

中华民国

工商税收史纲

中华民国工商税收史纲

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中华民国工商税收史纲/国家税务总局主编. - 北京: 中国财政经济出版社, 2000.10

ISBN 7-5005-4828-1

I. 中… II. 国… III. 工商税收-经济史-中国-民国
IV. F812.96

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 49575 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@dr. gov. cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

财经图书发行中心电话: 88119132 88119130 (传真)

北京市密云县印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 16.75 印张 400 000 字

2001 年 1 月第 1 版 2001 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1-4500 定价: 21.50 元

ISBN 7-5005-4828-1/F·4335

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《中华民国工商税收史》丛书编委

主 编	金 鑫	刘志城	王平武	
编 委	翁荣华	何忠仁	陶 巩	何明刚
	石恩祥	李 牧	许大卫	纪道华
	杨忠富	丁发祥	叶 洵	李启明
	王 惠	杜品钦	陈万里	万仁元
	陈克俭	朱宗震	程 悠	朱崇凯
	王树森			

《中华民国工商税收史纲》

分编委：翁荣华 何忠仁 陶 巩 顾惠祥
纪道华 杨忠富 丁发祥 叶 洵
程 悠 王树森
编写人员：程 悠 萧承龄 孙 森 洪德富
汤执中 李守仪 张其名
总 纂：程 悠 刘燕明

前 言

辛亥革命胜利后，中华民国宣告成立，中国从此结束了封建君主专制制度。但由于西方资本主义列强和中国旧有封建势力的依然存在，半殖民地、半封建的社会性质并未改变。尽管如此，从1912年至1949年，中华民国历时38年，在这短短的历史时期里，中国社会仍然发生了一系列的变革，取得了一定的进步和发展。在经济上，商品经济日趋发展，自然经济进一步解体。由于外国资本、官僚资本、民族资本的不断扩展，新的生产关系推动着旧有上层建筑的变革，中国的税收制度也由封建性税制向资本主义税制方向演进。在这样的背景下，工商税收迅速发展，并取代了田赋而占居国家岁入的主导地位。其间历经曲折，直至国民党政府末期，始逐步建起资本主义近代税制框架，在中国税制史上这是一个具有转折意义的重要发展时期。因此，了解这一时期税制演变情况，就显得十分必要。

本书作为《中华民国工商税收史》丛书的一部分，以民国时期整个税收制度的发展演变为线索，记述民国税制发展变化的历史过程、方针政策、税制结构与税种配置的变化、税收管理体制的演进、税收总量及其在财政上的地位与作用，并探讨其利弊。但重点则侧重于这一时期变化较大的工商税收。

本书按时经事纬的方法编写。根据民国时期的政局演变划分为：北京政府时期、国民政府初期、抗日战争时期、国民政府后期等四个时期叙述。事系于时，并按事物的性质或当时的税系归

类，以使各税系、税种之间仍保持前后衔接。为叙事简明起见，对各税种在不同时期的重要变革，仅撮要记述其主要内容，少数地方需要另加说明的，则将有关史料摘要编列于附录之中，以便利读者参考查阅。

本书主要依据中国第二历史档案馆馆藏北京政府、国民政府所属院、部、会、署所存有关档案资料编写，适当参考有关书报杂志。由于查阅的民国档案累计达7.5万余宗，为避免引用史料出处的注释冗繁，故本书除引用书刊资料均一一在页末加注出处外，凡根据档案资料的记述或引文则在此统一加以说明，不再一一加注。

民国时期，税制纷乱，各项税、费名目繁多，数以千百计。为确保记述的翔实可靠，本书先由程悠、萧承龄、孙森、洪德富、汤执中、李守仪、张其名等分别按税种编成史料长编，再由程悠执笔编写全书。最后，经程悠、刘燕明共同总纂定稿。在编纂过程中，承蒙中国社科院近代史研究所的朱宗震，厦门大学财经系的陈克俭、朱国清，上海市财政科学研究所的吴家俊，四川省国际税收研究会的周仁庆等位学者和专家的热情支持与帮助，提供了许多宝贵的意见，特此一并致谢！

