦估计，遗产税如能开征，应可年得银200万。^④ 贾士毅曾担任湖北省财政厅长，他也赞同开征：“我国各省承继争产之案，无时不有，若征遗产税，为

① 民国时期一些税政官员和学者著述讨论遗产税之理论、制度及得失，代表著作有李权时：《遗产税问题》，上海：世界书局，1929年；金国宝：《遗产税》，上海：商务印书馆，1937年；邓启农：《论中国战时遗产税》，上海：正中书局，1941年；赵佩瑗：《中国遗产税》，重庆：京华印书馆，1944年。高秉坊编著的《中国直接税史实》、《中国直接税的生长》对其立法及税制推行过程有系统论述。现今学界讨论主要集中于遗产税的思想、学说和税制变迁，对逃税问题尚未深入讨论。代表论著有国家税务总局主编：《中华民国工商税收史（直接税卷）》，北京：中国财政经济出版社，1996年；侯坤宏：《抗战时期的中央财政与地方财政》，台北：“国史馆”，2000年；林美莉：《西洋税制在近代中国的发展》，台北：台湾“中研院”近代史研究所，2005年；邹进文：《民国财政思想史研究》，武汉：武汉大学出版社，2008年；刘燕明：《民国时期遗产税的推行及其影响》，中国财政学会财政史专业委员会编：《财政制度与经济发展历史问题研究》，北京：中国财政经济出版社，2005年。雷家琼：《税法西来：民国遗产税研究》（博士学位论文，复旦大学历史系，2018年）是近年对民国遗产税进行系统研究的代表成果，但对逃税问题未作深入分析。

② 金国宝：《遗产税》，第19—39页。

③ 张之洞：《遵旨筹议变法谨拟采用西法十一条折》，《张文襄公全集》（一），北京：中国书店，1990年，第935、946页。

④ 《政府大政方针宣言》，林增平、周秋光编：《熊希龄集》上册，长沙：湖南人民出版社，1985年，第545页。

数必匪细数。”^①从晚清督抚到民国财长，均视遗产税为开源之法，原因在于政府财政陷入极度困境，急需寻找增量税源。所得税、遗产税按实际所得及财产多寡征税，分级累进，可促进社会公平，更有可能获得法律及社会合法性支持，因此被纳入政府的财政扩张计划之内。林美莉等学者对不同时期遗产税筹议过程中官员的认识都有所讨论，此处不再赘述。^②如从税源而论，体量可观，但其时对如何征收，仍缺乏周详的制度设计。

在遗产税性质及是否开征的问题上，政府、学界及舆论上的讨论也在不断深化。在税收理论上，西方学界关于遗产税性质及效应的相关学说多有介绍，如国家共同继承说、利益交换说、均富说及能力说等，其中均富说及能力说尤为舆论所赞同。^③相较于间接税而言，遗产税针对继承遗产征税，主要由富人承担，其合法性更易为社会接受。在抗战时期，国民政府正是把握这一特性，将战时财政危机转化为征税契机。及至抗战临近，亦有不少学者对西方遗产税制度进行比较研究，并胪列各国征收成绩，以为中国立法参照。据金国宝在1937年的《遗产税》一书中所列，加拿大1932年遗产税占税收总额13.8%，英国1933年占比是12%，美国1931年占比是6%，日本1933年占比是2.6%，法国1926年占比是5.4%。^④国民政府面临战时财政压力，所得税、遗产税均为开源良方。

在立法层面，政府其实从未放弃开征遗产税的尝试。1915年，总统府财政讨论会正式拟定《遗产税征收条例》，规定承受遗产逾1000元以上，应纳税百分之五，再分级累进。南京国民政府建立后，宋子文主导的财政部制定过多个遗产税法草案。到1929年9月，国民政府聘请美国财政学者甘末尔（Edwin Walter Kemmerer）组设的财政设计委员会提出不同意见。^⑤据雷家琮新近研究显示，意见书对政府决策确产生影响，但直接税改革方向并未改变。^⑥1932年10月，蒋介石受各方建言，同时为开辟税源充实军费，曾亲发电报给杨永泰，要求财政部长宋子文“速定遗产税规例”。^⑦到抗战全面爆发前夕，政府为提升改变过于依赖关税、盐税和统税的不合理税收结构，提升直接税占比，将所得税、遗产税作为充实战时财政的当务之急。1936年10月，所得税正式开征，遗产税本同步制订草案，但未能如期颁行。延至1938年10月6日，国民政府公布《遗产税暂行条例》，规定中国遗产税采总遗产税制，遗产达5000元者，须纳税百分之一。

① 贾士毅：《民国财政史》，上海：商务印书馆，1916年，第235页。

② 林美莉：《西洋税制在近代中国的发展》，第49页。

③ 当时介绍遗产税学说的论著颇多，大体上是从法理、权利及效应等方面加以归纳。李权时将之分为五类，即法律说、享益说、追税说、能力说、均富说。侯厚培按限制财产平均财富说、非税说、租税说三类归纳。金国宝也介绍了英、法、美、日、德、意各国遗产税制度。在近代中国讨论是否应开征遗产税问题上，平均财富及均衡税负能力的观点得到更多支持。参见李权时：《遗产税问题》，第11—28页；侯厚培：《中国设施遗产税问题》，《东方杂志》第20卷第10号，第19—21页；金国宝：《遗产税》，第19—39页。

④ 金国宝：《遗产税》，第7—8页。

⑤ 甘末尔是美国货币学家，代表作有《现代通货改革论》（*Modern Currency Reform*）、《金与金本位》（*Gold and Gold Standard*）等。甘末尔多次受聘任各国财政顾问，国民政府财政部在1929年12月聘请甘末尔组建“财政设计委员会”，就货币、税收及财政制度提出意见书。参见郭家麟：《甘末尔生平及其币制主张》，《银行通讯》1948年新第25—26期，第40—41页；Paul B. Trescott, “The Money Doctor in China: Edwin Kemmerer’s Commission of Financial Experts, 1929,” *Research in History of Economic Thought and Method*, vol. 13, 1995, p. 125.

⑥ 雷家琮：《抗战前中国遗产税开征的多方推进》，《近代史研究》2016年第4期。

⑦ 《蒋介石致杨永泰函》，1932年10月，蒋中正“总统”文物档案，002/080200/00411/141，台北“国史馆”藏。

超过此额者，分级累进。^① 1940年7月1日，遗产税全面开征。遗产税在直接税体系内征收，财政部改组所得税处为直接税处，后又改组为直接税署。抗战胜利后，国民政府在1946年4月颁布了新的《遗产税法》，遗产税继续由直接税署征收，成为国民党进行内战的经费来源。

至于中央与地方的税收分成及用途，在1935年7月公布的《财政收支系统法》中已有规定。遗产税为中央税，但中央应以其纯收入，按下列标准分给省市：省15%，市县25%。省市县应以前项纯收入的40%充教育费。^② 到1941年1月，国民政府又颁布了《遗产税收入分给各省市县暂行办法》，重申了上述规定，并要求分成之后的余额概作保育救济事业及补助各乡镇遗产基金之用。^③ 税收分成的规定回应了此前地方实力派、教育界及慈善界的呼吁。金国宝分析此举有利于提高地方政府的积极性，“中央开征所得税、遗产税之后，以收入之一部分润于各级地方政府，以为彻底改良地方税制，整理地方财政之张本，确为要着。况财产之调查估价，税款之催收逃税之防止等等，均非有待于地方政府之协助不可”。^④ 此语切中要害，涉及财产及死亡统计等事，单倚税局之力难以周全，如有地方政府配合，效率必大有提升。

既然各方都对遗产税开征抱有高度期待，那么实际征收成绩如何呢？抗战时期，后方为遗产税开征的重点区域，在税局推进之下，从无到有，渐次突破。就全国实征情况来看，逐年都有递增。兹据财政部及主要官员的统计，遗产税历年征收情况见表1。

表1 遗产税历年预算及实征数额对比表

(单位：法币 元)^⑤

年度	预算数	实收数	预算完成率(%)	实征指数
1940	2000000	1900 (半年)	0.095	—
1941	5000000	286558.42	5.73	100
1942	20000000	2560282.87	12.80	893
1943	50000000	55664432.81	111.32	19425
1944	50000000	125444412.98	250.88	43776
1945	200000000	276629616.19	138.31	96535
1946	2614601370	2614401370	100	912344
1947	30000000000	17914054000	59.71	8854600
1948上半年	30000000000	74568427000	248.56	26022068
1948上半年(金圆券)	2461000	870000	35.35	—

资料来源：1940—1945年的数字来源于财政部国库署、财政部统计处：《财政年鉴（第3编）》上册，1948年，第41页。1946年的数字采用行政院新闻局1947年11月印行的《遗产税》。1947—1948年的数字参见国家税务总局主编：《中

① 《遗产税暂行条例》，财政部直接税处：《财政部直接税处各类税法汇编》，第56页。

② 《财政收支系统法》（1935年7月24日公布），中国第二历史档案馆编：《国民党政府政治制度档案史料选编》下册，合肥：安徽教育出版社，1994年，第237页。

③ 《法令遗产税收入分给各省市县暂行办法（1941年1月6日公布）》，《直接税月报》1941年第1卷第9期，第55页。

④ 金国宝：《遗产税》，第18页。

⑤ 遗产税的预算数不存争议，但实征数据不同口径存在差异。在高秉坊编著的《中国直接税的生长》（重庆：国民政府财政部直接税处经济研究室，1943年）一书中，1940年和1942年的数字与表1一致，1941年的税额是299608.41元，较表1高。行政院新闻局1947年11月印行的《遗产税》一书中，所列数字如下：1940年半年，1900元；1941年，331084元；1942年，2605287元；1943年，49406499元；1944年，138532488元；1945年，306402613元；1946年，2614401370元。除1940年、1943年数字与表中完全相同外，其余均有差异。本文1940年至1945年采用的是财政部国库署、财政部统计处：《财政年鉴（第3编）》上册的统计数据。

