

引进与调适:近代中国营业税之课税标准及其争议*

柯伟明

内容提要:近代西方各国营业税制度并非单一固定模式,其课税标准有不同类型,亦有许多变化。中国引进西方营业税制度以后,中央和地方设定的课税标准以营业额为主,辅之以资本额或收益额,并随社会经济形势的变化而改变和调适。在营业税立法和征收过程中,各界对采用何种课税标准以及营业税与所得税关系问题存在诸多争议,在一定程度上影响了政府的制度选择及营业税的性质。近代中国营业税具有明显的间接税性质,但因极少数行业采用了收益额课税标准,故又有一些直接税的色彩,并非照搬西方国家的某种模式,而是依据自身实际情况有所创革,力图在国家与社会之间寻求某种利益的均衡。

关键词:营业税 课税标准 近代中国 营业额 资本额

近代以后,中国开启了现代化的历史进程,初步建立了与现代社会经济发展基本适应的财政体制和税收制度。在此过程中,中国吸收了西方国家的许多成果,引进了印花税、所得税、营业税等现代税制。但是,由于中国的历史传统和社会经济发展水平与西方国家有很大不同,这些源自西方国家的现代税收制度是如何在中国国情的深刻影响下建立和发展起来的?与西方国家的原型有何差别?这是近代中国税收史研究当中关注较少而又值得深入探讨的问题。

近代营业税(Business Tax)制度发端于西方国家,后被引进至中国,逐渐在税收收入中占有较为重要的地位。从税收性质的分类来看,根据税负能否转嫁,可分为直接税和间接税两种类型。营业税在性质上属于直接税还是间接税?中外学者有不同的看法。美国财政学家亚当士在《财政学大纲》一书中指出:“所得税与产业税,皆属直接税,至若营业税,乃一间接税。”^①日本学者小川乡太郎则认为:“营业税,其性质上为直接税。”^②民国时期中国经济学界对营业税的性质也有“直接税论”与“间接税论”两种截然不同的观点。^③这种分歧一直影响到当前的税收史研究,如金鑫等主编的《中华民国工商税收史——直接税卷》一书并未将营业税纳入其中;而林美莉的《西洋税制在近代中国的发展》一书则将营业税置于直接税运动进程中加以考察。^④

[作者简介] 柯伟明,中山大学历史系副教授,广州,510275,邮箱:kewm@mail.sysu.edu.cn。

* 本文为国家社会科学基金重大项目“近代中国工商税收研究”(批准号:16ZDA131)、国家自然科学基金青年项目“民国时期营业税制度研究”(批准号:16CZS048)阶段性成果之一。

① [美]亚当士著,刘秉麟译:《财政学大纲》,上海:商务印书馆1934年版,第135页。

② [日]小川乡太郎著,夏道辉译:《论营业税》,《新译界》1906年第1期。

③ 参见侯厚培《营业税问题》,上海大东书局1931年版,第42页;崔敬伯《从间接税到直接税(续)》,《国闻周报》第14卷第26期(1937年7月5日);刘不同《直接税与间接税论》,《财政评论》第4卷第3期(1940年9月)。

④ 金鑫等主编:《中华民国工商税收史——直接税卷》,北京:中国财政经济出版社1996年版;林美莉:《西洋税制在近代中国的发展》,台北:“中央研究院”近代史研究所2005年版。此外,何继华《民国时期营业税课税性质分析》(《中国证券期货》2009年第7期)一文认为营业税在最初的征收标准中有以利润为标准的部分,具有直接税性质,但随着以后以所得税为核心的其他直接税种的开征,营业税逐渐变为以营业总收入为课税标准的间接税。该文因未能阐述中外、国地营业税课税标准的演进及其差异,故对近代中国营业税性质的判断存在一定偏差。柯伟明《民国时期广东营业税课税标准之争》(《兰州学刊》2015年第7期)一文主要从征纳关系的角度考察了广东政府当局与商界围绕营业税课税标准所展开的博弈。夏国祥《近代中国税制改革思想研究(1900—1949)》(上海财经大学出版社2006年版)论及经济学界对于营业税与所得税关系的争论。