编 者

2000年5月

目 录

前 言	(1)
第一章 北京政府时期的工商税收 (1912~1927)	(1)
第一节 清代后期税制	(3)
第二节 北京政府的治税方针	(44)
第三节 集中财权, 试行划分国家税与地方税	(49)
第四节 印花税的创立	(58)
第五节 盐税的改革	(64)
第六节 厘金的整顿	(87)
第七节 烟酒税的建立	(98)
第八节 矿税的整理	(109)
第九节 直接税的试办	(112)
第十节 其他旧税的整顿	(116)
第十一节 北京政府的税制结构与收入状况	(126)
第二章 国民政府前期的工商税收 (1927~1937)	(135)
第一节 国民政府前期的税收政策	(136)
第二节 重新划分国家税与地方税	(143)
第三节 盐税的进一步改革	(152)
第四节 裁厘加税的推行	(164)
第五节 统税的创立	(175)
第六节 烟酒税制的改革	(185)
第七节 矿税的整顿	(190)

第八节	印花税的不断完善·····	(192)
第九节	直接税的创办·····	(204)
第十节	其他国家税·····	(215)
第十一节	地方税系统的建立·····	(230)
第十二节	废除苛捐杂税·····	(252)
第十三节	国民政府前期的税制结构与收入状况·····	(268)
第三章	抗日战争时期的工商税收 (1937~1945) ·····	(284)
第一节	战时财政税收政策·····	(286)
第二节	战时国家税与地方税的调整·····	(302)
第三节	战时盐税措施·····	(307)
第四节	战时货物税·····	(327)
第五节	战时消费税的举办·····	(343)
第六节	直接税在战时的发展·····	(351)
第七节	土地税的划属中央及其实施·····	(373)
第八节	地方税系统在战时的重大调整·····	(386)
第九节	战时税制结构与收入状况·····	(394)
第四章	国民政府后期的工商税收 (1945.9~1949.9) ·····	(414)
第一节	战时财政转为平时财政·····	(415)
第二节	战后的盐税·····	(430)
第三节	货物税系统的建成·····	(436)
第四节	直接税税制的完善·····	(441)
第五节	国税署的建立·····	(458)
第六节	地方税系统的复员·····	(460)
第七节	国民政府后期的税制结构与收入状况·····	(473)
结束语 ·····		(481)
附录 全国各区盐税征率表 ·····		(485)
编后记 ·····		(523)

第一章 北京政府时期的工商税收 (1912~1927)

辛亥革命推翻清王朝的封建统治，结束了在中国已延续2000多年的君主专制制度。1912年1月1日，孙中山先生在南京就任临时大总统，宣告中华民国成立。从此，中国开始了一个新的历史纪元。

南京临时政府成立仅三个月，辛亥革命的胜利果实即被北洋军阀袁世凯所篡夺。临时政府迁往北京，袁世凯窃取第二任临时大总统的职位，建立了北京政府。这时中国开始进入北洋军阀的统治时期。

1916年袁世凯称帝失败不久，即死去。随后，北洋军阀分化为皖系、直系两个主要派别，加上控制着东北的奉系，形成三大军阀派系鼎立。此外，还有许多盘踞在各省的地方军阀。这些不同派系的大小军阀，在各自依靠的帝国主义国家支持下，拥兵称雄，各霸一方，互相混战，形成四分五裂的割据局面，致使中央政权不断更迭，社会动荡，民不聊生。以孙中山先生为代表的南方革命力量，虽与北洋军阀进行过二次革命、护国战争、护法运动等一系列的斗争，均未能推翻其统治。直至1921年中国共产党成立，1923年党的第三次全国代表大会确定了反帝反封建革命统一战线的方针，在共产党的帮助支持下，1924年国民党进行改组，实现了国共第一次合作，形势才有了转变。1925年7月，国民政府在广州成立。翌年7月，国民革命军开始了以消灭