华民国工商税收史（直接税卷）》，第264页。

注：完成率与实征指数为笔者所加，据此可以了解预算执行情况及逐年增减变化。

从纵向年度变化上看，遗产税在预算额方面，开征前预估很高，但在1940—1941年实际预算较务实。1940年遗产税系自7月开征，因此只是半年征收额。到1942年，预算额是上年度的4倍，1943年同比又增长1.5倍。此时正是抗战财政严重短缺之时，所得税、遗产税的预算都有明显增加。1944年预算额保持稳定，1945年又增长3倍。抗战胜利后，预算额并未下降，反而增长更速。这与通货膨胀较为严重有关，但也反映了内战时期国民政府财政需求更为急迫。从遗产税实际征收情况看，1942年以前预算完成率较低，1943年有明显提高，可能与1942年直接税处接收营业税机构有关。到1944年和1945年，超额完成了预算额。抗战胜利后的1946年，征收区域扩大，继续保持超额态势。遗产税从无到有，除1940—1942年和1947年外，预算执行情况尚属良好。

再看区域分布。在抗战时期，遗产税征收以后方各省为主。1940年仅征收的1900元遗产税来自福建省。1941年遗产税征收额排在前几位的是川康、甘宁青新、陕西、江西、浙江和广西，川康列于首位。1942年，云南后来居上至首位，其次是川康、湖南、甘宁青新、陕西、广西、江西、福建等省区。1943年，陕西排名大幅提升，居于首位。川康因税政分区，东川局居其次，再次是湖南、河南和广西。1944年，东川和四川居前，皖北、贵州、陕西紧随其后。1945年，川康、重庆、冀察热、湘桂黔区居前列。1946年，川康仍居首位，但东部及沿海省份收复区的税额明显增加。区域的遗产税额度基本是随着经济和人口重心的迁移而变化，抗战时期川康区是最核心的征收区，抗战胜利后江浙地区遗产税额度迅速上升。兹将1940年至1946年的遗产税分区征收情况列表如下。

表2 历年遗产税收入分区统计表（1940—1946）（单位：法币 元）

直接税局	1940年	1941年	1942年	1943年	1944年	1945年	1946年
浙江		14315.44	36004.35	647192	1838310		247562862
安徽							259523022
皖南		548.44	28402.16	109428	86262		
皖北				988529	8861417		
江西		21780.50	74499.69	308399	295097		46009638
湖北			2797.6	41883	53644		80308346
湖南		3258.13	337543.56	4912967	484737		149301379
鄂豫						7484164	
川康		67676.83	773190.47			199057109	579488744
四川				3344900	27431448		
东川				13627738	78072879		
福建	1900	2084.6	68562.66	898873	1725729		100418461
闽浙						13763364	
广东		478.91	6717.6				
广西		10456.39	78018.03	1189734	1865019		44103738
云南			1173848.04	7650	1842007		94276765
贵州		9185.31	203612.9	981596	8039901		450319209
河南		3979.11	37704.97	1612595	952962		62583988
陕西		20529.7	88434.14	16597296	6932430	12857678	

续表 2

直接税局	1940 年	1941 年	1942 年	1943 年	1944 年	1945 年	1946 年
甘宁青新		47018.5	89190.01			11539341	67808326
甘青				580879	4078149		
上海							260655507
天津							264179905
重庆						46587270	125749561
汉口							224865576
青岛							62147720
成都						7857812	
江苏							259819871
山东							76518048
冀察热						28057465	163924917
宁绥				21719	295053		
晋绥							14248450
湘桂黔						24044241	
粤赣						9064953	
总计	1900	201311.86	2998526.22	49406499	144426316	360331397	3766921575

资料来源：1940—1942 年数据来自于财政部财政年鉴编纂处：《财政年鉴续编》上册，1943 年，第 21—23 页；1943—1946 年数据来自于财政部国库署、财政部统计处：《财政年鉴（第 3 编）》上册，第 13—15 页。

注：表中分区根据不同时期直接税的征收区域而定，有重复地区是直接税机构的统辖范围调整所致。表中数字均出自财政部年鉴统计，但其总额与前引数据有差距，依原表录入。

就各省区情况来看，在遗产税开征的前两年，地方取得突破。究其原因，固然在于查征，还有支持抗战的爱国热诚。到抗战胜利之后，自动纳税的情形甚少。根据财政部统计，抗战时期，国库收入中的税收收入包括直接税系列的所得税、印花税、利得税及遗产税；间接税系列包括关税、盐税、统税、矿税、烟酒税、营业税及特种行为营业税等。在 1942 年直营合并之前，直接税系列包括诸税类中，所得税、利得税占比最高，遗产税所占比例最小（见表 3）。

表 3 历年遗产税收入占直接税比重比较表（1940—1945）

直接税税项	1940 年	1941 年	1942 年	1943 年	1944 年	1945 年
所得税	46916679.9	80959358.71	168338666.68	658524558.72	1616111376.11	2375608960.46
	53.39%	44.67%	15.89%	18.24%	19.02%	19.23%
利得税	29273082.94	85438639.04	270360616.79	749692959.16	1830723946.07	2382583709.89
	33.31%	47.14%	25.52%	20.77%	21.55%	19.29%
遗产税	1900	286558.42	2560282.87	55664432.81	125444412.98	276629616.19
	0.0021%	0.1581	0.24%	1.54%	1.47%	2.23%
印花税	11677355.68	14522499.44	26759381	278362837.02	1066618996.78	2197855431.25
	13.28%	8.01%	2.52%	7.71%	12.55%	17.79%
营业税	—	—	591272499.58	1866847154.1	3854202533.56	5118672872.33
	—	—	55.81%	51.72%	45.38%	41.44%
综合总额	87869018.52	181207055.61	1059291446.92	3609091941.81	8493101265.5	12351350590.12

资料来源：根据财政部国库署、财政部统计处：《财政年鉴（第 3 编）》（上册，第 46—74 页）财政部二级预决算表整理而成。财政部年鉴对直接税总额统计数额不一，存在差异，本表使用前述数项税目合并计数。表中百分比系该项税收占直接税总额的比例，以此可以了解该税目在直接税收入中的地位。

国民政府的遗产税在1940—1941年间所得微薄，1942年亦仅占直接税收入的0.24%。1942年直营合并后，直接税收入位于前三位的分别是营业税、所得税、利得税，印花税的比例也在不断提升，遗产税仍居末位。就遗产税所占比例变化轨迹来看，征收数额不断提高，占比也有提高，但最高只占直接税的2.23%。相对而言，所得税的成绩要好得多。在直接税中，所得税在1942年以前几占一半，此后亦稳定在20%左右。^①如计算遗产税在整个赋税中的占比则更低，1944年仅占0.3%，1945年占0.2%，1946年占0.3%。^②

到内战时期，遗产税的征稽力度加大，但税收占比未有明显提高。1946年在直接税收入中占比为1.7%，1947年为2.8%。到1948年下半年，遗产税预算数为金圆券2460880元，但实收仅为金圆券869851元，在直接税收入中的占比仅为0.5%。^③藉由统计可见，无论是实征税款还是所占比例，遗产税远未达到预估目标。到内战时期，征收更加困难。表面上基本完成预算数额，但因通货膨胀严重，实际纳库数额降低，逃税情况仍是普遍现象。

二、遗产税逃税原因及路径分析

抗战时期遗产税得以开征，得益于政府的战时财政自救政策及舆论上的民族主义支持。就政府的征稽能力、社会时局及民众的税收观念而言，其条件并不成熟。虽然税局基本完成预算，但这样的成绩与政府的期望还有极大差距，财税官员对遗产税的征收成绩也并不满意。直接税负责人高秉坊说：“遗产税创设未久，人民认识不深，又鲜纳税习惯，而七年以来，每年税收虽有增加，但以中国幅员之广袤，人口之众多，百密一疏，逃漏自所难免。”^④在财政部的官方报道中也认为遗产税征收成绩不佳，“进度甚缓，距理想甚远”。^⑤作为一项从西方引入的新税目，遗产税逃税有其深层社会原因。1929年9月，甘末尔委员会《税收政策意见书》提出遗产税不适于中国固有习惯，其实符合实情。^⑥以常情而论，纳税人都有逃税避税的动机与可能，但此种动机是否能够实现，则视政府的税令法制及查征效力而定。

依学界和舆论估算，遗产税是直接税的主干税种，其征收成绩不应是仅居末座。马寅初指出，“中国人口为八千万户，按平均六十年新陈代谢一次，则每年应有缴纳遗产税之单位一百三十万人，而现时成绩，竟不过其千分之一左右，相去何啻天壤”。^⑦遗产代际相传，按年度死亡人口估计，税额惊人。税局实际所收，未及九牛一毛。1947年8月27日，《申报》在关于虞洽卿遗产税案的报道中评议说：“拥有四百多万人口的大上海，一天二十四小时中，每时每刻有人死亡，有人出生，根据市政府民政局的统计，每月人口的死亡数字至少也有一千六百余人，除

① 财政部国库署、财政部统计处：《财政年鉴（第3编）》上册，第105—150页。

② 《历年各类税收占直接税总税收百分比比较表》，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）》下册，南京：南京大学出版社，1994年，第1712页。

③ 《1948年下半年直接税收入报告表及分区报告表》，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）》下册，第1714页。

④ 高秉坊：《中国直接税的生长》，第9页。

⑤ 《最近经济噪声：财政：（三）遗产税征收成绩不佳（商务十月二日讯）》，《经济汇报》1944年第10卷第10期，第99页。

⑥ 《财政部甘末尔设计委员会税收政策意见书》，杨汝梅：《国民政府财政概况论》，上海：中华书局，1938年，第464页。

⑦ 马寅初：《财政学与中国财政：理论与现实》，《马寅初全集》第13卷，杭州：浙江人民出版社，1999年，第404页。

去路毙与普通阶级不计外,假定全上海二十个殡仪馆,每家每天平均有一位拥有资产的主顾,一年也得有七千二百多位资产阶级死亡,这些死者都是直接税局稽征遗产税的良好对象。”按遗产税法,此时起征点为100万元,“有此资格者当不乏其人”。^①在税务机构眼中,人口的死亡却成为征税增收的契机。富商巨贾、名门望族更应是税务机构紧盯的对象。《申报》评论的言外之意,按人头征收遗产税可能难以实现,但不应对富商大户视而不见。否则,遗产税所宣扬的平均财富、分担税负效应也难为公众感知。符合资格之人如此之多,所征税款却与之并不相符,逃税漏税是显而易见的。