在税收学中,判断某个税种在性质上究竟属于直接税还是间接税,主要看其税负能否转嫁,而税负能否转嫁与课税标准有非常密切的关系。财政学家胡善恒在《赋税论》一书中指出:“(营业税)课税方法不同,即有能转嫁与否之殊异。”^①经济学家何廉、李锐合著的《财政学》一书也强调:“营业税之能否转嫁及转嫁之难易,大半视乎课征时所用之课税标准而定。”^②要厘清营业税的性质,就必须了解其课税标准。因此,本文拟利用有关历史资料,从中西比较的角度,重点考察近代中国营业税的课税标准及其对营业税性质的影响,由此管窥西方税制在近代中国的发展。

一、近代西方营业税及其课税标准

近代以后,随着工商业经济的迅猛发展,西方各国财政税收制度发生了很大变化,逐步建立了所得税、营业税等新式税制。营业税在西方国家税收收入中占有非常重要的地位,但各国营业税制度各具特色,其课税标准有不同的类型。

(一) 西方营业税的兴起及其地位

中世纪,西方各国对营利者一般以“许可费”的形式课税,即商人向政府缴纳一定的费用以取得经营某种营利事业的授权。自工业革命以后,随着工商业经济的日益繁荣,企业间和行业间的差别越来越大,原来的“许可费”不仅“渐失公允”,而且难以满足政府的财政需求。^③1791年3月,法国政府改革“许可费”制度,颁行营业税法,被视为近代营业税制度的创始。^④与“许可费”不同,营业税制度主要根据各种企业或行业的业务状况(如经营规模大小、获利多少等)征税,更能适应大工业时代企业的发展。其后营业税制度逐渐在欧美其他国家建立和发展起来,并在国家税收收入中占据了比较重要的地位。如1890—1891年度普鲁士营业税收入为2 111.9万马克,在税收收入中所占比重为13%。^⑤

在第一次世界大战后,西方各国面临严重的财政赤字,为尽快增加财政收入,不少国家纷纷改革原有营业税制度。^⑥法、德、意、加等国侧重于对交易行为征税,而且扩大课税范围,所以当时营业税亦称“交易税”或“贩卖税”。^⑦经过改革以后,营业税在西方国家税收收入中的地位更加重要。统计数据显示:1926年,奥地利、比利时、巴西营业税占税收收入的比重分别为18%、15%、5%;1928年,捷克、匈牙利、意大利、葡萄牙、罗马尼亚营业税占税收收入的比重分别为19%、13%、4%、5%、6%;1929年,法国营业税约占税收收入19%,德国营业税占10%。^⑧正如时人所言:“自欧战以后,各国财政收入之重心,除所得税外,均渐倾向于营业税。”^⑨

营业税之所以能够在西方国家迅速崛起,一方面得益于近代工商业经济的发展,为政府课征营业税提供了必要的物质基础,“只要货币经济存在,生产交换的功能就有长无消,工商营业方兴未艾,更无终了。社会一日有营业收益,营业税即能一日存在,其在财政上地位之重要,尚非一时一地已也”。^⑩另一方面由于营业税具有“税源普遍”“富有弹性”“征收确实”“负担比较公平”“征收费用较少”等特点,能够满足政府不断增长的财政需求。^⑪当然,营业税在近代西方国家发展的过程中也遇到

① 胡善恒:《赋税论》,上海:商务印书馆1934年版,第52页。

② 何廉、李锐:《财政学》,南京:国立编译馆1935年版,第305页。

③ 高秉坊:《营业税之立制与整理》,《直接税月报》第2卷第4—6期(1942年6月)。

④ 侯厚培:《营业税问题》,第6页;胡善恒:《赋税论》,第419页。

⑤ Joseph A. Hill, "The Prussian Business Tax", *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 8, No. 1, 1893, p. 77.

⑥ 陈汝善:《各国营业税概况》,《银行月刊》第8卷第8期(1928年8月)。

⑦ Alfred G. Buehler, "Recent Developments of the General Sales Tax", *Journal of Political Economy*, Vol. 36, No. 1, 1928, pp. 83—84.

