

## 国民政府分税制税收划分研究与借鉴

<http://www.criifs.org.cn> 2005年7月25日 赵云旗

追溯我国分税制财政体制，最早在光绪34年（1908）开始提出，当时的立宪筹备事项内就有“订颁国家税地方税章程之条，是税项划分之滥觞”，但却没有支出的划分。真正意义上的分税制是从民国元年（1912年）实施的，但时间很短就停止了。到国民政府时期又继续实施，而且进行了多次调整和修改，其中主要的问题就是中央、省和县三级政府税收划分的合理与否。我国1994年实行分税制以来也存在着同样的问题，认真研究和总结国民政府时期税收划分的经验教训，对深化和完善目前分税制财政体制改革，进一步推动我国经济的持续协调发展是很有借鉴意义的。 一、国民政府初期分税制实施与税收划分

国民党政府1927年建立以后，为了维护其统治，于1928年7月1日召开了第一次全国财政会议，根据当时的政治、经济等情况，决定实行分税制财政体制。

### （一）实行分税制的原因

第一，国家财政严重空竭。在中国历史上，一个新政权的存在首先建立在旧政权的财政基础上，然后开辟新的财源，从而形成政权的经济基础。但北洋政府留下的只是一个空壳，财政收入几乎一无所有。

民国初期，由于各省独立，地方向国家解款制度中断，国家财政处于极度困难的境地。尤其是袁世凯称帝灭亡后，国家完全失去了对各省的控制，不仅解款无望，就连中央的专款制度也无法实行，加之军阀连年混战，军费急剧增长，致使国家财政步履维艰。1921年以后，财政状况更加恶化，各省解款全部停止，税收也被截留。如盐税，“初则请求协助，继则自便截用；外债以信用薄弱固不能进行，内债亦成强弩之末”。这一时期，国家财政已到了崩溃的程度。

虽然北洋政府加倍地搜刮民脂民膏，滥发国债和向银行借款，但仍不能维持巨额费用。如军费1916年为1.75亿元，占财政总支出的37%；1919年为2.17亿元，占总支出的44%；1925年为2.97亿元，占总支出的47%。债务费仅次于军费，1916年为1.37亿元，占总支出的29%；1919年为1.28亿元，占总支出的26%；1925年为1.66亿元，占总支出的26%，军费与债务合计占总支出的60—80%。因此，北洋政府财政长期处于亏空，1916年亏2000亿元，1919年亏5700亿元，1925年亏17200亿元，最终全面崩溃，无法维持。在这种情况下，新建立起来的国民政府必然一无所获，北洋政府留给它的只有累积如山的债务。

第二，地方财政面临危机。北洋时期各省始终处于独立或半独立状态，特别是袁世凯死后，地方财政几乎不受国家的节制，各省自治。由于地方财政支出增长迅猛，收支悬殊日益加大。如1925年，19个省有16个省发生亏空，占总数的84.21%，只有3个省略有节余，占总数的15.80%。收支悬殊

最大的有：四川省亏1751.7万元，河南省亏1049.7万元，广东省亏732.5万元，福建省亏712.9万元。如果与1913年相比，各省支出都超过好多倍。河北省财政支出由1913年的554.7万元增加到1096.2万元，增加了2倍；察哈尔由1913年的5.4万元增加到179.6万元，增加了33倍；山东省由1913年的140.3万元增加到1730.6万元，增加了12倍；河南省从1913年的739.7万元增加到1982.4万元，增加了2.6倍；福建省从1913年的119.4万元增加到1320.5万元，增加了11倍；贵州省从1913年的57.9万元增加到448.9万元，增加了7.7倍。之所以如此，主要是穷兵黩武，扩充地方兵力造成的。如1922年，四川省军费支出竟占整个支出的88%；1923年，湖北省军费支出占总支出的94%。为了应付巨额的军费与其他各项开支，地方政府同样是大举外债。1921—1927年，北洋政府的387笔外债有不少就是地方政府的。与此同时，滥发纸币，湖北有官票、山西有晋钞、东北有奉票、吉林有官帖、黑龙江省有官帖和哈大洋票。奉系军阀统治下的东北三省，到1928年左右，官办银行发行的钞票达7亿元之多，被称为“纸币世界”。如果说北洋政府是靠借债度日的话，那么地方财政是靠发纸票维生，财政危机由此可想。国民政府成立后面面对的地方财政也是山穷水尽，危在旦夕。

第三，财政制度的极度混乱。北洋时期，军阀混战无处不在，无时没有，对财政制度造成极大的破坏，不论国家财政还是地方财政都是极端混乱的状态。苛捐杂税，多如牛毛，除全部保留了清王朝的税捐外，又先后增加了印花税、烟酒牌照税、验契税、契税加征、车税加征、厘金加征、牲畜及屠宰税加征等等，名目繁多，成倍增长，而且任意征敛，毫无限制，如印花税刚开征时，只有10种，从1917年扩大到20余种。契税税率原来卖九典六，1917年改为卖六典三，各地还增加契税附加税。原来契税不包括土地、房屋不动产，只是在买卖中对契据征税，1922年又颁布不动产登记时要交纳不动产费。这样一来，契税类税收包括契税、不动产费、验契费和契税附加四类。再如盐税附加税，有中央附加、外债附加等，数量竟超过了食盐正税，由1917年的53万元增加到301万元，增加了5.6倍。

至于地方财政就更混乱了。一是在旧税目外大量增加所谓的“附加税”或其他新税。如田赋附加税，国家规定不得超过正税的30%。但实际上不仅大大超过国家的规定，而且达到正赋的若干倍，海门县田赋附加税竟超过正赋的26倍，山东1926年至1927年土地税超过了农民的总收入。致使农民负担大大加重，各省卖儿鬻女、弃田逃走者比比皆是。厘金发展到后来的产销税、落地税、统税等等多达几十种，税率有的地方高达到25%。全国有厘卡784个分局，卡不下2500处。致使交通艰滞，货价提高，人民遭殃，工商业难以发展。二是苛捐杂税与日俱增。直隶省有16种，吉林省有20多种，奉天有33种，四川省开征各种杂捐达到99种，仅警察官厅开征杂捐就有24种。三是摊派普遍出现，“在偏僻贫瘠之区，军费不足，即任意取诸人民，苛捐杂税，诛求无厌，至民不聊生，赤地千里。而繁富省分，亦复拥兵把持，以贪官污吏为爪牙，搜括民财，尽饱私囊，工商因之凋敝，而军费之积欠如故，民众怨毒所积已久”。

第四，分税制财政体制的必然选择。国民政府之所以继续实行分税制财政体制，各级财政窘迫固然是一个重要原因，但也是历史提供的必然选择。分税制财政体制作为一种新的制度早已为社会所承认和接受，从民国元年到现在，不仅有了一个开端，而且已经深入人心，不论什么样的政府都不可能退回到封建社会的制度上，只能采取新制度，这是摆在国民政府面前的一条必由之路。而且，以孙中山为代表的资产阶级革命党人，一向主张“地方自治”，反对专制集权，这一宗旨反映到财政制度上便是分税制。如国民政府第一次全国财政会议指出：“中央集权与地方分权并重，乃总理手定政纲，吾党奉为圭臬，兹所谓统一财政者，乃统一中央之财政。故中央财政应取中央集权主义，非并地方财政而统一于中央也”。要实现孙中山先生的遗志，也只有采取分税制财政体制，

