

现代化进程中的集权与分权： 南京国民政府分税制改革再探讨(1927—1936)

焦建华

内容提要:为了增强中央财权和财力,南京国民政府在1927—1936年间先后三次对中央和地方财政收支系统进行改革,逐步确立了近代财政分税制度。分税制改革是加强中央财权与财力的需要,是地方自治发展的需要,是经济发展的需要,也是近代中国财政转型的需要。因此,分税制改革符合历史潮流,加强了中央财权,增强了中央财力,有助于中央政治集权和政权巩固,从全国范围而言财权集中仍需加强。但是,财政分权存在诸多失误,进而反噬集权努力,而且财政支出不当,削弱了统治合法性,中央集权也随之成为泡影。

关键词:集权 分权 分税制改革 国民政府

为了加强中央财权,扩大中央集权和巩固统治,南京国民政府1927—1936年先后推行了系列的财政制度改革,尤其是分税制改革,确立近代财政分税制度,具有重要的历史意义,对当今财政体制改革仍具有一定的借鉴意义。学界以往多关注于财政体制内容本身,对改革原因很少关注,对改革之成败也莫衷一是。本文将从现代化背景下的集权与分权角度综合分析国民政府分税制改革的原因与得失,以期有助于更深入探讨与准确把握,并试图提供经验借鉴。

一、南京国民政府时期国、地收支改革

从1927年4月到1937年7月抗战爆发前,南京国民政府先后三次调整中央和地方财政收支系统,逐步确立了近代财政分税制度。

(一)第一次国、地收支改革

1927年6月,国民政府财政部颁布实施《划分国家收入地方收入暂行标准》及《划分国家支出地方支出暂行标准》。根据“标准”,中央和地方收入权限和未来变化如下:

表1 1927年国、地财政收支划分表

	收 入	支 出
国家	现行(11项):盐务税、关税、常关税、烟酒特税、卷烟特税、煤油税、厘金及邮包税、矿税、印花税、国有营业收入及禁烟罚款 未来新税(7项):所得税、遗产税、交易所税、公司及商标注册税、出产税、出厂税及其他合于国家性质之收入	(19项)中央党务费、中央立法费、中央监察费、中央考试费、政府及所属机关行政费、陆海军及航空费、中央内务费、外交费、中央司法费、中央教育费、中央财务费、中央农工费、中央侨务费、中央移民费、总理陵墓费、中央官业经营费、中央工程费、中央年金费和中央内外各债偿还费
地方	现行(10项):田赋、契税、牙税、当税、商税、船捐、房捐、屠宰捐、渔业捐及其他之杂税杂捐等 未来新税(6项):营业税、地税、普通商业注册税、使用人税、使用物税及其他合于地方性质的收入	(14项)地方党务费、地方立法费及自治职员费、地方政府及所属机关费、省放费、公安费及警察费、地方司法费、地方教育费、地方财务费、地方农工费、公有事业费、地方工程费、地方卫生费、地方救恤费和地方债款费。

资料来源:贾士毅《民国财政史》(一),上海:商务印书馆1932年版,第19—24、29—32页。

[作者简介] 焦建华,厦门大学经济学院副教授,厦门,361005,邮箱:jhjian@xmu.edu.cn。

1927年国、地税财政收支划分奠定了国民政府分税制基础,并在苏、浙、皖、赣、闽等省试行。由于划分方案存在问题,虽为“均权”,但税收划分有所偏重,过于粗率、分配不均匀等,而且控制省份有限、政权尚未巩固,该标准很快被新标准取代。

(二)第二次国、地收支改革

1928年11月,国民政府财政部根据第一次全国财政会议原则,颁布新的收支划分标准,与1927年方案相比,国税收入增为16项,未来新税减为5项;地方收入增为12项,未来新税减为4项;省市县收入分配由各省及各特别市自定,报财政部查核;所得税得征收附加税,但不得超过正税20%,其他不得添设附加税;新收入项实行时,性质相抵触部分应即废止,性质相同捐税应即归并;厘金及一切国内通过税定期裁撤,以六个月为限,中央负责施行,未裁撤前暂由中央接管;田赋归属地方,但土地税法大纲由中央制定颁行;中央与地方收支虽划分,如有必要,或由中央辅助地方,或地方协助中央。^① 国家、地方支出分别为21、13项,与1927年方案差别不大。^②

