

西洋稅制 在近代中國的發展

林美莉 著



中央研究院近代史研究所 專刊(88)

西洋稅制在近代中國的發展

林美莉 著

中央研究院近代史研究所

國家圖書館出版品預行編目資料

西洋稅制在近代中國的發展／林美莉著．--初版．--

臺北市：中研院近史所，民94

面；公分．--（中央研究院近代史研究所專刊；88）

參考書目：面

含索引

ISBN 986-00-0625-3（精裝）．--

ISBN 986-00-0626-1（平裝）

1. 租稅－中國－近代（1600- ）

567.9209

94004474

中央研究院近代史研究所專刊(88)

西洋稅制在近代中國的發展

著 者／林美莉

出 版 者／中央研究院近代史研究所

發 行 者／中央研究院近代史研究所

臺北市南港區研究院路2段130號

電話：(02)2782-4166

劃撥帳號／1034172-5

戶 名／中央研究院近代史研究所

訂 購 處／中央研究院近代史研究所發行室

印 刷／易風格數位快印有限公司

臺北市南港區115研究院路2段39-4號

電 話／(02)2651-3888

初 版／中華民國94年4月

定 價／精裝新臺幣350元・平裝新臺幣300元

版權所有・翻印必究

GPN 1009400743（精裝） GPN 1009400742（平裝）

自序

2003年3月20日，波斯灣戰雲密布，美國總統布希(George W. Bush)正式對伊拉克發動戰事。對我來說，這一天值得紀念的事，是
我在本所學術討論會上報告一篇不成熟的論文初稿，主題是〈國民政府直接稅改革中的上海會計師活動〉。當天會議主席沈松僑教授在開場介紹時，說我的研究專門領域是財政史。我在進行正式報告之前，先作一番自我坦白：其實，近代中國經濟史的領域中，我一直最不想去接觸或是研究的課題，就是財政史。會後，我做了一個決定，把近年來零星撰寫的近代中國直接稅活動的相關論文加以改寫，初步成果就是這一本專書。

本書的撰寫，對我的研究規劃是一個不小的調整。研討會後的下午，我檢視自己正在進行中的課題。首先是以「統制與走私」為題，探討抗戰時期的物資戰爭，這個項目基本上是延續我的博士論文的未竟事業，史料及論證均有一定的掌握。另外一項就是近代中國的直接稅問題，這是在1998年年底參加本所「財政與近代歷史」學術研討會之後，逐漸發展出來的議題，不過史料尚未完備，對於財政稅務的基本理念，也不敢說能夠理解。根據兩項課題的條件，常理判斷應該先處理自己較有把握的抗戰史，然而，我卻選擇先完成直接稅的研究。當時的想法很單純，就是：直接稅主題的資料頗為集中，不難在短期內完成；相對而言，抗戰時期的物資戰爭，研究焦點分散，且又史料零碎，難以期望即時獲致滿意的成果。於是，

直接稅就這樣成為我在 2003 年的年度工作要目。

事後想來，我和當年的布希總統一樣，在做重大決定之前，全然沒有考慮到後續的可能發展，以致改寫過程竟然出乎掌控範圍之外。我原本以為，先前曾有數篇以直接稅為主題的會議論文，也已積極蒐集檔案史料，只要拿現有論文作基礎，稍加修改調整，再依據資料新撰數章，然後加上前言結論，即足以完成書稿。但在正式動筆之後，才發現改寫論文比全新撰述更為麻煩。我除了必須完整交待國民政府時期的稅政規劃之外，還要處理原先不想討論的民初政權的裁釐活動，才能清楚理出頭緒。於是，隨著埋頭整理煩人的民國稅政法規，從檔案找尋字裏行間的隱藏玄機，在碰到難以作出解釋或自圓其說的時候，只好不斷調整章節，一路寫寫停停，終於在 2004 年 1 月初完成初稿。