无法步袁世凯的后尘。另外，北伐战争虽然打倒了北洋军阀，但并不意味着从此天下统一了，各地的军阀仍然存在，他们仍然处于独立和半独立的状态，不愿意也不会把地方财权拱手交给蒋介石，听命于国民政府的调遣和支配。国民政府要保证国家的财政收入，就不得不照顾地方的利益，继续实行分税制是其唯一的选择。

正是以上的原因，才使国民政府继续实行分税制财政体制的。1928年国民政府第一次财政工作会议就讲到：“救财政之紊乱则宜谋收支之均衡，防财源之枯竭则宜谋富力之培养”，要“实行财政统一之目的应划分国地收支”。

## （二）国家税收与地方税收的划分

国民政府1928年国地税收划分，国家收入有16种，地方收入有12种。具体税目表1所示：

表1 国民政府国家和地方财政收入划分表

国家收入 地方收入

盐税 田赋

海关税及内地税 契税

常关税 牙税

烟酒税 当税

卷烟税 屠宰税

煤油税 内地渔业税

厘金及一切类似厘金的通过税 船捐

邮包税 房捐

印花税 地方财产收入

交易所税 地方营业收入

公司及商标注册税 地方行政收入

沿海渔业税 其他属于地方性质的现有收入

国有财产收入

国有营业收入 营业税\*

中央行政收入 市地税\*

其他属于国家性质的现有收入 所得税附加\*

所得税\*

遗产税\*

资料来源：《全国财政会议汇编》第21—23页，上海大东书局1928年。

注：\*表示将来税种的划分，当时还没有实行。

## 1、国家税收主体

国地税收划分后，国家税收与地方税收从此形成了各自的新格局。国家税收以盐税、关税、统税为主体。

关税——关税原来由列强所把持，北洋政府只能得到一些盐余而已。至国民政府时期，关税获得了自主权，实施国定七级关税税率，最低税率为7.5%，最高税率为27.5%，税目分14类718目。1930年裁厘后，又施行了固定税则，进口税税目有16类647目，税率分12级，最低为5%，最高为50%；出口税则分6类270目，规定从量部分税率为5%，其余税率为7.5%；转口税率为7.5%，项目有632项。因此，关税在税收中居于首位，1928年占总税收的69%。

盐税——盐税在国民政府时期也是一项目重要的税收，在总收入中占第二位，1936年收入达到1.774亿元，是1928年的8倍多。1927年盐税占税收的44.7%，1930年占28.1%。

统税——统税渊源于统捐，统税货物包括多种，有卷烟、酒类、棉纱、火柴、麦粉、熏烟、水泥等。征收办法分为三种：一是驻厂征收，二是驻场征收，三是由商人自报。统税体系建立后，因制度健全，又避免了厘金的诸多弊端，因而税收逐年增加，1927年占税收的12.9%，在税收中居第三位。

关、盐、统三税成为国家税主体税收，共同组成了国民政府初期赋税的中坚。三税收入1927年占总税收的84.6%，1931年占总税收的97.9%。由这三种税为主体，加上其他各税收，国家税收形成了一个坚实的体系，从而保证了国家的财力。

## 2、地方税收主体

国地税收划分后，地方税收以田赋、契税和后来的营业税为主体。

田赋——1928年国民政府第一次全国财政会议，确定田赋正式划为地方税，这是地方收入中第一大税种。田赋划归地方后，各省基本上按土地肥瘠定税率，每亩征收，交纳方式统一折纳银元。至于田赋附加，税收划分后国民政府财政部颁布了限制征收的八条办法，规定田赋正税附加的总额不得超过当时地价1%，已超过者不得再加附捐。但各省却以建设不足为由继续征收，特别是1931年裁厘后，几乎各项经费皆取于田赋附加和摊派，致使田赋附加税超过正税的若干倍。因此，田赋征收额逐年增加，在各省岁入中占重要地位。从1931年各省预算岁入中显示，山东田赋占岁入总数的

60.8%，山西、宁夏、西康各省田赋占岁入总数的50%以上，江苏、河南、新疆为40%以上。由此看来，田赋为各省税收的重要组成部分，被视为各省财政收入的中坚。

契税——契税是地方税收中的第二大税种。契税包括正税、附加和验契三部分。正税各省不一，高者卖九典六，一般卖六典三，低者卖四典二。附加有与正税相等的，也有超过的。验契是对契约呈验注册收费，验契未在全国推行，只有江苏、浙江、安徽、江西、福建、河北、湖北、湖南、山东等省实行，收入最多者是江苏省，1931年约为430万元。

### 3、省、县、市税种的划分

1928年国民政府第一次全国财政会议，地方财政定为三级，即省财政及特别市财政、县财政及普通市财政和镇乡财政（特别市直接属中央管辖，与省同级；普通市与县为一级；镇乡为一级）。据此，会议提出将地方财政收入划分为省收入、县收入、市收入和镇乡收入。省收入有7种：省有产业收入、省政府行政收入、市镇乡土地税、渔业税、省特别估税、省营事业收入、中央补助金。县收入有6种：县有产业收入、县政府行政收入、屠宰税、契税、县特别估税、国家和省政府补助金。市收入有14种：市产业收入、市行政收入、房捐税、营业税、普通商业注册税、车捐、船捐、码头捐、市特别估税、市公营事业收入、市公用事业特许权税、土地增价税、市罚金、国家或省政府补助金。镇乡收入有6种：镇乡产业收入、镇乡行政收入、镇乡房捐收入、镇乡车捐、镇乡特别估税、省和县政府补助金。

省级收入中，土地税（即田赋）为最重要的税，广义而言土地税包括田赋、地价税、土地增值税、契税和一切以土地为对象的捐税，狭义而言土地税指地价税和土地增值税。地价税是对田赋的一种改革，因为田赋原来主要向农民征收，而城市里的土地占有（如宅地、厂地等）不纳税，为了公平起见，对城市的土地按地价征收。随着经济发展和人口的集中，城市土地价值比农村要高得多，而且会出现自然增值的趋势，因此对土地还要征收增值税。1930年国民政府正式颁布了土地法，其中规定了地价征收标准。市改良地地价税为千分之十至二十，未改良地地价税为千分之十五至三十，市荒地地价税为千分之三十至一百。乡村改良地地价为千分之十，未改良地地价税为千分之十二至十五，荒地地价税为千分之十至一百。

县级税种中，契税是最大的收入，原来一直被划归国家税收中，收入也是很可观的。1931年各省契税收入总预算为2380.6795万元，其中辽宁省783.0121万元，河北省119.6569万元，河南省167.6349万元，四川省198.1557万元，山西省126.3095万元，一般的也在30—80万元之间。契税从民国初期到国民政府将此税划为地方收入后一直都是重要的一项税收，成为县级财政收入中的主干税种。

市级财政收入的税种是比较多的，其中比较重要的税为营业税，1931年，南京市财务收入为54.6775万元，营业税为47.6080万元，房捐收入为40.0000万元，杂税杂捐为0.6470万元，杂项收入438.8530万元。合计5811385.647万元，营业税占8.19%。

