

ZHONGGUOJINDAI
SHUIZHILIUBIAN
CHUTAN

中国近代 税制流变初探

—— 民国税收问题研究

付志宇 著



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国近代税制流变初探/民国税收问题研究/付志宇著. —北京:
中国财政经济出版社, 2007.8

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0102 - 3

I. 中… II. 付… III. 税收管理 - 研究 - 中国 - 民国
IV. F812.96

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 111934 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

清华大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

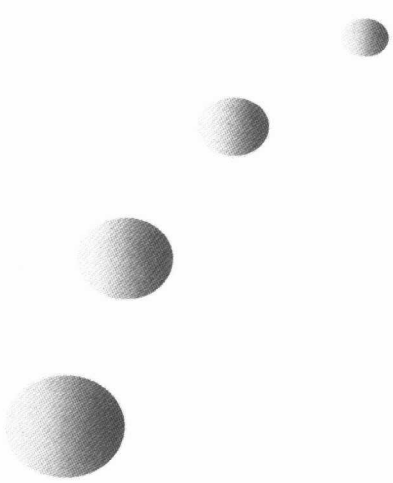
880 × 1230 毫米 32 开 10.625 印张 264 000 字

2007 年 9 月第 1 版 2007 年 9 月北京第 1 次印刷

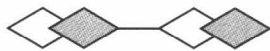
定价: 20.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0102 - 3/F · 0088

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



导论



一、对于研究对象的考察

对于民国税收问题的研究，可以追溯到 20 世纪前期。曾经代署过北洋政府赋税司司长的贾士毅所写的《民国财政史》（上海商务印书馆，1917）一书在岁入篇里系统介绍了晚清以来，特别是民国初年赋税制度的情况，并在书中提出了一些新的治税思想。曾任财政总长的梁启超为该书作序时指出：“当以人民纳税之力为度，取之无艺，民将受困，是所课之税又须公平普及，不可稍涉苛烦，恽子所谓生养之方与不扰之政在今日尤宜兼营而筹焉”，已经较早地提到了税收的公平原则。这一阶段还有陈向元的《中国关税史》（京华印书局，1926）、杨汝梅的《民国财政论》（商务印书馆，1937）和盐务署从 1914 年开始陆续编写的《中国盐政沿革史》等专题性著作。但总的来说北洋政府时期对于税收问题的研究还处于萌芽阶段。

南京国民政府建立后，划分国家收入和地方收入，统一实施中央税制，为包括中央和地方政府、社会团体、专家学者在内的广大研究主体提供了较好的时代环境。20 世纪 30 年代开始，国内涌现

出一大批研究税收专题的著作，如王先强的《中国地价税问题》（神州国光社，1931），朱偰的《中国财政问题》（上海商务印书馆，1934），刘世仁的《中国田赋问题》（商务印书馆，1935），李权时的《中国关税问题》（商务印书馆，1936），罗玉东的《中国厘金史》（商务印书馆，1936），曾仰丰的《中国盐政史》（商务印书馆，1936）等。尤以吴兆莘在其《中国税制史》（商务印书馆，1937）下册“民国之税制”一章对民初至1937年的税制介绍最为详细。南京政府时期对于税收问题的研究逐步趋于系统，进入完善阶段。

从1937年抗战开始到中华人民共和国成立的这一段时间里，对外抗战和国内战争交替进行，国家的财政经济处于战时经济。这为战时税收问题的研究和对前一阶段国民政府税收政策的反思提供了契机。这一时期有不少很有见地的研究税收问题的成果问世，如叶云龙的《中国财政问题》（上海商务印书馆，1939）、高秉坊的《中国直接税史实》（重庆财务部直接税处经济研究室印行，1943）、杨昭智的《中国所得税》（商务印书馆，1947）、杨汝梅的《中国财政史论》（商务印书馆，1947）、财政部编《十年来之货物税》、《十年来之直接税》、《十年来之关税》、《十年来之盐政》（中央信托局印制处，1943）等。其中马寅初的《财政学与中国财政》（商务印书馆，1948）下册对战时民国税制的实施效果分析最为深刻。抗战时期是民国税收问题研究的缓慢发展阶段，呈现出一些值得重视的研究成果。