在抗战时期,虽然舆论主要倾向于征收遗产税,但真正落实到具体纳税人身上,涉及真正利益分配与转移,纳税人的态度也会发生变化。到内战时期,民众缺少为国纳税的动力,更反对国民政府将税收用于内战军费。同时,在战争时局下,社会经济困难,民众的人身和财产权面临较大风险,纳税人的意愿更趋降低。落实到征税及纳税程序上,纳税人就会有意避税逃税。按遗产税条例及施行细则规定,遗产税报缴需按报告死亡信息及财产清册、财产调查及税额评估、决定及缴纳等程序进行,每一环节均有时间限制。纳税人在接正式纳税通知单后,需在一个月内完纳税款。如有不缴,税局可依规处罚或申请司法介入。纳税人如有异议,也有权申请覆决。^②在此过程中,纳税人最易逃税的环节是财产申报和拖延不交。相应而言,征税机构的最大困难是查核死亡及财产信息,其次是征收执行环节。以下从征税机构和纳税人两个方面予以分析。

(一) 税务行政之漏卮

遗产税主要向富人征税,但家产家财,向为家族之秘。遗产税按申报制征收,但因纳税人意愿消极,主要靠税务机构稽查。财产的调查、评估事务繁杂,并非税局在其职权内可完全解决。高秉坊指出,遗产税征收面临的困难一是人口和财产缺乏精确统计,二是评价困难,评价委员会召集不易。纳税人因而伪造文书,提前转移或匿报财产。^③税局是否能够主动查征,精准评估,直接关系到征收的公平与效率。

其一,人口及户口登记问题。人口、户口登记及死亡情况登记是征收遗产税的前提条件。追溯人口及户口统计的制度流变,现代人口统计在民国初年就有进行。1912年,内务部举行全国人口普查,其结果在1916—1917年出版。^④此后虽有户口登记,但直至1928年,未再进行全国人口普查。国民政府曾多次进行户口和土地调查,但多为估值。抗战时期,内政部在1938年、1941年发布《户口统计》,1943年和1944年发布后方各省市户口统计,亦不完整,且缺乏即时更新。^⑤百姓姓名重名、假名极多,姓名与身份未能对应。在死亡方面,更缺乏系统的死亡登记与报告制度。侯杨方对民国时期中国人口死亡率进行研究,认为死亡率在2.5%—3.5%之间,非正常死亡率也相当高。^⑥以上情况说明,遗产税之发生极为普遍,但缺少统计使税务机构无法及时确定征税对象。

① 《百万遗产应征税额最高推洽老,税局进行侧面调查已定百余单位》,《申报》1947年8月27日,第1张第4版。

② 《开征遗产税宣传纲要》(1940年7月),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,第1191页。

③ 高秉坊:《中国直接税的生长》,第19页。

④ 《内政年鉴》,上海:商务印书馆,1936年,第402页。

⑤ 参见侯杨方:《民国时期全国人口统计数字的来源》,《历史研究》2000年第4期。

⑥ 侯杨方:《民国时期中国人口的死亡率》,《中国人口科学》2003年第5期。

遗产税征收还涉及人口流动、国民财产分配及生命长短等关键统计指标。郭垣在论及直接与统计关系时说，“恐为征税之缺乏根据与编制岁入预算之困，溯其原因则由于缺乏人口统计与财产状况调查耳”。财政部虽有预算，但缺乏实据，只是预估。遗产税以人之死亡为先决条件，而以财产为课税标的，“故为期税收准确与充裕，不能不举办人口统计与财产状况调查”。^① 遗产税启动后，国民政府已意识到这一问题的严重性。行政院在对遗产税的政策报告中指出，“户籍之彻底整理，实为严密课征遗产税之先决条件”。^② 只是在抗战时期，战争及灾荒导致人口迁移频繁。商人是征收遗产税的重要对象，大量工商企业内迁。到抗战胜利后，人口及企业回迁，又因内战爆发，为逃避战乱不断迁移，都使户政及人口部门的统计增加了难度。

遗产税在财政部归属于直接税署掌管。在各省市，由各直接税局或分局负责。至于县乡层级，则设立有查征所。每一层级，几乎都会遭遇户口及财产统计的困难，而愈至于基层，调查愈为不易。1947年10月2日，税务员梁竞存所写湖南辰溪县查征所业务概况中有如下描述：“在辰溪这个知识水准低落，人民智识阻塞的地方，在什么死亡单位与财产的申报，有史以来根本没有人开过张，但逃税的方法着想得出许多巧妙的主意。”调查的困难在于，“此地人口素无清册可查，财产登记，更是从未开始，全无统计”。伪造债账，虚报丧费，隐报或低估价值更是常见。^③ 法令上的种种规定，到了基层根本无法落地。

其二，财产调查与统计问题。遗产税核算以遗产为标的，包括不动产和动产。依民间固有习惯，家族财产属不宣之秘，平时缺乏登记。继承人在呈报清册时，多有隐匿不报。税局登记查征、核算减免等事如无继承人配合，往往无从着手。行政院在调查中称，“中国之财产究有若干，以从未举办全面之财产登记，无法明了，遗产税案之动产部分，几全部漏税，不动产部分亦难以调查”。^④ 遗产之中，不动产有产权及契约权证登记，土地及房产管理部门尚可核查。动产如存款、现金、证券及金银等物，即使家人亦难尽知，税局查核更为不易。

各省在推行税政过程中，均遭遇财产统计困境。在云南省，遗产税开征后，昆明、个旧、宣威、保山等四区创办了遗产税评价委员会，但难以开展工作。滇西巨商严子珍在原籍大理喜洲逝世，遗有大量遗产。负责征稽工作的大理分局报告中称，“惟以我国民智低落，滇省尤甚，创立之始，自未能立即推行无阻，财产登记既未举办，户籍调查又不精确，调查稽征，惧感不易，彻底征收固仍有待也”。^⑤ 福建直接税局征收税务人员反映，遗产税征收的最大困难仍是继承人隐匿财产，纳税单位不易把握。^⑥ 上海直接税局局长楼国威在1946年6月4日受市参议会质询时称，“遗产税一项，颇难彻底办理，因通知申报者均不准确，故调查非常困难，尤以动产，更不易计算”。^⑦ 不仅本地统计困难，有的资产分散各地，信息沟通不便，也难以及时核算处理。继承人在填报财产清单时，很容易隐匿财产。如要避免漏税，基本上每个征税单位都需要细致核查。

① 郭垣：《直接与统计》，《直接税月报》1941年第1卷第6期。

② 行政院新闻局：《遗产税》，1947年，第96页。

③ 梁竞存：《辰溪推行遗产税实况》，《金融汇报》1947年第42期，第9页。

④ 行政院新闻局：《遗产税》，第96页。

⑤ 《财政部云南省直接税局为报送1943年度业务计划给财政部直接税处的呈及5年工作报告会议提案工作进度表》，1942年12月，1014—004—00269—014，云南省档案馆藏，第84—86页。

⑥ 章志仁：《七年来福建遗产税》，《闽区直接税通讯》1946年第1卷第6期，第7—8页。

⑦ 《遗产税计算准确殊不易，所利得税查账力避苛扰，直接税局局长答复质询》，《申报》1946年6月5日，第2张第4版。

（二）纳税人的逃税路径

在遗产税法颁行后，纳税人除可能消极纳税外，更可能未雨绸缪。高明者利用税法规定减免条款，可合法避税；胆大者则多方隐匿，以避免稽查。税务官员及学者于纳税人的逃税技巧已有归纳，以下分死亡前逃税与死亡后逃税两类述之。

其一，死亡前逃税。在遗产税正式开征之后，富豪之家可能预作准备，分散隐匿财产，避免政府查核。陈宗镇揭秘分析生前逃税有以下几法：故意生前赠与、预于生前析产、虚列债务及用费、国外存款及投资。其主要依据是遗产税暂行条例第十、十三、十四条。^① 刘俊良亦将遗产税的逃税方法分为死亡前逃税和死亡后逃税两类，前者包括伪造负债证件、预先藏匿分析财产、转存外国银行、预设财产共同所有权、赠与财产、低价转卖与继承人、以堂名及子孙之名逃税等七种。^② 邓启农分析生前逃税列有故意生前赠与、预于生前析产、虚列债务及用费、秘密向国外投资及存款数额数条。^③ 所列方法大同小异，基本上是生前将名下财产进行分散、隐匿或转移。生前赠与、生前析产、存转国外都是转移财产，虚列债务等属于财产隐匿。这些逃税方法与国民政府税务行政漏洞相对应。国民政府缺少户籍及财产统计，使得纳税人财产转移隐匿易于进行。

租界及外国银行是富人转移财产的重要去处。西方国家在华使领馆及租界管理机构掌控租界管理权，中国政府征税难以深入租界。在华外人依据治外法权和领事裁判权，拒绝向中国政府缴税。同时，租界秩序相对稳定，华人官商在租界置业经商或生活极为普遍，财产亦集中于租界之内。至于现金、珠宝、债券、股票等流动资产，则多存放于外国银行。陈泰史分析说，“富有之家，以内地不靖，不能安居，又受大都市物质享乐之引诱，及其他种种影响，皆集中于沿海通商口岸及内地交通便利之大商埠，将其庞大之现款，存入外国银行”。^④ 宗质俊认为，“确信吾国富翁官僚军阀之存款于外籍银行者不在少数”。他还提到，中国富翁在汇丰银行定期存款一千万元以上者达一百五十余人。^⑤ 外国银行对中国政府的调查不予置理，政府欲查无门。即使在抗战后期收回租界主权之后，外国银行对中国的征税令亦置若罔闻。