镇乡财政收入有6项税种，但没有重要的税种，基本上靠镇乡产业收入和省县的补助金。

省以下税收的划分本来是很好的方案，但会议最后决议由各省根据情况自行决定。即“缘各县富力不同，情况迥异，由各省财政厅审度省财政、县财政现状于此限度内公平支配，拟定办法，呈报财政部备案”。省政府为了集中财力，并没有付诸实行，实际上成了一纸空文。

### （三）国民政府初年税收划分评价

国民政府初年实行的分税制并不是民国初年分税制简单地继续，而是在原来的基础上进行了改革。

首先，加大了地方财政的收入。在税种的划分上，国民政府纠正了民国初年分税制的不合理性（即把主要税种划归国家，将零散税种划归地方），将田赋、契税、牙税、当税等都划归地方，加强了地方财政的收入，这是一个很大的进步，也是两个时期分税制的最大不同之处。

其次，采取独立税制，取消附加税制。民国初年划分税收时，用的是附加税制度，国民政府采取的是独立税制，这是国民政府初期税收划分的第二大变化。民国初年北洋政府在划分税种时，把独立税划为国家税，把一些附加税划为地方税，如田赋附加是省级财政的第一大税收。采用附加税制度最容易造成税制的混乱，从而影响了分税制的贯彻实施，国民政府采购独立税，取消附加税是一个改进。

但是，这次税收划分却存在着很大的缺陷，即只解决了中央与省级的税收划分，没有真正解决省以下政府的税收划分问题。对此，当时就有人提出批评，如国民政府财政部赋税司黄端履科长讲到：“省非别有领域也，省之地即县之地也；省非别有政治也，省之事皆县之事也。欲求县政之发达璀璨，应以县能自治与否为先决问题。先总理建国大纲确定县为自治单位，欲谋县自治之发展，又以县费之充实与否为先决问题。”1928年“首将各省田赋划归地方所有，不属于中央收入。顾地方有省县两级，厚于省而薄于县，恐县无事可为，而训政时期之建设未能实现”。即如江苏一省，“综合丁漕两项，十六年度共征九元五分，省得七元二角五分，县得一元八角，仅占全数百分之二十，核与建国大纲第十三条的规定相去甚远”。“倘如现时苏省之田赋，省得最大数额，而县得最小数额，则一省全数之县，永无达完全自治之期，宪政实施，河清难俟。其根本之谬误，在省之于县不啻絳臂夺食，有以致之”。贾士毅先生也指出：“国民政府兴都于南京之初，首将各省田赋划归地方所有，不属于中央收入，中央之重视地方可于此覘之也。惟地方有省、县两级，省之权大于县，支配财政往往厚于省而薄于县。省得最大数额，县得最小数额，以致田赋虽划归地方，而县之自治经费仍缺如也。”国民政府《财政年鉴》对这次分税制也给予了实事求是的评价。认为第一次全国财政会议确立了国家、省（市）与县市三级财政体制，把田赋等重大税种划归地方，使“地方财政之规模，因以具备”。但“此所谓地方财政，系以省级为主体，县则附庸于省，殊无独立地位可言”。可见，这一次分税制的实施，省以下的体制并没有改变，是国民政府1928年实行分税制中的一个最大的缺陷。

## 二、省以下分税制的实施及税收划分

鉴于1928年分税制存在的问题，1934年国民政府第二次全国财政会议决定实行省以下分税制财政体制，加大县级财政收入。

### （一）省以下分税制实施的原因

这次实行省以下分税制财政体制，主要是因为县级财力缺乏而展开的。由于1928年省以下分税制没有实行，县级税收仍然是原来各种税的附加，收入严重不足。财政收入没有增加，但事权不断下移，除人口普查、修筑道路这类社会经济事务外，还有国民兵团、临时兵差、兵役、工役运

输、供应驻军食宿、搬运军械等等。就其中兵差而言，差不多有百种，数量之多令人惊骇。如山东1928年的兵差总数折合钱物竟相当于田赋正税的274%，1929年非战区的河北南部和河南北部所负担的兵差相当于田赋正税的432%。1930年4—7月，河南商邱、陕县、柏城三县所负担的兵差相当于田赋正税的40倍。由于财权和事权严重不符，县级政府要完成这些事项，必然要去自筹经费，这就不能不从人民身上打主意。于是巧立名目，横征暴敛，乱摊派、乱收费，应有尽有，造成种种弊政。其中主要的有以下三个方面：

一是开征附加税。1928年第一次全国财政会议虽然规定除极个别税种外一律不准征收附加税，但由于县级财力缺乏，田赋附加仍然照收不误，而且越来越多。不仅田赋征收附加税，而且行政费不足也取之于附加税。1931年厘金裁除后，各地方的田赋附加迅速蔓延起来，省附加于上，县附加于下，名目繁多，数额巨大。如江苏如皋县正税年仅77000元，附加年收入竟达1370000元，是正税的18倍弱；海门县正税年仅28800多元，附加年收入达754000多元，为正税的26倍以上。这种日益增长的田赋附加对农民的剥削是很严重的，如1934年，四川眉山县农民一年辛勤得来的产物，其中63%以上被田赋正附税搜刮而去，其中绝大部分是附加。

二是税捐。税捐繁重苛细，无货不税，无物不捐不仅活人抽捐，甚至死人棺材也须纳税。如一头猪，自出生以至屠宰，有小猪税、猪行牙税、牲畜税、猪驳税、屠宰税、没血毛税及附税等不下十数种。1934年7月要求废除苛捐杂税时，经第一批废除的，江苏就有228种，税额达330多万元；广东有275种，税额达480多万元；江西有300种，税额也有170多万元。据国民政府官方统计，从1933年7月—1934年12月，废除的苛杂“数目达三千余种，款额达三千八百五十万元”。又载，一年以来，“则次第裁撤各省苛捐杂税五千余种”。

三是摊派。对上级交办的任务所需经费，县政府通过乡、镇、区等基层机构按一定标准向居民临时进行摊派。据统计，1933—1935年，河北全省有46个县存在摊派，数额达百余万元。其中玉田县1931—1934年间包括保卫团经费等在内的临时摊款，有30万元之多。滦县的地方摊款，经常按商四、民六分派，该县第三区于1933年内每亩摊款竟达七、八元乃至十余元。山西各县有所谓“地方自治摊款”，按亩、按户口或按粮银征收，各县城乡居民均无法逃避。1933年江苏各县曾摊派到飞机捐60000元。贵州某乡镇，法外零星摊派竟达30余种。

县级财政亏乏和混乱到如此地步，实在是无法维持下去了，省以下分税制如果再不推行下去，造成的后果就不单是经济方面的了，而且是政治方面的。因此，改进分税制，加快推行省以下分税制财政体制已是刻不容缓的事，国民政府不得不在1934年召开的第二次全国财政会议上把此事提到议事日程。

## （二）省、县税种的划分

国民政府1934年第二次全国财政会议上，议定了五项《划分省县收支原则》。1935年，立法院通过公布的《财政收支系统法》，确定了财政收支系统分中央、省（市）、县（市）三级，县市财政由此成为独立收支系统。