从中华人民共和国成立到1978年间，是民国税收问题研究的低谷和停滞阶段。这一阶段出现的研究成果很少，著作集中表现为台湾学者对民国税制的反思，如杨之鏞的《民国财政检讨》（台湾华园1952），贾士毅的《民国财政经济问题今昔观》（台湾正中书局，1970），王坤一的《中国营业税史》（台湾商务印书馆，1971），陈秀夔的《中国财政制度史》（台湾正中书局，1973），还有英国人魏尔特的《中国关税沿革史》（三联书店，1958）等著作以及徐德

麟的《蒋介石反动政权下的关税》（《光明日报》1951，8，12）、来新夏的《北洋军阀对内搜刮的几种方式》（《史学月刊》1957，3）、顾林的《第一次国内革命战争期间的“关税会议”与“法权会议”》（《历史教学》1957，4）、朱玉湘的《抗日战争时期国民党政府的田赋征实与粮食征购》（《山东大学学报》1963，1）等少量研究论文。

1978年以后随着国家政治经济环境的好转，学术研究也处于百家争鸣、百花齐放的大好形势之中。民国税收问题研究重新进入到一个快速发展的阶段，大量高水平的研究成果问世，并逐步走向成熟和稳定。著作方面主要有孙翊刚、董庆铮主编的《中国赋税史》（中国财政经济出版社，1987），北京经济学院财政教研室编写的《中国近代税制概述》（北京经济学院出版社，1988），匡球的《中国抗日战争时期税制概要》（中国财政经济出版社，1988），丁长清主编的《民国盐务史稿》（人民出版社，1990），殷崇浩主编的《国民政府时期的税制》（光明日报出版社，1991），叶松年的《中国近代海关税则史》（上海三联书店，1991），孙翊刚主编的《中国农民负担简史》（中国财政经济出版社，1991），戴一峰的《中国近代海关与中国财政》（厦门大学出版社，1993），叶振鹏主编的《中国农民负担史》（中国财政经济出版社，1994），郑学檬的《中国赋役制度史》（厦门大学出版社，1994），陈诗启的《中国近代海关史（民国部分）》（人民出版社，1999）等。这一时期有关民国税收问题研究的论文更是大量涌现，对税种、税率、税收负担、税收弹性、税收制度、税收政策、税务机构、税务管理等现代税收理论中的基本概念和范畴都有所涉猎。比较有代表性的论文有匡珊吉的《四川军阀统治下的田赋附加与预征》（《西南军阀史研究丛刊》，1983，1），冀人的《我国营业税发展简史》（《财政》，1984，2），李锦的《略论国民党政府初期进口税则主权问题》（《广东社会科学》，1985，1），陈克俭的《试论国民政府时期工商税收的特点、性质和作用》（《厦门大学学报》，1986，4），刘仲麟的《也谈1942

年田赋征实的税率与税负问题》(《近代史研究》, 1987, 4), 黄培林的《民国时期滇盐运销体制概述》(《盐业史研究》, 1988, 3), 陆大钺的《抗战时期国统区的粮食问题及国民政府的粮食税收政策》(《民国档案》, 1989, 4), 陈锡宝的《南京国民政府裁厘平议》(《安徽师范大学学报》, 1990, 4), 周岚的《抗战时期国民政府赋税政策述略》(《民国档案》, 1991, 1), 程道德的《试述南京国民政府建立初期争取关税自主权的对外交涉》(《近代史研究》, 1992, 6), 林仁川的《北洋军阀财政与关税自主》(《中国社会经济史研究》, 1993, 3), 赵津的《近代政府对城市土地经济运行的宏观调控》(《近代史研究》, 1994, 3), 陈诗启的《南京政府的关税行政改革》(《历史研究》, 1995, 3), 陈勇勤的《所得税与国民政府财政》(《学术研究》, 1996, 2), 黄文模、赵云旗的《北洋时期农民负担问题研究》(《财政研究》, 1997, 10), 张生的《1927—1937年南京国民政府关税政策与实践述评》(《江苏社会科学》, 1998, 2), 赵新安的《1927—1936年中国宏观税负的实证分析》(《南开经济研究》, 1999, 6), 张莹的《民国时期盐务机构述略》(《民国档案》, 2000, 2)等。另外这一时期各种研究机构和政府机关还搜集、整理和出版了大量的民国税收资料, 为该领域的继续深入研究提供了丰富的史料保障。

