

第一章 地方税收概述

第一节 地方税的概念和本质

地方税收是税收的一个分支，它是在国家税收的基础上发展起来的。因此，我们要知道什么是地方税收，不能不从税收的定义和分类讲起。

一、税收的定义与分类

税收，就是一国政府为了实现其职能的需要，凭借政治权力，按照法律的规定，强制无偿地参与社会剩余产品分配而取得财政收入的一种规范形式；它体现着政府与纳税人的经济分配关系。

人们在日常经济生活中，经常会遇到一些税收问题，看到一些税收现象。国民经济每个部门，甚至每个居民都直接或间接地与税收发生联系。例如，企业从事生产经营活动取得收入，必须向政府纳税；居民个人发生某些收支活动，也应向政府纳税；非物质生产部门，如政府机关、学校、医院等主要靠财政拨款来维持和发展，而财政资金主要通过税收形式取得。全国的各个税务机关把企业、单位或个人为社会创造的一部分剩余产品价值通过税收形式缴入国库，形成政府的财政收入。

对税收这一定义，可以从以下几方面进行分析和理解：

（一）税收分配的目的，首先是为满足政府及公共支出的需

要。税收是政府取得财政收入的主要形式。从税收产生之日起，其首要目的就是为了取得收入来满足政府及公共支出需要。一国政府的产生及其职能的实现，客观上需要大量的资财来维持其专政机构、行政机构的正常活动和满足某些公共支出。这种需要只能由社会成员来提供，而且只有通过国家政治权力以强制征收的形式，才能得到满足。随着社会经济的发展，政府虽然也通过增发货币、举借公债、实行收费等形式取得一定的收入，但都不能取代政府通过课征税收将社会成员所实现的收入的一部分无偿地转移给政府支配这一形式。因为税收这一形式，一是不会凭空扩大社会购买力，引起通货膨胀；二是不会给政府带来额外负担；三是税收是一种强制征收，是通过法律规定课征一定数额，能为政府支出提供充足的资金来源。所以税收始终是政府取得财政收入的最基本、最有效、运用最为广泛的形式。当然，随着政府职能的扩大，又赋予税收促进资源的有效配置、调节收入分配、稳定经济等目的，但为满足政府及公共支出需要取得财政收入，仍然是税收分配的基本目的。

（二）税收分配的主体是一国政府，其依据是一国政府的政治权力。社会产品的分配可以分为两大类：一类是凭借财产权力的分配，一类是凭借政治权力的分配。政府通过税收取得财政收入，是要使一部分社会产品的所有权或支配权向政府转移。政府之所以要征税，是因为它要维持国家政权的运行和执行社会职能；社会成员之所以要纳税，是因为他们从事生产经营活动需要得到政府的保护，并得到政府提供的公共设施为之服务，因而有纳税的义务。政府征税不仅是所有权的一种转变，而且是利益的再分配，所凭借只能是一国政府的政治权力。如果没有一国政府的政治权力为依据，征税就难以实现。

（三）税收分配的客体是社会剩余产品。剩余产品是相对于

必要产品而言的，是全社会一定时期内的总产品扣除补偿经济活动中的物化劳动耗费和活劳动耗费以后的剩余部分。税收分配的物质来源只能是剩余产品这是因为，社会产品中由于补偿生产过程中物质耗费的部分（C）在产品分配中必须扣除下来，否则，简单再生产就难以运行；同样，社会产品中补偿生产过程中活劳动耗费的部分（V）也要扣除下来，用于劳动者及其家属的消费，否则，简单再生产也就难以运行。这就决定了 C+V 部分的分配只能在物质生产领域内部进行，税收不直接参与分配。因此，国家征税只能取得剩余产品（M）中的一部分。应该指出的是，税收分配的客体是社会剩余产品，并不是指每一种税的具体征税对象都是剩余产品。因为实际征税活动是多种多样的，一般可以归纳为三种情况：一种是对社会剩余产品的直接征收，如企业所得税；一种是对社会剩余产品的间接征收，如增值税、消费税、营业税等；一种对积累形成财产的社会剩余产品的征收，如房产税等。