划分后的县级财政税收，共有7项，如表2所示

## 表2 县级税种改制前后比较

1928年县级税种 1934年县级税种

田赋附加 土地税（田赋附加）

契税附加 土地陈报后正附溢额田赋全部

屠宰税附加 中央拨补印花税三成

其他附加 营业税三成

房铺捐 土地改良物税（房捐）

杂捐 屠宰税

其他依法许可的税捐

资料来源：《财政年鉴》三编，第12篇，第3页，中央印务局1948年。

通过比较可知，民国初年，县级财政基本上没有什么税种，全都是一些附加税和杂捐，仍然是省级财政的附庸。经过这次划分，土地税和田赋附加全部划给了县级财政，除此还有印花税的三成、营业税的三成，从此县级收入大为增强。

土地税在1934年5月国民政府第二次财政会议之前，只在上海、青岛、杭州、广州和广东省部分地区推行。第二次全国财政会议之后，作为县级主要的税种很快推广开来，1937—1942年间，全国开征地价税者已增加到49个县市。为了增加土地税收，在第二次全国财政会议上通过了《土地陈报纲要三十五条》，决定实行土地陈报。土地陈报有两个好处：一是可以增加负担田赋的土地，因为查清了原来的无粮土地、黑地；二是在一定程度上可以平衡负担，因为按土地多少负担田赋。正如马寅初先生所指出的：“全县地籍，洞悉无遗。在粮多田少者，自可以剔除其不合理之重累；在粮少地多者，自可使其负应负之负担。平衡负担之效，由此可见”。经过陈报，田赋收入大为增加，如河南陕县多出68万余亩，减轻人民负担65%，省县盈收3.7万余元。又如安徽当涂县，溢出土地28万亩，减轻人民负担29%，省县盈收11万余元。而且，田赋和田赋附加本来就是一项巨额收入，1931年，江苏省征田赋正附税1192.64万元，县征3616.35万元；湖北省征117.59万元，县征374.35万元。可知，这一时期，土地税划归县级财政后，其收入比以前有所增加。

印花税，1934年，国民政府制定印花条例二十九条。第二次全国财政会议又提出整理办法两条：一是印花税改托邮政局代售，由人民自由购贴；二是印花税提拨一成归省，三成归县，二成接济边远贫瘠地区，作为裁减或废除苛捐杂税，减轻田赋附加的抵补。1935年9月1日，印花税法开始实行，纳税人是在中国领土上有经济流通行为的中国人和外国人。征收对象是交易凭证、人事凭证、许可凭证之类，共35项。税率分三种：一是分级税率，适用于发货票等，税额低者，每件贴印花一分，最高为六分；二是定额税率，适用于支取汇兑货币的单据簿折等32种，税额最低为四分，最高为四元；三是比例税率，适用于保险单等11种，最低为十万分之一，最高为百分之四。

营业税，1928年之后成为省财政主要税种之一，1934年将其三成划为县财政收入，这笔收入是比较可观的。1935年，江苏省的营业税收入为490万元，按30%计算，县级财政可收入147万元；浙江省营业税为610万元，县级财政收入可得183万元。此年，江苏、浙江、安徽等12省的营业税为4090万元，县级财政可得1227万元。这只是部分省份的情况，但从此可知县级财政中营业税的三成收入是不小的。

土地改良物税，指的是房捐。此税收入虽不算大，但在地方捐系中却占第二位，仅在屠宰税之后。再加之屠宰税、使用牌照税等，县级财政收入具有了一定规模。

### （三）省、县税种划分的作用与缺陷

1934年省、县税种的划分，既有积极的作用，也遗留下了很大的缺陷。

积极作用有两个方面：第一，完成了三级财政的分税制财政体制。我国的分税制财政体制，严格地讲是从民国初年开始的，但却是不彻底的。民国初年实行的分税制，只限于国家与省两级财政之间，至于县市还没有涉及到。国民政府1928年的税收划分，虽然涉及到了县、市财政，但实际上还是进行到省级财政，县、市级财政有名无实。由此可知，1934年国民政府第二次全国财政会议以前，省以下分税制财政体制是没有实行的。通过这次划分分税制财政体制才在县以下得到了贯彻，从此完成了三级分税制财政体制。这在中国财政发展史上具有着重要的意义，它标志着中国分税制财政体制第一次全面实行。

第二，奠定了中国历史上的县级财政的地位。中国的县级财政在中国历史上是没有独立地位的，封建社会实行财权高度集中的统收统支体制，别说县级即使省级都是国家财政的附庸，根本谈不到是一级财政。自从民国开始，孙中山和资产阶级革命党人主张实行地方自治，与之相适应进行税收划分，于是产生了省级财政。省级财政从此有了自己独立的预决算，由原来的附庸成为地方一级自治财政。但县（市）级财政的地位还没有得到承认，长期获不到主要的税种，一直是省级财政的附庸。通过这次省、县税种的划分，县级不仅有了自己主要的税种，而且有了较大的财政收入，县级财政才真正从省附庸变为一级财政。这次划分与1928年国地税收划分相比较，各自所完成的历史使命是不同的。1928年使“地方财政亦已奠立规模”，即奠定省一级财政的规模和地位。这可以说是1928年分税制的意义之所在。1934年国民政府第二次全国财政会议，使“县市财政成为独立收支系统”，这次对县（市）级财政地位的奠定与1928年国民政府第一次全国财政会议奠定省级财政地位有着同样的意义。至此，三级分税制财政体制框架已建立健全。

《财政年鉴》三编第12篇《地方财政》中明确指出：“县市财政，前多附庸于省，殊无基础可言。民国二十八年实行新县制，县市财源较前充裕”。贾士毅先生也说：“在昔县署，为国家行政机关，兼为国家征收赋税，一切县地方收入支出，均属国库，受成于省。其或地方人士捐办公益事业，官厅也不甚加干涉，初无所谓县地方财政也。有清之季，筹备自治，宣统元年颁布府厅州县地方自治章程，是为县自治之滥觞。迨民国肇兴，废府厅州留县，县设县议会及县参事会，渐具自治团体之雏形。自国地两税划分，县属事业日广，收支日增，于是县地方财政乃渐独立，亦遂有预算决算之制定，而县地方财政遂与省地方财政同居重要地位。”马寅初先生讲到：“中国向无县市预算。民国二十年始有所谓预算章程，为地方预算之根据。但预算章程所规定之地方预算，只限于省市，县预算不与焉。民国二十三年第二次全国财政会议订定办理县市地方预算规程要点之后，二十四年度各省县市预算，始得继省市预算而成立。”

但是，这次省、县税种划分的最大缺陷，是把田赋附加作为县级税收中的一个重要部分。众所周知，田赋附加是地方政府横征暴敛，残酷掠夺，搜刮百姓的主要途径，是各种苛捐杂税产生的温床，也是致使财政混乱，阶级矛盾加剧的主要原因。1928年国地税收划分时，颁布了限制征收田赋附加办法八条，1933年又颁布了《重订整理田赋附加办法》十一条。1934年国民政府第二次全国财政会议专门讨论了减轻附加税、取缔摊派的问题，议定自此以后对于田赋永不再增附加税，对于以前附加的各种捐税分期减除。但是，在省、县税种划分中却把田赋附加名正言顺地列为县级土地税的一个组成部分，与两次国地税收划分的初衷都相悖。

