

民国时期分税制述评

<http://www.criifs.org.cn> 2008年4月14日 敖汀

摘要：北洋政府时期，虽说财政混乱，但在财政制度上国家财政与地方财政的划分，特别是在赋税方面的划分，此期中曾经有过多次的议定与法令的制定，虽然因为各种客观原因并未彻底见诸实行，但是这些措施比起清代的赋税制度，不仅向前推进一步，而且给后来的国地财税划分以深刻影响，当然也留下一些经验教训。

关键词：民国时期；财政；分税制

清代末期，一向“专擅自重”的封建税制中掺进了些许西方税收的色彩，如动议开征印花税、所得税，以及吁请改变封建中央集权式财税管理体制，明确划分中央、地方财权界限等。光绪三十二年(1906年)，御使赵炳麟奏请划分国家税和地方税，未能实行。另据《宣统政纪》记载，宣统二年(1910年)，度支部也曾奏称：“以本年为调查国家税、地方税年限，”三年(1911年)“厘定”国家税暨地方税章程办法，四年(1912年)“颁布”推行。但未及实施，清王朝即告覆没。

北洋政府初期，标榜实行“立宪政治”，中央与地方不能不编制国家预算和地方预算，而编制预算，又不能不首先确定国家和地方财权的划分和收入的来源。但在民国建立之初，时局动荡，旧章既已废除，新制尚未建立，中央财政困窘，实行分税制既必要又步履艰难。为给所谓的“自治行政”装点门面，北洋政府遂于1913年末制定了《国家税和地方税草案》，次年复加修订，公布施行，这是中国税收管理体制历史上第一次正式划分国家税(中央税)和地方税。根据这个修正法案，在当时全国全部财政收入管理体制中，属于中央管理的国家税收计有：田赋、盐课、关税、常关、统捐、厘金、矿税、契税、牙税、当税、牙捐、当捐、烟税、酒税、茶税、糖税、渔业税共十七项。属于地方管理的地方税收计有：田赋附加税、商税、牲畜税、杂税捐、粮米捐、土膏捐、油捐、酱油捐、船捐、店捐、房捐、戏捐、车捐、乐户捐、茶饭捐、饭馆捐、肉捐、鱼捐、屠捐、夫行捐、其他的杂捐杂税等二十多项。将新设的国家税有：印花税、登录税、继承税、营业税、所得税、出产税、纸币发行税。将新设的地方税包括：房屋税、入市税、使用物税、使用人税、营业附加税、所得附加税等。从上述划分看，国家的主要税收，概归中央管理，集财权于中央，地方税种多属杂项税捐，细枝末节，这样就导致两个流弊：

一是地方军阀截留中央税款以自用。因为当时各派军阀拥兵自重，割据一方，中央政府本来就无力控制地方，以致“政令不出都门”，而地方税又划拨得这么少，必然遭到地方军阀的反对；二是由于地方税收名目庞杂，且不统一，征额多少，相差悬殊，使地方税制紊乱，这就使划分国家税和地方税失去意义，仍重现过去的弊端，这种体制虽几经修订，但终因中央无力驾驭地方而告失败。1914年6月，因财政困难，北洋政府中央下令取消国地两税的划分，改由主管官署统筹支配，所有各种税款，复行统一收支。

1923年12月，为了进一步明确中央和地方的财政权限，北洋政府又在公布的《天坛宪法》中重新划分了国家税和地税。当时的财政整理委员会根据宪法规定发表了整理税制计划书，计划中国家税有所得税、营业税等直接税，关税、盐税、茶税等间接税，印花税等行为税共15种；计划中地方税有田赋、牲畜税等直接税，屠宰税等间接税和契税等行为税共8种。但这项计划因曹錕下台，段祺瑞重新执政的时局变动而未能实现。

