



TiZhi YanJiu

中国

分税制财政体制研究

赵云旗 / 著

ZhongGuo
FenShuiZhi CaiZheng TiZhi
YanJiu



经济科学出版社

中国

分税制财政体制研究

赵云旗 著

经济科学出版社

责任编辑：郭宝荃

责任校对：董蔚挺

版式设计：代小卫

技术编辑：战淑娟

中国分税制财政体制研究

赵云旗 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

德利装订厂装订

880×1230 32 开 15.625 印张 410000 字

2005 年 5 月第一版 2005 年 5 月第一次印刷

印数：0001—2500 册

ISBN 7 - 5058 - 4867 - 4/F · 4139 定价：27.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

赵云旗同志多年来关注于我国分税制财政体制的研究，并将其研究成果撰写成《中国分税制财政体制研究》一书。此书在目前学术界深入研究完善省以下分税制财政体制时与广大读者见面，是很有意义的。

分税制财政体制是世界上市场经济国家通行的一种财政体制，我国从 1994 年实行财税配套改革形成这一体制框架以来，已经有 10 年的发展历史了。分税制财政体制改革，规范了政府与企业、中央和地方的分配关系，确立了各级政府在经济社会发展中的职能导向，建立了中国财政收入稳定快速增长的新机制，在我国市场经济体制的形成和经济社会的协调发展中，发挥了巨大的积极作用。但由于我国处于转轨时期，受各方面因素的影响，分税制财政体制不可能一步到位，与世界上市场经济发达国家规范和完善的分税制相比，还存在着明显的差距。总之，现实生活表明，我国的分税制需要在多方面进一步改革和完善。这是一个需要认真总结、深入研究、努力廓清其思路与要点的重要课题。尤其是省以下分税制财政体制的构建

与完善，是目前各方非常重视和关心的问题，成为财政经济学界研究的重点。1994年分税制财政体制在中央和省级政府间实行以后，省以下的体制框架各地不一，仍然存在着不少的问题和缺陷，亟待改进、规范与完善。现阶段深化农村税费改革，解决县乡财政困难，化解基层债务风险，缩小区域发展差距，解决“三农”问题，落实党中央提出的科学发展观，都与省以下分税制财政体制的构建与完善有密切的关系。因此，要将这个问题放在政治、经济、社会综合的战略高度来认识，本书将此问题作为全书的重点问题来研究，可谓有的放矢。

本书总体构架比较开阔，立足当前分税制财政体制研究的热点问题，回顾其过去，预测其未来，全面论述了中国分税制财政体制的出现、变化和发展的轨迹和脉络，而且与此联系，展现了中国古代、近代和当代漫长而曲折、复杂而壮观的分税制历史长卷。特别是中国近代分税制的实施，对我们今天来说颇有借鉴意义，但前些年却几乎无人研究，在财经界鲜为人知。作者不辞劳苦，史海钩沉，难能可贵。在结构的设计上，将回顾作为序幕，将当前的分税制问题作为中心，总体分析，层层展开，重点突出，逻辑清晰。研究方法上，除运用对比、计量、实证等常规的研究方法外，将研究财政史的方法和研究财政学的方法有机地结合起来：一方面用现代经济学和财政学的理论和方法分析研究历史上的财政问题；一方面用研究经济史和财政史的方法来分析考察现代财政经济问题，给历史问题的研究注入了活力，使现实问题的研究增加了厚度。在研究风格上，既有理论高度，又有实证分析；对一些问题提

出的建议注重可操作性，在不少方面的分析研究中具有新意和独到的观点。

研究是无止境的。此书意在对中国分税制财政体制进行全面、系统的研究，是一个庞大而复杂的工程。赵云旗同志能不辞艰辛，潜心耕耘，精神可嘉，收获可贺。相信此书的出版会对所论重大问题的深入研讨起到积极的推动作用。

