

夏国祥 著

近代 中国

税制改革思想研究

(1900~1949)

上海财经大学出版社

F812.422

9

近代 中国

税制改革思想研究

(1900~1949)

夏国祥 著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

近代中国税制改革思想研究(1900~1949)/夏国祥著. —上海:上海财经大学出版社, 2006. 7

ISBN 7-81098-613-9/F·564

I. 近… II. 夏… III. 税制改革-研究-中国-1900~1949
IV. F812. 95

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 017966 号

☐ 责任编辑 张美芳

☐ 封面设计 周卫民

JINDAI ZHONGGUO SHUIZHI GAIGE SIXIANG YANJIU

近代中国税制改革思想研究

(1900~1949)

夏国祥 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏启东市人民印刷有限公司印刷装订
2006 年 7 月第 1 版 2006 年 7 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/32 9.375 印张(插页:2) 235 千字

印数:0 001—1 500 定价:25.00 元

**本书受国家自然科学基金项目
(70271009)资助**

序

中国的传统经济思想中，财政、赋税的内容占有很大的比重。因为财政是国家机构的经济基础，赋税是取得财政收入的主要途径，而赋税的轻重又直接关系到社会成员的生产和生活，自然要受到关心经济的人们的普遍重视。

中国传统的赋税思想有许多积极的内容。其中最主要的有薄税敛、均赋役、培养税源、简化税制等。对政府开支的要求是量入为出，以保证薄税敛政策的实现。这些主张只是理想，封建王朝有时可能做到，但在财政极度困难时，就会不顾人民死活去横征暴敛，竭泽而渔。古代社会结构比近现代单纯，即使在头会箕敛的时期，就税种类型而言仍然比较简单，无非是农业税、人丁税、工商业税和徭役等。清前期注意简化税种，鸦片战争前的税种只有地丁、盐税、关税、杂税四项。

除赋税外，中国古代还创造了通过国家经营工商业获取财政收入的方法，实行寓税于价的政策。在西汉即产生了鼓吹这一财政收入方法的理论和主张。北宋以前的有些时期国家经营工商业的范围比较广，但弊端也严重。南宋以后的各朝，朝廷主要是对少数几种商品实行专卖以获取利润，盐是其中最重要的一种。这是中国古代赋税制度和赋税思想的一大特色，一直影响到近现代。

鸦片战争后，中国被迫对外开放，逐步向半殖民地半封建社会转变。随着西方经济学、财政学等理论的传入和国人对外国政治、经济制度的了解，中国的税制思想发生了深刻的变化，由简单趋向

复杂,以适应正在不断起变化的中国社会的需要。总的来说,20世纪初是重大变化的起点。这不仅指赋税思想,中国的整个经济思想也是如此。中国大量出版有关西方经济学的著作是从1901年开始的。1900年以前中国出版的此类著作不到10种,而1901年至1911年仅11年间就达70余种。这同八国联军发动侵华战争后,慈禧太后于1901年初下诏变法,中国资本主义迅速发展的形势有密切关系。本书以1900年为研究起点是有道理的。

中国近代不仅有西方资产阶级经济学的传播,1919年以后还有马克思主义经济学的传播。但马克思主义者的目标是批判旧世界,创立新中国,因此税制改革思想主要由主张向西方学习的学者们所提出,以同西方税制接轨为目标。引进西方的税制,对当时的中国来说无疑是一种进步。研究近代中国的税制改革思想不仅是应予完成的一个经济思想史研究课题,而且其成果对改革开放以后的中国税制建设也有重要的参考作用。

夏国祥博士在攻博期间,在谈敏教授的指导下,克服了很多困难,终于完成了以中国近代税制改革思想为选题的博士学位论文。我是在作为他的学位论文答辩委员之一时开始接触到这一论文的,认为此论文已达到出版水平,并在力所能及的范围内给予了一些支持。现论文能够顺利出版,倍感欣慰,因作序。