北洋政府时期，虽说财政混乱，但在财政制度上国家财政与地方财政的划分，特别是在赋税方面的划分，此期中曾经有过多次的议定与法令的制定，虽然因为各种客观原因并未彻底付诸实行，但是这些措施比起清代的赋税制度，不仅向前推进一步，而且给后来的国地财税划分以深刻影响，当然也留下一些经验教训：其一，建立分税制的基础，是要培植较为广泛的税源，否则中央和地方将无税可分。北洋政府时期，虽然民族资本主义工业有了初步发展，但由于缺乏重工业方面的基础，加之铁路、矿山等控制在外国列强之手，难以建立起独立的经济体系，处境萧条，无法开辟出新的税源，当时税负落点多集中在农业上，但此时由于北洋军阀、官僚对土地的掠夺，以及商人、高利贷者和新兴工业资本家对土地的兼并，农业经济正陷入加速破产的境地，加之北洋军阀统治的15年，是中国近代史上异常动乱的年代，全国范围内连年混战，兵荒马乱，农民或死于炮火，或流落他乡，良田成为荒地，农业经济万劫不复，国民经济的基础遭到严重破坏。这无论如何划分，都难以满足其财政需要。其二，建立分税制的关键，是税收制度要合理规范，确保中央政府权威，防止地方任意更改，截留侵蚀国税。北洋政府时期政治上的混乱，造成财政的混乱，反映在赋税征收方面，是各自为政。各地军阀控制田赋、货物税，任意加派各种捐税，应归中央的税收也任意截留，连归入外债担保的盐税，在盐余稍有增加时，亦被各省截留。反映在税收制度上也非常混乱，地方的税收机构隶属中央，实则各行其是，而各地税收机构被军阀控制，没有划一的税收制度，每征收一种税，各地的征收方法、税率高低都不统一。此期虽然有些整顿和改革，但朝令夕改，不仅未得其果，反使地方税收制度更为混乱，更加不统一。由于北洋中央政府无力辖制各省，所以对地方截留国税之举无可奈何，分税制没有实际意义。

总之，建立分税制的保证，是要有一套强有力的组织机构去贯彻实施，但北洋政府颁布税制改革法案的同时，在财税管理组织上没有做相应改革，忽视了实现税收改革的组织保证。民国成立之初，中央设财政部，各省设财政厅，直属中央财政部，意在统治全国财权。及至袁氏政权崩溃，则财务行政无权，逐渐旁落，操诸各省地方军阀之手。各省财政厅厅长人选，初时还勉强维持中央颜面，呈请任命，后来索性自行委派。不仅如此，原来由中央直接管辖的烟酒、常关、印花、宫产等机构，其收入纯为国家专款的，此时亦由地方军阀自行派员接管，中央专款遂成为地方财政收入。从此各省财政厅，无异督府的军需处，而财政厅，就成为督府的聚敛之臣，于是中央徒有监督之名。县级财政机构也极为混乱，有由县署直接办理的，有另外设处征收的，还有招商承办的，因而重叠冗滥，四分五裂，机构林立，扰民至极。综观北洋政府时期的财政管理，始则中央集权，继而各省分权，再进而县自为政，始终没有一个适于分税制的职责分明、关系理顺的财税组织结构，分税制难以实施也就不足奇怪；

在国民党政府统治初期，为了巩固南京政权，需要集中财力，因而在北洋政府分税制基础上再次着手划分国、地收支系统和统一财务行政，建立起与国民党政权组织相一致的中央财政、省(市)财政与市县财政三级制的财政体系。1927年7月首先公布了划分国家收支和地方收支的暂行标准。1928年8月划分中央税和地税，制定《划分国家收入地方收入标准案》及《划分国家支出地方支出标准案》，地方财政从此确立。以后在几次财政会议上对国家税和地税的划分又曾加以修改变

动, 现分述如下:

1. 中央和省两级制时期的税收体制

1928年7月第一次全国财政会议决定实行中央、省(市)两级财政体制。划分为中央税的有: 盐税、洋关税、常关税、烟酒税、煤油税、卷烟特税、厘金及一切类似厘金的通过税、邮包税、印花税、矿税、沿海渔业税、所得税、遗产税、交易所税、公司及商标注册税等; 划入地方税的有: 田赋、契税、牙税、当税、商税、屠宰税、内地渔业税、营业税、市地税、所得税附加、船捐、房捐; 其他杂税杂捐等。于是, “地方财政之规模, 因已具备”, 但这次国地收支划分中存在的一个严重的缺点, 就是没有明确规定县级财政范围, “惟此所谓地方财政, 系以省级为主体, 县则附庸于省, 殊无独立地位可言”, 可县作为一级行政机构, 有正常的开支, 况且上级行政有许多差事也常要县级筹办, 诸如国民兵团、临时兵差、工役运输、军需供给等, 所需费用, 全靠县级财政自行筹集。县级财政既无明确收入款项, 只得依靠附加和杂捐以至临时摊派来筹集费用, 结果造成县级财政的混乱, 也是导致苛捐杂税多如牛毛的重要根源。

2. 中央、省、县三级制时期的税收体制

1934年第二次全国财政会议, 又有“省县收支标准”、“财政收支系统法”、“县各级组织纲要”颁布出台, 确定县为自治单位, 将土地税(田赋附加)、土地申报后正附溢额田赋的全部、印花税的三成、营业税的三成、房捐、屠宰税及其他依法许可的税捐, 划为县级财政收入, 从此县级财政有了固定的税收来源。但将其它许可的税捐作为县级收入, 则为县财政借口弥补开支不足而乱征滥派开了缺口, 县级财政仍处于混乱之中。这种三级制的财政体制实行没几年, 就因抗战爆发而发生改变。