⑧ 魏华:《现代各国营业税制之发展及其现况》,《工商半月刊》第3卷第7期(1931年4月1日)。

⑨ 王澄莹:《浙江之营业税》,《经济学季刊》第2卷第2期(1931年6月)。

⑩ 包超时:《我国现行营业税制度述要》,《直接税月报》第2卷第4—6期(1942年6月)。

⑪ 包超时、倪镇:《中国营业税》,重庆:国民政府财政部直接税处经济研究室1943年版,第1页。

了许多困难与阻挠,批评之声不绝于耳,但因其其在财政收入中表现突出,故受到多国政府青睐。^①

(二)西方国家营业税的课税标准

课税标准是根据课税对象确定的税额的度量。^②近代西方国家营业税究竟以什么为课税标准呢?美国财政学家塞里格曼(Edwin R. A. Seligman)指出,西方各国营业税课税标准有13种之多,包括按资产原价课税、按资产估价课税、按实收资本时价课税、按资本总额课税、按资本额与发行公司债额课税、按营业总额课税、按总收益课税、按纯收益课税以及特许课税等。^③以上这些营业税课税标准归纳起来,大致可以分为4种类型:(1)以营业财产(资本)为课税标准;(2)以营业总额为课税标准;(3)以利润为课税标准;(4)特许税。

表1 西方国家营业税课税标准概况表

国别	课税标准	国别	课税标准
法国	营业总额	波兰	营业总额
比利时	批发营业总额	苏俄	营业总额
意大利	批发营业总额	加拿大	销售额
奥地利	营业总额	澳大利亚	销售额
匈牙利	营业总额	新西兰	零售额
德国	收益额、资本额	日本	收益额

资料来源:李权时:《各国营业税近状》,《银行周报》第21卷第42号(1937年10月26日)。

表1是民国时期著名经济学家李权时对西方国家营业税课税标准所作的统计。由此表可见,法国等国营业税主要采用营业总额(销售额),德国采用收益额和资本额(后亦接受销售额),日本采用收益额。需要说明的是,英美两国并没有营业税之名,而是将其划归所得税或公司税之中。^④如美国只对银行、保险、铁路、电报、电话、运输及其他具有垄断性质的公司征收公司税。^⑤大体而言,至20世纪20年代,除英美较为特殊外,其他西方国家营业税课税标准主要演进为以下两种类型。

第一种是采用营业额为课税标准,以法国为代表。法国营业税最初亦称为“职业及营业税”(Profession and Business Tax),其课税对象包括所有工商营业机关及律师、医生、建筑师、会计师等自由职业者,由中央政府征正税,地方政府征附加税。^⑥自1920年起,法国政府改征贩卖税或交易税(Sales Tax or Turnover Tax),其课税范围非常广泛,“除掉农人自己贩卖农作物和自由职业者之出售劳务之外,差不多是没有一种工商企业之贩卖商品可以能够逃得掉此笼罩一切的贩卖税的”。^⑦在法国营业税法当中,“对于贩卖其自己购入的或制造的货物者,总以其贩卖价格所示之销售额为课税标准”。^⑧此种课税标准便于计税和征收,但在增加政府税收收入的同时,也带来了许多问题。特别是1921年以后,“法国遭商业恐慌,物价飞落,营业税之转嫁商人遂觉困难……致使工商业者与农民所负担税额,愈相悬殊,故引起法国人民之仇视”。^⑨

第二种是采用纯收益额为课税标准,以日本为代表。日本营业税创办于明治廿九年(1896),在

① E. G. Cornelius, “The Sales Tax: Development and Summary of Arguments”, *Social Science*, Vol. 12, No. 4, 1937, p. 435; 刘不同:《交易税 Sales or turnover tax》,《财政评论》第3卷第2期(1940年2月)。