叶世昌

2005年6月于复旦大学

前 言

近代中国的税制改革思想,是我国财政制度现代化过程中的一个重要组成部分。中国近代税制改革思想的产生和发展,有其特定的历史条件:中国资本主义的发展,在经济上为近代税制改革思想的产生和发展,提供了可能性与必要性;西方财政思想在中国的传播,为近代税制改革思想提供了全新的理论依据;历届政府的财政困难或政治体制改革,则往往是促成税制改革思想的产生和发展的直接因素。另外,中国近代社会的半殖民地、半封建性质,也必然会给近代税制改革思想打上深深的烙印。这些因素以不同的形式或程度贯穿近代各时期,决定着近代税制改革思想的进程。特别值得一提的是西方税收制度对中国近代税制改革思想的影响。西方近代税收制度,系在资本主义生产关系下,以近代税收原则为指导逐渐建立起来的,其重要标志是以所得税为代表的近代直接税于18世纪末在英国创立及19世纪在资本主义各国普遍推行。中国近代税制改革思想的发展,最终导致近代末期(国民政府时期),中国税收在田赋和对工商业征课的间接税以外,又增加了新的直接税体系,从而初步形成了中国的近代税制结构。

本书试图系统、完整地研究近代中国税制改革思想。之所以选择这一研究课题,主要有以下两点原因。

1. 本课题研究具有明显的现实意义。近年来,对1919~1949年经济思想的研究成为学术研究的一大热点。之所以会出现这种局面,最主要的原因便是,研究这一时期的经济思想有助于当今中

国的经济改革和发展。因为这两个时期紧密相联,在经济的许多领域面临相似的问题,许多我们现在正在做的正是1919~1949这30年人们曾勉力做的,研究那个时期人们的有关思想,有助于我们在当今的改革中吸取前人的经验和教训,少走弯路。拿税收制度来说,目前,我国社会主义市场经济框架下的税收制度正处于改革和完善的进程中,有许多问题有待于人们的探索,而民国时期与之相关的税制改革思想极为丰富,当时的人们曾详细探讨过对税制改革的目标模式问题、大力发展直接税的问题、实行分税制的问题,等等。显然,本课题研究对我国当今的税制改革具有重大的启迪和借鉴作用。

2. 本课题研究具有较高的学术价值。中国古代拥有极为丰富的财政思想,但到20世纪初,尤其是五四运动以后的30年里,由于西方学术文化的影响,中国的财政思想发生了根本的变化,西方财政学长驱直入,古代传统的财政思想被束之高阁。当时国人的经济论述一般停留于“述而不作”阶段,极少有理论上的创见。^①但这并不意味着财政思想史研究对这一阶段无所作为,当时人们在引进西方财政学时所显示出的特点,他们运用西方财政理论对中国财政问题所作的分析,对当时的财税制度改革所发表的种种见解,均值得我们去整理、研究。然而,目前学术界在这方面的研究很不充分。据笔者所知,迄今为止,学术界出版的涉及近代财政问题的著作,以探讨财政史或财政制度史的居多,研究财政思想史的偏少^②。而有关的财政思想史著作,多系研究1919年以前的思想;研究1919~1949年财政思想的,只有为数不多的单篇论文,专

① 准确地说,这种“述而不作”系就政治经济学体系的创立和基本原理的提出而言,并不包括经济学的应用方面。

② 财政思想史类著作主要有:周伯棣著《中国财政思想史稿》(福建人民出版社1984年版),胡寄窗、谈敏著《中国财政思想史》(中国财政经济出版社1989年版),谈敏著《中国财政思想史教程》(上海财经大学出版社1999年版)等。