3. 抗战开始以后, 国民党政府为集中战时财权和促进地方自治发展, 在1941年召开的第三次全国财政会议上, 决定于1942年1月起将全国财政划分为国家财政与自治财政两大系统, 把以前省财政归属于国家财政系统之内, 自治财政以县市为单位, 包括县以及各级地方自治团体。在这种体制下, 属于国家税的有: 原属中央和省的一切税收; 田赋、契税、营业税收归中央。属于县市的税收有: 屠宰税、营业牌照税、使用牌照税、内捐; 筵席及娱乐税等, 经费不足的县还可开征特产税, 并有中央分给的土地税25%、营业税三成至五成、印花税三成、遗产税三成半, 以及契税附加等。但这并不能确保县市收入, 为了应付战时之需, 只有临时筹补, 于是, 各县普遍推行摊派和非法抽捐以资扶助, 县财政的弊病仍未根除。

4. 中央、省、县三级财政时期的税收体制

抗战胜利后, 鉴于省级财政并入中央, 没有独立税源, 不能适应各省实际情况和需要, 而县自治事业也不能充分发展, 于是在1946年第四次全国财政会议上, 又决定恢复中央、省、县三级财政体系, 重新建立省级财政, 但与战前三级体制相比, 县财政来源较为充裕而省财政则困弱不堪, 不可与以前地位同日而语了。根据财政收支系统修正案, 中央税有营业税(由直辖市划给30%)、土地税(由县市收入的30%和直辖市收入的40%构成)、遗产税(收入的55%)、印花税、所得税、特种营业税、关税、货物税、盐税、矿税。省税有营业税(收入的50%)、土地税(收入的20%)、契税附加。直辖市税有营业税(收入的70%); 土地税(收入的60%)、契税及其附加、屠宰税、遗产税(由中央拨给15%)、营业牌照税、使用牌照税、筵席及娱乐税。县市税有营业税(由省拨给50

%)、土地税(收入的50%)、契税、遗产税、土地改良物税、屠宰税、使用牌照税、营业牌照税、筵席及娱乐税、特别课税。“特别课税”实际上是准许财政收入不足的县市,在不与中央税或地方税重复、不对货物通过征税的原则下,自行开辟税源以资应付的代名词,所以,各县纷纷巧立名目开征此税,一时苛杂又起。

综观国民党政府时期财政体系的变迁,可以看出,它虽比北洋政府时期有所进步,国地财政收支的划分,已分别国地税系统分并推行了特定税收按成划拨制,但也存在一些缺点:一是财政收支系统的划分不能与省县地方事业、职权的增广相适应。当时地方事业繁兴,诸如警察保安、经济建设、教育卫生、保健公益、社会救济等都是省或县的要政,地方事权不断增加,但财权财源却不能配套,致使百业待兴又不得而兴。中央财政的集权,必然造成地方的越权,即苛杂丛生,摊派百出,经济民生,皆受其困。二是税制划分不合理。当时县市单位二千有余,省上作为承上启下,传达中央政令的枢纽地位极为重要,而国民党政府推行的却是“削藩政策”,使省财政成为中央财政的附庸,靠中央补助金和苛敛过日子。这种地方财政地位日益下降的趋势是与国民党政权的集中化和专制独裁统治的加强是一致的。政治腐败不民主,经济财政也就无民主可言,地方自治当然也是一句空话,结果只能导致财政紊乱,地方越权行事,苛杂摊派总是裁而复起,甚至愈裁愈多。

参考文献:

- [1] 王子英等. 中国历代食货志汇编简注[M]. 北京:中国财政经济出版社,1985.
- [2] 胡寄窗. 中国经济思想史简编[M]. 北京:中国社会科学出版社,1981.
- [3] 黄天华. 中国财政史纲[M]. 上海:上海财经大学出版社,1999.
- [4] 黄仁宇. 十六世纪明代中国之财政与税收[M]. 上海:生活·读书·新知三联书店,2001.
- [5] 孙文学. 中国财政[M]. 大连:东北财经大学出版社,1997.
- [6] 何博传. 山坳上的中国[M]. 贵阳:贵州人民出版社,1988.
- [7] 敖汀. 中国赋税史简编[M]. 北京:人民教育出版社,2000.
- [8] 王贵. 民国财政史[M]. 北京:中国财政经济出版社,2002.
- [9] 孙翊刚. 中国财政史[M]. 北京:中国财政经济出版社,1990.

文章来源:辽宁税务高等专科学校学报 (责任编辑: XL)