贾 康

2005年3月于北京



第一章 中国封建社会分税制的萌芽	(1)
一、唐代三分制财政体制产生的原因	(1)
二、唐代三分制财政体制的确立与税收划分	(4)
三、唐代三分制财政体制下的事权划分	(9)
四、唐代三分制的划分及其变化	(13)
五、唐代三分制财政体制实施的意义	(19)
第二章 中国近代史上分税制财政体制的尝试	(22)
一、民国初年的社会变革与分税制引入	(22)
二、民国初年分税制财政体制的尝试	(42)
三、民国初年分税制财政体制取消的原因	(63)
四、民国初年分税制财政体制评析	(66)
第三章 国民政府初期分税制财政体制的继续	(71)
一、继续实行分税制财政体制的原因	(71)
二、分税制财政体制实施的原则	(81)
三、国家税收与地方税收的划分	(82)
四、国家支出与地方支出的划分	(98)
五、分税制下国家财政与地方财政的关系	(108)
六、国民政府初期分税制与民国初年分税制比较	(110)
第四章 国民政府中后期分税制财政体制的变化	(111)
一、1934 年省以下分税制的实施	(111)
二、1942 年国民政府分税制的变动	(122)

三、1946年三级分税制的恢复	(140)
四、国民政府分税制评析	(154)
第五章 新中国建立后对分税制财政体制的探索	(161)
一、“分类分成”与分税制财政体制	(162)
二、“总额分成”与分税制财政体制	(178)
三、建国后对分税制财政体制探索的意义	(184)
第六章 社会主义市场经济下的分税制财政体制改革	(189)
一、分税制财政体制改革的原因	(189)
二、分税制财政体制的试点及效果	(199)
三、分税制财政体制方案的制定与确立	(203)
四、分税制财政体制的全面实施	(207)
五、分税制财政体制的配套措施	(237)
第七章 分税制财政体制的总结与再认识	(241)
一、分税制财政体制改革的意义	(241)
二、分税制财政体制的实施成效	(253)
三、分税制财政体制的再认识	(267)
四、分税制财政体制改革方式评析	(277)
五、分税制财政体制两面观	(280)
第八章 中央与地方政府事权划分的完善	(283)
一、事权划分上存在的问题及影响	(283)
二、事权划分上问题存在的原因	(286)
三、中央与地方事权划分原则的审视	(290)
四、中央与地方事权划分的完善	(293)
第九章 中央与地方税收划分的调整	(317)
一、税收划分中存在的问题	(317)
二、税收划分中问题存在的原因	(327)
三、改进中央与地方税收划分的原则	(331)
四、调整中央与地方税收划分的建议	(334)
第十章 分税制下转移支付制度的改进	(350)

一、我国目前转移支付的现状	(350)
二、存在的问题及其影响	(353)
三、转移支付制度中问题的原因分析	(364)
四、改进转移支付制度的建议	(369)
第十一章 分税制税收征管体制的探讨	(380)
一、国税地税分别征管的原因	(380)
二、国税地税分别征管的问题及影响	(384)
三、问题形成的原因解析	(392)
四、国税与地税分、合的选择	(396)
第十二章 省以下分税制财政体制改革的深化	(402)
一、深化省以下分税制改革的重要性、必要性和迫切性	(402)
二、省以下分税制改革的成效、问题与深化的难点	(415)
三、深化省以下分税制改革的总体目标与理论依据	(429)
四、省以下政府间事权划分的设想	(432)
五、省以下政府间财权划分的思考	(441)
六、省以下转移支付制度的健全	(446)
七、深化省以下分税制改革的配套措施	(455)
第十三章 中国分税制财政体制未来走向预测	(460)
一、分税制模式由“分税”走向“分权”	(460)
二、分税制运行由“统制”走向“民主”	(472)
三、分税制行为由“人治”走向“法制”	(477)
四、地方财政由“从属型”走向“自主型”	(483)
后记	(487)