以上是对一个世纪来关于民国税收问题研究所取得的成果进行的一个大体的回顾。通过这些成果可以看出民国税收问题的研究领域在不断扩大, 研究方法也不断创新, 并且其中不乏见地深刻, 甚至传世之作。但是从研究者的学科归属来看, 大多属于历史学, 尤其是近代史的研究人员。因此他们难免会囿于史学界既成的结论, 特别是一些带有指导性的政治论断, 把单一的政治标准作为学术研究的价值判断依据。由于民国处于中国历史上的特殊时期, 而税收问题跟政治的联系又很紧密, 就使得民国税收问题带有较为敏感的政治特征。如果不能客观地结合民国税收的整体环境去进行研究,

就很容易受到许多非学术因素的影响。严重的还可能会导致用现成的历史结论去套历史资料，去剪裁历史，得出一些不符合历史规律的歪曲的结论。而事实上民国税收制度与税收思想具有自身的规律性，它涉及到多个学科的内容，除了历史学之外还有经济学、政治学、法学、社会学等社会科学的理论知识。仅仅按照现成的历史政权演进顺序，以中国革命史的分期来讨论民国税收的发展历史，而忽视税收制度演变自身的特殊性，往往难以得出真正符合历史事实的判断。

学术界普遍存在的还有一个问题则是孤立地研究民国税收问题，仅就税收谈税收，脱离了当时的社会经济状况和政治环境来分析税收问题，使研究变成了简单的制度和思想的罗列。这样的弊病主要出现在那些从事财政税收学教学研究和在财税实务部门工作的研究者身上。民国时期社会国民经济的性质和特征、当时社会的主要矛盾和次要矛盾、革命发展的动力与内在规律等一些根本性问题都是影响和决定民国税收制度和思想发展演变的重要因素。离开了整个社会环境进行研究，从研究对象和方法论体系的规范上讲就难以保证研究的正确性和客观公正效果。只有运用历史的和逻辑的研究方法，把民国税收问题置于历史社会的大背景中；运用辩证的和矛盾的分析方法，把民国税收问题与当时社会的政治、经济、文化、军事等诸多因素联系起来，才可能得出符合客观史实的研究结论。

二、关于研究方法的思考

从研究方法来看，学术界对于民国税收问题的研究已经从最初单一的阐述性和解释性研究逐步发展到同时注重内涵和外延的扩大，同时注重深化和细化研究对象，多种研究方法和手段并用的阶段。在已有的研究成果中可以看到，许多现代史学和经济学的分析方法，如数理统计、计量分析、相关性分析等方法都得到了广泛运

用。如王良行以档案资料和相关史料为依据,从进口税率、进口税额以及进口货物量三方面对1929年国定税则进行计量分析,得出该税则是“一种兼顾财政目的的保护性关税”的结论(《1929年中国国定税则性质之数量分析》,《近代史研究》,1995,4);又如张生对南京国民政府1927到1937年的税收制度进行总体透视,得出这一时期征税费用高,税率高,税种不合理,税制具有过渡性质的结论(《南京国民政府税收的总体透视(1927—1937年)》,《江海学刊》,1999,4);又如赵新安运用实证方法对1927—1936年的税收弹性,运用拉弗曲线对宏观税负进行测算,并得出这一时期中国的税制结构富有弹性和宏观税负基本适当的结论(《税收弹性与税收增长:1927—1936年中国税收增长的相关分析》,《南开经济研究》,2000,2;《1927—1936年中国宏观税负的实证分析》,《南开经济研究》,1999,6);夏国祥以1900年到1949年中国税制改革的实践为基础探索这一时期的税制改革思想(《近代中国税制改革思想研究》,上海财经大学出版社,2006)。这些成果都表明一部分研究者近期在关于民国税收问题的研究中对各种新的分析方法和工具的综合采用,这样对研究结果的科学性就有了较好的技术保障。

但是也要看到,绝大多数的研究者还是沿用传统的单一的描述性的历史方法,对各种新的研究方法和手段还不太熟悉。研究对象的特殊性决定了研究方法的多样性,对民国税收问题的研究可以采用多学科的研究方法,特别是历史学、经济学、政治学、法学和社会学的研究方法。不妨这样去界定,民国税收史属于历史学与经济学的交叉学科。这样就需要研究者至少具备这两个学科的知识结构,掌握两方面的研究技能。我注意到近年来在经济学尤其是西方经济史和经济学说史研究领域内不断涌现出许多新的研究方法,并且其中不少还是嫁接了其他学科的成功做法,值得思考和借鉴。不管在哪一个研究领域,要想有所突破,都必须不断完善研究者自身的知识结构,注意更新传统的思维方式,尤其是注重吸收学术界新