### 三、国民政府二级分税制财政体制改革

1937年抗日战争爆发以后，为了适宜战争的需要，1942年国民政府在第三次全国财政工作会议上，对已经建立起来的分税制财政体制进行了改动，将全国财政划分为国家财政与县自治财政两大系统，省级财政并入了国家财政。从此，原来的国家、省、县（市）三级分税制财政体制改为国家和县两级分税制财政体制。

#### （一）三级分税制改为两级分税制的原因

第一，抗战需要，加强国家财政的财力和财权。抗日战争爆发后，我国沿海沿江大城市，工业和财赋集中的地区以及重要的盐区，都相继沦陷。旧中国工业70%分布在这些地区，仅从沿海来看，面粉厂占全国62%，纱厂占全国77%，火柴厂占全国53%。这一地区的沦陷，致使国家财政收入大为削弱。如作为国家财政收入支柱的关、盐、统三税锐减，其中关税占总收入的比重由1938年的69.3%下降到1940年的14.5%。而且，农业1940年出现歉收，15个省稻谷夏收较往年下降20%。与此同时，分税制自1928年实行以后，省一级财政为了扩大各自的财力和财源，各自为政，兴办各种公营事业，财政支出普遍超出收入，财力物力的消耗难以制止。不改变这种局面，不利于在抗战时期国民政府对国家财力的增强，不适应战备物资的筹集和调配。在此情况下，需要把省级财政并入国家一级财政。

关于这一原因，国民政府第三次财政会议提案讲得非常清楚。如吕咸在《调整全国财政体系以适应抗建实际需要案》讲到：“抗建（抗战与经济建设）之成功系乎财政，……军兴以来，整军建国，需款浩繁。自中央以至于省，举凡各项建设事业以及有关建设行政事项之经临预算，无不极度膨胀，以有限之财源，应无穷之事态。于是理财之道，不得不百出其途，或曰不免逾越常轨，以期勉强适合收支平衡之预算，在各省地方当局惨淡经营。为适应各该省收支平衡计，自有迫不得已之苦衷。在中央统筹全局，为整体经济建设计，诚有亟加调整之必要。”而且，查各省地方现在通行筹款办法，不外乎兴办公营事业和举办新税两途。考其实际，“种种苛杂，纷然并起，无非遇货征税，过境抽厘”。“各自为政，层出无穷，建设之项目越多，人力物力财力之消耗，愈不可以数计，长此以往，与建国旨趣愈趋愈远。伏以八中全会决定田赋划归中央整理，试有鉴于省自为政，支离牵制，毅然决定此划时代改革，以期彻底之整理。兹特本此意为调查财政体系适应抗建实际需要，准备树立划时代新财政体系起见，举凡各省市不合於经济建设之公营机构，概行加以改组或酌予停办，其不合於税法原则之苛杂，概行废止，至各省市无论任何收支，概由中央统筹分配，一遵八中全会田赋划归中央整理决议案之要旨，以为树立划时代财政改革之大计，而达成各该省市收支平衡之鹄的”。赵志奎在其《遵照八中全会决议案拟其实行统一财政意见案》中，关于“改进财政系统统筹整理分配以应抗建需要”的理由讲得更简明。他说：“八中全会决议改进全国财政系统，将全国财政分为国家财政与自治财政两个系统，照决议案之精神，则省之收入，即中央之收入；省

之支出，即中央之支出，省财政已无自成一级之必要。法良意美，自应乘此时机付诸实施，以籍收统筹整理之效。”

第二，适应战时需要，简化机构，增强国家财政筹集财力物力的效率。抗战开始后，从提高国民政府对战备物质筹集和调配的效率出发，认为筹备调集物资主要在国家财政，催办征收主要在县市财政，而省财政处于国家和县市财政之间，多一级政府，多一层手续，会出现意见不同，步调不一，不利于提高战备物资筹集的效率，因而把省级财政并入了国家级财政。关于这一点，在国民政府第三次全国财政工作会议提案中反映的也很清楚。如高显鉴的提议说，战时田赋收归中央接管，应由各省财政在财政部直接指导监督下，负执行征收整理之责，并应加强县行政机构的催征职权，以期简化机构，办理迅速。理由是：“民国三年划分国地财政，田赋本属中枢，民十六北伐成功，中央召集财政会议，始划田赋为地方主要收入，相沿至今，未曾变异。今以之收归中央接管，自系应时代之需要。惟在战时，凡有兴革，总期实施迅速，手续简单，行政便利，方不致空疏无补。”八中全会决议战时田赋收归中央接管，“其中至少含必须力求‘迅速’、‘简单’、‘便利’之意”。还有提案指出：“查第五届八中全会决议，各省田赋由中央接管、整理，旨在适应抗战建国之需要。为贯彻中央既定之财政经济政策，并为争取时效，适应急需起见，需於三十年度内将各省市田赋及土地陈报一律接管。”

第三，加强县级财政实力，实现地方自治。实现地方自治，是孙中山先生建国大纲中早就提出来的任务之一，1934年通过第二次国民政府全国财政工作会议，加大了县（市）一级的财政收入，但由推行时间不长，地方自治仍未实现，因而在这次全国财政会议上提出进一步加强县级财政实力。如行政院县政计划委员会在其《整理县财政以利新县制之推行案》中指出：“财政为庶政之母，推行新政，办理地方建设事业，自应有健全的财政为基础，始能奏其效。国民政府成立以来，改革县政之法令虽多，而见效者甚少，究其原因虽多，政治制度之推进与财政状况不能适合，要为主因。县各级组织纲要之特点，在於根据国父指示地方自治组织应‘为一政治及经济性质之合作团体’之理论而制定，尤应有健全的财政为基础，始能期其推动有效。吾国过去县财政一向未上轨道，若无妥善整理之法，不仅影响新县制之推进，且县财政不能自给自足，动辄需要中央之补助，亦足以妨碍中央收支之平衡，是以县财政整理工作急不容缓。”关于加强县财政的原因，赵志珪在提案中说：“实施新县制，为革新政治，实施地方自治，建立三民主义国家之基本工作，然财政问题，不得根本解决，实难推行尽利。”他认为县财政中田赋附加与公产是原来的收入，土地陈报后溢额田赋必须办理土地陈报才可得到，印花税三成，现在各大都市大县份已转入战区，不能有巨量销售，中小县份更没有多少，提成更极微末。至于土地改良物税，必须根据人口的富庶比例决定，现在各市县多遭敌机轰炸，人口散居乡村，平日的可靠税源现在难有多大收获。此外是公营事业与其他依法许可的税捐，确实可靠税源只有省划给县的屠宰税全部，及普通营业税20%。至于乡镇财政，向来无有基础，虽可以呈准征收临时收入，以应急需，但扰民之弊，随之而生。“依上述县乡（镇）财政之收入情形，以应付实施新县制应需之经费，已属杯水车薪，各省实罔感困难”。因而，必须要加强县级以下地方财政。象这样的提案还有不少，所讲理由大致相同，可知实现地方自治也是这次分税制财政体制变动的主要原因之一。