与1927年相比,新标准有长足进步。首先,原标准纯粹按照税源划分国、地税,新标准采用税源划分和补助金制度相结合方式,兼顾各省不同发展水平而造成的收入不均矛盾;其次,新标准以补助金调剂地方利益,一定程度上减少了地方抵制,从而强化了中央的财权;最后,新标准给予地方一定财权,初步确立了地方财政体系。但是,新方案也存在明显缺陷,尤其是事权与财权不匹配,省县财政收支范围未划分,地方苛杂横行,国民政府被迫实行第三次国、地收支改革。

(三)第三次国、地收支改革

1935年7月,国民政府颁布《财政收支系统法》,重新调整国、地收支标准:中央收入主要限于税课收入,其中部分要划拨地方:直隶于行政院之市分得30%营业税,县、直隶于行政院之市各分得10%、15—45%的土地税。地方收入范围最突出之处是划分省与县两级财政,省级财政收入与中央不同之处在于税课和补助收入两项,税课收入包括上述土地税、由县市分得15—30%的房屋税、由中央分给10—20%所得税与15%遗产税。县级财政税课收入包括土地税、房屋税、营业牌照税、使用牌照税、行为取缔税、由中央分给20—30%的所得税与25%的遗产税、由省分给30%的营业税,^③其他收入项均与省同。

支出结构也分为中央、省和县市三级:中央支出项目共23项、省级17项、县市级16项。与中央支出相比,省级除无国务支出、司法支出、考试支出、监察支出、国防支出、外交支出和侨务支出外,多一项保安支出,另外普通补助支出改为普通协助及补助支出,其他完全相同。县市级支出与省基本相同,只少一项移殖支出。^④

1935年财政改革确立了中央、省、县三级财政体制,县级财政收支范围逐渐明确,县市被正式确认为一级地方财政,提高了县市地方财政的地位。然而,新方案“依法许可的税捐”规定则为县级政府滥征税捐大开方便之门。而且,裁厘后的地方财政缺口得不到有效抵补,地方政府负债运行,新方案因而一再受到地方抵制,被迫延期实行,后终因抗日战争全面爆发未能施行。

二、南京国民政府推行分税制的原因

国、地分权财政体制与中国传统中央集权财政体制明显背离,但国民政府自成立始,一直着力推行分税制改革,其背后确有深刻的政治与经济因素。

① 吴兆莘:《中国税制史》,上海:商务印书馆1937年版,第129—131页。

② 李权时:《国地财政划分问题》,上海世界书局1929年版,第51页。

③ 中国第二历史档案馆编:《中华民国史档案资料汇编》第五辑第一编《财政经济》(一),南京:江苏古籍出版社1994年版,第144—146页。

④ 中国第二历史档案馆编:《中华民国史档案资料汇编》第五辑第一编《财政经济》(一),第158—164页。

首先，中央财权旁落，急需增强中央财权与财力。民国初期，袁世凯政府尚能大体控制各省，其后军阀割据，地方任意截留税款，中央财政陷入严重赤字，只有靠出卖国家主权借债度日。国民政府成立次年即“统一全国”，但真正控制的省份仅苏、浙、闽、皖、赣等五省，其他省份实际上仍由地方实力派控制，地方大量截留财政收入。财政部1928年报告称：“但依国家方面财政观察，川、滇、黔、秦、陇、晋、热、察、绥、东三省及宁夏诸省，除海关收入外，实际上犹未入于财政范围。至若两湖两广，均在十八年春夏平定桂系以后，始陆续收回。鲁豫两省，亦复于十八年夏，日兵及冯军撤退后方隶属中央。在本年初及大部分会计年度中，政府虽负全国责任，但除关税外，仅五省财政受中央之支配。”^①因此，若中央集中所有财权，必然遭致地方反对而无丝毫之功，因而只能采取一种既能集中财权、又适当满足地方要求的财政体制，分税制即为最适宜的选择。即使如此，南京政府还是付出了高昂代价，如接收平津与东北地区财政机构时与其实际控制者阎锡山与张学良讨价还价便可见一斑。^②因此，分税制是当时中央政府无奈的制度选择，“这种划分并非是一项政策”，与其说是一种体制，还不如说是“南京政府对政治现实的承认”。^③