初稿經過所長陳永發教授的初閱，稍事修潤之後，送請本所專刊出版審查委員會提交外審，兩份外審意見在 2004 年 4 月中旬正式回覆，表示推薦。原本預估只要根據審查意見以及專刊出版審查委員會的建議，修改文稿和提出說明，不日即可送交出版。剛好在這個時候，我答應參加 6 月 5 日在天津南開大學舉行的「世界經濟體制下的民國時期經濟」學術討論會，我將書稿內容作一摘要，以〈裁釐加稅運動與民國直接稅運動的發展〉為題，試探中國大陸學術界的反應。同時，我也趁便到天津市檔案館，看到一些先前因為資料不足而未能處理的華北地區狀況。接著又在 8 月 15 日獲得所方資助，前往史丹佛大學胡佛研究所圖書館及檔案館(Hoover Institution Library and Archives, Stanford University)，查閱宋子文、楊格(Arthur N. Young)和張公權等人的資料。接下來的一個半月，我重回過去當研究生的快樂時光，在胡佛研究所翻閱這些民國財經要人的手卷，思索自己關心的議題，印證著「歷史是史家與史料的對話」。9 月

29日東裝返國，10月11日交出修訂書稿，總計修改期間歷時六個月。完成的作品，其實也還有改進的空間，例如，包括審查人在內的許多學界同好，都期望本書也探討稅務的實際運作，以及民間團體對於政府施政法令的應對情況，我只能以「另撰專著」作為遁詞，把討論範疇限定於經濟制度變遷的研究。

修訂稿完成之後，魏秀梅教授放下手邊所有的工作，全心校讀了一遍。我再把稿件送回專刊出版審查委員會，審查後通過刊登，11月16日送交出版委員會。在出版小組全力的配合之下，我很樂觀地預估可以在年底付梓。不過，當我看到出版小組和副所長張力教授極為認真的一校和二校之後，我打消了趕工的念頭。我覺得，這本書從撰寫到出版的過程之中，得到許多人的幫忙，身為作者，如果不為自己的作品盡最大的心力，將會辜負大家的辛苦。我對文字的掌握能力向來不佳，過去在寫作時，只求把事件說清楚即已滿足，現在好不容易出版專書，應該力求完善。於是，我負責的三校作業，是由外子劉熙明先生幫忙閱讀書稿，並且標出讀不懂的地方之後，我再根據兩次校對作為基礎，設法修潤字句，讓文意更為清楚。這樣一來，又給出版小組帶來排版作業上的麻煩，只有疊聲抱歉，更感謝同仁們的鼎力相助。

本書的部份章節內容，曾於研討會上發表後編輯出版。其中，第一章由收錄於《「二十世紀的中國與世界」論文選集》的〈近代中國對西洋直接稅制度的引介與認識〉一文改寫而成，第二章的第一、二節由收錄於《中華軍史學會會刊》第六期〈戰火下的稅制改革：抗戰時期國民政府的直接稅理念論述〉一文增補改寫，並增加第三節而成全章，第八章則由收錄於《財政與近代歷史論文集》的〈抗戰時期國民政府實施戰時利得稅的政策與反應〉一文增補改寫。此外，我把第四章、第五章及第六章的初步構想在下列研討會

上宣讀：2001年在臺北召開的「一九二〇年代的中國學術研討會」與「兩次大戰期間的中國經濟學術研討會」，2003年在日本東京舉行的「ワークショップ 1930-40 年中国の政策過程」。在此，我要感謝二位匿名審查人，本所專刊出版審查委員會主任委員張瑞德教授及所有委員，對本書書稿提出許多寶貴的意見；同時，也向在歷次學術會議之中擔任評論和提出建議的諸位先進誌謝，包括本所的王樹槐、黃福慶、陳慈玉、許雪姬、林滿紅、呂芳上、賴惠敏、黃自進、沈松僑、游鑑明、李宇平、呂妙芬、葉其忠教授，國史館的卓遵宏和侯坤宏教授，復旦大學的吳景平、朱蔭貴和馮筱才教授，香港大學李培德教授，信州大學久保亨教授，島根大學富澤芳亞教授，立命館大學金丸裕一教授，橫濱國立大學飯島涉教授，和東京大學吉澤誠一郎教授。

值得誌念的是，侯坤宏和富澤芳亞二位教授，慷慨提供珍藏的資料，成為本書重要的史料基礎。侯教授得知我有意繼續鑽研民國財政史，將他歷年苦心蒐集的資料，裝了滿滿六個提袋，從木柵開車送到我的辦公室。這六袋資料，規模雖然不能和羅振玉的八千麻袋清宮檔案相比，但是，每張紙片上的情誼，使得它價值連城。富澤教授惠借《中華民國工商稅收史料選編》的第五集，我如獲至寶，因為這本書一直遍尋不得，甚至親自到南京的出版社都未能如願。雖然，這本書在從日本郵寄到臺灣的過程中，遭遇百年一見的大水災，而在中央研究院的郵局裏泡了水，經過緊急搶救風乾，除了少數幾頁實在翻不動之外，全書幸喜完好，成為富澤教授與我之間一個永難忘懷的回憶。