（四）税收分配体现的是政府与纳税人之间的经济利益分配关系。税收属于经济范畴，从分配意义上体现着某种特定的关系。在经济生活中，分配的实质是利益关系的分割。政府向纳税人课税，是将一部分社会产品或一部分利益从纳税人所有转变为政府所有。征税过程实际上是改变产品或利益所有权的过程，体现着政府与纳税人之间的经济利益分配关系。同时，政府的征税活动，还会改变不同纳税人对社会产品或利益占有的比例，使不同纳税人由于税负的变化而带来净收益的变化。因此，政府向纳税人征税的过程又是调整产品或利益占有比例的过程，体现着政府在参与社会产品分配、调节经济生活中与不同纳税人之间形成的经济利益分配关系。所以，税收这一经济范畴的本质，就是政府凭借政治权力，在参与社会剩余产品分配和调节经济生活中所

形成的政府与纳税人之间的以国家为主体的经济利益分配关系。

对税收进行分类，是对不同国家以及同一国家内部的税收制度进行科学研究的一个重要方法。对事物在性质、特点、作用上的差异及其相互联系的认识，正是经过科学分类，从对比分析中得出的。税收分类的方法是多种多样的，如依据征税对象，税收可以划分为流转税、收益税、财产税、行为税；依据税收计算标准可以分为从量税和从价税；依据税收缴纳形式不同，可以分为力役税、实物税、货币税；依据税收与价格的关系，可分为价内税和价外税；依据税收征收的连续性，可以分为一般税和临时税；依据税收负担能否转嫁分类，可以分为直接税、间接税，等等。如果从税收管理部门来划分，税收则可分为中央税和地方税，由中央政府管理并支配的税收称为中央税，由地方政府管理并支配的税收称为地方税。按中央税和地方税分类，有助于分清中央政府和地方政府的责、权、利，有利于调动各方面的积极性。同时，从某种意义上看，它一方面揭示了地方税的由来，即地方税是因为中央和地方政府实行分级管理，地方政府应有自己的税收收入作为执行本级职能的财力保证；另一方面也给地方税这一含义作出界定，即地方税是指由地方政府管理并支配的税收。但依此就给地方税下定义，似乎还过于简单化。

二、地方税的概念

人们是从不同角度认识地方税这个名称的。从税收分类的角度来认识，认为凡属于地方政府管理的税收就是地方税；从税收管理体制角度来认识，认为在一国财税管理体制中划为地方固定收入的税收就是地方税；从税收收入的归属来认识，认为由地方政府支配使用的税收就是地方税；也有从历史或习惯来认识的，认为历史上一直作为、或各国习惯作为地方性税收的就是地方

税，这样，不同时期和不同国度就有不同的地方税。

我们认为，地方税是为实现地方政府职能，依据一国财税管理体制的要求，由地方政府立法或管理并组织征收，收入列为地方政府预算并由其支配使用的各税种的总称。

对地方税收这一概念，可以从以下几方面进行分析和理解：

（一）地方税是为实现地方政府承担的职责，以及满足地方政府财政支出的需要而设立的。地方政府作为国家行政机关，担负着国家一部分行政职能和经济职能。地方税作为国家税收总体中的一部分，同中央税一样，其设立和存在是因为地方政府作为一级政府，承担着一定的职责，有一定的财政支出，因而应有相应的税收收入。

（二）地方税是相对于中央税而言的，属于财税管理体制的范畴。地方税固然也是税收，但它并不是一种独立的税收现象，其设立和存在只是因为一国体制设置的需要，以及适应中央政府和地方政府分级管理、一级政府要有相应一级财政事权的需要而出现的，是划归地方政府收入的若干税种的组合群体。

（三）地方税是以税收收入的最终分配使用主体为划分标志，由地方政府立法或管理并组织征收，列入地方政府预算并支配和使用的税收。

（四）地方税以具体的税种形态出现和存在。尽管地方税最终以税收收入的形式而表现出来，但不能把地方税收入与地方税划等号。因为中央划拨收入或补助以及由共享分得的税收只能称为地方税收入，而不能称为地方税。