的研究手段和工具，在方法创新上得以提高。从这个意义上说，任何知识都没有尽头，都需要不断突破，反之如果只是一味地固步自封，抱残守缺，最后就会陷入僵化的泥沼。近代对儒家传统文化的继承和发扬不就是一个很好的明证吗？

除了具体的研究方法和手段外，还有一个方法论的问题。这个问题与研究对象的属性也有一定的关系，即是对民国税收在整个民国社会的历史大背景中应有的地位和作用的正确认识，既要考虑到它是统治阶级经济利益的集中体现，带有剥削的特征，同时也在很大程度上估计到了民众的承受能力，又带有社会性。因此我们必须坚持马克思主义的辩证唯物主义和历史唯物主义对民国税收问题进行分析评价，运用矛盾和运动的观点来看待这一历史时期内的任何税收制度和政策，注意克服孤立、静止地进行研究的倾向，确保研究活动同时具有哲学的高度、历史学的深度和经济学的广度，这样才能保证通过研究得出的结论既有深刻的理论意义又有强烈的现实感。

三、关于本项研究的说明

美国已故历史学家黄仁宇在其著作《资本主义与二十一世纪》中曾经这样看待中国在民国时期所发生的政治革命：“究其原因，症结仍在中国中央政府直接向全民抽税，这样的设施，开始于产业革命尚未展开，国民经济尚未现代化之前，为任何其他国家所未有”（第 459 页，三联书店，2000）。把一个国家的政治革命归因于该国的税收制度，这恐怕在世界各国的经济史和经济思想史研究中都是不多见的。但是这也为我们提供了一个新的视角：可以从一项经济制度去分析一国的政治变革。对民国税收制度和思想进行研究，不仅可以廓清旧有的民国经济政策腐败落后的成见，还之以历史真貌，并且能够从一些重要历史人物的理财治税思想中看出当时西方经济理论已经引入治国方针并跟中国具体实际结合，并且取得

了很好的收效。可以说民国时期的税收制度设计绝不逊于别的西方发达国家，也不比我们现行的税收制度落后。当时实施的税收政策也颇具先进性，能够较好地结合国家的整体经济发展背景展开调控，很值得我们借鉴。我国目前正在进行的税制改革已经进入到关键时期，但在众多的方案中缺少对历史接续的思考，容易陷入“黄宗羲定律”的怪圈，因此对历史背景相似、经济环境相近的民国时期的税收制度与税收思想进行研究，确有必要。

需要加以说明的是，对民国税收问题进行研究首先面临历史分期的问题。本项研究对民国历届政府的分期主要集中于几个大的历史时期，在纵向上分为北京政府时期、南京政府前期和南京政府中后期三个主要阶段。这样划分的依据在于南京临时政府时间短暂，成立三个月即告夭折，没有建立起独立的税收制度；广州、武汉国民政府加起来也不到两年时间，并且税制不统一，基本上是一种战时财政，就统一纳入南京政府前期进行研究；抗日战争后的南京国民政府时间虽然有四五年之久，但由于内战以搜刮为主要特征的税收制度导致了财政的崩溃，收效甚微，带有军事财政的性质，就与抗日战争时期一并纳入南京政府中后期进行研究。为了保证研究的统一与规范，主要探讨上述三个主要历史时期内的民国税收问题，旨在找到其基本规律。

其次，对民国税收问题进行研究涉及到纷繁复杂，方方面面的内容，如果不能提炼出最根本、最要害的关键性核心问题，研究恐怕就会陷入一团乱麻，前后无法照应，重点也不够突出。因此本项研究主要从税收体制、税收制度和税收管理三个方面进行探索。所以就这三方面的问题展开研究，还是取决于它们自身的属性与相互的关系。税收体制是前提的问题，它解决的是一定时期内主导税收制度如何设计，税收政策如何制定以及收入在中央和地方之间如何分配的问题。因此需要首先加以研究；税收制度是政府方针政策得以贯彻实施的具体做法，它最能直观地反映出一届政府的经济政

策目标，是增加财政收入，还是调节经济，或者改变分配；它所取得的税收收入不仅是一个数据那么简单的问题，通过对税收制度及其收入的分析可以得出最为直接的判断。因此也需要进行探索；税收管理是保障税收政策得以很好落实的程序性因素，它包括机构设置、人事调整、征缴办法等很多具体的规定，是对一项税收制度的优劣程度加以检验的较好办法。

