

【历史研究】

近代中国分税制思想的发轫及演变

朱华雄 游 凤

摘要:近代中国分税制思想肇始于晚清,发展于民国,是中国传统集权财政思想向近代财政分权思想转型的标志。晚清时期,部臣疆吏对税收划分标准和地方税分级展开了讨论;北洋政府时期,政学两界的讨论将税收划分深入到支出责任的划分,并提出将田赋划为地方税;南京国民政府时期,分税制思想从税收和支出责任划分进一步深入到事权划分,并延伸到分税制制度类型及补助金制度的讨论。在这个过程中,税收划分标准从五花八门到渐趋统一,地方财政从省县不分到各自独立。可以说,近代分税制思想为近代中国分税制立法与实践提供了理论基础。

关键词:近代;分税制;财政体制

中图分类号:K25

文献标识码:A

文章编号:1003-0751(2022)02-0125-07

先秦时期,中国已产生与原始联邦制政体形态相匹配的原始分权型财政制度和思想。^①但随着封建中央集权制度的建立和强化,分权型财政体制被集权型财政体制所取代,财政分权思想失去了生存土壤。清朝末年,分税制^②思想在晚清宪政改革和改变紊乱财政局面的诉求下勃然而兴。目前相关研究主要集中在清末民初的分税制思想方面,内容多限于税收划分,未能反映出近代中国分税制思想发展的全貌。^③因此有必要对近代中国分税制思想进行长时段、系统性的分析,以便从其演变过程和趋势中总结规律和特点。

一、晚清:分税制思想萌芽

清朝末年,中央财权旁落,财政开始走向无序状态,税捐名目繁多、财政局所林立、中央地方财政章制各异,“无异数千小国各自为计”,民国学者评价晚清财政关系是“没有制度以为范畴,没有原则可以遵循”。^④为改变紊乱的财政状况,朝野上下围绕划分国家税、地方税以规范中央与地方政府间财政关系问题展开讨论。虽然他们一致认为划分国家

税、地方税是解决财政紊乱的不二举措,但在国地税收划分标准上迟迟无法统一意见。直至清朝覆亡,以国家税、地方税划分为核心的分税制财政体制改革都未能付诸实践。尽管如此,清末分税制思想已经萌芽,主要表现在以下几个方面:

1. 划分国家税、地方税

在预备立宪和地方自治思潮高涨之际,赵尔巽、程德全、赵炳麟等朝廷重臣直言财政散漫以致百政空有言而无实效,奏请将名目烦琐的税捐统名为税,^⑤“将一切租税分作两项,一国税以备中央政府之用,二地方税以备地方行政之用”。^⑥这样一来,“其关乎国家者自不容外间稍挪分毫,其关乎地方者尤不得由内间故为牵制”。^⑦1907年,熊希龄向时任度支部尚书的载泽上书,提议划清中央地方出入之款。^⑧其他对财政问题颇有研究的官员,亦纷纷上书、上帖陈请划分国家税、地方税。1908年,度支部颁布《清理财政章程》,要求各省清理财政局将“该省未来划分税项时,何项应属国家税,何项应属地方税,分别性质,酌拟办法,编订详细说明书送部候拨”。^⑨划分国家税、地方税以规范中央与地方财

收稿日期:2021-10-04

作者简介:朱华雄,男,中南财经政法大学经济学院教授,博士生导师(武汉 430070)。

游凤,女,中南财经政法大学经济学院博士生(武汉 430070)。

政关系,成为朝堂上下的共识。

2. 确定划分国家税、地方税标准

清朝实行的中央集权财政体制,向无中央、地方之分。所以,国家税、地方税划分先要确定以什么作为划分标准,各级官员从各自利益诉求对税收划分标准展开了旷日持久的争论并形成了五花八门的划分标准。如程德全提议按内销和外销来划分国家税和地方税。度支部认为,外销、内销不足以划分标准,应“于正款、杂款之中,分别其性质,何项向供国家行政之用,应属国家税;何项向供地方行政者,应属地方税”^⑩。这其实是按税款用途来划分。但因当时国家地方行政界线不明和各省一税多用情况比较普遍,这个看似界定明确的标准,在实际运用时很容易产生歧义。