三、地方税的本质

如何进一步理解地方税这一概念，以及从本质上把握地方税这种税收形态，还必须从以下几个问题进一步探讨。

（一）地方税的建立实质是个财税管理体制问题

地方税就其形态而言，与中央税除名称之外并没有什么区别，都是以税收收入和税种出现。然而，地方税之所以要从一国税收体系中独立出来，并与中央税相区别，其原因完全在于政府管理体制及与其相对应的财税管理体制的需要，是分级政府和分级财政的要求。中央政府有本级政府的财政收入，因而有了中央税；同样，地方税也是因为分级政府管理，设立地方各级政府，并相应设立本级政府财政预算，从而有了地方税。显然，若把地方税简单看成是一种收入形式，或仅停留在名称上与中央税的区别，那么，地方税的存在就毫无实际意义。应该指出，在实行高度集权、统收统支的财政管理体制下，中央拨付给地方政府的税收收入也称为地方税收收入，但它们只是地方税收收入，不是严格意义上的地方税。

（二）地方税管理权限应属于地方政府

税收管理权限包括税收的立法权、税法的解释权、税种的开征与停征权、税目的增减及税率调整权、税收减免权等。税收管理体制的核心就是将上述各种税收管理权限在中央政府与地方政府之间进行合理的划分。从目前各国税收的实践看，凡是设置独立的地方税或实行分税制的国家，除税收的立法权外，其他各项税收管理权限都属于地方政府。对地方税税收法规的颁布，有国家统一制定税法的，也有由地方政府制定税法的。如果由国家统一制定税法，一般情况下也是中央制定原则性规定，具体征收办法仍由地方政府制定。地方税的立法权由地方政府所拥有和行使的趋势已日益增强。

（三）地方税体现着中央与地方之间的税收分配关系

从微观上说，地方税是划归地方政府收入的若干税种的组合群体；从宏观上说，地方税是国家税收总体中的一部分。因而，

它仍属于税收的范畴，其本质也应体现着一定的经济分配关系。地方税作为一个税收经济范畴，所体现的经济分配关系是国家税收体制中政府与纳税人之间经济利益分配关系的组成部分，但地方政府不是独立于国家之上的政权机构，地方税也不是一种独立的税收现象，因而我们不能说地方税能独立地体现地方政府与纳税人之间的经济利益分配关系。地方税作为财税管理体制的范畴，其本身所体现的应是中央政府与地方政府之间的税收权益分配关系。一个国家从体制设置的需要出发设立地方税，其目的不是为了如何处理政府与纳税人之间的经济利益分配关系，而是为了处理中央与地方政府之间的税收权益分配关系。不论地方税如何设置，地方税设置多少，都是对原中央拥有的一国税收管理权限和税收收入的分配。地方税的起源、发展、调整和改革，也都是围绕地方政府与中央政府如何合理分权分利这一中心问题展开的。应该指出，在地方税的征收管理过程中，同样会发生政府与纳税人之间的经济利益分配关系，但这种分配关系并非是因地方税的设置而产生的。

第二节 我国地方税的起源

一、中国早期的地方税——厘金

赋税，是人类社会生产力发展到一定阶段的产物。这个历史阶段，通常是指生产力发展到一定水平，出现了剩余生产物和贫富的差异，进而产生了私有制，产生了阶级，出现了国家。为了保证国家行使职能，就需要向人民征收捐税。所以，生产力发展，是税收产生的基础；而国家的出现，是赋税产生的前提。

早在夏代，我国就已经出现了国家凭借其政治权力进行强制

课征的形式——贡。一般认为，贡是夏代王室对其所属部落或平民根据若干年土地收获的平均数按一定比例征收的农产品。到商代，贡逐渐演变为助法。助法是指借助农户的力役共同耕种公田，公田上的收获全部归王室所有，实际上是一种力役之征。到周代，助法又演变为彻法。所谓彻法，就是每个农户要将一部分耕种的土地的收获量交纳给王室，即“民耕百亩者，彻取十亩以为赋。”夏、商、周三代的贡、助、彻，都是对土地收获原始的强制课征形式。在当时的土地所有制下，地租和赋税还难以严格划分，贡、助、彻既包含地租的因素，也具有赋税的特征。从税收起源的角度看，它们是税收的原始形式，是税收发展的雏形。