## （二）国家与县两级财政税收划分

在国民政府1942年第三次全国财政工作会议通过划分的国家与地方税收中，国家税种有14种，县级税种有12种。

## 1. 国家税收主体

二级分税制实行后，由于省级税收并入中央财政，国家的税收主体得到加强。主要税种有：

**所得税**——国民政府的所得税开征于1936年，抗战爆发后，国民政府对所得税看好，于1938年又开征了《非常时期过分利得税》。1943年，又开征了财产租赁出卖所得税，以土地、房屋、堆栈、码头、森林、矿场、舟车、机械等财产的租赁所得和出卖所得为课征对象。所得税呈增长趋势。1942年收入为1.97亿元，1943年增加到7.6亿元，1944年为11.45亿元，到1945年增加到了20.09亿元。

**遗产税**——始行于1940年7月，规定起征点为5000元，满5000—50000元者征收1%的比例税。超过50000元除征收1%的比例税外，并加征超额累进税，超额累进税率从1%分为16级，累进至50%。抗战时期，由于通货膨胀严重，原定起征点过低，国民政府于1945年又将起征点提高到10万元。同时对加征超额累进税的限额也略有修改。这一时期，遗产税也呈不断增长的态势，从1942年的100万元增加到1945年的1.11亿元。

**营业税**——原来定为地方税收，由各省自行办理。这次分税划归国家税，从而确定了营业税的基础。这次分税制后，营业税仍以营业的总收入额为课征标准，征收1—3%；不能以营业总收入额计算的，以营业资本额为课征标准，征收2—4%。营业税也是抗战时期国民政府重要的一项税收，1942年为6.10亿元，1943年为17.85亿元，1944年为30.32亿元，到1945年增长到73.18亿元。

**印花税**——抗战初期，国民政府颁行非常时期印花税法，将1935年印花税法规定的税率提高了1倍。1943年又公布新印花税法，扩大了征收印花税的凭证范围；发货票、账单、银钱货物收据等三种税率改为比例税率；废除分票。1945年抗战胜利以后，为了适应通货膨胀政策的需要，多次提高税率。印花费也是抗战时期国民政府主要税种之一，1941年为0.16亿万元，1942年为0.26亿元，1943年为3.55亿元，1944年达到10.63亿元，到1945年增加到31.40亿元。

**地价税**——即田赋。由于当时粮价上涨，国民政府为了保证粮食的供给，避免法币购买力下跌对财政收入的影响，田赋划归国家财政后，改征收货币为征收实物。田赋收入，1941年为5800万石，1942年为9500万石，1943年为7900万石，1944年为7000万石，1945年为5500万石。从1941年开始到1945年间，征收的粮食约达3.6亿石，折合美金约18亿元。

**食盐专卖**——抗战时期，国民政府对食盐专卖也视为一项重要税收。食盐专卖开始于1942年，1943年又征收食盐战时附加税。1941—1945年间，国民政府通过食盐专卖、盐税及食盐附加税收入共达到1515.39亿元，占同期国家税收的62%，取代了关税，居抗战后期工商税收的首位。

由上可知，在两级分税制下，所得税、营业税、遗产税、印花税、田赋、盐税，构成了国民政府税收主体。国民政府在关税、盐税、统税三大税急剧下降的情况下，新形成的食盐附加、货物税和直接税三种新税起而代之，适应了抗战的需要。

## 2. 县级税收的主体。

在这次分税制之后，县级财政的收入比以前明显增加。虽然田赋全部划归国家财政，但仍然从国家财政分得土地税（田赋契税）的25%，遗产税的3.5%，营业税的30—50%，印花税的3%。这些都

是当时主要的税种，分成后也甚可观。除此还有土地改良物税（房捐）、营业牌照税、使用牌照税、行为取缔税、屠宰税五大独立税种。另外，县级财政还有来自国家财政位数不少的补助，如1940年国家财政补贴占县财政年度预算的34.98%。再加之公营业及事业盈余收入、物品售价税等，县级财政收入比以前大为改观。正如《财政年鉴》三编第12篇地方财政综述中所言：“财政收支系统自经此次改订，系统较前明确，国地财政亦得各遂其发展。同时县市财政，复经督促整理，规模大具，对于促进地方自治，利赖殊多。”当然，在抗战时期，县级财政“支出亦日益增钜，尤以战时军事摊派纷繁，使县市财政，殊难悉纳正轨，收入仍不免涉入苛细之途”。所以，这一时期县财政收不敷支是在特殊情况下造成的，并不能否定1942年分税制下县市财政收入的增加。

### （三）1942年分税制的影响与作用

1942年两级分税制是在抗战期间特殊情况下实行的，而且分税只限于国家和县财政两级之间，这对于财政的运行机制产生了很大的影响。

首先是省级财政的作用被取消。省级财政在原来的三级财政体制中是重要的、不可缺少的环节，所谓地方财政，原来主要是指省级财政。然而，在这次实行的分税制财政体制中，把省级财政的税收全部归并到了国家财政中，省级财政成为国家财政的一部分。从此，“省之收入，即中央之收入；省之支出，即中央之支出”，省级不再有财政预决算，每年度支出的数额在各省平均发展的原则下，由国家财政拨付。具体办法是：国家在每年度开始前，核定各省在该年度内应办的事业。未经核定的事业，各省认为急需举办，其经费在各该省总概算20%以内者，必须先行举办。各省在每年度开始之前，遵照国家核定的应办事业，估计其必要经费，编制普通政务预算及特别建设预算，呈国家财政部核定。这一时期，省级财政支出大部分为公教人员生活补贴的行政费所占据，事业费支出极少。如福建省文教建设经费1935年占总支出的10%左右，1942年两级分税制之后仅占6%，至1946年只剩下0.71%，省级变成了吃饭财政。

其次加强了国家财政的实力和权限。在抗战时期，由于原来的主干税种关税、盐税、统税比以前锐减，国家收入在总收入中所占比重急剧下降。1939年，国税收入占总收入的比重下降到15%，1940年下降到5%。国家收入的急剧下降，极不利于抗日战争中对物力财力的需求。这次分税制实行后，由于把省级所由的税收划归国家财政，也把原来属于县级财政的田赋收为国家财政，从而增强了国家财政的收入和对物资的筹集权限，适应了战时的需要。

再次巩固了县市财政的地位。1934年县级财政的确立时间很短，两级分税制的实行使县级财政收入进一步增加，对巩固县级财政的地位起到了重要的作用。这一时期，县级财政有了自己独立的预决算，如县财政整理办法草案中规定，县地方收支应根据县各级组织纲要及中央现行法令的规定确立预算；县地方预算应送县参议会审议，取得同意再由县长呈报县政府核定，但必要时得由县长先呈送省政府核准施行，再送县参议会；各县地方预算由县政府主办，会计人员负责编制，其编制程序依预算法及其他有关法令的规定；县地方决算编造除依法送审外，并应报告县参议会。县级财政具有独立的预决算，说明这一时期县财政已成为独立的一级地方财政。

1942年两级分税制实施的最大作用，就是适应了战时需要，保证了抗日战争的胜利，对于中华民族的发展是有积极作用的。马寅初先生也有同样的评论，他指出：国民政府第三次财政会议把省级的独立财政取消，归纳于国家财政。“就中央方面言，由于省级财政之归并于中央财政系统，原属地方之田赋与营业税，及契税收入列为中央收入之大宗。同时因为田赋改征实物，军粮公粮不虞