著则至今尚未见公开出版。总的来说,在近代财政思想史领域,以晚清一段的研究较为成熟。但即使是这一部分,研究现状也有不尽人意之处,即学者们对重要人物的财政思想研究较多,对总体性财政思想的研究相对薄弱。^①这一不足,在1919~1949年财政思想的研究中更形突出。因此,本课题研究的理论意义在于:为中国财政思想史近代部分的研究拾遗补缺。这里要对与本书有关的两项研究成果作一特别说明。其一是胡寄窗、谈敏所著的《中国财政思想史》。该书的研究下限虽止于1919年,但对清末民初的财政思想(包括税制改革思想)有非常深入的研究,其研究方法并非以人物为纲,具有总体性特征。但该书系通史性质,不可能对税制改革思想的方方面面都顾及到。本书从某种意义上说,是承接该书的研究成果,在时间和税制改革思想内涵两个维度上向纵深拓展。其二是复旦大学博士生詹亮宇的博士论文《现代中国的税收理论和政策(1919~1994)》(1995年,未出版)。该文对1919~1949年中国税收思想有比较深入的研究,惟其偏重于对税收基本理论的研究,对这一时期中国税制改革思想的沿革几未涉及。故本书的研究与该文并不重复。

鉴于以上因素,本书可资借鉴的既有学术成果不多,研究中遇到的困难也就比较多。其中资料的收集工作及研究方法是较具挑战性的两大因素。

1. 本课题研究需要掌握大量的历史资料。在整个中国近代,财政问题一直非常突出,朝野人士多为之出谋划策,因此税制改革思想史资料极为宏富,不易把握。笔者在大量阅读史料的基础上,完成了资料的收集工作。在筛选史料时,笔者坚持以下原则:以思想为本位,而不以人物为本位,力求既不漏掉无名作者的重要见解,也不把有名学者的言论一律当成他本人的思想。顺便说一下,

① 申学锋、张小莉:《近十年晚清财政史研究综述》,《史学月刊》2002年第9期。

思想史资料在民国以前以私家撰述为主,民国以来,则以公开发表的学术论文为主。本书的资料广泛取材于近代学术期刊,同时也尽量采用名家代表作。

2. 在研究方法上,首先,力求运用历史唯物主义方法,认真地从经济、思想、政治及社会各方面分析重要思想的产生原因,不用当今标准苛责前人。但可以、而且应该用近代财政学的尺度衡量其认知的是与非、深与浅。其次,本课题研究不想写成一部纯粹以时间为线索的流水账,或是以著名人物为纲的史料堆砌。笔者力求梳理出税制改革思想的源流,把握住思潮的脉搏。思潮本身是一个浑然有机的整体,本书试图借鉴法国年鉴学派的史学方法,力求再现思想史的本体,而不是拼凑支离破碎的片断,那种偷懒的东拼西凑式的研究只会割裂或歪曲历史。从这一要求出发,本书注意考察思想界的活动与政府决策之间的互动关系,避免将本研究写成政府单方面的改制思想。最后,如前所述,在民国时期,西方财政理论业已完全战胜中国传统财政思想而居中国经济学界之统治地位。在这一大背景下,我们应如何研究这一时期中国的财税思想呢?笔者以为,我们的研究对象不是该时期中国学者们所复述的西方经济学教科书中的内容,因为那根本不是中国的财税思想,否则会犯把洋人思想误当成国人思想的错误。我们在研究中始终应该牢固把握的中心论题是:中国的思想家如何运用西方的一般财政理论去解决当时中国自身的财税问题。

需要说明的是,按我国史学界的一般看法,中国近、现代史的分期系以1919年为界,但也有不少人主张以1949年为界^①。本

① 林增平、林言椒主编:《中国近代史研究入门》,河南人民出版社1990年版,第4~5页。经济史、经济思想史学界主此说者甚众,胡寄窗先生所著《中国近代经济思想史大纲》所述内容即上起1840年、下迄1949年,马伯煌先生主编的《中国近代经济思想史》(上海社会科学院出版社1992年版)、叶世昌先生的《中国货币理论史》近代篇亦复如此。

书在确定研究范围时采用了后一种观点,而时间起点之所以定于1900年而又不太严格,主要是基于以下两点考虑:一是照顾到经济思想的连续性与完整性,二是学术界对1840~1919年的财税思想的研究已相当完备,故对近代早期税制改革思想的介绍尽量从略。