到春秋时期，在公田以外开垦私田的现象日益普遍。私田不必交纳贡赋，全部收获归私田所有者支配。当时主要诸侯国之一的鲁国，为了抑制开垦私田，增加收入，于鲁宣公十五年（公元前 594 年）实行了“初税亩”，宣布对私田每亩征税，即“履亩取一也”。“初税亩”首次从法律上承认了土地私有制，是历史上一项重要的经济改革措施，同时也是税收起源的一个里程碑。

除上述农业赋税外，早在商代，我国已经出现了商业和手工业，但却属官办，故不征税。即所谓“市廛而税、关讥而不征”。到了周代，为适应商业和手工业的发展，开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”，对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”，这是我国最早的工商税收。

然而，在漫长的奴隶社会和封建社会中，我国税收体系只有中央税（国税）而没有地方税。主要原因是：实行高度集中的政权体制，相应地在财政管理体制上也是中央财政高度集中；国家财政与皇室收支混为一体，国家财政即为皇室财政，国家税收即为皇室收入；征税范围较窄，税种单一，国家财政收入主要来自关税、盐税和田赋等具有中央税性质的税种。

直到清朝，我国税收体系还没有中央税和地方税的划分，各种赋税管理之权完全集中于中央。地方虽然均设有赋税管理机构，但它们都是中央政府的派出机构，负责中央各税的征收和上缴；对于各地征收的赋税，地方政府无权支配使用，其所需经费由中央政府下拨；地方存留经费须按实奏销，每年要上报赋税的原额、新增或减少、实征的收入数字和起运、存留、支给、核拨的数字，由巡抚达于户部核对汇总后向皇帝汇报。有的省入不敷出，由户部拨助。清代后期，太平天国革命爆发，各省以防御和镇压太平军为借口，截留田赋，以备紧急之需。中央虽不予肯定，却也只好听其所以。至光绪年，八国联军之战后，赔款四亿五千万两白银，以田赋、盐税作抵还不足，就分派于各省，各省份负担分赔的义务也就获得自由筹款的权利。这样，田赋的附加或增派，就成为地方特权之一。但是，这些地方附加和杂税，还不能称为严格的地方税。因为地方所征收的税收并非是独立税种，中央政府并没有明确授予各地征收权，各省也没有制定具体的征收办法。

我国地方税的雏形，应推清朝末期首先由一些省征收的厘金。厘金也称“厘捐”或“厘金税”，创行于咸丰三年（公元1853年）。厘金税起初是一种通过税，后发展为对生产和运输等环节征收。厘金税征收形式可分为坐厘和行厘，坐厘对坐商征收，行厘对行商征收。厘金税税率在开办之初为1%，即一种值百抽一的商业税，1%为一厘故厘金。在全国通行后，不仅课税对象广，税率也极不一致，且不限于1%。至光绪年间，多数省份的税率在5%以上。如江西、浙江、福建三省为10%，已是较高的税率；而江苏负担更重，其一般货物所纳额均在10%以上。因为遇卡抽厘，如定率为5%，只要通过四卡，即为20%。

清朝末期产生的厘金具有地方税的特点。一方面厘金的征

收，清廷中央没有制定统一的税则，由各省自定税则，自行征收。厘金征收始于江苏，而第一个厘金征收办法是由湖南制定的，直到各省均已普遍征收时，清廷中央都没有制定统一的税则，要求各省“照楚省章税，概行办理”，因而实际上是各省自立税则。咸丰十年，清廷户部就全国厘金制定了八条规定，但也不过是原则性的规定，没有涉及具体的征收制度，各地仍各自为政按本地制定的税则征收。另一方面，各地征收的厘金收入除以一定数额报效中央外，很大一部分由地方当局自由处置。厘金征收的起因在于筹措镇压太平天国革命的军费，由各地自行征收，主要用于地方团练的军费开支，如江西、湖南、湖北征收的厘金主要是供由曾国藩统领的湘军使用。地方所得的厘金税收，不列作正式收入，而且各省自留部分的数额是很大的。宣统年间，中央在预算编制中对各省财政情况稍加核实，厘金预算数一跃而为 300 多万两，骤比前一年增一倍多，这一增长额只是各省自留厘金总额中的一部分，但远不是全部。