其次，地方自治发展，需要建立均权的分税制。根据地方自治的要求，必须划分国、地财政，这被视为共和政治的一部分。民国初年，分税制已被社会承认与接受，以孙中山为首的革命党人，反对专制集权，必然要推行分税制。孙中山1921年就职非常大总统时说，“集权专制为自满清以来之秕政”，而“欲解决中央与地方永久之纠纷，惟有使各省人民完成自治，自订省宪法，自选省长。中央分权于各省，各省分权于各县”。^④国民政府第一次财政会议即指出：“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。”

再次，近代资本主义经济发展的需求。1840年以后，中国近代资本主义经济开始发展，1912年至1922年6月10年间，在农商部注册的工商企业达794家，资本总额近32183万元。^⑤民族资本工交企业资本总额从1913年28741万元增加到1920年57977万元。^⑥由于近代资本主义经济发展受到封建财税制度的束缚和压制，随着经济实力增强，近代资产阶级自然要求建立一套能体现和维护其利益的近代财税制度，以引导、刺激和扶持资本主义经济的发展，这是近代财政体制转型的重要物质基础和原因。

最后，中国近代财政体制转型的需要。晚清时期，中国原有财政体制已无法适应现实和时代的需求，传统封建财政体制已渐崩溃，必须变革传统财政体制，建立新型财政体制。随着近代西方财税思想大量传入中国，分税制思想广泛流行。在欧风美雨影响下，中国逐渐施行符合现代租税原理的财政体制，晚清时已开始筹备划分国、地税，只是苦于标准难寻，遂乃彷徨莫决，^⑦北洋政府已经划分国地税，南京国民政府分税制既继承了北洋政府的财政制度，又满足了近代财政体制转型的需要。

凡此种种，均促使南京国民政府克服重重阻力，着力推行分税制，逐步建立起国、地财政体制。

三、对国民政府分税制改革的评价

学界对国民政府分税制改革的评价持肯定之意，且多从财政制度本身讨论。但是，财政是国家赖以存在和发展的基础，“一个民族的精神、文化水平、社会结构以及政策所预备的行为等——所有

① 秦孝仪编：《中华民国经济发展史》上册，台北：近代中国出版社1983年版，第381—382页。

② 张连红：《整合与互动：民国时期中央与地方财政关系研究》，南京师范大学出版社1999年版，第66—72、99—104页。

③ [美]费正清主编，章建刚等译：《剑桥中华民国史》上册，上海人民出版社1991年版，第117页。

④ 孙中山：《孙中山全集》第6卷，中华书局1985年版，第531页。

⑤ 中国社科院近代史所等：《五四爱国运动档案资料》，中国社会科学出版社1980年版，第2—6页。

⑥ 许涤新、吴承明主编：《中国资本主义发展史》第1卷，人民出版社1999年版，第1046—1047页。

⑦ 贾士毅：《民国财政史》（上），上海：商务印书馆1917年版，第139—141页。

这一切以及其他更多的东西都反映在它的财政史当中”。^①因此,南京国民政府时期的分税制改革不仅是现代化的体现和重要内容,而且直接对中国现代化进程产生重大的影响。现代化启动后,为形成统一的全国经济和政治网络,加强国家内部政治整合和社会整合,必须建立新的政治共同体,而要达到这一目标,关键是建立一个具有现代取向高效有力的中央政府,这是现代化早期的普遍法则。^②国民政府时期,传统政治秩序、中央权威和资源已分散和瓦解,新的中央权威正在形成。中央权威能够形成并稳固,关键在于财权,分税制改革实际上是加强中央权威的经济手段,是中央与地方关系的关键性变革。