本書的寫作過程之中，熙明以他對於民國政治軍事史的實務見解，不時與我關心的經濟社會情勢相互呼應，成為我在形塑研究理念時的重要基礎。書稿完成之後，我的同窗好友張嘉鳳和張秀蓉教

授、本所黃克武和康豹(Paul R. Katz)教授，曾與我討論全書的架構和論點，他們的提問，促使我檢視研究理路，並把心得融入在相關論述之中。同時，受惠於研究院的優越環境，我的近鄰張寧、潘光哲、巫仁恕、張哲嘉、王正華、連玲玲、孫慧敏、劉士永和邱澎生教授，均是各領域的專家，經常遭受我的無端打擾，他們的智慧，成為我的寫作靈光來源。其中，尊號「知識倉庫」的光哲，展現功力尋找「直接稅」的語源，以及我在仁恕辦公室和張建偉教授，三個人一起討論放寬視野利用明代的商稅經驗，檢驗民國與抗戰時期的類似活動，都是我在孤寂振筆期間的甘泉。

在進行研究期間，曾於 89、90 及 91 年度獲得國科會補助研究經費(專題計畫編號 NSC89-2411-H-001-032、NSC89-2411-H-001-079、NSC91-2411-H-001-084)，至為感謝。在所方和國科會的資助下，我造訪國內外重要的檔案機構，包括：國史館、中國國民黨中央黨史委員會、中央研究院近代史研究所檔案館、中國第二歷史檔案館、上海市檔案館、重慶市檔案館、天津市檔案館、史丹佛大學胡佛研究所圖書館及檔案館。圖書期刊方面，除了就近參閱研究院人文各所圖書館的豐富館藏之外，主要利用的圖書館，包括：上海圖書館、重慶圖書館、南京圖書館特藏部、南開大學經濟研究所圖書室、東京大學本部校區內的相關圖書館(總圖書館、東洋文化研究所圖書館、經濟系圖書館)、史丹佛大學東亞圖書館、哥倫比亞大學珍本及手稿圖書館(Rare Book & Manuscript Library, Columbia University)、哈佛大學燕京學社圖書館。在此，感謝所有檔案館和圖書館工作人員提供的熱心協助。同時，也感謝曾經擔任研究助理的裘明娟、王佳玉、黃綉春、李明瑋、林姿姘小姐，和蔡裕仁、鄭宗賢、黃信璵、蔡進中先生，他們幫忙輸入及整理檔案材料，為我建立龐大的資料庫，沒有他們的辛勞，本書大概還要再等上好幾年才

能完工。當然，全書的任何舛誤，都仍由我自負全責。

作為一個研究工作者，對於我的家人，在空口感謝他們的支持和包容之外，更多的是一份歉意。全心投入寫作的那一年，我沒有在家吃過一頓飯，每天早起就到辦公室，即使沒寫兩行字，也一樣摸到晚上九點以後才回家。2004年跨年之夜，我與張寧和哲嘉在院內西餐廳吃晚餐，講到新年新希望，就是能夠有多一點時間陪陪家人。時至子夜，臺北市政府前的廣場燈光輝煌，歌聲舞影伴著倒數計時，我仍在辦公室裏敲著鍵盤。熙明避開慶典後的人潮，騎著摩托車接我回家。我們看著身旁經過的紅男綠女，頗羨慕朝九晚五的上班族，於是互嘲對方，薪水若是除以實際付出心力的時間，比起便利商店的打工時薪高不了多少。不過，能夠擇己所愛，已屬不易，就不必太過計較了。雙親和公婆在我選擇了這個行業之後，長期以來無條件全面支持。尤其是婆婆賴水金女士視我如女，承擔全部家務，她的關愛，是人生難得的福份。閒暇之餘，與熙明帶著人豪和人鳳一起出遊，徜徉山水，成為我們調適心情的最高享受。展望未來，希望在家人和師友的相伴之中，繼續任己之性，盡己所長。