军阀为目的北伐战争。北伐成功后，始结束了北洋军阀长达16年的黑暗统治。

北京政府建立后，在税收上因袭清制，保留了清代全部税捐，仍由地方继续征收。随后，袁世凯为实现其野心，在财政上曾欲集中财权，试行划分国家税与地方税，并在各省建立国税厅筹备处，企图将主要税源收归中央控制。但遭到地方抵制，加上原有体制的弊端积重难返，试办经年，未能顺利实现。袁世凯乃以武力为后盾加强对地方的控制，重新恢复清末的解款办法。1913年，北京政府又以盐税为担保，向五国银行团举借善后大借款。从此，继关税之后，盐税主权也落入帝国主义手中。关、盐两税在外国列强的控制下，其收入首先用于偿还外债本息，剩余部分称作“关余”、“盐余”，方得归由北京政府直接支配。但中央财政仅靠解款、关余、盐余这几项收入，远不能满足庞大的军政费和债务费开支。为解决其财政所处的困境，北京政府乃制定了“整理旧税，筹办新税”作为理财的重要方针。一面整理清末旧税，提高其税率；一面仿照欧、美、日等国家的资本主义税制，陆续举办了印花税、烟酒公卖、纸烟捐、所得税等新税，以扩充其财源。为了确保这些新增的税款收入，1915年起建立中央专款制度，将委由地方征收的印花税、烟酒牌照税、验契税、烟酒税增收、牙税等项税入指定为专属中央政府的专款，由各省按期解京，使专款制度与解款办法并行，借以保证中央财政的收入。另外，再加上不断举借的内外债，财政乃得以勉强维持。

袁世凯死后，全国逐渐形成军阀割据局面。省自为政，各省的收入由控制该省的军阀自行支配。各地军阀开始减少乃至拒不上交解款，又以各种借口截留中央专款和盐税。同时在他们所控制的地区内继续不断提高旧税税率，开征各种苛捐杂税，滥征附

加税，强行摊派，预征田赋，对人民横征暴敛，形成极其混乱的以地方为主的封建割据财政。及至北京政府后期，已发展到其军政费用常年支绌，欠薪欠饷层出不穷，不惜以高利向银行、钱庄筹措短期小额贷款，或发行小额库券以应眉急。至此，北京政府的财政已陷绝境，直至最终垮台。

从总体看，北京政府统治期间的税收措施仍以加重旧税的征收为主，税入所占比重亦大。举办成功并发挥作用的新税为数不多，不占主要地位，且皆以“救财政之穷”为目的，并非从改革旧制创立新制出发，故而零零星星，缺乏系统可言。因此，就其税制总体而言，仍属清代末期税制的延续，与清末旧制相比较，基本上没有发生实质性的变化。

第一节 清代后期税制

一、清代后期^①的工商税收

清代前期的税收，基本上因袭明制。清政府入关以后，鉴于明末的横征暴敛，民怨沸腾，为了稳定人心，巩固其统治，采取轻徭薄赋的政策，取消一切加派，废除了明末田赋增加的辽饷、练饷、剿饷和盐税、关税等的附加税。随后，又推行以康熙五十年，丁数为常额，以后人口增添，永不加赋，以及把丁赋合并于地赋“摊丁入地”、“丁载于粮”等重大的改革措施。经过改革，清前期的税收制度基本成型。其税制包括的税种有：（1）田赋

^① 自顺治元年（1644年）起至道光二十年（1840年）鸦片战争前，共196年，一般称为清代前期，是中国封建社会的最后阶段。鸦片战争以后至宣统三年（1911年），则称清代后期或称晚清，已进入半殖民地半封建社会。

(包括地丁、漕粮、耗羨、租课); (2) 关税; (3) 盐税; (4) 茶税; (5) 酒税; (6) 牙税; (7) 当税; (8) 契税; (9) 落地税; (10) 矿税。

清代前期, 在经济上实行“重农抑商”政策, 一方面巩固封建的农业经济; 另一方面则限制工商业的发展。因此, 国家财政收入主要依靠田赋, 工商税收所占比重不大, 常被称作“杂赋”。顺治、康熙、雍正三朝, 田赋收入占全年财政收入的 86%—88%, 乾隆、嘉庆两朝也占 72%—74%。^① 直到爆发鸦片战争的道光时期, 仍然保持着这种格局。以鸦片战争后的次年——道光二十一年(1841 年) 为例, 全年岁入共 4 125 万两, 其中田赋 2 943 万两, 占 71.4%; 工商税收 1 182 万两, 占 28.6%。^② 由此可见, 清代前期的财政收入, 来自农业的入款占主导地位, 而对工商业的征收则比较轻微。