最后，从方法论来讲，本研究采用的是经济学与历史学交叉的研究方法，同时采用经济史的制度分析与经济思想史的思想解剖并用的研究方法。这样既可以运用实证分析方法对民国时期不同历史阶段收入进行比较并找到差异存在的原因，又可以运用规范分析方法对民国时期税收制度的科学性和合理性进行评述，使宏观税收政策和微观税收制度统一在研究对象内部。通过这样的研究方法，可以按照税收经济学理论对民国时期的税收政策与税收制度做出价值判断，也可以按照历史唯物主义的方法论对民国时期的各种税收现象及其背后的税收思想进行归纳总结，并且提炼出相应的研究结论。民国时期税收制度是以同时对前清旧制的继承和对西方新制的吸收为其特点，民国时期税收政策是针对国民经济和国家内政外交应运而生的调控工具，民国时期税权划分是以增加中央财政收入和保护地方民族工业为其目的等。这样的研究方法是一种尝试，它跟研究者的受教育背景和知识结构以及先前的研究经历有关。如果这一项研究成果能够得到学术界的认可固然令人振奋，就算是失败了也仍然是令人欣慰的，因为尝试本身就是一种勇气和毅力的表现。

读史使人明智，对过去历史经验教训进行总结是对人类社会负责的一种做法。它既可以让执政者时常感觉殷鉴不远，也可以让参政者负有深沉的历史使命感，对于那些“居庙堂之高”和“处江湖之远”的人来说具有同样重要的意义。通过对大量民国历史档案的阅读浏览，我发现民国的税制建设已经取得了初步成功。如果说要把国民党大陆政权的丢失主要归咎于包括税制在内的当时的财政经

济制度，是不符合史实的。如果没有这样渐臻完备的税制，抗战所需的大量财力恐难为继，更毋庸谈战后迅速恢复国计民生了。因此研究民国时期包括税收体制和制度在内的税收问题，对我们今天的经济政策与制度建设不无裨益。

记得泰戈尔曾说过：“我愿用我的光明，照亮你们的归途！”我也希望自己微弱的萤火之光，闪耀于历史的归途！

历史研究的核心，无非兴亡之道。
一个历史学家应持的态度是：坚持以唯物史观为指导，对历史人物、历史事件进行分析时，认真区别只顾一时利益、忘记根本大计和关注长远、立足根本的差异。经世济民、繁荣国民者昌，反之则颓。此乃漫漫历史业已证明的真理。

以上数语，愿与志宇同志共勉。

陈 鹤

目 录

导 论	(1)
-----	-------

上篇 民国税收体制研究

第一章 北京政府时期税收体制研究	(3)
第一节 北京政府初期的税收体制	(3)
第二节 北京政府中期的税收体制	(9)
第三节 北京政府末期的税收体制	(15)
第二章 南京政府前期税收体制研究	(19)
第一节 北伐结束前的税收体制	(19)
第二节 北伐结束后的税收体制	(23)
第三章 南京政府中后期税收体制研究	(28)
第一节 抗战期间的税收体制	(28)
第二节 抗战结束前后的税收体制	(33)
本篇附录	(39)

中篇 民国税收制度研究

第四章 北京政府时期税收制度研究	(85)
第一节 北京政府时期的税收制度	(85)
第二节 北京政府时期的税收收入	(96)
第五章 南京政府前期税收制度研究	(104)

第一节	南京政府前期的税收制度·····	(104)
第二节	南京政府前期的税收收入·····	(124)
第六章	南京政府中后期税收制度研究·····	(130)
第一节	抗战期间的税收制度·····	(130)
第二节	抗战胜利后的税收制度·····	(148)
第三节	南京政府中后期的税收收入·····	(159)
	本篇附录·····	(186)

下篇 民国税收管理研究

第七章	北京政府时期税收管理研究·····	(237)
第一节	北京政府时期的税收组织管理·····	(237)
第二节	北京政府时期的税收征收管理·····	(247)
第八章	南京政府前期税收管理研究·····	(254)
第一节	南京政府前期的税收组织管理·····	(254)
第二节	南京政府前期的税收征收管理·····	(264)
第九章	南京政府中后期税收管理研究·····	(274)
第一节	南京政府中后期的税收组织管理·····	(274)
第二节	南京政府中后期的税收征收管理·····	(289)
附录	民国时期历任财政、税务主要官员·····	(303)
参考文献	·····	(314)
后 记	·····	(321)

上 篇

民国税收体制研究