第一章

中国封建社会分税制的萌芽

追溯中国分税制财政体制的渊源，早在封建社会就已经出现过萌芽，那就是唐代后期的三分制财政体制。

唐代从安史之乱以后，国家财政由原来高度集中的统收统支体制划分为国家财政和地方财政，二者之间在国家的税收上采取了上供、留使、留州的三分制。三分制的产生是中国财政体制发展史上的一个重大变化，这种财政体制在中国历史上是少有的。与以后的分税制财政体制相比它虽然还处在萌芽阶段，还不完善和成熟，但毕竟在上千年的中国封建社会统收统支的高度集中的财政体制占绝对优势的情况下开了分税制的先河，成为中国历史上财政体制的第一次改革。这无疑是一种创新，是一种进步，不仅对唐以后中国封建社会的财政体制产生着深远的影响，而且对今天财政体制的改革也具有借鉴意义。

一、唐代三分制财政体制产生的原因

三分制财政体制的产生，首先与唐代军事制度的发展变化有着直接的原因。

唐代前期，实行的是府兵制，士兵是从农民中征调而来的，轮番服役，宿卫京师。没有战事的时候，士兵仍然是农民，如果发生战争，国家临时征调，农民即为士兵，国家任命将领，兴师出兵。战事结束后，兵散于府，将归于朝，士不失业，而将帅无握兵之权。这种军事制度的特点，一是军事权力高度集中在国家，使全国

的政治形势始终保持着内重外轻的局面，加强了中央集权的力量，保证了国家的安定。二是兵农合一，农民平常种地，服役时当兵，既不误农事又不误战事。三是农民当兵期间自备粮饷和一部分武器，大大地减少了国家的军费开支。四是这种军事制度建立在国家的均田制土地之上，农民都分有一定数量的土地，士兵及其家属的生活基本上都有保证，国家通过均田制来巩固府兵制。但是，到了唐玄宗时期，随着土地兼并的加剧和统治阶级的剥削不断加重，均田制日益走向崩溃，建立在其上的府兵制也遭到破坏。农民纷纷失去了土地，逃亡人口越来越多。在役的士兵由于自备粮饷负担太重，加之士兵地位越来越低等原因，大量府兵战士也逃离军队。因此，兵源发生了严重的问题，就连宿卫部队也征调不满。从天宝八载（749年），府兵制不得不改为募兵制，即由国家出钱招募士兵。开元十一年（723年），京师宿卫部队招募20万人，号称长从宿卫。开元二十年（732年），边防军开始招募。规定：“自今以后，诸军镇量闲剧利害，置兵防健儿，于诸色征行人内及客户中召募，取丁壮情愿充健儿长住边军者，每年加常例给赐，兼给永年优复”^①。府兵制改为募兵制以后，军队成为专业性质，他们不仅常驻边境，一生为兵，而且可以带家眷，国家在边防给田地屋宅，长期生活在这里。即兵防健儿，“其家口情愿同去者，听至军州，各给田地屋宅”。于是，士兵“皆成为父子之兵，不习农桑之业”。与此同时，军队的将帅也由临时任命改为长期任职。唐初每道设大总管，后改为大都督，唐高宗永徽以后，都督改称节度使。至天宝元年（742年），置十节度使，西边有安西、北庭、河西节度使，北边有朔方、河东、范阳节度使，东边有平卢节度使，西南有陇右、剑南、岭南节度使，从此沿边重镇都设置了节度使。府兵制改为募兵制后，由于士兵是专业性质的，将帅又长期统帅一地，所以形成了尾大不掉的地方割据势力，即唐中叶的藩镇。

^① 《唐六典》卷5《尚书兵部》。

节度使的职责，本来主要是防守边境的，但由于当时吐蕃、大食、突厥的侵扰，国家为了加强防御，给予节度使的权限越来越大。首先，掌有军事权。开元初，边防军多达60余万，天宝时有49万人，平均每个节度使拥兵4.9万人，最大的节度使有兵9万多人。其次，具有行政权。边防的屯田和营田都由节度使来管理，武则天时，节度使娄师德以检校丰州都督知营田事。开元、天宝年间，节度使在财经方面的权力进一步扩大，如安禄山“持节充平卢节度使、度支、营田、陆运、捍（押）两番、渤海、黑水等四府经略、处置、平卢军摄御使大夫、管内采访处置等使”^①。因此，节度使成为地方一级政府，权力越来越膨胀，屯田、财政、粮食调拨、司法、检察都由节度使来掌握。