(一)分税制符合历史潮流

国民政府承继晚清以来中央财权集中趋势,并继续加强。晚清时期,随着封建中央政府权力逐渐崩溃,地方权力逐渐膨胀,中央财权受到西方列强、地方政府和军阀的严重挑战,日益“外移”和“下移”,地方政府不断侵占原属中央的收入,中央财力越来越仰仗于地方,外重内轻、积重难返局面渐成定局。虽然清政府开始仿效西方建立近代财政体制,并于1910年尝试建立预决算的新型财政体制,试图通过清理财政和国、地财权划分来削弱地方势力,加强中央财权,但收效甚微。

辛亥革命后,共和分权思想流行,中央与地方财权划分再次提上日程。1912年11月,北京政府财政部颁布《国家税与地方税法草案》和《国家费目地方费目标标准案》,首次划分中央与地方财政收支项目,规定地方特别税有妨碍国税者或财政部认为不正当者,财政部得禁止其征收,另外对地方附加税也有规定,田赋附加税不得超过30%,营业附加税不得超过20%,所得附加税不得超过15%等等。^③不过,法案中地方税源过于狭窄,地方财政根本无法维持,因而遭致各省不满。1914年6月,袁世凯政府重新恢复地方解款中央的旧制,第一次国、地收支划分失败。袁世凯去世后,中央权力再度削弱,全国出现军阀割据局面,各省军阀和部分民众也鼓吹联省自治,极力扩大地方财权。受此影响,1923年,曹锟颁布“天坛宪法”,对中央与省的财政收支划分作了较大调整,详细划分了中央与地方之间的收支范围和标准,最突出的是将中央与省之间争执不下的田赋划归省财政,以迎合各省军阀,争取其支持。不过,法令次年便随曹锟倒台而废止。总体而言,加强中央财权,确保中央财政收入是清末以来的发展趋势,不论是清廷,还是北洋政府,都试图划分国、地税,加强中央财权,限制地方征税权,但均徒具形式而已。

因此,国民政府分税制改革符合近代中国发展的历史潮流。分税制是整理财政、巩固政权的重要手段,它较为合理地处理了中央与地方的关系,为中央财政提供了可靠来源,中央财权渐趋统一。1927—1936年政府债款收入除外的实收数从77.3百万元上升到1293.3百万元,占总收入比重最高可达83.1%。^④中央财权集中和财力增强,显然有助于政府更好地履行职能,加强政治上的集权。

然而,税改后中央财力仍严重不足,财政汲取能力颇受诟病,中央财政汲取能力平均为2.8—5%,^⑤有的学者估算更低,在1.8—3%之间,^⑥而同期世界其他工业化国家的财政汲取能力大都在25%以上,二者远不能相比。当然,中央财政汲取能力低有多方面原因,如控制区域有限、国地税划分不当、关税主权不完整以及收入被地方军阀或政府截留等。国民政府中央财政汲取能力偏低,无法满足现代化初期政府履行最小职能的财力需求,提供公共产品、国防、法律及秩序和财产权保护就

^① Joseph Schumpeter, *The Crisis of the Tax State*, trans. by W. F. Stolper and K. A. Musgrave, *International Economic Papers*, No. 4, ed. Alan T. Peacock et al. (London, 1954), pp. 6—7.

^② 许纪霖、陈达凯主编:《中国现代化史(1800—1949)》,学林出版社2006年版,第8页。

^③ 贾士毅:《民国财政史》(上),第112页。

^④ 杨荫溥:《中国财政史》,北京:中国财政经济出版社1985年版,第45页。

^⑤ 张连红:《论南京国民政府在现代化进程中的角色——以财政为中心》,《江海学刊》1997年第4期,第140—145页。

^⑥ 姜良芹:《南京国民政府内债问题研究(1927—1937)》,南京大学出版社2003年版,第314页。

存在严重问题。^①

因此，从全国范围而言，中央财政集权严重不足，小范围内可能存在过度问题（集权不当更准确），不过二者不能混淆。因此，中央政府仍需加强财权，扩大财力。

（二）分权失误

现代化启动后，政府职能日益增多与复杂，一个全面集权的政府无法实施有效管理，因而必须在政治、经济等方面适当分权，以适应社会发展。国民政府财政分税体制的建立基本吻合现代化潮流，但是政府分权并非中央完全集权或有效掌控国家后的主动行为，而是在集权进程中的被迫与无奈之举，因而造成诸多问题。