林美莉

2005年3月8日

目 錄

自 序.....	i
導 論.....	1
一、西洋稅制與近代中國稅政改革的趨勢.....	1
二、以「直接稅」為名的稅政改革.....	4
三、研究成果回顧.....	8
四、研究理念與章節安排.....	11
 第一部 西洋新稅的引介與實施	
第一章 西洋直接稅的引進中國，1889-1937.....	17
第一節 晚清朝野對西洋直接稅制度的認識與引介.....	17
一、近代中國傳統財政的困境與印花稅的引介.....	17
二、裁釐修約與憲政運動中關於西洋稅政的討論.....	26
第二節 民初及北洋時期採行直接稅制度的嘗試.....	31
一、民初財政概況與營業稅、印花稅及所得稅的籌辦.....	31
二、民國初年對現代租稅理念與直接稅制度的理解.....	39
第三節 國民政府推廣直接稅制度的活動.....	40
一、裁釐加稅與營業稅的籌辦.....	40
二、所得稅的籌辦與開徵.....	43

三、遺產稅的擬議與印花稅的徵收	49
第四節 直接稅的推展與外交環境的限制	52
一、近代租稅理念與實施直接稅必要性的討論	52
二、外交環境對直接稅的限制與租稅主權的爭取	55
小 結	57
第二章 戰時直接稅的發展與限制，1937-1949	61
第一節 抗戰時期的稅政規劃與開拓稅源的努力	61
一、抗戰時期的稅政規劃	61
二、關於直接稅開拓戰時稅源的討論與期許	64
三、直接稅在戰時財政上的作用與限制	67
第二節 稅政改良與稅制利弊的討論	71
一、國府運用直接稅改良稅政的訴求	71
二、有關直接稅與間接稅的利弊討論	73
第三節 戰時直接稅的稅政批評與稅政變化	77
一、輿論對稅政的批評	77
二、簡化稽徵的稅政變化	78
小 結	81
 第二部 裁釐運動與稅政改革	
第三章 民初財政與裁釐加稅運動	85
第一節 民國初建時的財政規劃	85
一、政局變遷與財政規劃	85
二、周學熙的整理財政計畫與稅政理念	89

三、北洋時期的財政困境	93
第二節 民初政權對裁釐加稅案的籌議	95
一、民國初年裁釐加稅案的籌議	95
二、北洋政府時期推動裁釐加稅案的歷程	103
第三節 關稅特別會議與裁釐加稅案的推動	111
一、北洋政府時期的理財與直接稅理念	111
二、關稅特別會議與裁釐加稅案的交涉	114
小 結	120
第四章 國民政府與裁釐改稅活動	121
第一節 中央財政會議與關稅自主案的提出	121
一、北伐期間中央財政會議對中央與地方的稅目調整 ..	121
二、裁釐加稅問題與關稅自主案的合流	125
第二節 全國經濟會議與第一次財政會議的裁釐案	127
一、全國經濟會議與興辦特種消費稅案的提出	127
二、第一次全國財政會議與裁釐抵補的規劃	130
第三節 五省裁釐委員會議與改辦特種消費稅的決策	133
一、五省裁釐委員會議的裁釐共識	133
二、開辦特種消費稅的爭議	136
第四節 裁釐改稅活動的推展與統稅制度的建立	138
一、裁釐活動的進展	138
二、統稅制度的建立	142
小 結	144

第五章 裁撤釐金後的稅務調整	147
第一節 從特種消費稅到營業稅的地方稅設計	147
一、裁廢釐金與稅源抵補問題的討論	147
二、國府籌議增加地方稅源的嘗試	152
第二節 營業稅的創辦與反應	156
一、地方政府制定營業稅法規的基本內容	156
二、營業稅稅率的調整與地方商民的反彈	159
三、地方商民包稅與租界抗繳的影響	162
第三節 第二次財政會議與改良營業稅的嘗試	165
一、第二次財政會議的調整稅務原則	165
二、改良地方稅制的討論	169
第四節 營業稅的實施概況與評論	172
一、營業稅的實施概況	172
二、實施營業稅與裁釐成果的評論	174
小 結	177

第三部 戰爭下的稅政變化

第六章 直接稅的戰時決策與轉變	181
第一節 維持舊稅與舉辦新稅	181
一、戰時財政決策體制的調整	181
二、戰時稅政的規劃與興辦	184
第二節 財政需求與修訂稅則	188
一、直接稅的增稅計畫	188