由于领导部门提出的划分标准不能完全适用,各省清理财政局在编制财政说明书时只能结合本省实际情况自定标准。如奉天省提出数额多少、物品属性、税项性质、税则是否一定、税收系统五项划分标准。^⑪江苏提出七条国家税标准:人民普及负担者、收额巨大确实者、非国家名义不能征收者、人事财产行为因受国家制裁或保护而征收者、社会上无益有损以税法去之而征收者、因军事外交之关系临时增课而事后停免者、因指定用途一时骤难改变者。^⑫广西清理财政局以主体资格和税款性质为划分标准,“主体、性质俱属国家者,国税也,主体属国家而性质两近者,亦国税也。性质专宜于省税,以省税待之”^⑬。

税收划分标准五花八门的原因有三:首先,中央与地方划分国地两税的动机并不一致。中央希望通过划分国地税收来保证其能够获得稳定的财政收入以实现集权目的,地方督抚则是企图通过国地税收划分使其实际掌握的赋税收入合法化以实现其分权目的。中央与地方利益诉求与目的的差异,注定中央与地方在国地税收划分的关键性问题——税收划分标准上无法达成一致意见。其次,时人对分税制的认知各有不同,对分税制的理论依据认识不充分。最后,各省的租税状况千差万别。晚清的税制极为混乱,税目极为复杂。

3. 划分地方财政

两广总督张鸣岐提出按“有一级之行政即应有一级之税”原则,将地方税分为省、府厅州县和城镇乡三级。三级政府的事务分别由三级政府的税收支

办,这样不仅界限分明,各级政府也能依财力盈虚为办事的标准。这一主张深得吉林巡抚陈昭常的认同,他认为“如不标立三级名目,恐部中规定税项仅列总名,必省城经费地步,彼时求之国税而国家不应,取之地方而地方不应”。其他多数督抚认为,地方税分三级虽更精确,但宪政过渡时期,新政浩繁,需款在在,地方财政分三级恐难以自顾。宜先划清国家地方两税,然后再图地方税分级。^⑭最后各督抚初步达成先分国家税和地方税,地方税暂不分级的意见。这主要是因为晚清税收体系混乱,财政枯竭,难以做到一级政府一级税收,只能退而求其次。

滥觞于晚清的分税制思想是晚清政府在内忧外患的局势下变革图存的产物,是宪政改革、地方自治、中央财政危机等多种力量共同作用的结果。它在中央与地方官员关于财政体制变革方案的争论和较量中日渐明晰,划分国家税、地方税成为朝野内外的共识,这是对中国传统财政体制思想的一大突破,是中国财政思想史上的一个重要创新。但其产生的客观环境决定了清末关于国地财政划分的主张主要出自与此利益关系重大的政府官员。另外,收入和支出是财政的一体两面,实行分税制不仅要划分国家税和地方税,也要将国家支出与地方支出分离。但清末的中央财政与地方财政划分讨论中并未论及国家、地方支出划分。因为支出的划分依赖于事权的划分,清末的宪政改革虽确定了中央与地方分权的改革方向,却并未对中央与地方的政务范围进行明确界定,中央与地方的事权没有明晰划分以致支出责任难以明确划分。

二、北洋政府时期:分税制思想缓慢发展

民国初期,出现国地收支划分之议。1912年5月,北洋政府首任财政总长熊希龄提出要“划分税目,以别国家地方之权限”^⑮。继任财政总长周学熙强调:划分国家税地方税,明晰国家财政地方财政的界限是破解财政紊乱的第一方法。^⑯在这样的诉求下,一些官员和学者或撰文或上帖,表达其国地收支划分的主张。“五四”运动前后,随着地方自治思潮高涨和一些留学生归国,国地财政划分成为热点话题。他们除继续探讨晚清悬而未决的税收划分标准外,还就税收划分需先划分支出、田赋及契税划归地方达成了共识。这一时期分税制思想缓慢发展,主要有如下几个特点。