唐玄宗天宝末年，由于统治阶级的腐败，阶级矛盾和民族矛盾的加剧，引发了唐代历史上著名的安史之乱。平卢节度使安禄山和军师史思明，以伐奸臣杨国忠为名，率兵15万南下攻打唐朝，唐玄宗逃亡成都，经过8年的战争叛乱才平定下来。之后，唐肃宗、代宗、德宗和宪宗坚持平定藩镇，至宪宗元和末年才基本上实现了国家的统一。

安史之乱以后，唐代前后发生了显著的变化：一是节度使的设立急剧增加。原来节度使只设在边郡，安史之乱中，为了平叛，在内地州县也开始设立节度使，即使唐代的政治中心地区关中也方镇环绕。史言：河南、山东，列镇相望，“大者连州十余，小者犹兼三四”。即大的节度使管辖十几个州，小的节度使也管辖三四个州。二是在政治上形成了藩镇割据的混乱局面。各地藩镇与中央分庭抗礼，不听调遣，称王称帝。有的“招合遗孽，治兵缮邑，部下各数万劲兵”。有的“文武将吏，擅自署置，贡赋不入于朝廷，虽称藩臣，实非王臣”^②。还有的互为表里，“意在以土地传付子

① 《安禄山事迹考》卷上。

② 《旧唐书》卷143《李怀仙传》。

孙”。三是藩镇在经济和财政上取得了独立。在所控制的范围内，土地占有自行处理，户口迁徙各自规定，正如《旧唐书·田承嗣传》中所说：“计户口之众寡，而老弱事耕稼，丁壮从征役。”而且所有赋税自行征收，攫为己有，“户版不籍于天府，税赋不入于朝廷”。如成德节度使李宝臣，“不输王赋”；淮西镇节度使李师道，“征赋所入，尽留贍军，贯绢尺帛，不入王府”。宣武镇节度使韩弘，“四州征赋，皆为己有，未尝上供”。藩镇“既有其土地，又有其人民，又有其兵甲，又有其财富”^①。四是中央集权极度削弱，藩镇不听调遣，号令不出国门。五是国家财政收入大为削减，藩镇不仅不缴纳所辖地区的赋税，而且还截留其他地区上缴中央的赋税。如地处运河附近的汴州（今开封）节度使李灵曜，“据汴州，公私财赋，一皆遏绝”。因此，中央财政极度困难，藩镇却财力雄厚，有的积“钱百万贯，粟三百万斛，马七千匹”。皇权越来越弱，藩镇越来越强。

在与藩镇长期斗争的过程中，国家一方面为了取得一定的财政收入，保证其财力；另一方面为了照顾到地方的利益，不得不承认已经形成事实的地方财权，让各地节度使上缴一部分赋税，供中央费用，留下一部分由地方开支。于是，唐朝对传统的统收统支财政体制进行了改革，在两税的收入上制定了上供、留使、留州的分配体制。可见，唐中叶的三分制财政体制是军事、政治、经济发展变化的结果。

二、唐代三分制财政体制的确立与税收划分

（一）三分制财政体制的确立年代

关于唐代三分制财政体制的确立年代，中国历史学界大部分学

^① 《新唐书》卷50《兵志》。

者认为开始于唐德宗建中元年（780年），是杨炎在财政改革中创立两税法的同时确立的。主要的依据是《全唐文》卷651元稹的《钱货议状》一文，其中说：“自国家制两税以来，天下之财限为三品，一曰上供，二曰留使，三曰留州。”由于这条材料出自唐人之手，所以被大多数人所相信。