② 魏如主编:《中国税务大辞典》,北京:中国经济出版社1991年版,第385页。

③ 侯厚培:《营业税问题》,第14—15页;汪承玠:《今日营业税课征标准论战》,《公信会计月刊》第11卷第3期(1947年9月)。

④ 周坤寿:《各国营业税概况与南京市特种营业税之意见》,《会计月刊》1930年第10期。

⑤ 于宝生:《营业税概论讲义(续)》,《山东财政公报》第3卷第3期(1931年12月)。

⑥ 李权时:《财政学原理》(下),上海:商务印书馆1935年版,第464—465页。

⑦ 李权时:《中国目前营业税问题概观》,《经济学季刊》第2卷第2期(1931年6月)。

⑧ [日]高木寿一著,徐文波译:《战后世界各国财政》,上海:民智书局1934年版,第153页。

⑨ 王澹如译述:《近代各国营业税述要(二)》,《商业月刊》第1卷第2期(1931年6月)。

开征之初,采用多种课税标准。根据营业税法规定,纳入课税范围的25个行业中,物品贩卖业以销售总金额为课税标准;银行业、保险业、抽签贷款业、制造业、印刷业、出版业等以资本额为课税标准;金钱贷借业、物品贷借业以流动资本为课税标准;仓库业以贷租价格为课税标准;铁道业以收入金额为课税标准;包工业以承包金额为课税标准;出租房间礼室业、酒饭馆业、旅栈业以租赁价格为课税标准;经纪业、代理业、趸行业、信托业以报酬金额为课税标准。^①由于资本额和营业额课税标准难以反映各业经营实况,所以遭到社会各界强烈反对。大正十五年(1926),政府最终废除营业税,同时创设营业收益税。^②日本营业收益税课税范围包括物品贩卖业、银行业、金钱贷付业、物品贷付业、制造业、运送业、仓库业等19个行业。^③此项营业收益税以纯收益额为课税标准,分法人和自然人两种不同的计算方法:营业法人的纯收益计算法是,先算出该年度所获得的总益金,再扣除该年度的总损金;营业自然人的纯收益计算法是,先算出前一年所获得的总益金,再扣除同年度内的总损金。^④

二、中国营业税课税标准之演进

既然西方国家营业税课税标准有不同类型,那么中国引进营业税制度时究竟采用什么课税标准,经历了怎样的演进历程?事实上,近代中国营业税的立法有中央和地方两个层面,其课税标准亦随社会经济形势的变化而改变和调适。

(一)中央法规中课税标准的变化

民国初年,北京政府面临严峻的财政危机,为增加财政收入,拟开征特种营业税。1914年7月27日制订了《特种营业执照税条例》,列入课税范围的有皮货业、绸缎业、洋布业、洋杂货业等13个行业。根据规定,特种营业税以营业额为课税标准,分为三等十三级。^⑤后因各地商界强烈反对,特种营业税无法施行,北京政府财政部遂改办普通商业牌照税,于1915年9月拟订《普通商业牌照税条例》。根据条例规定,“全国商店分别市面衰旺与其营业大小酌定税额。”^⑥也就是说,普通商业牌照税与特种营业税一样,都是以营业额为课税标准。因受时局影响,该条例亦未能实施。至1925年,北京政府与英、美、法、日等国代表在北京召开关税特别会议,就裁厘加税问题展开谈判。为抵补裁厘损失,北京政府筹划开征新税,由财政部拟订《普通营业税草案》。根据规定,无论设在华界还是租界的普通营业,“应须呈报附近所在经征官,候验其资本”,按照既定税率课税。^⑦可见,北京政府时期营业税课税标准经历了从营业额到资本额的转变。

1927年南京国民政府成立以后,财政部于6月召开中央财政会议,赋税司提出由地方开征营业税抵补裁厘损失,会议讨论了赋税司司长贾士毅起草的《营业税条例草案》。根据规定,在中华民国境内经营制造业、印刷出版业、银行钱庄业、保险业、典当质押业、租赁物品业等均须以资本额为课税标准征收营业税。^⑧该草案沿用了北京政府时期所拟定的普通营业税课税标准。1928年7月,全国裁厘委员会开会讨论裁厘事宜,会议拟定《各省征收营业税办法大纲》,该大纲对不同行业营业税的课税标准作了具体规定:物品贩卖业、制造业、印刷业、饭店业、娱乐场业、照相业以售出金额为课税