1. 划分税收需先划分支出

相较于晚清,民初财政更加紊乱,熊希龄就职财政总长不久即向各省都督致电言整理财政,江苏都督程德全复电称,“此时不先将国家地方经费划清界限,辄言整理财政实无着手之方”,主张将全部支出在中央与地方之间合理划分。^①国家支出主要依赖于税收,“欲划定中央与地方收入之财源,必先划定中央与地方支出之经费”,经费范围划定后国家收入当如何分配也易于决定。^②继任财政总长周学熙也认识到,中央与地方经费不分,税项亦无从厘定。^③在其主持下,于1912年冬厘定国家经费地方经费划分章制,列举了立法费、海陆军费、外交费等12项国家政费和教育费、警察费、实业费等10项地方政费,这是中国历史上首次对国家支出与地方支出的明确划分,并成为这一时期支出预算编制的依据。

2. 确定国家税、地方税划分标准

民国初期,政学两界对清末未有定论的税收划分标准做了进一步研究。“国税与地方税区分得宜,则两受其利;区分不得宜,则两受其弊”,主张在综合考虑中央与地方权限及经费的基础上,按照租税性质来划分。^④直隶都督张锡銮指出,“仅就收入之性质以定国家税项之界限,则分配必难平均”,税项划分应当综合考虑多种因素。^⑤贾士毅剖析了法国、德国、日本分税制利弊,对日本地方税以特别税为主而辅之以附加税的制度颇为赞赏,认为我国可采之。^⑥周学熙认为,德日之划分方法皆不适用于中国,因为各家学说与我国事实不符,各国成例与我国历史不合。税收划分应“以事实为指归,而不拘于各家学说;以历史为依据,而不泥于各国成规”。据此提出:“税源普及于全国,或有国际之关系,而性质确定可靠,能得巨额收入者,为国家税;税源多囿于一定区域,不含有国际之关系,其性质虽亦确实,而收入额比较稍小者,为地方税。”^⑦1913年11月即据此标准颁布了《划分国家税地方税法(草案)》,将全国租税分为国家税与地方税,这是中国历史上第一部颁行的国家税地方税法案。

3. 田赋当划为地方税

我国历史上,田赋向为国家正供,晚清各省在财政说明书中均将田赋列为国家税。1912年秋,程德全联合苏浙士绅吴廷燮等,请求中央将漕粮划归地方,均遭驳回。熊希龄指出漕粮一项各省负担不均,

为合租税负担公平原则及缓和中央与地方关系考虑,宜将漕粮划为地方税。^⑧这场漕粮之争很快演变为田赋之争,学界对此也积极发表意见。尚希宾向袁世凯上书,建议将田赋划归地方,以充实地方财政,发展地方自治。^⑨吴贯因称:“地方税之性质宜课固定财产,以田赋为最宜。”他共列举十五个田赋当划为地方税的理由。^⑩地方政府的诉求和学者的议论,并未改变中央政府将田赋划为国家税的初衷,1913年11月颁布的《划分国家税地方税法(草案)》中田赋仍划为国家税。1921年,江西等十二省联名提案要求将田赋列为地方税。其后,叔衡、杨汝梅、马寅初等学者也发文提出田赋当划归地方。1923年,曹锟顺应形势在《中华民国宪法》中将田赋及契税划为地方税。自此,向为中央主要税收的田赋划归地方。

相较于晚清,北洋政府时期分税制思想前进了一大步:第一,认识到中央与地方经费划分对于税收划分的重要性。这一时期的官员、学者明确提出国家、地方经费的划分是国地税收划分的基础,意识到支出划分是处理好中央与地方财政分配关系不可或缺的一面。第二,主张将田赋从中央划归地方。政学两界的讨论,使得田赋及契税最终划归地方,增加了地方合法税收。第三,分税制成为共识,并得以立法。民国初年,合理划分国地收支已成为进步人士的共识,尽管局势动荡,北洋政府分别于1913年冬和1923年颁布了划分国家税、地方税法案,为南京国民政府时期分税制财政体制的确立奠定了基础。但由于军阀割据混战、政权更迭频繁,使得这一时期国家政策难以一以贯之,分税制思想发展也较缓慢:从广度上看,这一时期对分税制问题进行研究和讨论的学者及成果依旧不多,且尚未触及事权划分和转移支付等重要内容;从深度上看,该时期对分税制的研究尚不深入,论述学理性稍显欠缺。