其实，三分制财政体制的出现应该在杨炎改革之前。《旧唐书》卷148《裴洎传》所载：“先是，天下百姓输赋于州府：一曰上供，二曰送使，三曰留州。建中初定两税时，货重钱轻，是后货轻钱重，齐人所出，固已倍其初征。而其留州送使，所在长吏又降省估使就实估，以自封殖而重赋于人。及洎为相，奏请：‘天下留州、送使物，一切令依省估。’”裴洎为唐宪宗时期的宰相，是他对三分制所产生的弊端进行改革的。其传中指出，“先是，天下百姓输赋于州府，一曰上供，二曰送使，三曰留州。建中初定两税时……”。从时间顺序判断，三分制财政体制应该在杨炎制定两税法之前，即大历末年。因为“先是”所指显然是建中元年建立两税法以前。所说的内容与元稹所说三分制是一样的，其中“送使”也就是“留使”，即没有节度使的州送给有节度使的州供军费的部分。如果三分制不在两税法创立之前，这里绝对不会用“先是”一词来表示的。不过，“先是”所指的时间范围现在还缺乏有力的根据，目前三分制财政体制的确立年代还以建中元年为准。

唐代三分制财政体制确立的年代，历史文献中有着不同的记载，很容易产生误会，如《文献通考》卷23《国用考一》载：“宪宗时，分天下之赋以为三，一曰上供，二曰送使，三曰留州。”《新唐书》卷52《食货志》也是这样记载的：“顺宗即位，乃罢宫市使及盐铁使月进。宪宗又罢除官受代进奉及诸道两税外榷率；分天下之赋以为三，一曰上供，二曰送使，三曰留州。”其中“分”字不是说唐宪宗时才把国家赋税划分为三部分，而是说明唐代三分制财政体制在唐宪宗时期仍然执行不变。

（二）三分制财政体制下的税收划分

唐代建中元年财政改革后，国家的主要税种有两税、青苗钱和盐铁茶酒专卖收入。在此基础上，国家把税种划分成国家税和国家与地方共享税。

1. 国家税收

国家税收主要有青苗钱和专卖收入。

（1）青苗钱

青苗钱开征于唐代宗广德二年（764年）。当时，由于平定藩镇，连年用兵，财政困难，无力支出官俸，等不到秋熟，开始按田亩向青苗征钱，每亩征15文，称青苗钱。这种税实际上是田赋附加税。另外，从代宗永泰元年（765年）又征收一种地头钱，是向垦地面积征税，每亩25文，其性质是地税上的附加税。至大历五年（770年），将两种税合并，以青苗钱为名，“每亩减五文，征三十五文”^①。到大历八年（773年），青苗钱制定了全国统一的税率，每亩征钱15文。永泰二年（766年），总收入为490万贯。青苗钱之所以是国家的直接税，是因为这一税种的开征，主要用于发放国家官吏的俸禄，而且在征管方面国家专门设置“地税钱物使”来征收，不让地方政府插手。青苗钱收入储存于国家专门的青苗库，保证专款专用。

（2）专卖收入

唐代的专卖主要包括盐、酒、茶等重要生活物资。唐代前期，国家对盐、铁、茶、酒实行自由经营和买卖的政策，国家不对此征税，即所谓不与民争利。从唐玄宗开元时期开始，由于国家财政开支的日益加大，实行了民间经营、国家征税的政策。安史之乱以后，由于征税制遭到冲击而中断，地方藩镇割据，不上缴赋税，国家财政难以维持。在这种情况下，对以上物资实行了专卖政策，作