① 陈铁铮译:《日本营业税之过去与现在》,《四川省营业税局月报》第1卷第6期(1938年11月)。

② 陈铁铮译:《日本营业税之过去与现在(续)》,《四川省营业税局月报》第1卷第7期(1938年12月)。

③ 金国宝:《日本之营业税》,《经济学季刊》第2卷第2期(1931年6月)。

④ 赖季宏:《日本财政》,上海:商务印书馆1939年版,第121—122页。

⑤ 《特种营业执照税条例》(1914年7月27日),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5辑(上),南京大学出版社1999年版,第376页。

⑥ 《北京政府财政部拟开办普通商业牌照税致大总统呈》(1915年9月26日),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5辑(上),第383页。

⑦ 《财部新拟普通营业税草案》,《银行周报》第9卷第40号(1925年10月20日)。

⑧ 《国民政府营业税条例草案理由书》,《银行周报》第13卷第22号(1929年6月11日)。

标准;牙行业以所收牙费金额为课税标准;包作业以承包金额为课税标准;租赁物品业以所收租赁金额为课税标准;运送业以运送金额为课税标准;钱庄业、典当业、堆栈业以资本额为课税标准。^①该大纲根据不同行业的特点,采用了营业额、资本额等不同的课税标准。

至1931年1月,南京国民政府财政部正式宣布裁厘,并拟定了《各省征收营业税大纲》及《补充办法》,作为征收营业税的依据。《大纲》规定,“营业税征收标准,以照营业收入数目计算为原则。但对于特种营业,得按照资本额或其他计算方法为课税标准。”^②为确立营业税规章的法律性,减少各种税收纷争,立法院于当年6月审议通过《营业税法》。在财政部所拟税法草案中,原来只有营业收入额和营业资本额两种课税标准,“立法院委员会调查各国营业税法,最新的立法例,是以营业纯收益额为标准,因为这种计算法比较准确,所以在第四条内把这种标准加入”。^③因此,1931年6月公布的税法中规定营业税有三种课税标准:营业收入额、营业资本额和营业纯收益额。^④

1941年,国民政府为加强中央财政集权,召开第三次全国财政会议,决议改革财政收支系统,取消省级财政,将原属省级财政收入的营业税收归国家,由直接税处接管,同时对施行10年之久的《营业税法》加以修正。在财政部看来,原税法中虽有按营业纯收益额课税一项,但“以其计算繁难,各省均未采行”;而且“原法于标准之采用,任由各省市自由采行,致有参差偏颇负担失平之弊”。^⑤为统一及简化课税标准,国民政府于1941年9月修正公布的《营业税法》规定:“营业税以营业总收入额为课税标准,专门制造业及其他不能以营业收入额计算之营业,得以营业资本额为课税标准。”^⑥此次修正之税法取消了纯收益额课税标准。后因立法院提出,“专门制造业范围难定,施行上多滋纷扰,为便易起见,予以删除”。^⑦1942年7月2日,国民政府公布的《营业税》将“专门制造业”改为“金融业”。^⑧金融业须以资本额为课税标准,是因为该业“营业总收入额无明确依据,不便计算”。^⑨1943年1月19日,国民政府行政院公布的《营业税法施行细则》对营业额和资本额的课税标准作了更为详细的规定:“按营业资本额课税之营业,其营业资本额依其原投入资本或实收股本加公积准备及未提取或未分配之盈余计算”;同时限定营业额的行业范围和计算依据,如买卖业的范围包括“一切专以贩卖农产品或工业制品之各种营业”,其计算依据为“所销货品之价额”;制造业的范围包括“一切使用原料制造物品及加工改造出售制品之工业及手工业”,其计算依据为“所销制品之价额”。^⑩

抗战胜利以后,为适应中央与地方事业的发展,国民政府再次调整财政收支系统,恢复三级财政体制,营业税随之由国家税划归地方税。国民政府于1947年5月公布的《营业税法》规定,“营业税以营业收入额或收益额为课税标准;营业收入额依其各项营业销货额计算,其不能以销货额计算者,