三、南京国民政府时期:分税制理论框架基本形成

1927年后,南京国民政府多次组织召开全国性财政会议讨论分税制改革,并根据政策施行中出现的问题和社会环境的变化,不断调整和完善财政收支系统。这一时期,随着财政体制改革的现实需要,越来越多的专家学者对国地收支划分中事权和支出责任划分、税收划分标准、分税制制度类型、地方财政划分和补助金制度等问题展开了深入研究。

1. 税收划分当以事权和支出责任为划分基础

北洋政府时期的财政官员或学者,虽对划分税收需先划分支出已经形成共识,但对中央与地方事权、中央与地方支出责任以及中央与地方税收收入划分三者之间的关系尚缺乏清晰的认识。较早阐述三者间关系的是何廉和李锐。他们指出:中央与地方支出划分问题,一方面涉及中央与地方职务之分配;另一方面关系到中央地方的财源与责任分配。^{②7}但这一论述并未对三者间的逻辑关系给出明确的界定。马寅初作了进一步阐释:“中央财政与地方财政之划分,应就其职务范围之大小而定。中央政府职务与地方自治职务划分之后,因职务所需经费之来源,应如何划定,就可以容易解决了。”^{②8}即根据中央与地方职务划分决定各级政府经费支出,继而根据职务范围和支出需要划分国家税与地方税,即国地税收划分当以事权及支出责任为划分基础。20 世纪 30 年代中期以后,国地收支划分须视中央与地方政府职务分配而定的观念深得国内财政学者认同。他们提出中央与地方职务划分原则:第一,事关全体人民利益的,应归中央;事属地方利益的,宜归地方。第二,事需高深技巧及智力的,宜归中央;事需精细监督的,应属地方。第三,行动需要一致的,应归中央;行动需因地制宜的,宜属地方。^{②9}各级政府履行其职能所产生的经费支出由该级政府负担,税收是政府经费支出的主要来源。因而,应按照政府间事权划分确定中央和地方各级政府应承担的支出责任,再来确定政府间税收的划分,这是分税制财政体制改革的理想情况。但政府间事权及支出责任的明晰、合理划分并不是件容易的事,国民政府时期中央与地方政府间存在大量共同事权。

2. 分税制类型及选择

当时学者认为分税制大致可分为三类:一是集权型分税制,即主要税收都集中于中央,地方只有少数零星捐税。二是分权型分税制,即中央与地方政府各有独立税源,地方政府财权较大且在法律框架内不受中央政府的干涉,1923 年颁行的宪法中所确立的国家税、地方税划分属分权型。三是折中型分税制,介于集权制和分权制之间的兼顾国家政治效率和地方自治发展的财政制度。很多学者将折中制与孙中山提出的均权制画上等号,认为南京国民政府根据均权制原则颁布的 1935 年《财政收支系统法》即属折中型。均权制的特征是中央与地方各级

政府间税收的划分根据充足、适合、管理有效等原则办理,不偏于集权亦不偏于分权。

当时学者认为集权制和分权制各有优劣:集权制可增强中央政府力量,提高其行政效率,但违反地方自治精神,不利于地方自治事业的发展;分权制可增加地方财政收入进而促进地方自治的发展,但会减低行政效率,易形成尾大不掉、割据称雄危局。唯均权制最优,因为均权制既有利于地方自治的发展,又不影响各级政府行政效率的提高,“实兼法美制之长而去其短”^{③0},是满足中国时代需要的最优财政制度,是解决中国财政问题的不二法门。^{③1}因而他们高度赞同采用均权制,并对 1935 年 7 月颁布的《财政收支系统法》评价颇高。20 世纪 40 年代,由于国际局势日益紧张和社会经济的发展,一些财政专家认为集权制更优,主张采取集权型财政制度。如朱偁认为财权集中于中央其利有三:“一是地方不必再办直接税,以与中央重复,而收税制单纯之效;二是全国统一征收,人民负担平均,不致有畸轻畸重之弊;三是由中央统筹支配,补助地方,可以酌盈剂虚,而收全国事业平均发展之效。”^{③2}集权与分权是中央与地方关于财权博弈的主旋律,究竟哪种类型更优,并没有绝对的衡量标准。钟銓恩认为,国地收支划分应与一国政治建设原理相适应。“若其国主张中央集权,则其国之财政权亦多集中于中央政府;若主张地方分权,则其财政权多集中于地方。”^{③3}李锐认为,“中央与地方财政收支系统应随时代与环境而调整”,有因时因地制宜的必要。^{③4}所以,一国对于分税制制度类型的选择既无统一的标准,也不是一成不变的,唯一不变的是所选择的制度类型必须满足国家的时代需要和适应社会经济的发展。