匮乏，有助于抗战者至巨，确实收到相当成效”。

#### 四、三级分税制财政体制的恢复

1945年，抗日战争取得胜利，中国政治、经济、战争形势发生新的变化，国民政府于1946年召开了第四次全国财政会议，决定取消抗战期间实行的两级分税制财政体制，恢复原来国家、省、县三级分税制财政体制，并对税种进行了重新划分。

##### （一）三级分税制财政体制恢复的原因

第一，社会政治、军事和经济形势的转变。两级分税制是战时财政的产物，抗日战争取得胜利后，两级分税制不再适应战后新的形势。国家财政不需要再像战时那样为应付战争供给的需要而集中财力物力，如果不加以改变，会影响地方自治制度的建立。面对国民经济的战争创伤，国民政府所辖区的经济需要地方财政去发展。要恢复地方经济，就不能不恢复三级分税制财政体制，发挥省级财政的作用。关于这一点，国民政府第四次财政会议上有过多次说明。如国民政府财政部长俞鸿钧在关于战后财政政策中讲到：“以前为适应战时需要，改订财政收支系统，兹为谋财政之复员，拟仍照战前分中央、省、县三级。将土地税、营业税、契税等各种税源酌为划分配合於省县，原属各项收入，原属各级主管者，均划归各级收入。”国民政府二中全会关于财政金融经济报告决议案中也指出：“战时财政，利在统筹全国力量集中于抗战，财源分配，遂亦偏重于中央。现在战争胜利，宪政开始，地方自治，为建国工作之基础。收支系统，必须重新划分，使中央与地方平衡发展，尤在使人力财力逐渐转向地方，一矫过去头重脚轻之弊。”

第二，加强地方自治的需要。两级分税制既然是战时财政政策的产物，本身就存在着缺陷，即只可适应非常时期，不能适应正常时期。省是居于国家与县之间的一级政府，起着联络上下的作用，无论在政治上还是在经济上都不可或缺。中国幅员辽阔，当时县市单位约2000个，“中央政令，必以省为枢纽，承上启下，其地位极属重要。”确定了自治财政之后，地方上教育文化、卫生、民众福利等公共事业已成为不可忽视的工作。这些事业国家财政不可能一一兼顾，面面俱到，也非一个部门和个人能力所能企及，需要靠地方财政去办理，地方政府及其团体组织，成为满足公共事业的迫切需要。而且，地方在民主政治中具有重要地位，“民主政治的基础在地方，不是在中央。民主政治要从地方做起，这个道理非常浅显。人民最关心的是他身边的事，最辨得清利害的，也是他身边的事。如一省一县的事还处理不好，国家的事如何能处理的好呢？以外国的成例看，英美民主政治之所以成功，主要的要归功于它们已有几百年的地方自治经验”。既然民主政治要从地方做起，战后就不能不恢复省级财政地位。

第三，“集权”引发“滥权”的产生。分税制的关键在于“集权”和“分权”的关系，马寅初先生总结说：中国自唐以后，表面上中央集权有所加强，但实际上徒有虚名。南宋时中央为筹措军费取给于摊派，地方为树立势力也滥用“附加”。历元、明、清三朝，中央掌握全国财权，地方因经费紧缺，一切全靠摊派，“火耗”、“秤余”之类相继而出。清末地方督抚借办洋务，苛杂繁兴，“中央‘拥集权’之虚名，地方收‘滥权’之实惠，而上下财政呈支离破碎之局面矣”。民国初年分税制的尝试，也表现出中央集权的色彩，所有重要税源悉归中央，重要政务亦由中央办理；地方税源悉被攫取，所余者仅属零星小数。“在袁项城之意，或以财权集中后，各省自无能为力，中枢之地位，当日益巩固。殊不知各省割据之隐患未除，决非在财政上略有限制而可置中枢于磐石之安”。结果各省纷纷托故截留，摊派苛政大兴，不仅中央财权旁落，而且财政制度混乱。事实证

明，“集权”必然引起“滥权”，要使“滥权”取消，必须进行合理的分权。（二）恢复后的三级分税制税收划分

国民政府1946年以后的分税制，在税种划分上分三个等级：一是国家财政；二是省级财政，行政院辖下的市与省平级；三是县级财政，普通市与县平级。

### 1. 国、省、县税收划分

这次的税收划分，国家税收有10种，省级税收有3种，院辖市税收有9种，县市级税收有10种。

三级分税制财政体制恢复后，税种划分呈现出共享税、中央税和地方政府税的新格局。

#### 1、共享税

营业税——原为地方税收，自1942年划归国家税，修定税法，统一征收，奠定了营业税的基础。1943—1946年间又对营业税进行了修正，于1946年8月16日公布实施。由于“营业税税源丰富，征收简易，自中央接管整顿后，税收税政，日益良好”，成为国民政府主要税种之一。1946年预算数额为400.99671657亿元，实征数额为646.51252307亿元，超额245.15580650亿元。1946年6月，国民政府财政部与粮食部召开改订财政收支系统会议，决定将营业税划归地方，充实地方财政。从本年7月1日以后，由地方征收，省县限于9月底以前移交完毕。营业税虽然划为省税及院辖市税，但由于是当时一项重要税种，所以采取了由国家和地方分享的办法进行划分。《财政收支系统法》规定：省应以其总收入的50%划归所属县市局，院辖市应以其总收入的30%划归中央。即行政院所辖市的营业税留总收入的70%，30%上缴国家财政；省级财政的营业税留总收入的50%，另外50%拨给县市财政。

土地税——土地税包括田赋、地价税和土地增值税。田赋历来是国家的重要税种之一。国民政府通过征实、征购、征借三种渠道征收了大批粮食，1946年田赋总额为42亿石，1948年为20.30亿石。地价税以土地法为基础，1946年分税制之后，土地税划归地方征收，国家土地税业务移交本部地方财政司接管。1934年，地价税征收额为1.56亿元，土地增值税征收额为1.06亿元，合计为26.25亿元。由于土地税数额大，也采取国家和地方分成制。《财政收支系统法》规定：土地税在省市局地方应以其总收入的50%划归县市局，30%划归国家财政，20%划归省财政。即院辖市的土地税留总收入的60%，其余40%划归国家财政；县市级的土地税留总收入的50%，其余30%划归国家财政，20%划归省级财政。院辖市土地税与国家财政分享，县市土地税与国家、省级财政分成。

遗产税——自1942年开征，以后经过三次修改，至1946年底，各收复省区遗产税预算大都超收，“遗产税前途极有希望”。1945年预算额为2亿元，实征3.60亿元，超出了1亿余元；1946年预算额为26.14亿元，实征37.66亿元，超过十几亿元。遗产税也作为重要税收之一由国家和地方分享。规定遗产税为国家税，但国家财政应以其总收入的30%划归县市局，15%分给院辖市。即国家财政占有55%，其余45%划归地方，其中院辖市由国家划分15%，县市由国家划分30%。

#### 2、中央税收主体：

国家财政的主要税种有货物税、关税、盐税、印花税和特种营业税。

货物税，战后居于税收的首位，1946年货物税收入预算额为20.25亿元，占当年税收的32.3%；实际征收额比预算额增长了1倍，占当年税收的35.1%。1947年货物税收入的预算额为124.76亿元，占年度税收的37.3%。1948年预算额为978.80亿元，占本年度税收的32.6%。