① 《各省征收营业税办法大纲》,《财政公报》1928年第12期。

② 《各省征收营业税大纲》,《工商半月刊》第3卷第5期(1931年3月1日)。

③ 童蒙正:《中国营业税之研究》,上海:正中书局1946年版,第233页。

④ 《营业税法》(1931年6月13日),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5辑(上),第394—395页。

⑤ 《财政部呈拟修正营业税法草案请转呈核准先付实施》(1941年9月),台北“国史馆”藏,国民政府档案,档号001—012410—0030。

⑥ 《营业税法》(1941年9月26日),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5辑(上),第409页。

⑦ 《财政部议复立法院修正营业税各条意见》(1942年3月),台北“国史馆”藏,国民政府档案,档号001—012410—0030。

⑧ 《营业税法》(1942年7月2日),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5辑(上),第414页。

⑨ 包超时:《我国现行营业税制度述要》,第17页。

⑩ 《营业税法施行细则》(1943年2月11日),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5辑(上),第435—436页。

以其营业所获得收益计算。”^①同年8月4日公布的《营业税法施行细则》对营业额类和收益类类的课税标准作了明确规定,其中采用收益额课税标准的有牙行业、典当业、代理业和堆栈业,其计税根据分别为佣金及手续费、利息收入、报酬金及手续费、栈租。^②虽然政府恢复了收益额课税标准,但此种课税标准所涉及的行业有限,只是作为营业收入额课税标准的一种补充手段而已。

由表2可见,中央营业法规中的课税标准大致经历了从营业额或资本额,到营业额与资本额并存,再到收益额取代资本额的演进历程。事实上,无论何种组合均是以营业额标准为主,以资本额或收益额标准为辅。值得注意的是,抗战胜利以后,在地方政府征收营业税的同时,国民政府于1947年5月公布了《特种营业税法》,由中央开征特种营业税,将银行业、信托业、保险业、交易所业、进口商营利事业、国际性省际性交通事业等大宗行业纳入课税范围,分别以营业收入额和收益额为课征标准。^③可见,在战后的税制改革中,无论是中央的特种营业税还是地方的营业税,对某些无法以资本额或营业额为标准的行业采用了收益额课税标准。

表2 中央营业法规中课税标准的变化

法规	时间	课税标准
《特种营业执照税条例》	1914年7月	营业额
《普通商业牌照税条例》	1915年9月	营业额
《普通营业税草案》	1925年10月	资本额
《营业税条例草案》	1927年7月	资本额
《各省征收营业税办法大纲》	1928年8月	营业额、资本额
《各省营业税征收大纲》及《补充办法》	1931年1月	营业额、资本额
《营业税法》	1931年6月	营业额、资本额、收益额
《营业税法》	1941年9月	营业额、资本额
《营业税法》	1947年5月	营业额、收益额

资料来源:根据前文所述编制。

(二) 地方课税标准的设计与调适

在北京政府时期,营业税属于国家税,地方政府没有营业税的立法权。在南京国民政府前期(1927—1941)的财政体制下,营业税属于地方税,各省市可在中央《营业税法》基础上制订各自章则。浙江是最早筹办开征营业税的地方之一。1927年8月,浙江省政府制订了《浙江省营业税条例》。根据规定,该省营业税以“各商店营业数目”即营业收入额为课税标准。^④1931年1月财政部宣布裁厘以后,浙江省财政厅重新拟订《浙江省征收营业税条例》,经财政部修正后公布施行。按照条例规定,以营业额为课税标准的行业包括物品贩卖业、输运业、交通业、包作业、租赁物品业等;以资本额为课税标准的行业包括印刷出版书籍文具教育用品业、制造业、货栈业、钱庄业等。^⑤除浙江外,其他省市亦纷纷拟订地方性营业税章则呈请财政部核准实施。根据《山东省征收营业税条例》规定,制造业、印刷出版业、交通业、包作业、信托业、运送业等以营业额为课税标准;有奖储蓄、保险业、交易所业、钱庄业等以资本额为课税标准。^⑥根据1931年5月28日公布的《北平市征收营业税条例》规定,制造业、银钱庄业、货栈业等以资本额为课税标准;物品贩卖业、凿井业、转运业、交通业等以营业额为