3. 与时俱进地调整国地税收划分标准

南京国民政府时期,学者们对晚清和北洋政府时期已多有论及的税收划分标准进行了更深入的学理性分析。20 世纪 30 年代,罗介夫、贺渡人、朱偁等提出根据租税性质和政务性质来划分国家税和地方税。从租税性质看,关税、货物税等有全国一致性质的,应当划为中央税;土地税、家屋税等有地方局部性质的,应当划归地方。^{③5}这样的划分标准实际上是将税收范围广、数额巨大的税收都划归中央。从政务性质看,“中央政务系一般的,以国民全体利益为目的”,而“地方政府所执行的职务,以局部的个别的利益为目的,与特定的人民多有直接的关

系”。^③所以,中央税“当以能力为纳税标准”,地方税“当以利益为纳税标准”。^④到20世纪40年代,随着地方自治的发达、社会经济的发展和政府职能的扩张,学者们认为能力和利益原则已不足以成为划分国家税和地方税的标准,转而推崇效率、适合、相当原则。效率原则是指税源划分在考虑租税本身性质的基础上,以各级政府易于管理且效率最大者为标准。据此标准,“土地税应归地方,因地方税更熟悉当地情形,各种地价手续都易办理。所得税则因所得的地址不易确定,所得的管理亦不易,故不宜由地方管理而应为国家收入”^⑤。适合原则实际就是以税基的广狭为划分国家税与地方税的标准,“凡税基之较广者宜归中央,税基较狭者宜归地方”^⑥。据此原则,所得税、消费税、营业税等均属税基广者,应划归国家;土地税、房捐等税基较狭,应划归地方税。^⑦相当原则实系弹性原则,弹性大的租税应归中央,弹性小的租税应归地方。^⑧效率、适合、相当原则是一个综合性的划分国家税与地方税的标准,南京国民政府后期的税收划分基本上遵循这一原则。

4. 地方财政分为省县两级

晚清督抚曾对地方税分级进行过讨论,最后达成的意见是暂不分级。北洋政府时期由于政局动乱,国家、地方财政两级划分都很困难,更遑论地方财政分级。1928年,南京国民政府颁布的国地收支划分法案,对国家和地方的收支进行了明确划分,同时规定,“省、市、县收入之分配,由各省及各特别市自定之”,即省及以下地方政府的财政并未划分,致使“所有地方税均为省之财源,县地方只有增设附加以分其余沥,或征收苛捐杂税,以资挹注”^⑨。以省税的附加为主、以零星杂捐为辅的县乡税收,“不仅使下级地方的正常事业无法推进,并且足使下层经济力量为之衰竭”。为缩小县乡税收和支出的差距,“应当打破现在地方的财政集权制度,从速确立省和下级地方的财政关系,将现有地方税源,就各级地方团体之需要,重为划分”。^⑩那么地方财政分几级?首先“当将原属县市及区乡镇者,合为一体。县市以下,不宜再加划分,使县市与其区乡镇等之财政归于统一”^⑪。其次,遵循财政划分与一国政治制度相适应的原则,“我国政治制度,分为中央省县三级,故国地财政划分亦应分为中央省县三级”^⑫,但当时学者多主张将地方财政分为省县两级,1934年第二次全国财政会议采纳了地方财政分为省县两级