下面对本书涉及的几个最重要的概念作一界定。

1. 税制。即税收制度,是国家征收税款的各种准则和办法的总称。内容包括税种、每种税的征税根据、课税对象、纳税义务人、征税范围、税目、税率、纳税环节、纳税纪律、减税、免税、征收方法、税收管理体制等。^①学术界一般认为税收制度这一范畴应包括以下几个层次的内容:第一,对单个税种或某个单项法规的具体规定。如对纳税人、课税对象、课税税率等的规定。第二,税制结构。即一个国家的税收制度,主要由哪些税种构成,以哪一个或哪几个税种为主要税种,哪些税种为辅助税种,以及它们的调节方向及构成。第三,税收管理体制。指国家对税收管理工作在中央和地方之间划分各自权限的一项制度。这些权限主要包括税收政策确定、税收立法、税法解释、税种开征停征、税目增减及税率调整、减免税等。^②

2. 税制改革。一般地说,税制改革是对国家税收制度的整体结构或主要税种的变革。改革有广义、狭义之分。广义上的“改革”一词有两层意思:一是改良,即通过消除或克服不完善之处而使事物变得更好;二是重大的变动,狭义上的“改革”就是这个意思。税收制度的变化,亦应区分为税制改良和税制改革。所谓税制改良是指对适应当时社会经济环境的既定税收制度的某些不完

① 许毅、沈经农主编:《经济大辞典·财政卷》,上海辞书出版社1987年版,第241页。

② 王春萍、贺强主编:《中外税制改革与借鉴》,中华工商联合出版社1996年版,第4~5页。

善之处进行修补；所谓税制改革是指税收制度的重大变化，它一般不仅是为了实现财政收入的增长，还要实现其他目标，诸如改善公平状况、提高经济效率等。广义的“税制改革”通常包含这两层意思。本书所谓的税制改革属于广义上的，但主要是指狭义上的。当然，“税制改革”到底是不是一种改良，在很大程度上属于价值判断范畴，本书依据的价值标准是西方近代税收原则。

本书尽量遵照上述基本界定，分析的对象涉及税制结构、税收管理体制、税收征管制度及具体税种的制度构成要素。但历史人物的议论是为了解决实际问题而发的，而本书的任务是发掘其在思想史上的价值，因而在写作中无需面面俱到地、机械地套用上述概念。顺便说明一下，中国近代税制改革思想涉及不少其他经济思想如货币思想、汇率思想等，对这些经济思想，我们除了作必要的交代外，一般不作正面探讨。另外，自国民政府初期起，中国共产党领导下的人民民主政权即已存在。笔者认为，解放区的税制改革思想可纳入新中国税收思想的范畴，故未将其列为研究对象。

最后对本书的结构设计作一说明。

由于税制改革思想与税制改革实践联系十分密切，而后者系政府的行为，因此本书将近代税制改革思想，按政权的更迭，分为清末、北洋和国民政府三个历史时期，其中国民政府时期因税制改革思想特别丰富，且抗战的全面爆发对该时期的税制改革进程发生了重大的影响，故以1937年为界，将本时期的税制改革思想复分为前、后两个阶段。如此，本书在结构安排上共分为四章，分别讨论这四个阶段的税制改革思想。

总之，本书在体例安排上，系以时间线索为经，以税制范畴应包括的主要内容为纬，旨在理清近代中国税制改革思想的历史演变线索，并尽可能反映各历史阶段税制改革思想的全貌。在写作中，首先抱科学、客观的精神，以还原历史本体为己任；同时力求发掘其中有特色的思想，以便对当今的改革实践有所启迪。

目 录

序.....	1
前言.....	1
第一章 清末税制改革思想的产生.....	1
第一节 清末税制改革思想产生的历史条件.....	1
一、西方财政思想在中国的初步传播	1
二、清政府的财政困难	7
三、晚清经济商品化程度的提高	8
四、清末政治体制改革.....	11
第二节 清末税制改革思想概述	12
一、整理旧税的意见.....	12
二、创办新税的主张.....	30
三、国家税与地方税划分问题的提出.....	32
第二章 北洋政府时期税制改革思想的发展	35
第一节 北洋政府时期税制改革思想发展的历史背景	35
一、西方财税理论的进一步传播.....	35
二、北洋政府对财政改革的重视.....	41
三、资本主义经济的进一步发展.....	43
第二节 对税制的检讨及构想	45