① 《营业税法》(1947年5月1日),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5辑(上),第463页。

② 《营业税法施行细则第七条附表》,《立信月刊》第6卷第11期(1947年11月)。

③ 《特种营业税法》,《法令周刊》第10卷第21期(1947年5月21日)。

④ 《浙江省营业税条例》,《申报》1927年8月3日,第9版。

⑤ 《浙江省征收营业税条例》,《浙江省政府公报》1931年第1174期。

⑥ 《山东省征收营业税条例及课税标准》,《工商半月刊》第3卷第9期(1931年5月1日)。

课税标准。^①根据财政部修正公布的《湖北省征收营业税条例》规定,钱庄业、保险业、制造业等以资本额为课税标准;旅馆业、信托业、物品贩卖业等以营业额为课税标准。^②

除国民政府控制的地方外,许多处于独立或半独立状态的地方,如广东、广西、山西等也相继制定征收章程,开征营业税。相对而言,四川开征营业税时间较晚,直至川政统一以后,四川省政府才根据中央法令筹备开征营业税事宜。1936年3月,四川省政府公布了财政部修正通过的《四川省营业税征收章程》及《营业税税率表》,确立了该省营业税征收的法律依据。根据章程规定,四川营业税分别以营业总收入额和营业资本额为课税标准,前者包括贩卖业、运输业、浴室理发业、木作业、换钱业、交通业、酒菜茶饭业等;后者包括制造业、银行业、文具教育用品业、货栈业、钱庄业、保险业等。^③抗战全面爆发以后,四川省政府颁布的《非常时期营业税征课办法》规定,银行业、钱庄业、证券业、专门制造业及无买卖货行为的营业,均以资本额为课税标准;其他各业及自由职业,皆以营业总收入额为唯一课税标准。^④

由上所述,大多数地方均采用营业额和资本额两种课税标准,到底以哪一种为主,哪一种为辅呢?根据经济学者王丕烈在1937年对江苏、浙江、上海、青岛等18个省市营业税课税标准的统计显示:没有地方采用纯收益额课税标准,大多数地方均采用营业额为主、资本额为辅的课税标准,如江苏21个行业中,有15个行业采用营业额课税标准;仅6个行业采用资本额课税标准;上海37个行业中,有30个行业采用营业额课税标准,仅7个行业采用资本额课税标准,具体见表3。就湖北营业税而言,“以收益额之考察,实属匪易,且每发生争执,致各局不易处理,故课税暂不以收益额为标准。为标准者仅营业总收入额及资本额而已,就中尤以营业总收入额课税者为主”。^⑤一般而言,各省市的制造业和金融业(包括钱庄业、信托业、保险业等)多采用资本额课税标准,贩卖业及其他具有交易行为的行业则多采用营业额课税标准。经济学家朱炳南、严仁赓在文章中也指出:“各业所用标准,对制造业大部均用资本额为标准,物品贩卖业均用营业额为标准,其他各类则略有异同,不过对钱庄、保险、货栈等业多按资本额,照相、洗染等业多按营业额。”^⑥根据一份关于1936年3—12月重庆市营业税征收收入情况的统计显示,营业额类纳税户数为40212户,占91.76%;营业额类收入为450826.41元,占94.04%;资本额类的纳税户数为3613户,占8.24%;资本额类收入为28574.48元,占5.96%。^⑦由此可见,营业额课税标准的主要地位不仅体现在行业上占多数,而且在实际收入中也占有绝对优势。

事实上,各省市在征收营业税过程中仍须根据实际需要对接课税标准进行调适。1932年山东省黄县商会呈请财政厅将皮业公会会员恒祥永等号改按资本额课税,经查明这些商号确属制造硝皮就场售卖,财政厅于6月30日指令黄县营业税征收局局长孟栋华:“应准自本年四月份起,将恒祥永等号改按资本额征收。”^⑧浙江保险业营业税原以资本额为课税标准,但因考虑到该省内“经营保险业者多系经理处性质,其总公司大都设在上海,所有资本额数并不明白划分,核定税额诸多困难”,经浙江