的意见,并在1935年7月颁布的《财政收支系统法》中正式将地方财政分为省县两级。

抗日战争爆发后,尹文敬提出裁撤省级财政,以县为地方财政预算唯一单位,划田赋及一切有地方性质之杂税杂捐为县税。^⑬在战时环境下,为保证抗战军需物资的供应,南京国民政府采纳了这一主张,于1941年颁布《改订财政收支系统实施纲要》,将省级财政并入国家财政,地方财政唯县一级。战时两级财政体制的实施使得此前划归地方的田赋、契税及营业税悉归中央所有。此外,地方政府在维持正常行政开支外,还要为驻扎或过境军队筹措军需粮饷,在负担日重的情况下,地方政府只得在法令规定外设法弥补,以致苛杂繁兴、摊派百出,经济民生交受其困。抗战胜利后,时任财政部长俞鸿均在国民党六届二中全会上指出,国家基础应建筑在地方自治之上,地方自治的发达离不开相当充裕的财源。遂提议恢复中央、省、县三级财政体制,以改进自治财政,促进地方自治的发展。^⑭1946年6月,南京国民政府财政部召开全国财政会议商讨改订财政收支系统,并于次月颁布《财政收支系统法》,地方财政恢复为省县两级,明确划分了省县收支。^⑮与1935年相比,1946年《财政收支系统法》扩大了县级财源而缩小了省级财源。综上分析,南京国民政府时期,政学两界对地方财政的基本主张是将地方财政分为省县两级,使县一级有相对稳定和充足的收入来发展地方自治事业。

5. 实行补助金制度

补助金即上级政府对下级政府的财政补助,是在划分国地收支的基础上调节中央与地方及地方各级政府间财政关系的重要工具。这一时期的学者们认为,出于平衡地方财政收支、协调地区均衡发展、协调地方自治与行政效率的需要,中国应实行补助金制度。^⑯裁厘改统后,南京国民政府开始对各省按月补助以弥补厘金损失,但补助多少是以各省实力大小来决定并非公平分配,且未指定财源,以致拨付的补助金具有不确定性。针对政策施行中存在的问题,学者们围绕补助金的来源、分配及管理展开了分析。

第一,中央当以何款来补助各地方政府?主要有两种意见:一是以遗产税和所得税的收入作为补助费的主要来源。因为民生主义若能完全实现,遗产税和所得税收入会有惊人的增加,会是一种可靠

的补助费来源而不致落空。^{⑤①}二是以各省的国营矿业等收入作为中央对省尤其是贫瘠边省的补助来源。因为边省矿产丰富,由中央投资并与地方政府合作开发,其收益必日益增加。“以此项新事业收入为补助来源,既不影响国库全部,亦可收地方政府合作之效。”^{⑤①}

第二,中央政府如何确定分配给各地的补助费?刘耀燊认为有两种标准,一是根据“各地方已有的自治程度、收支状况、人口密度、地价如何、以至交通、工商业、人民知识程度而斟酌确定”。二是以“人口与面积为标准”。^{⑤②}刘耀燊所提的第一种标准主观随意性较大,第二种标准阐述又不甚清楚。李权时明确提出,以与各地人口、疆域和不动产价值的反比例为分配补助费多寡的标准。即“人口多、疆域广或不动产估值高的地方的补助费比较的少,而人口较少、疆土狭或不动产估值低的地方的补助费比较的多”^{⑤③}。但这种方法在当时的条件下也缺乏可操作性。

第三,对补助金的管理。为提高补助资金的使用效率和避免下级政府对补助金的依赖,应当加强对补助金的管理。时人提出两项措施:一是设立专门的地方财政监督机关,监督补助金的运用;二是限定补助金的用途。补助金作为调节纵向和横向财力差距的重要手段,“无论如何不能用于能直接增高某地方不动产价值的事业”,接收补助费的事业必须具有利益普遍的性质。^{⑤④}最好“以用于教育、文化、经济建设、卫生治疗、保育救济等事业为原则”^{⑤⑤}。

经历了晚清萌芽和北洋政府时期缓慢发展阶段后,分税制思想在南京国民政府时期得到长足发展:首先,研究分税制问题的著作数量和人数均大幅增加;其次,研究内容拓宽且深度增加。这一时期,政学两界对分税制三要素展开了全面论述:提出以事权定支出进而划分税收,与时俱进地统一了税收划分标准,明确划分了地方财政,深入讨论了补助金制度实施。符合当时改革需要的以事权划分为逻辑起点、以税收划分为核心、以上级政府对下级政府的补助为补充手段的分税制思想体系基本形成。但由于战火不断、派系斗争、官僚腐败等原因,南京国民政府时期分税制财政体制在制度设计上存在事权不够清晰、事权与财权不统一、税收划分不当等问题,以致中央财政汲取能力不足,地方苛杂丛生。