其二，死亡后逃税。死亡前逃税主要由遗产被继承人实施，而死亡后逃税则由遗产继承人实施。刘俊良分析死亡后逃税主要包括隐匿不报、低价估值、伪造负债、伪报田地自耕等方法，“我国的遗产税，在这两种逃避的情形下，每年损失的税收不知有若干万元”。相应预防之法，对纳税人死亡前的应对需要加强人事户籍调查、统一姓名登记、严格财产登记、推行公证制度、健全税务组织等办法；对死亡后逃税应实行法令裁判、奖励告密、严密联络等办法。^⑥ 死亡后逃税方法与生前逃税有一定的相似之处，继承人也通过隐匿或转移财产逃避或减少税额。在死亡和财产申报环节，继承人采取拖延或充分利用遗产税法案中的减免条款，进行合理避税或逃税。

就舆论观察，纳税人死亡后能否逃税，也与纳税人及家族权势息息相关。《自由评论》刊文赞同征收遗产税和所得税，因其“都是从资产阶级或社会里之中上阶级抽取的，并不影响到小本营业及低薪人员”。但它也担心，“大资本家长袖善舞，规避课税之术正多。然兴办此种税收，

① 陈宗镇：《如何防止遗产税之逃避》，《中央周刊》第1卷第14期。

② 刘俊良：《遗产税之逃避及其防止》，《税人》1944年第3期。

③ 邓启农：《论中国战时遗产税》，第34页。

④ 陈泰史：《我国施行遗产税问题之讨论》，《中国经济》1934年第2卷第8期。

⑤ 宗质俊：《外籍银行在我国之势力》，《经济学季刊》1931年第2卷第3期，第48页。

⑥ 刘俊良：《遗产税之逃避及其防止》，《税人》1944年第3期。

正宜以此种人为最首要之对象，各机关服务人员薪俸检查至易，此类人所纳之税率应力求其合理”。^①这一现象是实际存在的。遗产税征收的主要对象是富贵之家，恰是这一阶层，享有更多的特权，“吾国有钱阶级，常是有特殊势力及地位之人，于遗产税之税源调查时，亦将感同一之困难”。^②此类人群既善隐藏财产，也易于与官员勾通合谋。除开一般公务人员，如将官绅之家与商人之家相比较，可以发现税局的重点仍是商人。被列入查征名单的商人可能部分逃税，但在官绅之家，则更有可能是整体逃税。

在遗产税征收中，税务人员与纳税人勾结的情况并不少见。遗产税征收人员多来自财政部举办的直接税训练班，在早期风评尚好，但在1942年之后，大量未经考训人员加入，税风明显恶化。在陕西宝鸡税局，“贪污舞弊，敲诈勒索之风盛行”。^③在安徽，“税务人员营私舞弊，花样翻新”，在遗产税申报调查时降低遗产总额，减轻税收。^④1945年6月，浙江温岭直接税分局税助员周明私收林杏梅户遗产税16万元，侵吞14万元。^⑤征收人员借评估查征之权贪污谋私，造成大量税款流失。

在遗产税的征纳对垒中，税政部门虽处于强势地位，但继承人也有“弱者的武器”，最终结果取决于财产调查与查征的力度。实在避无可避，纳税人也会借故拖延不纳，这一点大多讨论者都未提及。税局在征税过程中发现拖延纳税的严重性，进而采取司法手段追欠。

三、与逃税作战：国民政府的法令和政策调适

在征税与逃税的明争暗战中，税局不断发现遗产税法令和政策上存在的漏洞，也在及时总结经验，制订方略。观察抗战时期及战后的遗产税政令，基本是围绕这两个方面展开。

（一）遗产税法令的修正

1938年10月公布的《遗产税暂行条例》及1940年公布的《施行条例》确立了遗产税的开征对象及查核程序。经过战时征收的经验总结，1945年2月进行了部分修正。到1946年4月，正式出台《遗产税法》。归纳几部遗产税法规的修订情况，可以发现主要集中在起征点及税率、课税范围、征税程序、免税与扣减条款、惩罚规定几个方面（见表4）。

表4 遗产税法规修订情况对照表

税法内容	《遗产税暂行条例》 (1938年10月公布，1940年7月施行)	《修正遗产税暂行条例》 (1945年2月)	《遗产税法》 (1946年4月)
起征及税率	第12条，5000元起征；超5000元以上征1%。5万元以上者就超过额分级累进。超1000万者就超过部分征50%。	10万元起征；超10万元以上者，一律征税1%。超20万元者分级累进。	100万元起征。100万元—200万元，1%；200万元—300万元，2%。超过1亿元者，就超过部分征60%。

① 《短评遗产税与所得税》，《自由评论（北平）》1936年第16期，第2—3页。

② 陈泰史：《我国施行遗产税问题之讨论》，《中国经济》1934年第2卷第8期。

③ 王璋：《忆宝鸡直接税》，《宝鸡文史资料》第6辑，1988年，第217页。

④ 倪韶九：《安徽直接税始末》，《安徽文史资料》第28辑，1987年，第160页。

⑤ 《黄西翰电直接税署李署长》，1945年6月，251—1316，台北“国史馆”藏。

续表 4

税法内容	《遗产税暂行条例》 (1938年10月公布, 1940年7月施行)	《修正遗产税暂行条例》 (1945年2月)	《遗产税法》 (1946年4月)
课税范围	第1条, 凡纳税人于死亡时在中华民国领域内有财产者及中华民国国民在本国领域内有住所而在国外有遗产者, 均应纳税。 第13条, 死亡前3年内析产或赠与的财产应视为遗产之一部分。	修订条款: 被继承人死亡前5年内分析或赠与之财产应视为财产之一部分。	第8条, 被继承人死亡前5年内分析或赠与之财产应视为财产之一部分。
课税财产	第2条, 被继承人之动产不动产及其他一切有财产价值之权利。	被继承人之动产不动产及其他一切有财产价值之权利。	被继承人之动产不动产及其他一切有财产价值之权利。
征课程序	第15条, 10日内向遗产税机构报送死亡事实及遗产概况, 3个月内报送遗产清册。	纳税人于被继承人死亡2个月内报告死亡及财产清册, 征稽机构在1个月内提交调查清册, 遗产评价委员会评估确定税额, 通知纳税人在1个月内向国库缴纳税款。可申请分期, 以3个月为限。	死亡申报、调查、核税、纳库、面核, 完全由稽征机关办理, 不再经过评价手续。纳税人有异议时, 可申请复查。
免税范围	第7条, 未满5000元者; 陆海空军官佐士及公务员战时阵亡之遗产; 捐助政府或捐赠文化教育慈善机构之财产; 被继承人之著作及关于学术发明之专利权; 已纳遗产税之遗产三年内再次继承者。	遗产总额未满10万元者; 农业用具或各业工作用具价值未超1万元者。	遗产总额未满100万元者; 被继承人死亡时, 还有未成年或正在受教育之子女, 准在总额中扣除5%遗产额免纳税款, 每人减除额不超过10万元。其余相同。
减税财产	第8条, 已纳遗产税之财产在3年以外5年以内再有继承减半征收; 第9条, 遗产中之土地为继承人自耕, 部分减半征收。	已纳遗产税之财产在3年以外5年以内再有继承减半征收; 遗产中之土地为继承人自耕部分减半征收。	第6条, 已纳税之遗产3年内再有继承发生者免税, 3年以上5年以内者减半, 但遗产总额在1000万元以上者不适用此规定; 第7条, 遗产中之土地为继承人自耕部分减半征收。
扣除财产	第10条, 依法应纳税捐及罚金; 被继承人死亡前未偿之债务; 管理遗产之费用; 农业用具或各业工作用具价值未超500元者; 依法不得采伐或未达采伐年龄树木。	依法应纳税捐及罚金; 被继承人死亡前未偿之债务; 管理遗产之费用; 农业用具或各业工作用具价值未超500元者; 依法不得采伐或未达采伐年龄树木。	扣除丧葬费用不得超过100万元; 农业用具或各业工作用具价值未超10万元者。其余相同。
惩罚规定	第22条, 不为报告者, 科50元以下罚金; 隐匿或伪造报告者科以所隐税额1倍至3倍罚金。	不为死亡报告或提交遗产清册者得科以1000元以下罚金。	不为死亡报告或提交遗产清册者得科以5万元以下罚金; 逾限不完清税额或照补税额者, 得申请法院扣押财产, 必要时得由法院拍卖部分财产以偿清税额。

资料来源：财政部直接税处：《财政部直接税处各类税法汇编》，第56—61页；财政部直接税署：《遗产税法汇编》，1946年，第1—7页；财政部国库署、财政部统计处：《财政年鉴（第3编）》上册，第34页。

遗产税起征点及税率修订主要根据物价变化而定。1938年《遗产税暂行条例》中规定起征点是5000元，后来随物价迅速上涨，起征点迅速提高至10万元、100万元。但物价过快上涨，给税额评估造成很大困难，级差标准难以核定。在确定税额与实际征收的时间落差中，税额的实际负担发生变化，政府的税款收益也出现实际损失。税率方面，提高了超额税率。在课税范围方面，修法倾向是扩展税源。不论是外人在华有财产或国民在国外有财产，均需按条件纳税。生前纳税部分则将追溯时间由3年改为5年，意在堵塞生前转移财产的漏洞。在征课程序方面，修法目标是兼顾人情与效率。报送时限和评价环节有较大修改。报送时间由最初的10日修改为两月之内。评价委员会因在战时难以召集，故在1946年修法时将评价环节去除，改由税务机关直接调查确定数额。减免条款主要体现政府对抗战事业、公益慈善及文化教育事业的支持。

惩罚规定是修法的重中之重，旨在加强科罚力度，惩戒逃税行为。在《遗产税暂行条例》中，对不及时报送者处以50元罚款，隐匿财产科以所隐税额1—3倍罚金。在《修正遗产税暂行条例》中，罚款金额提升，隐匿财产除正常补税外，还要另处罚金。罚金惩戒尚且有限，最为关键的条款是在《遗产税法》中引入司法处置程序。如逾期不纳税或补税，可由法院拍卖财产抵税。这一条款针对的是已经确定税额的纳税人，在税局下发缴纳通知后，长期拖欠税款。早期税局无查封之权，导致税案虽有定讞而拖延不决。司法惩戒条款入法后，税局追查欠款的权威性加强。