厘金具有地方税的特点，表明其已是我国地方税的雏形。然而，我们还不能由此就认为我国开始了地方税制度的建立。因为当时并没有就各种税明确分为中央税和地方税，厘金也并未明确为地方政府的税收。厘金固然是由地方政府制定征收制度，其收入大部分由地方政府支配，但它的主要用途是属中央政府支出性质的军费支出，只不过是这种支出转由地方具体实施，不再经过上缴中央、然后再下拨地方这一程序。如同治十三年，厘金收入用作军费的占百分之 73.7%；光绪十年占百分之 77.6%。在军费中，90% 以上为各省军费，主要用于防范和镇压人民起义。况且，太平天国革命失败后，许多省先后停止征收厘金；清政府则将原来因军费开支需要征收的临时性厘金作为自己的经常税收，它在清政府财政收入中与田赋、关税一起成为三大支柱。

二、北洋政府时期地方税的确立

1911年的辛亥革命，推翻了清王朝的统治，结束了中国历史上两千多年的封建君主专制制度，建立了中华民国。但是，这次革命的成果都被代表帝国主义和国内大地主、大官僚、大军阀利益的袁世凯所窃取。从1912年袁世凯建立北洋军阀统治的政权开始，到1927年北洋政府垮台，共15年间，中国的政治制度、经济状况和生产水平都发生了较大的变化，从而也为税收制度及其管理体制的变革创造了各方面的条件。

（一）中央税与地方税的划分

民国初年，北洋政府鉴于清末税收制度积弊深重，政府间财政收支不明确，中央收支与地方收支性质不清、权限混淆等问题，以及为了解决国家财政的极度困难，着手对当时清朝政府遗留下来的旧税制进行调整改革，先后提出了三次调整方案。这些方案提出了调整改革税制实施办法，而且第一次明确提出中央与地方实行两套税制，以及中央与地方政府的税种划分。1913年，北洋政府财政部整理税制并划分国家税和地方税，当年12月公布国家税和地方税法草案，次年复加修订。属于中央管理的国家税有田赋、盐税、关税、常关税、统捐、厘金、矿税、契税、牙税、当税、牙捐、当捐、烟税、酒税、茶税、糖税、渔业税17项。属于地方管理的地方税有：田赋附加税、商税、牲畜税、粮米捐、土膏捐、油捐及酱油捐、船捐、杂货捐、店捐、房捐、戏捐、车捐、乐户捐、茶馆捐、饭馆捐、肉捐、鱼捐、屠捐、夫行捐及其他杂捐杂税共20项。将新设的国家税有印花税、登录税、继承税、营业税、所得税、出产税、纸币发行税。将新设的地方税包括房屋税、入市税、使用物税、使用人税、营业附加税、所得附加税等。

从上述划分看，地方税多属苛捐杂税，如果中央权力尚能约束地方，限制捐税的种类，地方税尚不致泛滥；但当时中央却没有这种驾驭地方的能力，中央命令地方不遵从。这样，划分国税地税范围就没有多大意义。另外，划分国税地税范围后，财政税收组织无相应的改革，以作为实现税收改革的组织保证，国地两税划分要付诸实现也就很困难。1914年6月，因财政困难，北洋政府中央下令取消国地两税的划分，改由主管官署统筹支配，所有各种税款，复行统一收支。

1915年中央开始实行专款制，划定验奖税、印花税、烟酒税、烟酒牌照税、牙税五项，谓之五项专款，由各省议定税额，按月报解中央。1916年中央专款又加入屠宰税、牲畜税、田赋附税、厘金增加等项，正式定名为中央专款项，规定烟酒税，烟酒牌照税、烟酒附加税、契税、奖税、矿税六项为中央专款。为了保证中央专款收入，于1919年成立烟酒事务局，将烟酒税、烟酒附加税、烟酒牌照税移归事务局管理，至此由各地征收的中央款项仅契税、牙税、矿税三种。

1923年12月，曹锟当选为总统后宣布立宪，公布了新的宪法。当时财政整理委员会根据宪法规定发表整理税制计划书，国地税收划分如表1-1。

此整理税收计划书因曹锟下台，段祺瑞重新执政而没有实现，仍实行中央专款制。因地方截留专款，中央几乎没有税收收入，仅赖崇文门税为唯一收入。北洋时期国地两税划分终未能实现。