四、结语

晚清到民国政体形态的变化以及财政制度改革的逐步实施,是近代中国分税制思想发展的重要推动力;而政府管理层对分税制财政体制的认同,是近代中国分税制思想持续发展的力量源泉。在上述因素共同作用下,近代中国分税制思想形成与发展呈现出以下特点。

第一,近代中国分税制思想的发展历经了由点到面的逐步深化过程。从晚清到民国,国人对分税制的讨论从税收划分深入到对税收划分具有重大影响的事权与支出责任的划分、从收支划分拓展到补助金制度实施,税收划分标准从五花八门到渐趋统一、地方财政从省县不分到各自独立,分税制思想体系日趋丰富完善。

第二,分税制思想为近代中国分税制财政体制立法和实践提供了理论支撑。思想源于实践并指导实践,意味着分税制财政体制正式登上中国历史舞台的 1913 年《划分国家税地方税法(草案)》,是清末民初各界人士就国地收支划分展开激烈讨论的结果。同样,在政学两界人士努力下,1923 年《中华民国宪法》顺应时代潮流将田赋及契税划归地方,扩大了地方财权。及至南京国民政府时期,财政部多次组织全国财政会议,广邀学界专家参会讨论国地收支划分法案,不少专家学者关于分税制改革的意见被采纳而成为国家政策,对南京国民政府时期历次分税制法案的调整完善具有重要的指导作用。

注释

- ①相关研究参见王文素和梁长来的《我国先秦政体形态变化与分权财政体制变迁》,《经济研究参考》2014 年第 1 期以及赵云旗的《中国历史上的分税制》,《财政监督》2017 年第 5 期。②分税制是分税分级制财政体制的简称,由政府间事权与支出责任、收入划分和转移支付制度三要素交织而成。民国初年已经开始了分税制财政体制改革的尝试,而分税制思想的产生及方案的提出更早一些,始于晚清预备立宪。参见赵云旗:《中国近代史上分税制财政体制的尝试》,《杭州师范学院学报》(哲学社会科学版)2005 年第 5 期。付志宇:《历史上分税制的产生和形成》,《税务研究》2002 年第 2 期。马金华:《民国时期的分税制改革评析及启示》,《财政监督》2014 年第 4 期。③相关研究主要有龚汝富:《近代中国国家税和地方税划分之检讨》,《当代财经》1998 年第 1 期。印少云、顾培君:《清末民初分税制思想述评》,《徐州师范大学学报》(哲学社会科学版)2001 年第 2 期。邹进文:《清末财政思想的近代转型:以预算和财政分权思想为中心》,《中南财经政法大学学报》2005 年第 4 期。刘增合:《制度嫁

接:西式税制与清季国地两税划分》,《中山大学学报》(社会科学版)2008年第3期。④赵雁行:《财政制度与国地税收之划分问题》,《中国经济》1934年第11期。⑤《奉天将军赵奏酌设各地方裁判粮税专员并定地方官行政权限折》,《四川官报》第15册。⑥《掌京畿道监察御史赵炳麟奏请统一财权整理国政折》,《政治官报》第233号。⑦《署黑龙江巡抚程德全奏遵旨陈管见折》,《政治官报》第64号。⑧周秋光主编:《熊希龄集》(第一册),湖南人民出版社,2008年,第298—299页。⑨度支部:《清理财政章程》,《吉林官报》1909年第1期。⑩《清理财政章程解释》,清末铅印本,第7页。⑪奉天清理财政局:《奉天全省财政说明书》,陈锋主编:《晚清财政说明书》(第一卷),湖北人民出版社,2015年,第224—225页。⑫江苏清理财政局:《江苏苏属财政说明书》,陈锋主编:《晚清财政说明书》(第五卷),湖北人民出版社,2015年,第222—223页。⑬广西清理财政局:《广西全省财政说明书》,陈锋主编:《晚清财政说明书》(第八卷),湖北人民出版社,2015年,第36、40—43页。⑭中国社会科学院近代史研究所《近代史资料》编辑部:《近代史资料》总第59号,中国社会科学出版社,1983年,第76、79—85页。⑮林增平、周秋光主编:《熊希龄集》(上册),湖南人民出版社,1985年,第315页。⑯⑰⑱⑲⑳㉑㉒㉓㉔㉕㉖上海经济世文社辑:《民国经世文编》(第五册),北京图书馆出版社,2006年,第2989、3144、3153—3166、3320—3323、3166—3178、3304—3312、3205—3247页。㉗周秋光编:《熊希龄集》(第三册),湖南人民出版社,2008年,第25页。㉘何廉、李锐:《财政学》,国立编译馆,1940年,第69页。㉙马寅初:《财政学与中国财政——理论与现实》(上册),商务印书馆,2001年,第176页。㉚⑬冯华德:《吾国国地财政划分之理论与实际》,《浙江财政月刊》1936年第10期。㉛王万甫:《中央与地方税收之划分》,《民族杂志》1936年第7期。㉜赵雁行:《财政制度与国地税收之划分问题》,《中国经济》1934年第11期。㉝朱倮:《对于第三次全国财政会议之