国民政府通过修订遗产税法，扩展了遗产税的征税财产范围，增加了打击逃税行为的手段。但是否能够令行禁止，则要视税务部门的执行能力而定。

（二）强化行政协作，推动户籍及财产调查

遗产税征稽最困难的环节是户籍及财产调查，完全新建户籍及财产登记系统并不现实，政府通过强化各公私部门的协同合作，加强户籍和财产调查，强化税源控制。

在户籍信息及死亡人口调查方面，国民政府明令户政机关、司法机关、财产登记机关、卫生机关、医院、殡仪馆、香纸店和寿器店均需协助税政机构开展调查。1941年4月，财政部、内政部联合发布《各地乡镇暨警察机关向遗产税征收机关填报人口死亡暂行办法》，要求警察机关向税局及时通报信息。抗战胜利后，收复区开征遗产税，政府亦下令要求各机关协同配合。1946年初，江苏直接税局函请财政厅通知各地县政府并饬各乡镇自治机关，在人口死亡报告及财产调查资料方面予以协助。^①次年，江苏直接税局再次函请省政府转饬所属各级机关予以协助。^②国民政府还颁行了《遗产税人口死亡单位竞赛办法》，以此掌握人口死亡状况，跟踪税源。^③

财产调查方面，国民政府要求产权部门及银行配合协作。通常而言，在不动产调查方面，税局与土地、房产部门核实权证，确定价值。在动产调查方面，则需要银行配合。1943年6月，财政部颁布《遗产动态调查表》及《财产出卖动态表》，要求各地警察、民政及乡镇公所、保甲协助搜集填报财产变动情况。1944年10月，财政部颁布《稽征遗产税应行注意事项》，规定查

① 《省政要闻：遗产税未开征前先着重调查工作》，《苏讯》1946年第69期，第9页。

② 《本局函请省府协助办理遗产税》，《江苏直接税通讯》1947年第13期，第2页。

③ 《积极推行遗产税，将颁布遗产税人口死亡单位竞赛办法》，《征信新闻（南京）》1946年第68期，第10页。

核不动产应向田赋机关随时查阅土地陈报清册及契税凭单以资依据。^①到1947年7月,政府颁布《姓名使用限制条件》,要求统一姓名登记,避免以虚假姓名转移财产。^②这些政令的出台都是为了配合税政机关进行财产调查,多方获取财产线索。鉴于银行业不愿泄露储户信息,在银行、钱庄存款及寄存于保险箱内之动产因各行“以保守业务秘密为词,拒绝调查,致税收损失甚钜”,^③财政部亦经常转请中央银行发布协征令,要求银行与司法机关协同查账。

强化财产调查的另一项有力措施是奖励告密。遗产税初行时,税局规定告密人如举报他人逃税漏税情况,即予以金钱奖励。到1945年6月,财政部正式制定《遗产税告密给奖办法》,规定告密奖励资金以所漏应纳税额5%为准,但最多不得超过20万元。该法公布后,“各地遗产告密案件颇多,嗣以物价不断上涨,告密资金仅为应纳税之百分之五,且规定最高额不得超过二十万元,实不足以收鼓励之效”。^④据重庆直接税局、江苏直接税局的统计报告,遗产税查征来源多来于告密,“收效甚宏”。在1946年10月修订的告密办法中,取消了20万元的最高额限制,并简化了领取奖励的办法。在1947年5月,重庆直接税局宣布在核定税款时直接扣发垫付告密奖金。同月,直接税署通令遗产告密除发放5%奖金外,还允许告密案件罚金之30%予告密人。到1949年6月,财政部再度修订告密给奖办法,将资金额度由5%提升为10%,“积极鼓励告密,以赴事功”。^⑤重奖之下,不乏勇夫,告密成为税务部门获取财产信息的重要辅助方法。此外,税务人员的实地调查也是一个重要途径。遗产税征收人员,在知晓人口死亡之时,即赴现场查探,但这样的调查方法有违人情礼仪,颇引非议。

通过修订税法 and 强化协作,政府在法律和行政上弥补了原有税法存在的缺漏。从实施主体上看,需要税局和其他司法、行政机关协同运作,这也是对国民政府及基层行政能力的综合考验。

四、名人豪门纳税及争产诉讼中的征税困境

名人豪门,拥资至巨,是税局和公众瞩目的焦点。如有发生子嗣争产,则更是报刊舆论和街头巷尾的口津之议。正因如此,在名人纳税及争产诉讼案的处理过程中,可更清晰看到征逃双方的明争暗战。

在遗产税机构的征收策略中,实际是以富人作为重点征收对象。1940年5月,财政部就提出渐进策略,“不可过于细密有遗漏之讥,但责其就负有大量纳税能力之人能遵章报缴。若一辖区,对于负有声望拥巨资之死亡者之遗产循此遵办,假以时日,自可逐渐普及而确实”。^⑥这一查征思路符合实际情况,在税局机构不健全的情况下,可以较小成本集中取得突破。

就报章所见名人豪门纳税案,尤以大商人最为集中。^⑦云南富豪董澄农以钨矿起家,是个旧

① 《稽征遗产税应行注意事项》(1944),财政部直接税署编:《遗产税法令解释各项规章汇编》,1946年1月,第21页。

② 《姓名使用限制条例》(1941)及《姓名使用限制条例实施办法》(1943),财政部直接税署编:《遗产税法令解释各项规章汇编》,第19—20页。

③ 《财部函请央行协助征税》,《银行周报汇编》1948年第32卷第48期,第39页。

④ 《遗产税告密给奖办法》(1945),财政部直接税署编:《遗产税法令解释各项规章汇编》,第21页。

⑤ 国家税务总局主编:《中华民国工商税收史(直接税卷)》,第255页。

⑥ 《推进遗产税工作纲要》(1940),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,第1183页。

⑦ 就笔者目前所查新闻报道及档案所见,以知名商人及资本家最为集中,官宦之家涉及较少。所涉退任官员有曾任国民政府主席的林森、曾任天津市长的萧振瀛等。

锡矿和诸多昆明大企业的大股东，资产雄厚，“前滇省主席龙云及民政厅长陈崇仁亦望尘莫及”。1945年逝世后，经昆明直接税局评定，继承人需纳遗产税2000万元。^①抗战后的上海，富豪云集，上海直接税局在1946—1947年间已查定100余个遗产税单位，正在调查的也有几十个单位。据悉，查定的100多个单位中，“税额最高的，首推虞洽卿”。^②列入上海直接税局遗产税征收名单上的重点对象还有棉布业商人史久茂、丝业商人沈联芳、上海纱布交易所理事长穆藉初、五洲药房总经理项松茂、大中五金机器厂经理徐德新等，均为知名资本家。各自遗留下丰厚遗产，评估税额均在亿万之数。^③商人多行事高调，其职务及商号常见报端，税局较易获得财产情况。俟有死讯，即寻踪而至。这从另一侧面也反映了新闻媒体的报道，有益于社会信用体系的建立。

名人遗产税征收最为困难的是遭遇争产诉讼。在抗战前，最为著名者如盛宣怀、哈同之遗产争产案，轰动社会。争产成讼使税务部门更易于掌握信息，但产权难以确定，又阻碍了遗产税的实际征收。抗战胜利后，名人遗产争产诉讼就有不少。如抗战前曾任天津市长的萧振瀛于1947年5月去世，他拥有住房15处、土地和银行股份若干，其父、弟与其妻刘文瑛争产成讼。^④陈炳谦是知名商人，曾任祥茂洋行买办、南洋烟草公司总经理、太古怡和洋行买办等职。在其去世之后，大女儿控其母吴太夫人名下有价值5亿元的财产未经其母同意被其余兄妹出售，因此成讼。^⑤台湾省商会会长、华南银行董事长林熊征1946年11月去世，拥有土地5000甲，在台房产台币8亿元以上，妻盛官颐（盛宣怀第五女，离异）、日妇及台妇争产。^⑥还有越剧名伶筱丹桂1947年10月在上海服毒自杀，存留遗产约有21亿元左右，包括自置杭州房产6亿元，存款4亿元，此外还有戏装行头、首饰金条等，其兄钱伯权与其夫张春帆争产。^⑦所列名人，身后均留下了丰富的动产及不动产，有的子嗣较多，且有房室之争，遗产的处理权和继承权混乱，财产调查不易。虽依遗产税法，遗产税按总额征收，但遗产在各子女及亲属掌握中，有些本已分散执有。争产案因需通过司法程序确定权属，耗费时日，遗产税征稽因而受阻。

在战后遗产税争产案中，虞洽卿遗产案数额最巨，争议亦大，是为“遗产税第一案”。^⑧在其子女争产之中，关于财产调查、隐匿逃避、税款追欠、税局舞弊等情节都有上演，全国瞩目。案情内外，头绪繁杂，条缕析之，可见遗产税制度的实践形态。

1. 虞洽卿子女争产情况

1945年春季，海上闻人、商界大亨虞洽卿在重庆病故。虞洽卿经商累年，积累巨资。抗战

① 世澄：《滇中富豪董澄农，评定遗产税二千万》，《周播》1946年第11期，第6页。

② 《百万遗产应征税额最高推洽老，税局进行侧面调查已定百余单位》，《申报》1947年8月27日，第1张第4版。

③ 《百万遗产应征税额最高推洽老，税局进行侧面调查已定百余单位》，《申报》1947年8月27日，第1张第4版。

④ 《萧振瀛遗产纠纷，王冷斋等调解中》，《申报》1947年7月28日，第1张第2版。

⑤ 《陈炳谦遗产讼五亿元财产出售未同意，大姊控告弟兄姊妹十人》，《申报》1947年5月14日，第1张第4版。

⑥ 《前台省商会会长林熊征：一笔巨额遗产税组审委会办理产业调查工作》，《申报》1947年10月15日，第2张第5版。

⑦ 筱丹桂（1920—1947），越剧名伶，本名钱春风，被誉为“越剧皇后”。参见《筱伶遗产廿一万，越剧界表示两点：自杀非经济困难，生前无暧昧情事》，《申报》1947年10月18日，第2张第4版。