首先，国、地税划分不当，抑制了中央财力较快增长。西方国家工商业发达，税制以直接税为主，田赋属地方为最佳选择。国民政府国、地税划分借鉴了西方财政理论，地方财政收入以农业性、手工业性收入占绝大多数，中央以工商业税为主要税源，集中在当时并不发达且只占全国国民生产总值31.4%的制造、服务业上。^②这种改革未免过于超前，脱离国情，负面影响极其严重，大大削弱了中央财政汲取能力。田赋传统上一直属国税，是中央主要财源，晚清时渐被地方截留，南京政府无力控制广大农村，于是干脆划归地方，听凭省级行政部门享受这种权力，也避免乡村问题困扰。^③其后虽努力调整，试图控制部分土地税款，但效果有限。而且，权力下放的最大缺点在于风险，不恰当的授权将损害组织的整体利益，^④即地方胡作非为的恶果最终由中央品尝，中央统治合法性必将被侵蚀和削弱。虽然土地税法由中央制定，但实际征收与管理权限在地方。税收管理对于决定实际的税收制度起着关键作用，而不是法定的税收制度，发展中国家的税收管理就是税收政策。^⑤中央政策数次整理田赋，但收效甚微，地方还是为所欲为，附加不断，原因即在此。

其次，财权与事权脱节，造成地方苛杂繁兴、摊派横行。1928年国、地税划分时，“地方”以省、县为一级，县（市）收入由各省自行决定，结果“所有划归地方之税源全由省级把持，鲜有将某项税一部分给与县者”，但“省或中央事务堆积于县”，县“经费无着，辄令就地筹款”，“县地方事业受经费限无法进展”，因而“土地为附加摊派之主要对象”，“致农村经济有崩溃之虞”。^⑥1935年国地税划分有所改善，省级收入减少，县级收入增加，但仍存在明显缺陷。如，“省之收入减少，财政之感困难无疑，且所定各级税收分配，往返解送，殊嫌过繁，及分配比例之确亦至不易”。省、县级收入与支出增减应匹配，“而该法所定者，省县几完全相同，范围既不确定，施行自多困难”。^⑦现代化中的地方政府职能日益扩大，“各项管、教、养、卫事业开支也日渐增多，所有不足之数就不得不出自附加、摊派或另兴其他苛杂之一途。由于也形成地方政府附加摊派泛滥，苛捐杂税横行的局面”。^⑧

再次，税负不公平。中央税收收入以关、统、盐等商品税为主，征税对象集中在需求弹性较低的日用品，如关税中的消费品、统税中的棉纱、火柴、水泥、麦粉、熏烟、啤酒和火酒，盐税中的食盐等，这些商品税容易转嫁，最后主要由消费者负担。由于不征所得税（1936年10月才开征），这种税率递减

① 世界银行认为国家最小职能包括：提供公共产品、国防、法律及秩序、财产权保护、宏观调控、公共卫生、增进公平和保护穷人，本文考虑当时国情，仅列最重要的前四项。世界银行编著，蔡秋生等译：《1997年世界发展报告》，北京：中国财政经济出版社1997年版。