关税，由抗战时期的下降趋势开始上升，从1946年占税收的16%上升为1947年度的18.6%，到1948年上半年达到了22%。关税的增长速度非常快，1946年预算额为1000亿元，实收额高达3166亿元，增长了3.17倍。关税一跃又居税收的第二位。

盐税，虽然一直没有恢复到国民政府初年的首要地位，但其收入也是可观的，名列税收的第三位。1946年预算收入为20亿元，占税收的32.0%；1947年预算额为53亿多元，占税收的15.9%；1948年预算额为400亿元，占税收的13.4%。

印花税，1944年预算额为10亿元，实征8.90亿元；1945年预算额为22亿元，实征33.97亿元，超过了10亿元；1946年预算额为300亿元，实征484.54亿元，超过了184亿元。

从上可知，三级分税制恢复后，税收划分的格局是：国民政府不象抗战时期把地方主要税种都集中在国家财政，不得不与省、院辖市、县市重新划分，但总的来说主要的税种国家财政仍占多数，在财政收入中仍然保持着绝对优势。与此相反，省级财政除与国家分成的营业税和土地税之外，只有契税附加而已。院辖市除与国家分成的三种税外，还有契税附加、土地改良物税、屠宰税等。县市除与国家财政分成的三种税外，其余税种与院辖下相差不多。而且，这些税种历来属于地方税，国家财政也不得不划归地方。地方财政相比之下，省级财政的实力仍显得薄弱，院辖市与县市实力旗鼓相当，而院辖市稍占优势。

## 五、国民政府分税制税收划分的得失借鉴

国民政府从1928—1949年，分税制财政体制实行了21年之久，虽然对社会经济的推动作用甚微，但对对各级财政还是有一定作用的，从财政体制建设探索来看也值得肯定。同时，也存在着一些不足之处，其间的得失是值得我们今天进一步深化分税制财政体制改革加以借鉴的。

第一，正确、合理地划分各级政府间的财政收入是完善分税制财政体制的关键。分税制的核心内容之一是税收的划分，不仅现在是这样，在近代历史上也同样如此。民国初年的分税制在税收划分上，主要的税收全归中央，地方税都是细小零碎、收入很低的税种，无统一名称，无统一制度，无统一税率。致使地方财政入不敷出，徒有虚名，依然是中央财政的附庸，无法成为一级财政。而且引起地方苛捐杂税并兴，严重地影响了人民的的生活和经济发展。1928年国民政府第一次实行分税制财政体制，明确划分了国家与地方财政的收入，为了避免民国初期税收划分上的不合理，将田赋、契税、营业税等重要税种划归地方财政，不仅使分税制财政体制具有了合理性、公平性，而且确立和奠定了省一级地方财政，这样做是非常正确的。但是，在税收的划分上，还是存在着重中央轻地方的倾向，仍然有“集权”和“集财”的做法。国家财政与地方财政合理划分税收，一定要做到财权与事权的统一，根据事权的多少决定财权的大小。正如马寅初先生所说的，中央和地方在税收划分上，“根本问题”在乎确定省究竟处在怎样的地位，而后再决定它职权的范围。究竟应该怎样，这一切需要基本关系上的调整。整个行政制度的确定，不是以财源来限制权职，乃是由权职的需要来决定财源”。我国1994年在分税制的税收划分中，也存在着这种倾向。从提高中央财政收入比重出发，主要的税收都在中央，地方财政的主要税种不多，造成了地方政府的事权和财权不匹

配。在进一步完善分税制财政体制中应吸取历史上的教训，根据各级政府的事权合理划分税收，保障地方政府必要的主体税种。

第二，加强县级财政税收是完善省以下分税制的重要环节。在县一级的税收划分上，民国初年分税制没有涉及到，国民政府1928年实行分税制时虽然提出了方案，但却没有真正实施。在地方税中，省级收入是田赋、契税、牙税、当税和营业税，而县级税收只有田赋附加、契税附加和房捐。致使县级财权长期处于困境，只好征收苛杂捐税以资挹注，这是县级政府乱摊派、乱收费、乱集资的主要根源。为了防患未然，国民政府于1934年明确确定了县级财政的税收和支出，把土地税（土地税未实行前为田赋附加）、土地呈报后正附溢额、印花税的三成、营业税的三成、土地改良物税（房捐）、屠宰税等划归县级财政，使省以下分税制得到实行，改变了县级财政的附庸地位，成为一级财政。1942年，实行二级分税制财政体制后，县级财政又得到进一步的加强，土地税虽然与中央分成，但增加了遗产税分成、使用牌照税、行为取缔税、契税附加和筵席及娱乐税。三级分税制恢复后，土地税分成由以前的25%增加到50%，营业税分成也达到50%，县级财政并没有太大的影响。目前，我国省以下分税制在税收划分中存在的主要问题是，主要的税种划归省，细小的税种归并到县，县财政无法形成税收体系。而且省以下财权一步步集中，事权一步步放下，县级政府财权远远小于事权，同样是农村乱收费、乱摊派、乱集资，加重农民负担的重要根源。历史问题的重现，说明深化省以下分税制财政体制改革，不仅要进一步划清省级财政与县级财政的事权，更重要的是加强县级财政收入，保证县级财政具有一定的主体税种，使其形成县级税收体系。只有这样才能真正减轻农民负担，充分发挥县级政府的作用。

第三，税种划分不宜过多设置共享税。1946年国民政府在税种的划分上采取了主要的税种实行分成制，如省营业税省分享50%，县市分享50%，院辖市营业税自占70%，国家分享30%；土地税省分享20%，国家分享30%，县市分享50%；遗产税国家分享55%，县市30%，院辖市15%。这种做法一是大宗税种遭受割裂，造成各级政府都缺少主体税种。二是国家与地方财政之间提解划拨，错综复杂，呈支离破碎的局面。三是利益共享，有大锅饭的性质，不利于刺激经济的发展，影响中央与地方财政稳定增长机制的形成。因此，市场经济国家实行共享税的比例在逐渐减少，较多地按独立税种来划分。我国目前中央和地方共享税偏多，省和县市共享税更多，中央和省级的共享税省和县市再次分享，几乎较大点的税种全是共享的。因此，税种支离，你中有我，我中有你，但都无主体税种。在这一点上应吸取国民政府时期的教训。

第四，分税制中最好不出现附加税。民国初年分税制采用了附加税制，重要税源均归中央，地方财政收入主要靠附加税，以致横征暴敛，弊窦百出。国民政府1928年国、地收支划分虽放弃了附加制，但由于地方税并未划分省税与县税，县政府仍然以附加于省税的方式来筹款。直到1946年才取消了附加税，不能不说是个进步，但尽管如此，附加税仍不能根绝。我国现在的教育附加税也成为地方政府增加农民负担的途径之一，在深化省以下分税制时也应引起考虑，可通过税源共享避免附加税的缺陷。

Copyright© 2005 财政部财政科学研究所 版权所有 All rights reserved  
通信地址: 北京海淀区阜成路甲28号新知大厦 邮政编码: 100142 联系电话: 86-10-88191430