感想》,《财政评论》1941年第1期。㉞钟铨恩:《论我国之国地财政划分》,《中央银行经济汇报》1941年第1期。㉟李锐:《调整财政收支系统与田赋改制》,《财政评论》1941年第6期。㊱贺渡人:《试评财政收支系统法》,《社会经济月报》1935年第9期。㊲罗介夫:《中国财政问题》,上海太平洋书店发行,1932年,第109页。㊳朱倮:《如何逐渐推行财政收支系统法》,《财政评论》1939年第1期。㊴刘耀燊:《国地财政划分之研究》,《财政知识》1943年第1期。㊵苏日荣:《行宪后国地税收划分问题》,《财政评论》1948年第4期。㊶陈润微:《从国地财政划分原则谈战后我国营业税》,《财政知识》1944年第2期。㊷周玉津:《论国地财政之划分》,《裕民》1944年第6期。㊸⑭高秉坊:《近年来我国税制之改革》,《财政评论》1939年第2期。㊹曹为祺:《我国国地财政划分制度之检讨》,《中农月刊》1942年第3卷第7期。㊺尹文敬:《如何调整国地财政》,《财政评论》1939年第5期。㊻中国第二历史档案馆编:《中华民国史档案资料汇编》(第五辑第三编),凤凰出版社,2010年,第166—167页。㊼江苏省中华民国工商税收史编写组、中国第二历史档案馆编:《中华民国工商税收史料选编》(第一辑)上册,南京大学出版社,1996年,第1522—1528页。㊽赵雁行:《财政制度与国地税收之划分问题》,《中国经济》1934年第2卷第11期;李锐:《新财政收支系统实施的检讨》,《政治建设》1942年第2期;马寅初:《财政学与中国财政——理论与现实》(上册),商务印书馆,2001年,第185页;栗寄沧:《国地税收的划分与调节》,《银行月报》1941年第1卷第6期;罗介夫:《中国财政问题》,上海太平洋书店,1932年,第109页。㊾李权时:《国地财政划分近况》,《信托季刊》1936年第1卷第4期。㊿彭雨新:《论收支系统法之分税办法与地方财政》,《财政评论》1940年第3期。㊽㊾李权时:《国地财政划分近况》,《信托季刊》1936年第1卷第4期。

责任编辑:王 轲

The Origin and Evolution of the Thought of Tax Sharing System in Modern China

Zhu Huaxiong You Feng

Abstract: The thought of tax sharing system in Modern China began in the late Qing Dynasty and developed in the Republic of China. It was the symbol of the transformation from the traditional centralized financial thought to the modern decentralized financial thought. In the late Qing Dynasty, the officials of Ministry and Provincial Governors discussed the standard of dividing national and local tax classification. During the period of the Northern Government, government officials and scholars discussed the tax division deeply into the division of expenditure duty, and proposed that land tax should be classified as local tax. During Nanjing KMT governing period, the thought of tax sharing system went further from the division of tax and expenditure responsibilities to the division of intergovernmental duties, and extended to the discussion of the types of tax distribution system and the subsidy system. During this process, the standard of tax division changed from disorder to unification, and local finance was independent from indistinct provinces and counties. It can be said that the thought of modern tax sharing system provided a theoretical basis for the legislation and practice of tax-sharing system in Modern China.

Key words: Modern China; tax-sharing system; fiscal system