② [美]吉尔伯特·罗兹曼著，国家社会科学基金“比较现代化”课题组译：《中国的现代化》，南京：江苏人民出版社2003年版，第413页。

③ [美]费正清、赖肖尔著，陈仲丹等译：《中国：传统与变革》，南京：江苏人民出版社1992年版，第484页。

④ [美]弗朗西斯·福山著，董胜强等译：《国家构建：21世纪的国家治理与世界秩序》，北京：中国社会科学出版社2007年版，第69页。

⑤ [美]李查德·M·伯德等编：《发展中国家税制改革》，北京：中国金融出版社1994年版，第1页。

⑥ 彭雨新：《县地方财政》，上海：商务印书馆1945版，第3页。

⑦ 曹国卿：《中国财政问题与立法》，南京：正中书局1947年版，第185—186页。

⑧ 金鑫等主编：《中国民国工商税收史纲》，北京：中国财政经济出版社2001年版，第231页。

的税收给普通消费者带来与富人同样沉重的负担。^① 根据学者对 1927—1936 年间税负的测算,当时不是总体负担过重,而是人均税负不均。以商品税为主的间接税对分配具有累退性,收入越低税收负担越重,收入越高税负越轻。20 世纪 30 年代前期占人口 6.5% 的富裕阶层的收入占全部国民收入的 23.6%,而与普通百姓负担的税收额基本相同,这也是当时民众深感税负沉重的原因之一。^②

(三)集权后财力支出不当

马克斯·韦伯指出,统治合法性分为三类:一是建立在对个人超凡魅力产生归顺之心基础上,二是建立在对传统怀有臣服之意基础上,三是建立在法理表示认同基础上。^③ 蒋介石领导的国民政府的统治是建立在武力基础上,蒋介石在其嫡系亲信之外极少有个人超凡魅力可言,更缺乏可令臣服的传统神圣。国民政府建立后,获得合法性的唯一途径是真正继承孙中山的三民主义,厉行现代化改革,推进经济建设,逐步建立一套获得民众认同、顺应现代化潮流的制度,并极力贯彻落实,使阶层都从中获益,从而不断扩大统治合法性。集权后中央财力虽然有限,但若能将有限财力用于现代化建设,尤其是经济建设,扩大税基,巩固现有政权,同时在更强大的财力基础上推进现代化建设,形成良性循环,最终将不断扩大统治合法性,政权得以长期巩固。

然而,蒋介石出身军人,过分崇尚和迷信武力,在军阀政治中是能手,新的角逐中却没有多少才干,^④企图通过武力建立全国范围内的有效统治,并将此作为政府的首要目标,军事开支优先,将有限的资源投入到战争中,现代化建设则暂缓一步。中央财政支出压力一直巨大,其中以军费和债务费开支为主体,而以军费为最大开支项。1928—1932 年的政府财政开支款项中,常有 70% 以上是军费和债务费开支,其中军务费约占 40%,债务费约占 30%。^⑤ 其他支出在预算总支出和实际总支出中比例很低,只有 7—12% 用于管理征税机构,8—13% 留作政府机构开支和进行生产。实际支出中,建设费所占比例最低时仅为 1.3%,最高仅为 3.8%,平均 2.3%。^⑥ 1933—1936 年国民政府真正属于建设性的实际支出从来没有超过总支出的 4%,实业、交通、建设及教育文化事业等平均每项不及 1%。^⑦ 财政集权后的不当支出,侵蚀和削弱了统治合法性。

因此,国民政府财政分税体制加强了中央财权,扩大了中央财力,但从全国范围而言集权仍不足,财政汲取能力偏低,制约了政府行为能力;而且分权存在严重失误,国、地税划分不当、事权与财权脱离和税负不公平,造成中央财力不足,地方财政入不敷出,苛杂繁兴、摊派横行,民众怨声载道。更严重的是政府集权后财力支出不当,始终未能转入推进现代化建设上,未将有限财力投入现代化建设,导致国民政府合法性的彻底丧失。

(责任编辑:高超群)

① 费正清、赖肖尔:《中国:传统与变革》(中译本),第 484 页。

② 赵新安:《1927—1936 年中国宏观税负的实证分析》,《南开经济研究》1999 年第 6 期,第 71—74 页。

③ [英]弗兰·帕金著,刘东等译:《马克斯·韦伯》,成都:四川人民出版社 1987 年版,第 111—112 页。

④ [美]易劳逸著,陈谦平等译:《流产的革命——1927—1937 年国民党统治下的中国》,北京:中国青年出版社 1992 年版,第 343 页。

⑤ 《二十一年及二十二年两年财政报告》,《四川经济月刊》1935 年第 3 卷第 6 期。

⑥ [美]易劳逸:《流产的革命——1927—1937 年国民党统治下的中国》(中译本),第 268 页。

⑦ 杨荫溥:《中国财政史》,第 76 页。