清前期的财政规模不大, 税种不多, 能长期维持一定的赋额, 较少增加, 故岁入比较稳定。自康熙完成军事征伐以后至道光近 200 年间, 每年收入多保持在 3 000 多万两至 4 000 多万两之间。在支出上实行“量入为出”的原则。遇有军事、河工、赈灾等大宗开支时, 除动用积储外, 另以商人“报效金”和卖官鬻爵的“捐纳”临时筹款加以调剂。所以, 自康熙以后, 各朝均有财政节余。乾隆五十四年(1789 年) 库存积储白银达 6 000 万两。

自道光二十年(1840 年) 鸦片战争以后, 清代由盛转衰, 进入后期。由于殖民主义列强发动多次侵略战争, 清政府屡战屡败, 被迫签订了许多丧权辱国的不平等条约, 割地赔款, 使中国

^① ^② 国家税务局编:《中国工商税收史》(夏商周——清), 中国财政经济出版社 1990 年 10 月版, 第 299 页、339 页。

由一个独立自主的封建帝国变成半殖民地半封建的国家。在外敌入侵的同时,国内也先后爆发太平天国、捻军、回民等农民革命运动。军费与赔款支出浩繁,原有以田赋为主体的税收制度,收入呆定,缺乏弹性,无法从财力上应付如此众多的突发事件。而用来调剂财政的报效金、捐纳等筹款措施,也因自雍正以后常年使用,特别是道咸年间捐纳数目巨大,渐成强弩之末,对支应如此浩繁的支出,已经愈来愈起不了多大作用。财政既陷穷困,乃不得不改变聚敛手段,从而引起了清代税制的重大变化。由于帝国主义侵略而引发财政收支的扩张,税收管理体制的变化,工商税收的畸形发展与关税主权的丧失,导致封建性税制向半殖民地半封建性质的税制转变。

道光三十年十二月(1851年1月),太平天国革命运动兴起,清政府用兵镇压,开始的3年,军费即多达2900多万两。且革命发展迅速,不数年扩大到全国10余省,东南财赋之区多被占领。太平军所到之处,清政府田赋无着,关盐两税无收,出多人少,府库已绌。为镇压革命,遂采取增税措施向人民榨取。如咸丰三年(1853年)创设厘金,开征商税。由各省自订章制,对行商和坐贾普遍征收厘捐。于是各省自便征税肇其端。咸丰九年(1859年)又开征盐厘。对盐斤既征盐课,复征盐厘,省自为政,征收次数不等,一物数课,运盐愈远,课厘愈多,致使盐厘倍于盐课。盐厘合计于盐税之中,成为盐税收入的大宗。自咸丰四年(1854年),四川率先按粮随缴津贴,每纳田赋银1两,即加收1两。以后山东、河南、江苏、浙江、江西、安徽等省仿行。滥征田赋附加税及任意摊派,自此开始,及至甲午战后就愈演愈烈。

光绪二十六年(1900年)八国联军侵占北京,清政府被迫签订辛丑条约,赔款银4.5亿两,并以关税、盐税和常关税为担

保，分 39 年偿清，本利合共银 9.8 亿多两，平均每年须偿付 2 000 多万两。除清政府自筹少部分外，乃将其余赔款每年 1 882 余万两分派各省，令各省任分赔之责，即所谓“新案赔款”。赔款由议和大臣议定数目，请旨飭各省合力通筹，即要各省向人民搜刮。虽然谕旨并无筹款的具体可行办法，但却作了原则性提示，并称：“倘各条与该省未能相宜，自可量为变通，另行筹措。唯必须凑足分摊之数如期汇解，迟延贻误，惟该督抚是问。”^①这就使各省获得了自由筹款的权力，因而地方当局乃借口筹措赔款而增添各种名目的新捐。