（二）各级税务管理机构

民国成立，改清末的度支部为财政部，财政部名称自此开始。财政部所属的税务机构有：赋税司，主管全国四赋和税收。另设盐务署总管全国盐务，由财政总长管辖。在盐务署内成立盐

表 1-1

国税	直接税	所得税
		矿 税
		营业税
	间接税	关税
		盐 税
		烟酒税
		丝茧税
		茶 税
		糖 税
		出产税
	行为税	销场税
		印花税
登录税 (将) 继承税 (将)		
运输税 (将)		
地税	直接税	田 赋
		房屋税
		宅地税 (将)
		牲畜税
	间接税	屠宰税
		谷米税
		杂谷税
行为税：契税		

说明：表中（将）表示将要制定此税。

务稽核所，由中国总办一员、会办一员主管。又在各产盐区设立稽核分所，有经理华员、协理洋员各一人，等级职权均等，负责征收存储盐务收入。各产盐区盐斤纳税后，须有该处华人经理、

洋员协理会同签字方准放行。盐务收入帐内之款项，没有总办、会办会同签字的凭据，则不能提用。关税管理机构沿袭清后期制度，财政部下设税务处，下属征税部、海事部、工务部。征税部为海关的首脑机关，人员占全部海关人员的 80% 以上，外国人居要职，中国人处于从属地位。

各省都督府之下，设财政司，主管全省正税和各种杂税。袁世凯执政，想保财权于中央，在中央设立国税厅筹备处，各省设分国税厅筹备处，直隶财政部。其官职与各省军政首脑地位相等，主管国税。原有财政司主管地方税。后地方收入范围逐渐扩大，中央又想把这部分收入控制起来，于是国税厅筹备分处与各省财政司合并为“财政厅”，财政厅之名自此始。财政厅直属中央财政部，按财政部所设的税收机构设相应分机构。北洋政府时期，财政厅多为当地军阀把持，成为军阀的军需库，而人事任免权也由军阀控制。不仅如此，各省财政厅还插手属于中央专款的各税，如烟酒、常关、印花、官产及盐务。所有中央专款，多被地方截留，中央财权旁落。中央权力削弱，地方军阀割据的局面就更加严重了。

北洋政府时期，县级地方财政机构极为混乱。县内税款的征收有的由县署办理的，也有另设机构办理的。县经收田赋，烟酒分类分局征收烟酒公卖费，由商人经办。后经县组织法决议，各县成立财务局以总管全县财税。后又改名为财政局或财政科，负责管理全县财政。后来，在财政局外又有经征局、征收局、税务所、印花税所、烟酒分局、官厅分析等，都为县级财政管理机构。各县财政局本应上属省财政厅，但都为军阀割据势力控制，县自为政。

三、国民党统治时期的地方税

1927年，以蒋介石为首的新军阀在帝国主义的支持下窃夺了政权，建立了南京国民党政府。国民党政府建立后，为了统一财政的基础、便于财政的整理，平息多年来国地收支划分的争论，于1927年3月，国民党二届三中全会通过《统一财政决议案》，强调“国民政府治下各省财政应急谋统一，”规定各省非经财政部许可不得征收新税，改变税率。同年6月，国民党政府在南京召开第一次财政会议，主要议题是关于全国财政统一和中央地方收支划分、地方财政等讨论财政部提出的《划分国家税地方税暂行条例》。7月，国民党中央执行委员会公布了《国民政府财政部划分国家收入地方收入暂行标准案》和《划分国家支出地方支出暂行标准案》。1928年11月，国民党政府根据税收制度一年多来的调整变化对中央地方收入划分标准案进行修改，于11月28日重新颁布了《划分国家收入地方收入标准案》及《划分国家支出地方支出标准案》，地方财政从此确立。以后在几次财政会议上对国家税和地方税的划分又曾加以修改变动。