⑧ 《百万遗产应征税额最高推洽老，税局进行侧面调查已定百余单位》，《申报》1947年8月27日，第1张第4版。

时期由上海迁居重庆,但其沪上资产在租界多得以保存。同时,在汉口、南京及家乡镇江等地,均有经营和产业。虞洽卿一生有一妻六妾,三子三女。长子顺恩、次子顺懋、三子顺慰,皆同父异母,争产主要在三子之间展开。在虞洽卿赴渝后,长子顺恩留沪,次子顺懋往来宁波与沪上,亦常到渝。三子顺慰备受宠爱,随父到渝协助掌理一切。三子各有分工,各执资产,各争其利,给遗产调查和产权确定造成极大障碍。

虞洽卿逝世之后,他的好友居正、于右任等与其家人成立了遗产整理委员会,负责分家析产之事,主导者仍是虞洽卿之妻虞郑春莲及三子。因虞洽卿在重庆去世,遗产征课依法由重庆直接税局办理。依总额征收原则,税局需调查虞氏在全国各地资产,合并征收。遗产整理委员会所报财产清册,税局还需履行查核程序。

虞氏甫死,顺懋与顺慰即起冲突,原因在于顺慰私藏账册,隐藏财产。顺懋与顺慰之争尚未理清,又出现顺恩独自处理在沪房产之事。顺懋、顺慰对此表示怀疑,称该地产权为共有,不得单独处分。^①经江一平律师居间调停,暂不涉讼,但兄弟之间的信任已遭破坏。

2. 直接税局两次财产调查

直接税局财产查核分为两个阶段。第一阶段:1947年财政部直接税署接密告之前的财产调查,主要由重庆直接税局负责。虞洽卿的遗产主要分散在三地:上海、重庆和浙江镇海(时为浙江镇海县,现宁波市镇海区)。1946年底,重庆直接税局公函沪局,委托调查虞氏在沪遗产。在浙江镇海方面的遗产,则由浙江直接税局调查,在沪财产由上海直接税局核定。按遗产税法所定税率,虞洽卿遗产税应按最高税率征收100万元以上,计征额达到超额之60%。上海局确定了虞洽卿遗产税,确定应纳税法币16.14910022亿元。^②

第二阶段:财政部直接税署接密告后令上海直接税局重新调查。1947年9—10月间,财政部直接税署突接密告,称虞氏有大量隐匿遗产未报。税局之所以未及时查核,是因为上海直接税局遗产科科长赵毓璠、稽征叶貽寿等舞弊谋私。^③兹后,原局长楼国威亦因卷入弊案被撤职。直接税署任命黄祖培为局长,重启调查。1948年8月,财政部国税署指令沪局重新调查虞洽卿漏税情形。^④据密告清册所载,原报清册遗漏了虞氏遗产中极为重要的部分,即船只、码头、仓库及部分房地产,分布于汉口、上海、南京、重庆、芜湖等地。^⑤密报财产数量远远超过此前估计和调查的“二三十亿元”。虽然1948年时,法币贬值严重,但有大量财产特别是船只部分是原来清册中所未列的,不动产方面也有新的信息披露。

上海直接税局重点调查船只和地产情况。1948年3月至7月,上海直接税局先后致函上海航政局、南京航政局、重庆直接税局、上海地政局、汉口直接税局,要求协作调查虞氏所属船

① 大顺:《虞洽卿遗产又大起纠纷》,《海涛》1946年第6期;《虞洽卿遗产起纠纷》,《革新》1947年第21期,第7页;《虞洽卿遗产,受买人之谜,成都路地产十二亩,出售后弟兄起争执》,《申报》1947年4月21日,第1张第4版。

② 《为银根奇紧现金缺乏,拟请分期缓缴第三期遗产税呈请鉴核由》,1947年10月28日,Q433—1—127—38,上海市档案馆藏。

③ 《财政部直接税署密训令上海直接税局局长楼国威》,1947年9月,Q433—2—149—11,上海市档案馆藏。

④ 《财政部国税署指令上海直接税局调查虞洽卿漏税情形》,1948年8月,Q433—1—127—47,上海市档案馆藏。

⑤ 《密告清册:三北鸿安两公司所有船舶产业估价表》,1948年8月,Q433—2—149,上海市档案馆藏。

只、土地、房产及其他财产。^①在官方重新调查的压力之下，1948年9月24日，财产整理委员会重新整理财产清册，补行填报。^②10月22日，委员会将新的财产清册呈送税局。重新呈报的财产清册包括不动产和动产两大部分。不动产主要是上海、杭州、南京、浙江的房地产。在浙江老家地产近4000亩，其余中心都市亦达40余亩，是名副其实的“地主”。动产部分包括股票、公债和现金。粗略计算，公司股份有法币876912元、港币100000元、银两8500两、规元5000元；债券有法币5639605元、60英镑、银两1000两、美金8.5万元；债权有法币2500元。在现金存款方面，战前存款法币38.2万元（依战前存款清偿条例可得法币1.33亿余元），战中存款法币423162850元，金圆券171313.6元。此外，尚有债务金圆券377148.06元。^③不论财产数量还是总值，已较最初大为增加。奇怪的是，重新填报的清册没有填报轮船公司的资产。

从财产调查情况来看，虞氏子女存在明显的隐匿财产行为，但依初次评估的税款仍在渐次缴纳。1947年10月28日，虞郑春莲等呈函直接税局，称原定应纳税16.14910220亿元，先后已交11.14910022亿元，尚余第三期5亿元。虞洽卿之妻以“沪市银根奇紧，现金缺乏，一时难以筹措”，请分两次缴纳，12月缴2亿，次年2月缴3亿。^④后来又爆出密告重新调查。在1948年10月2日，遗产继承人呈请税局发给纳税人证明书，此为原有税款纳税证明。^⑤据现有资料，难以判断是否根据调查结果补交税款。

3. 上海直接税局内部舞弊调查

在虞氏遗产税案的查征过程中，上海直接税局内部爆发弊案。1947年9—10月间的密告指称上海直接税局遗产科科长赵毓璠、稽征叶贻寿等舞弊谋私，“上至科长经办人员一律有份”，致使虞氏后人成功隐匿遗产，税款长期拖延未纳。直接税署下令上海直接税局局长楼国威彻查。^⑥兹后，楼国威亦卷入此案。

财政部直接税署署长王抚洲将楼国威撤职，任命黄祖培为沪局新任局长，启动对楼国威的调查。^⑦1948年1月27日，沪局呈复调查舞弊案经过，未能立即认定楼国威罪行。据密告，虞洽卿继承人付与上海直接税局遗产税款核定是10余亿元，“而楼局长国威、葛帮办延韶、赵科长毓璠领到20余亿之副税朋分”。王抚洲又派人密查，此次认定楼国威等舞弊属实。

① 《财政部上海直接税局呈函致上海航政局》，1948年3月16日，Q433—1—127—41，上海市档案馆藏；《上海直接税局函上海航政局为三北鸿安两公司所有船舶产业是否为虞洽卿或虞和德所有函请查核由》，1948年4月17日，Q433—2—149，上海市档案馆藏；《上海直接税局代电发重庆直接税局》，1948年4月17日，Q433—1—127—50，上海市档案馆藏；《上海直接税局函上海地政局，为被继承人虞洽卿在本市房屋地产数量函请查核由》，1948年4月17日，Q433—2—149，上海市档案馆藏；《事由：为准函被继承人虞洽卿遗产税一案情形已予免税复请查照由（财政部上海直接税局分函财政部汉口直接税局）》，1948年7月31日，Q433—1—127—48，上海市档案馆藏。

② 《事由：为虞洽卿遗产整理情形呈请查备》，1948年9月24日，Q433—1—127—2，上海市档案馆藏。

③ 原报表有5页之多，所列数据依据表中登记金额计算。完整遗产登记表参见《被继承人死亡事实暨财产状况报告表（整理结果补行申报）》，1948年10月22日，Q433—1—127，上海市档案馆藏。

④ 《为银根奇紧现金缺乏，拟请分期缓缴第三期遗产税呈请鉴核由》，1947年10月28日，Q433—1—127—38，上海市档案馆藏。

⑤ 《为请赐发虞洽卿遗产继承人纳税人证明书由》，1948年10月2日，Q433—1—127—34，上海市档案馆藏。

⑥ 《财政部直接税署密训令上海直接税局局长楼国威》，1947年10月，Q433—2—149—11，上海市档案馆藏。

⑦ 《财政部直接税署令上海直接税局局长黄祖培（事由：密不录由）》，1947年12月18日，Q433—2—149—24，上海市档案馆藏。

继承人告40亿元遗产税早已付出，而今日纳库者尚只四五亿元，楼国威等数人确有侵占国库嫌疑。^①沪局舞弊案说明，在税额核查及追索的过程中，税务官员既可能私吞税款，也可能与纳税义务人达成私下协议。

在虞氏遗产税案中，税局遭遇到子女争产、财产调查的实际困难。子女各自争夺处置财产使产权分配难以确立，虞氏财产分散各地，数量庞大，增加了核算调查的困难。虞氏子女虽未直接抗税，但是明显隐匿了财产。国民政府与其他机构的协作调查及告密办法发挥了作用，财政部直接税署接获告密，不仅重启调查，而且也发现了税局内部舞弊案。只是案件拖延过久，原定税款的实际价值在通货膨胀中严重流失。按1947年底币值计算，税政机构计算其遗产达500亿元，“而这五百亿遗产税，如照一年来物价涨二十倍算，照由应征一万亿，直接税局才到本”。^②即使按照新的财产调查清册缴纳税款，国民政府依然要承受税款实际价值损失。