^① 《资治通鉴》卷223，广德二年条胡三省注。

为国家财政的主要收入。

盐的专卖开始于唐肃宗乾元元年（758年），由第五琦为盐铁、铸钱使负责专卖工作。国家在产盐的地区成立监院，对盐业进行严格控制。把原来从事盐业生产的人编为专业户，即盐户，免其徭役，注入专门的户籍，使他们从事专门的盐业生产。盐户生产的盐不准私卖，全由国家收购起来出售给民众。当时，盐的价格为一斗百钱，国家最高加到110钱。这是采取的官制官运官销的直接专卖制度，不免出现许多弊端。因此，唐代宗永泰二年（766年），以户部尚书刘晏为盐铁使负责专卖工作。刘晏实行了民制、官收、商运、商销的制度，食盐由盐户生产，国家监督，生产的盐由国家收购，然后批发给商人去销售。为了方便商人的运销，还实行了就场专卖，商人不再到产盐地区购盐，可以到国家的盐场进货，国家通过“寓征于价”的办法实行就场征税制度。这种制度使盐专卖的收入不断提高，开始每年收入60万缗，到大历末年均收入600万缗，比以前增加了10倍。国家每年的财政收入为1200万缗，“而盐利居其太半”。

茶叶从唐德宗贞元九年（793年）开始征税，对出茶州县的茶户和其他地方的茶商分三等定估，缴纳1/10的税。到了唐文宗时，改税茶制为专卖政策，令百姓移茶树在官场中栽植和制作，实行官种官制官销政策。由于这种政策弊端太多，后来又实行了征税制。茶专卖收入大约每年100万贯，与盐并称，成为国家财政的主要收入之一。

酒专卖开始于唐德宗建中三年（782年），规定酒全由国家生产和销售，不许私人染指，违反者要受到国家法律的处置。唐代后期酒专卖制度虽然有间断，但大部分时期是实行专卖政策的，唐武宗时期对私自造酒的处罚政策有所放宽，不再“一人犯法，连累数家”。酒专卖收入也是很可观的，唐文宗大和八年（834年），收入156万余缗，除去1/3的成本，纯利大约是100多万缗。总之，唐代以上的专卖收入，再加上铁、铜等矿产专卖收入，是国家财政

收入的重要支柱之一。由于山泽是属于国家的，专卖由国家直接控制，地方无权干涉，其收入完全归国家财政所有。

2. 国家和地方共享收入

国家和地方共享税是唐代的两税。唐代前期实行的土地制度是均田制，与之相适应的农业税是租庸调制，农业税在当时是国家主要的税种，在财政收入中占绝对优势。到唐代中后期，随着均田制的崩溃租庸调制遭到破坏，为了适应唐后期私有土地的发展，唐德宗建中元年对农业税进行了改革，废除了租庸调制，实行了两税法。两税法的特点，一是实行“量出制入”的预算原则，根据支出组织收入；二是扩大了纳税面，所有的人都是纳税对象，取消了原来对皇亲国戚、官僚地主等不纳税的优惠制度。征税的标准不再按人定额，也不局限在土地上，而是根据每户的资产多少定税，“资产少者税轻，多者税重”；三是缴纳时间一年分秋、夏两次。两税法虽然代替了租庸调制，但农业税的性质却没有改变，它是在租庸调制遭到破坏后，主要由地税和户税合并而成的。两税收入不是来自于某个专项，而是全国所有的民众，由各州县来完成。两税的征收额是根据以支定收的原则来制定的，实施的第一年制定两税的总额为3 000余万贯，米麦1 600万石。国家根据每个州县土地和人口的多少制定各地的两税征收额，采取的是一种定额制。如唐武宗说：“州府两税（钱）物斛斗，每年各有定额，征课之日，皆申省司。”^①从唐代后期两税法实施的情况来看，不是在特定的情况下，不经过中央批准征收额不准增加，这说明唐代两税法是严格贯彻“量出制入”的预算原则的，全国的征收总额和规定的地方的总额基本上固定不变。

由于两税是唐代财政中最大的税种，是属于全国性的农业税，因而它作为国家和地方的共享税。如唐代宰相元稹在上奏中讲到：“自国家置两税以来，天下之财，限为三品，一曰上供，二曰留

^① 《全唐文》卷78，《武宗加廩号敕文》。