（一）中央和省两级制时期的税收体制

1928年6月第一次全国财政会议决定实行中央、省两级税收体制。属于国家税的有：盐税、海关税、内地税、常关税、烟酒税、煤油税、厘金及一切类似厘金的通过税、邮包税、印花税、交易所得税、公司及商标注册税、沿海渔业税、所得税、遗产税等。划为地方税的有：田赋、契税、牙税、当税、屠宰税、内地渔业税、营业税、市地税、抽得税之附加、船捐、房捐，其他收入。其中，“其他收入”，在各省预算中名称不一，有的称为“其它税捐”，有的称为“各项税捐特别补助”、“特别营业税”，而且所列数字也相当庞大。

（二）中央、省、县三级制时期的税收体制

1928 年国地税收划分后，只规定了中央和省级税收划分范围，没有划出县级税收范围，县只作为省的附属。县级费用和上级所派差事的费用，都需要另行筹集，概无明确的款项。因而造成各县征收各种附加税、杂捐及实行摊派，其结果是县级财政混乱。1934 年第二次全国财政会议确定县为自给单位，把土地税（田赋附加）、土地呈报后正附溢额田赋的全部、印花税的三成、营业税的三成、房捐、屠宰税及其他依法许可的税捐，划为县级财政收入。把其他依法许可的税捐划为县级财政收入，就为县级财政弥补开支不足留下缺口，即县级财政若有不足仍可乱征苛捐杂税，其结果县级财政仍处于混乱之中。

（三）国家财政、自给财政两级财政时期的税收体制

1941 年 6 月，在国民党第三次财政会议上，决定改革战争时期的国家收支系统，把原中央、省（市）、县（市）三级财政改为国家财政与自给财政两大系统。同年 11 月，国民党政府公布《修订财政收支系统实施纲要》，其要点为：（1）全国财政系统分为国家财政和自给财政两大系统；（2）国家财政包括原属国家及省、行政院直属市的一切收入、支出；（3）自给财政以县（市）为单位，包括县（市）、乡（镇）的一切收入、支出；（4）国家课税收入分配县（市）的标准按纯收入，印花税为 30%、遗产税为 25%、营业税为 30%—50%；（5）所得税及土地税原属省收入的部分，划归中央。这样，属于国家税的有原属中央和省的一切税收，田赋、契税、营业税收划中央；属于县（市）的税收有土地税的 25%、中央划拨的遗产税、营业税、印花税的分成、屠宰税、营业牌照税、使用牌照税、土地改良税、行为取缔税等。属县的前四种为中央配给，不能由县来控制，而分配数量的多少也不同，因而难以确保县（市）收入，为了应付战时军

事供给，只有临时筹补，这样，各县普通推行摊派和非法抽捐以资挹注。

（四）中央、省、县三级财政时期的税收体制

1942 年的两级财政体制，使省级财政并入中央，省为中央的附属，无独立税源，不能适应各省的实际情况和需要，而县自治事业也不能充分发展。1946 年，国民党政府对税制又进行了一次较大的修订，对中央地方税的划分系统及其体系也进行了改革，制定了经修正的《财政收支系统法》和《财政收支系统法施行条例》。

《财政收支系统法》共 15 章 46 条，主要内容有：（1）财政收支系统分为中央、省（院辖市）、县（省辖市及相当于县市的局）三级；（2）中央税、省（市）税、县（市）税的划分及有关税目的分成比例；（3）一切货物税均为中央税，凡中央税地方不得重征，并不得以任何名目征收附加；（4）各种税以法律行之；（5）专卖为中央独有，地方不得为之。同时，还明确各级政府税种范围与分配：

1. 中央税有：营业税（由院辖市收入的 30% 划归中央构成）、土地税（由县市地方收入的 30% 和院辖市收入的 40% 划归中央构成）、遗产税（55% 归中央）、印花税、所得税（分类所得税、综合所得税）；特种营业税（如银行、信托、保险、交易所等）、关税（进出口税、吨税归中央）、货物税（包括盐税、矿产税、货物出厂税及取缔税）。

2. 省税有：营业税（收入的 50%）、土地税（收入的 20%）、契税附加。

3. 院辖市税有：营业税（总收入的 70%）、土地税（总收入的 60%）契税和契税附加、遗产税（中央拨款 15%）、土地改良物税（房捐）、屠宰税、营业牌照税、使用牌照税、筵席及娱