二、蔣中正對戰時直接稅的指令	192
第三節 簡化稽徵制度與戰時徵稅方式的轉變	194
一、掌握稅源的需求與貨運登記制度的出現	194
二、簡化稽徵制度的出現與評論	201
第四節 國府期許直接稅發揮的作用	204
一、直接稅與平抑物價	204
二、直接稅在戰事後期的稅政角色	207
第五節 直接稅與商業稅的合作與競逐	209
一、抗戰中期直接稅接辦商業稅的歷程	209
二、國民政府整併稅政的考量	213
小 結	216
第七章 進步與苛擾：國民政府的所得稅改革	219
第一節 所得稅的籌辦經過與民情反應	219
一、國民政府籌議所得稅的歷程	219
二、稅政環境與取得稅源的討論	224
三、施行所得稅的民情反應	227
第二節 關於所得稅稅政的實務討論	231
一、所得稅的涉外稅源與國內稅基設計問題	231
二、分類課稅與擴大稅基的爭辯	235
第三節 戰時所得稅的發展與困局	238
一、擴充課徵的對象	238
二、調整稅負與力求鞏固「戰稅」地位	241

第四節 所得稅的簡化稽徵作業爭議.....	245
一、抗戰後期大後方的簡化稽徵作業.....	245
二、復員時期的稅務查帳要求與簡化稽徵的再起	249
小 結	259
第八章 國民政府實施戰時過分利得稅的政策與反應.....	261
第一節 戰時利得稅的制定歷程.....	261
一、戰時利得稅的認知與討論	261
二、戰時利得稅的籌劃原則	265
第二節 戰時利得稅的實施與稅務爭議.....	270
一、新稅開徵與稅率調整	270
二、徵稅過程中的官民分立局勢.....	273
第三節 徵稅技術與稅負問題.....	275
一、徵稅技術的調整	275
二、虛盈實稅下的稅負問題	277
第四節 戰時利得稅的廢止與評價.....	280
一、廢止戰時利得稅的討論	280
二、戰時利得稅的評價	282
小 結	285
第九章 擴大直接稅體系：遺產稅、印花稅與營業稅	
的戰時經驗.....	287
第一節 遺產稅的討論與活動.....	287
一、遺產稅的修法規劃	287
二、戰時遺產稅的推展活動	296

第二節 印花稅納入直接稅體系的活動	302
一、抗戰前期印花稅的實施概況	302
二、直接稅體系兼辦下的印花稅稅務	306
第三節 營業稅納入戰時直接稅體系的活動	310
一、抗戰時期直接稅處接辦營業稅的討論	310
二、戰時營業稅的稅政活動	314
第四節 從擴大到結束：直接稅的結局	321
一、稅務體系的人事糾葛	321
二、直接稅的結局	324
小 結	326
結 論	329
一、國民政府稅政成績的再評價	329
二、近代中國走向租稅國家的改革趨勢	332
附錄一：戰時直接稅占財政收入估計	337
附錄二：直接稅稅收額估計，1936-1948	339
徵引書目	341
索 引	367

導 論

一、西洋稅制與近代中國稅政改革的趨勢

「財政是立國之基，稅制是財政之源」，是研習財政經濟學者耳熟能詳的名言。不分古今中外，稅政一直被視為國家要政，政權統治者必須藉由稅務體系，從子民手中汲取資源，維持文武官僚體系的運作，進而鞏固疆域及綿延國祚。本書以近代中國從清代晚期到民國時期，歷時約 60 年的稅政發展過程為研究主題，目的在透過較為長時段的觀察，從經濟制度的形成與變遷的視角，檢視傳統中國在進入近代之後，亦即所謂近代國家的形成過程中，以稅務作為核心的財政體質是否發生相應的變化。

稅務向為國家要政，留存至今有關近代中國的稅務史料相當豐富，以之作為研究課題的學術論著也有不少。粗略翻查之下，目前所見與近代中國稅政史有關的著作內容，均側重於論析中國本土業已存在的固有稅目。例如，田賦、鹽稅、關稅或是釐金的變遷，或是內債與外債的舉借與整理，絕少注意到一個隱而未見的重要面相，那就是從晚清時期開始，中國為了尋找解決財政困境的出路，曾經不斷嘗試引進當時被視為進步而合理的西洋稅制，並且根據其稅政理念推展稅政改革的活動。

本書的研究主體，就是這些從清末至民國時期陸續引進中國的西洋稅制，包括：所得稅、利得稅、遺產稅、印花稅和營業稅。近代中國的政權主動引進上述西洋稅制，初始的動機只是單純地作為