一、对税制的检讨·····	45
二、关于税制改革原则的讨论·····	50
三、对税制改革目标模式的初步讨论·····	52
第三节 创建新税法体系的思想·····	58
一、所得税·····	59
二、遗产税·····	64
三、通行税·····	66
四、营业税·····	67
五、登录税·····	68
六、印花税·····	69
第四节 整理旧税思想的进一步深化·····	70
一、田赋·····	70
二、盐政·····	72
三、关税·····	76
四、裁厘加税·····	82
五、其他·····	88
第五节 税收管理思想的进步·····	95
一、系统改良税收征管制度的思想·····	95
二、划分国家税与地方税思想的进展·····	102
 第三章 国民政府前期税制改革思想的进一步发展·····	112
第一节 国民政府前期税制改革思想发展的历史原因·····	112
一、西方财税科学的深入传播·····	112
二、国民政府为巩固政权重视和加强财政改革·····	119
第二节 创设新税制体系思想的深化·····	125
一、对税制的再检讨·····	125
二、税制改革目标模式的再讨论·····	127
第三节 税收管理思想的发展·····	133

一、国地两税划分问题的再讨论	133
二、税收征管思想的发展	140
第四节 各税种改革或建设思想的深化	148
一、关税	149
二、盐税	159
三、统税	164
四、烟酒税	168
五、印花税	169
六、田赋	170
七、所得税	177
八、遗产税	190
九、苛捐杂税	195
十、营业税	202
十一、契税	207
第四章 国民政府后期税制改革思想的曲折发展	209
第一节 国民政府后期税制改革思想有所发展的历史背景	209
一、国民政府出于战时财政的需要,重视税制改革	209
二、理论界对战时财政问题的研究	214
第二节 税制改革目标模式的再讨论	217
一、以直接税为主体的税制结构目标模式论	217
二、直接税和间接税双主体的税制结构目标模式论	220
第三节 税收管理思想的进一步发展	221
一、国地税划分问题的再讨论	221
二、公库制度的完善	230
三、改良税务行政的思想	231
第四节 本时期税制改革思想分论	233

一、专卖	233
二、土地税	238
三、所得税	242
四、遗产税	248
五、关税	255
六、其他	259
 结语.....	 264
 参考文献.....	 274
 后记.....	 283

第一章 清末税制改革思想的产生

第一节 清末税制改革思想产生的历史条件

中国近代税制改革思想产生于清末。这一思想的产生绝不是偶然的,而有其特定的历史条件,主要可归纳为以下两个方面。

一、西方财政思想在中国的初步传播

(一)19世纪末西方财政思想在中国的传播

近代税制改革思想不同于传统的中国型赋税思想^①,它是在西方财政思想传播于中国的基础上产生的。鸦片战争以后,中国思想界的先进人物开始向西方寻求救国救民的真理,在经济方面就是学习、传播西方资本主义的经济知识,其中自然也包括一些财

^① 中国古代有着丰富的税收思想。受经济结构(以农业经济为主体的自然经济)、经济政策(重农抑商)和政治体制(封建专制主义的中央集权)等因素的影响或制约,中国数千年的封建财政,主要倚赖田赋收入,同时注重盐利及其他专卖收入,由此形成了以田赋为主、以盐利等为辅的封建租税体系。与此相联系,中国古代的赋税思想一般也是围绕农业税或盐利而阐发,并至少具有以下两个显著特点:(1)以国家为本位,着重论述“富国”而较少论及“富民”;(2)以官营专卖收入代替工商税收收入,奉行极端的经济干涉主义。参见周道生:《论中国古代赋税思想的特点》,《湖南社会科学》1995年第2期。