光绪二十七年（1901 年），清政府开始推行新政，着手调整官制、编练新军、奖励实业、兴办学校，一时练兵兴学之风盛行。户部于光绪二十九年（1903 年），又以编练新军为由，复派各省练兵经费约 1 000 万两。此后，凡设大学堂、立巡警部、派专使等经费，也分摊于各省。加上各省自办的地方巡警、自设的学校、编练防军团勇等经费都得由各省自筹，地方的财政负担日益加重。然清政府既允由各省自筹，各省乃得自由课税，因此，名目繁多的苛捐杂税纷纷涌现。自咸丰年间所肇始的各省税制不统一，到了同治、光绪以后就愈加纷乱，愈益难以收拾。据宣统三年（1911 年）修正预算案所载，其岁入项目及金额如下表（见表 1-1）：

从表 1-1 可知，清末的财政收入不论在来源上或金额上均较清代前期有了较大的扩张。各项税收在国家预算中的地位也发生了很大变化。以之与鸦片战争后中国进入半殖民地半封建社会的初期相比，各项税收在财政收入中的比重，田赋由道光二十一年占全部岁入的 71.4%，下降为宣统末年的 16.5%，工商税收

^① 刘锦藻：《清朝续文献通考》卷 71，国用 9，商务印书馆 1937 年版。

则由 28.6%，上升到 53%。如从绝对数字上看，工商税收由道光二十一年的 1 182 万两，猛增到宣统末年的 16010 余万两，增加了 12 倍多。这说明在清代后期 60 年左右的时间内，工商税收急速发展，其课征范围远较历史上各代为广，且由清代前期对工商业的轻征，转变为清代后期的重课。

表 1-1 宣统三年 (1911 年) 预算表

单位：两

款 目	金 额
田 赋	49 669 858
盐课茶税	47 621 920
关 税	42 139 287
正杂各税	26 163 842
厘 捐	44 176 541
官业收入	47 228 036
捐输各款	5 652 333
杂 收 入	35 698 477
公 债	3 560 000
合 计	301 910 294

资料来源：据宣统二年十二月资政院核复的宣统三年预算原案修正案。

(一) 盐税

清末的盐税是在盐的产、运、销环节对盐斤所征的一种消费税。盐税包括盐课和盐厘。

1. 盐课，又分为场课与引课二种。

(1) 场课。场课是在生产环节就场征收的盐税。纳税义务人是盐的产制者，即灶户、锅户、井户及滩户。所以，场课又有灶课、锅课、井课与滩课之分。场课的内容甚为复杂，但在整个盐课中所占比重很小，不占主要地位，常被忽视，而将其中的一些

征收项目列在杂课之中。其主要项目有二：一是对盐民所课的丁税；二是对制盐所使用的盐滩、卤地、草场所课的土地税。

(2) 引课。引课乃系流通过程课税，是在运销环节于盐斤起运前或运抵销岸开售时按引（盐的购销凭证）征收的盐税，故名引课。它又分为正课、杂课、包课三项。

正课是按盐引向运销商征收的正规引课。它是盐课收入的主要组成部分。清代盐法规定盐的运销有：官督商销、官运商销、官运官销、包课制、自由运销制等形式。其中官督商销是清代采用的主要形式。所谓官督商销，实际上是一种商专卖制，即由政府招商认窝（引岸），领引纳课。商人领得引票后即可在规定的产盐地区按引额购盐，并在指定的销盐区域（引岸）内销售盐斤，取得引岸内的专卖之权，邻商不得越界侵权，专商并得永世为业。此项盐制又称为专商引岸制。道光十二年（1832年）以后，又新增票法，改行票商制。票法认票不认商，在盐场适中地点设局收税，无论何人纳税以后即可领票运盐，运盐不限引地，在行盐引地内均可自由销售。但到同治五年（1866年）以后，更行循环给运法。凡原有票商，须接运后方可续运，不愿者稟退，违规者扣除，按照引纲，年年递运，永远循环，作为世业。票法之中又参用纲法，食盐由票商专利，故此后果票商亦等于变相的引商。

引课从量计征，按引课税。每引斤数各地不同，税率也因地而异。兹将光绪年间的引课正税税率，列表如下（见表1-2）：

杂课，又称盐课附加，多系历代相沿的陋规。其名目繁多，包括附加、规费、杂捐等。其中有的征收项目须将其征收额报告于户部，有的则不向户部报告，款由地方或征收机关留用。因此，其项目极为庞杂，各地不一，有的盐区多达数十项。兹将各区普遍征收的杂课项目表录如下（见表1-3）：