五、抗战后税款滞纳案中的司法追欠

在全面抗战时期，不乏被继承人激于民族大义，主动为国缴税，但是拖欠税款的情况也十分普遍。在重庆，最有代表者为汤子敬、卢德敷之遗产案。汤子敬在渝被称为“汤财神”，1942年11月逝世后，其遗产包括地产29处，各银行银号钱庄股权30多家。直接税处按照旧价估计，确定遗产税额为600余万元。汤氏逝世后，族人迅速将家产按股分散。^③600余万元的税款，直到抗战结束时仍拖延未纳。卢德敷在抗战前曾任川盐银行董事长，1944年3月逝世。长子卢仁懋为川康绥靖公署少将参谋，据其申报不动产包括田产、房产和山林共计2600余万元，动产有公司股份。直接税处重庆分局确定应缴遗产税1000余万元。^④卢氏后人同样是“拖为上计”。继承人拖延不交，《遗产税暂行条例》中有惩罚规定，但罚金太轻，又缺少强制手段，完全没有威慑力。

至抗战结束之后，此类“先进事迹”愈来愈少，更为普遍的是消极应对，以“拖字诀”来应对税局的“征字令”。即使税局确定的查征对象，在确定税额之后，纳税人也常常拖延不交。针对此类情况，政府开始运用司法方式追索欠款。在1946年颁布新的《遗产税法》中，重点修改了惩罚规定：按清册者得科以5万元以下罚金；逾限不完清税额或照补税额者，得申请法院扣押财产，必要时得由法院拍卖部分财产以偿清税额。《修正遗产税暂行条例》中最为重要的是引入司法机制，授权税局可以申请法院扣押或拍卖财产，以此强制继承人纳税。《遗产税法》颁布后，税局利用此条款，开始动用司法途径催追税款。

上海档案馆收藏的地方法院卷宗中，有20余起此类案件。抗战胜利后的上海重新恢复经济中心地位，是税局重点查稽盯防的地区。按税法要求，纳税人在接通知单后应于1个月内向国库缴纳税款。可申请分期，最长以3个月为限。但大量税案拖延日久，有许多抗战时期的税款到抗战胜利后还未收讫。面对众多拖欠税案，上海直接税局直接在地方法院提告。依处理方式的不同，大致分为以下几种类型。

① 《直接税署发文上海直接税局，为催报遗产税科长赵毓璠等被控稽案（督导办理，密件）》，1948年1月，Q433—2—149，上海市档案馆藏。

② 平康：《虞洽卿之遗产税》，《新园林》1948年第8期，第1页。

③ 《介绍汤财神迄今为上渝市遗产最多之一人》，《大公晚报》1944年9月22日，第1版。

④ 《谁是卢德敷？重庆住了十年的人讲究饮两杯酒的人没有不知道这位富翁的！》，《大公晚报》1944年10月26日，第1版。

其一是逾期申报及隐匿财产税局提请处罚。税法要求在被继承人死亡后 1 个月内，需呈报死亡信息及遗产清册，但普遍存在隐匿不报现象。税局查获后难以直接执行，即提请法院处罚。如徐文卿、徐文昭兄弟，继承其父徐德新遗产未按时申报，后申报时有隐匿。据查估，徐德新遗产甚巨，包括同茂记五金号、大中振记铁厂、栈房及如皋田产 200 亩、现金饰物等，共计 70 余万元。地方法院接报后，判决罚款金圆券 400 万元。^① 徐氏兄弟表示不服，又提出抗告。1946 年 7 月 8 日，上海直接税局派员调查并点验其父遗产，法院认为无理由，驳回抗告。^② 又有李刚达继承财产，超出两月未申报被继承人死亡事实及清册，被处以罚金 3000 万元。^③ 惩罚金额远超原定罚金，对纳税人具有震慑作用。

其二是税款滞纳金税局提请法院催款。在税局确定税款之后，继承人迟不缴纳，且以各种理由推脱，上海直接税局亦依法向地方法院提告，追查欠款。相关案例很多，如名为张德励者逾期不缴，直接税局函地方法院。法院于 1948 年 6 月 25 日限令缴纳，又于 9 月 29 日发出传票，张德励接传票后，于 10 月 14 日完纳。^④ 也有部分缴纳，尚有余款长期拖欠者。刘施凤梅继承遗产，应缴税额法币 1.11045 亿元，尚余大部未交。原应于 1948 年 4 月 10 日前缴纳，税局于 9 月 6 日函地方法院执行。^⑤ 盛翔荪欠税款 1289.455 万元，因经营不振，呈请歇业，难以缴纳，后分为四期，未如期执行。税局提告，1947 年 9 月如期缴纳。^⑥ 法院追催较税局更有威慑力。

其三是催缴无效提请法院查封扣押。催缴不交，尚可分期；分期不交，税局即提请法院依法查封扣押财产。如缴纳税款，则解封发还。如否，则拍卖抵税。在贵阳即有一例，袁祖禹、何镜清二人因逾限定期不完清税额，税局提请贵阳地方法院扣押其财产，经追纳税款及利息缴库。^⑦ 就上海情况看，查封扣押的案例较多，兹列部分案例如表 5。

表 5 上海直接税局提请地方法院查封财产部分案例

继承人	所欠税款	案由	起诉	判决	资料来源
葛奥江		沪局于 11 月 18 日已发催报通知，仍逾期不报	向法院起诉强制执行	1948 年 12 月 30 日，上海地方法院下达刑事裁定书	Q185—2—52493，上海地方法院刑事裁定 1948 年度刑税字第 832 号，第 1—2 页
叶鹤忠 叶鹤群 宣惠平 黄炳基 李思义	766612 元 61982526 元 70397832 元 2266755.96 元 428916 元	逾期未纳	1947 年 6 月 30 日，税局请法院强制执行，依法罚办	法院催促 1 月内完纳，至 9 月有 4 人缴纳税款，至次年 3 月叶鹤群缴纳	Q185—3—16246，1947 年税执字第 99 号，第 15—20、40 页

① 《上海直接税局函地方法院》，1946 年 6 月，Q185—2—46106，上海市档案馆藏。

② 《上海高等法院刑事裁定卅六年度抗字第 114 号》，1946 年 7 月，Q185—2—46106—19，上海市档案馆藏。

③ 《上海地方法院刑事裁定 1948 年度刑税字第 1153 号》，1948 年 5 月 30 日，Q185—2—46625，上海市档案馆藏。

④ 《地方法院函上海直接税局为张德励违反遗产税法案限缴纳由》，1948 年 6 月，Q185—2—46637，上海市档案馆藏。

⑤ 《上海直接税局函上海地方法院》，1948 年 9 月，Q185—2—47080，上海市档案馆藏。

⑥ 《1947 年税执字第 99 号》，1947 年 9 月，Q185—3—16246，上海市档案馆藏。

⑦ 《袁祖禹、何镜清等违反遗产税法案贵阳地方法院刑事裁定》，《贵州直接税通讯》1946 年第 15 期，第 7 页。

续表 5

继承人	所欠税款	案由	起诉	判决	资料来源
黄子明		逾期未纳	税局强制查封	完纳税款, 1947年12月启封	Q185—3—16246, 1947年税执字第99号, 第22页
黄炳基		不遵缴税款及罚款	税局请法院查封其财产	法院查封	Q185—3—16246, 上海地方法院训令执第6174号, 第24页
朱复赓	226000元	沪局发通知一月内缴纳, 逾限已久	1947年5月12日, 请法院转函无锡法院将该被继承人朱汉章所遭无锡财产予以扣押		Q185—3—16306, 上海直接税局函上海地方法院, 第1页
张罗秋仙	600689615.07元	逾期不缴	1948年7月9日, 法院发出执行令	缴纳税款, 1948年8月14日启封	Q185—2—46670, 上海直接税局函地方法院, 第1页

注: 资料均来源于上海档案馆。

查封理由均为数次催缴, 逾期不遵。税局请法院出手扣押财产。这是新遗产税法中最具杀伤力的招数, 所涉继承人基本都会筹款缴税。

其四是查封逾期提请法院拍卖抵税。到法院使出查封扣押的杀手锏, 除非资不抵税者, 一般继承人都会选择交钱自保。否则, 法院即将此招标采购, 以拍卖所得抵扣罚金及税款。如有黄李氏欠遗产税 1.72748 亿余元, 表示因租户欠租, 无法纳税。1948 年 3 月 8 日, 税局请法院标卖其房地产以偿税, 如到逾期未纳, 即照此执行。法院函房地产商业同业公会评估房产, 价值 23.445 亿元。法院依直接税局要求, 拟强制拍卖。恫吓之下, 黄李氏又于 7 月 9 日缴纳了遗产税。^①

针对税局提告, 继承人如有不服, 也可提出抗告。但如无实际证据, 很难抗告成功。以上案例数量较为有限, 但从中已可明显看到《遗产税法》惩处条款修改的作用。从行政权限而言, 税局有征税权, 其罚没、征收仅限于税款, 对于财产没有处置之权。《遗产税法》将这一职能授予法院, 税局可以函请地方法院提起公诉, 依遗产税法催缴税款。所及范围, 扩大到继承人的所有继承财产。

前述四大程序步步相扣, 直到法院扣押拍卖财产。按照这一方式, 税局和法院认真执行, 利害相关, 追缴行动的效率大为提升。只是法院的处理亦受程序所限, 不可能每案皆法办追缴, 如此征税时间及经济成本势必过高。

结 语

西方遗产税学说及制度自晚清民初引入中国, 经过长期研究讨论, 官民认知不断深化。与

^① 《为黄李氏违反遗产税法一案上海直接税局函地方法院》, 1948 年 6 月 21 日, Q185—2—46515, 上海市档案馆藏。

西方相较，中国经济发展程度及国民财富积累存在极大差距，征收遗产税的实际条件并不成熟，但遗产税在理论上的良税属性有助其获得法律和社会合法性支持。教育界、慈善界均期待以遗产税收入弥补经费不足，社会公众亦希望通过遗产税平衡贫富差距。在抗战时期的财政压力之下，所得税、遗产税均被视为增量税源而强力开征。这两大税类的开征，不仅使国民政府建立起直接税征收体系，增加了战时税收，而且相应推行的“新税人”考训、公库制度等措施，亦有助于税政革新。在抗战时期，西南及西北后方成为主要税源地。在抗战胜利之后，随着人口及工商企业回迁，东南沿海省份及上海、天津等中心城市重新成为税源重地。遗产税为因应抗战财政开征，在抗战胜利后本应减轻税负，但国民政府继续推动战时税收体系，以此筹集内战经费。在严重的通货膨胀形势下，税收生态亦迅速恶化。在征收实践中，财税部门不断发现税收制度上的逃税漏洞并采取防范应对之法。与通常认为富人普遍逃税不同，遗产税部门针对名人、富豪征税也进行了努力。在上海、重庆等地，一些大商人成为主要追查对象，而权贵官员较少列入查征名单，税局的执法具有明显的选择性。

相对制度上的创制意义，遗产税的财政绩效一直难令政府满意。就财政部门统计及官方、舆论的评估，遗产税逃税漏税极其严重。究其原因，遗产税不合中国固有习惯，无论生前逃税还是死后逃税，均有众多门径。在征税者方面，遗产税法令制度存在漏洞，税务行政能力严重不足，最为关键的是缺乏完善的财产登记与调查制度支持。在近代中国，工商界在建立企业信用、金融信用及证券信用制度方面有所突破，设立中国征信所、联合征信所等机构进行财务信用评估。但这一体系主要是以企业或商号为对象，其目的是作为投资及交易的参考，防止欺诈。遗产税是以国民个体及家庭作为征税对象，死亡及财产登记不全，财产征信缺乏，导致遗产税机构难以即时准确进行税额评估。针对此项缺漏，国民政府在行政上加强行政协作，提倡告密。为解决拖欠问题，又引入司法方式追查欠款，加强司法惩戒。根据名人、富豪征税的实践情况，可以发现隐匿逃税确实极为普遍，而国民政府采取的办法也渐奏功效。在制度上而言，国民政府似已找到追查税款和欠款的方法。

政府已经查处有方，但为何遗产税征收难达预定效果，其根本原因在于纳税人缺少主动纳税意愿。税法要求继承人主动申报，事实上全赖税政机构查核。抗战之时，尚有主动登记为国纳税。到内战时期，社会经济状况恶化，国民政府不断加税摊派，所得经费几全部用于内战经费，民众对于税收普遍持抗拒心理。即使遗产税主要是针对富人征税，富人为保护自身之财产权利，也多隐瞒不报，自动纳税比例极低。通过举报告密进行财产调查，司法介入追查欠款，耗费时间及经济成本极高。最终，国民政府只能紧盯媒体报道较多的知名商人，税局亦难避免贪腐谋私之弊，整体征收绩效及信用关系并未得到根本改善。

遗产税虽系效法西方而设立，但通过为期数年的税制实践，留下了重要的本土经验。其一，遗产税征收需要建立合理的法律制度和专业有力的征收机构。税务行政能力是政府治理能力的重要组成部分。国民政府在遗产税立法过程中，注意参照西方国家的税收法案。但各国经济发展程度不同，综合税负和民众认识有别，遗产税的起征点、税率级差、征收程序、减免条件、处罚规则等条款，都需要符合实际情况。国民政府根据时局变化，不断予以调整。在征收机构方面，建立了专门的直接税机构，通过考训办法选拔税务人员，推动了遗产税机构专业化。遗产税往往存在继承权纠纷、债权纠纷，也需要税政机构与司法机构、产权机构紧密协作，尽快完成查征程序。

其二，建立完善的人口、户籍及财产登记制度是遗产税开征和防止逃税的重要条件。逃税最为普遍方式是隐匿财产和拖欠税款，查征最为困难环节是财产调查和税款征稽。国民政府已

重视进行人口调查,建立现代户籍制度,但尚不全面完善,如家庭结构、迁移情况、死亡信息都难以系统掌握。财产调查中,除不动产如房产、土地等可由产权登记部门提供信息外,动产如债券、股权、存款、现金、金银首饰等,都难以获得全面准确的信息。即使有注册登记,亦是分散在各部门、各地区及各行业中,缺少整合。国民政府不得不使用奖励告密、查访新闻、实地勘察等方式获取信息。财产调查面对的另一个重大问题是财产转移,近代富豪多将财产存放于外国银行,遗产税、所得税的征收均受限制。长远以计,需建立完善的财产登记制度,同时推动社会征信体系建设。

其三,国民政府的财政具有明显的军事财政特性,忽视了包括遗产税在内的税收的民生及社会效应,未充分关注民众的综合税负及税收心理变化。国民政府通过增加所得税、遗产税来改善税收结构,这对于促进税收制度的合理化来说具有正面意义。在财政支出方面,从派系战争、抗日战争到国共内战,蒋介石始终将军费列为财政开支第一要目。国民政府在直接税改革中宣扬孙中山的民生主义主张,立法开征过程中以民生争取社会和法律合法性,但在开征后则弃之不顾。抗战时期尚可弥补战时财政,抗战胜利后则基本用于内战军政费用。据财政部统计,在抗战时期的国库支出结构中,自1940年至1945年,军政支出分别占71.37%、48.79%、45.48%、39.04%、25.63%、15.73%;党政支出分别占5.88%、7.07%、7.8%、5.48%、8.87%、8.20%;债务支出分别占6.54%、13.86%、10.49%、5.93%、3.04%、0.58%。表面看来,军政费用在1940年后不断下降,但实际上很多费用转由紧急支出项下支付。紧急支出在此期间的占比分别是2.62%、2.79%、4.2%、19.37%、42.64%、70.98%。如在1945年的紧急支出中,军费占76.89%,事业费占18.14%,债务费占0.16%。如此合计,军政支出在国库支出中占有绝对比例,而建设支出分别占10.54%、9.85%、9.26%、5.64%、7.29%、2.04%。原本希望以遗产税收入弥补地方财政、慈善及教育经费的地方实力派和公益团体不能不大失所望。到内战时期,从1946年至1948年上半年,国民政府的国库支出中国防支出分别占到59.6%、54.8%、68.5%,经济开发支出仅占11%、14.3%、5.2%。^①直接税所宣扬的民生作用在财政支出中没有得到体现,纳税商民及公众亦难以感知。纳税商民深有感受的是税负沉重,“直接间接均归工商业,负担繁重,商人之隐衷,亦殊有不能已于言者。”^②此言虽非单指遗产税,但遗产税的查征对象实际仍以商人为主,不可忽视整体税收环境之影响。

国民政府为增加收入,往往重视某一税种的改良,但在纳税人的税收心理上,却是从整体税负和经济环境的角度评价其与政府的权利与义务关系。在严重通货膨胀情况下,一方面是政府对非税收入的依赖不断提高,另一方面是纳税人的纳税意愿急剧降低。由此形成一奇特景象,即政府不断加税,查征预缴,税收数额也不断增加,但税收在财政收入中的占比却持续下降,甚至不足二成。不独遗产税如此,内战之中商民对政府的税收政策普遍持抗拒心理。国民政府可以通过行政和司法方式强化稽查,但也加剧了政府与纳税人之间的利益冲突,使二者间基于税收的政治、经济及社会关系遭到破坏。

〔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:刘宇 武雪彬)

① 张公权:《中国通货膨胀史(1937—1949)》,北京:文史资料出版社,1986年,第102页。

② 李时辉:《论直接税与工商经济之复兴》,《公信会计月刊》1946年第8卷第1期,第23—26页。

largely relinquished the collection of commercial taxes other than *likin*, with a consequent rise in *likin* that was blamed on the government. In terms of finance, the casting of larger cash and the issue of banknotes also failed, because no consideration was given to the question of credit and many details were overlooked. This affected the introduction of Chinese paper money and brought about a loss of financial control.

The Nationalist Government' s Inheritance Tax Levy and the Tax Evasion Dilemma (1940-1949)

Wei Wenxiang (89)

Following the introduction of a Western system of direct taxes in the early Republican period, China made several unsuccessful attempts to set up a new form of taxation: the inheritance tax. It was not until July 1940, when the Nationalist Government was beset by the financial demands of the War of Resistance, that the tax was successfully introduced. The annual budget and final accounts showed that the amount raised met budget forecasts in most years, but the tax fell far short of expectations. Official assessments and public opinion agreed that revenue should have been much higher and that tax evasion and avoidance constituted a serious problem, partially due to the novelty of the tax and its consequent lack of acceptance. More importantly, the lack of a complete system of population, household and property registration made it hard for taxation authorities to obtain complete information on assets and credit, which made checking compliance extremely difficult. The Ministry of Finance and the Taxation Bureau kept revising the inheritance tax law and introduced arrangements for administrative coordination, checks on asset registration, and pursuit of unpaid taxes through the courts, with a view to strengthening their powers of tax collection and inspection for this item. Tax control cases and disputes over public figures' inheritances indicate that in practice, ownership disputes, asset checks and tax arrears and evasion were indeed key problems. Moreover, in addition to taxation, the civil war and the worsening of inflation meant that the Nationalist government' s tax revenue was basically used for military and political purposes; the beneficial effects of the tax trumpeted by the government and its value for the people' s well-being were not realized, reducing ordinary people' s willingness to pay tax.

The Greek Ancestry of the Persians: An Eponymic Myth That Transcended Ethnic Boundaries

Xu Xiaoxu (111)

In Greek, the invented names denoting the Persians and Medes and the name of the royal house of Achaemenids, from the eponymous Achaemenes, all came about via folk etymology. In a lineage myth of the early archaic period, the name of Perse/Perseis, daughter of Oceanus and wife of the sun-god Helios, may already have been an eponym for Persian, while her granddaughter Medeia and Medeia' s son Medeios furnished an eponym for the Medes. As the Persian empire expanded into the Aegean world, a myth emerged under which Perses, son of that Perseus who was born to Zeus and Danaë, gave his name to the eponymous Persians. The Persians were not only aware of this myth but made use of it in their relations with the Greek city-states, arguing with the Greeks about their ancestral line. As a classic eponymous ancestry, this generated the myth that Achaemenes was the son of Perseus. The version which had it that Perses was the son of Medea may have been created in the early phase of the Persian invasion of the Aegean region. The confrontation between the Athenian Empire and Persia then gave rise to the myth that Medea and Aegeus had had a son, Medeius, circumstances that also produced the