① 《北平市征收营业税条例》(1931年5月28日),北京市档案馆编:《民国时期北平市工商税收》,北京:中国档案出版社1998年版,第358—359页。

② 《湖北省征收营业税分类税率表》,《财政公报》1931年第47期。

③ 《四川省营业税征收章程》(1936年2月),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5辑(下),第2458页。

④ 《非常时期营业税征课办法》,《四川经济月刊》第8卷第5期(1937年11月)。

⑤ 《湖北省营业税概况》(1935年5月15日),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5辑(上),第1698页。

⑥ 朱炳南、严仁赓:《中国之营业税》,《社会科学杂志》第6卷第3期(1935年9月)。

⑦ 《重庆市营业税收数》,《四川营业税周报》第1卷第1期(1937年11月1日)。

⑧ 《令黄县营业税征收局局长孟栋华:呈一件准黄县商会函为皮业公会会员恒祥永等号请照新章改按资本额课税转呈核示由》,《山东财政公报》第3卷第10期(1932年7月)。

省财政厅于1933年3月呈请省政府,改以营业总收入额为课税标准。^①浙江染坊业营业税原亦以资本额为课税标准,因该业“实际营业情形与一般制造业不同,且设备简单,资本无多,而其全年收入,每超过资本额数倍以上,仅照资本额课税,负担殊失公允”。^②后经浙江省财政厅援照江苏、河南两省成案,决定于1934年起改照营业总收入额课税。^③地方政府根据某些行业的特殊情形调整营业税课税标准之事屡见不鲜。

表3 各省市营业税征课标准适用业数表

省别	行业数	营业额行业数	资本额行业数	纯益额行业数
江苏	21	15	6	无
浙江	18	14	4	无
安徽	25	19	6	无
河南	19	14	5	无
河北	72	46	26	无
山东	21	17	4	无
山西	31	24	7	无
江西	26	20	6	无
湖北	26	23	3	无
湖南	30	26	4	无
福建	13	不详	不详	无
陕西	14	9	5	无
绥远	17	14	3	无
四川	31	20	11	无
察哈尔	20	18	2	无
南京市	22	16	6	无
上海市	37	30	7	无
青岛市	23	17	6	无

资料来源:王丕烈:《所得税与营业税并征问题》,《银行周报》第21卷第28号(1937年7月20日)。

值得注意的是,广东营业税课税标准经历了以资本额为主向以营业额为主的转变。由表4可见,根据1931年7月广东省政府通过的《修正广东省营业税征收章程》规定,在纳入课税范围的31个行业当中,储蓄业、理发业、印刷品业等15个行业以资本额为课税标准;酒菜馆业、旅馆业等4个行业以营业额为课税标准;包工业、铁路业、仓库业等8个行业以收入金额为课税标准;庄口业、报税馆业等4个行业以报酬金额为课税标准。这里所讲的资本额课税标准是按商业牌照所载资本额计税。但因该项资本额未能及时反映商家经营实况,反而给政府带来了巨额税收损失,广东省政府试图变更课税标准,但又遭到商界强烈抵制。^④至广东归政中央以后,财政厅厅长宋子良锐意改革地方税制,着手修订营业税征收章程。根据1937年1月财政部修正公布的《广东省营业税征收章程》规定,在纳入课税范围的25个行业中,物品贩卖业、特许商办业、旅馆业等20个行业以营业额为课税标准;仅有印刷出版业、制造加工业、信托业、不动产买卖业、银号业等5个行业以资本额为课税标准。较之1931年的旧章程,1937年新章程的一个显著变化是:取消了收入额和报酬额的课税标准,而且将营业额作为最主要的课税标准。

① 《修改保险业营业税课税标准》,《浙江省政府行政报告》1933年第3期。

② 《改订染坊业课税标准》,《浙江省政府行政报告》1934年第1期。

③ 《浙江染坊业营业税自二十三年起改照营业额课税准予备案咨达查照》,《财政公报》1934年第72期。

④ 详见柯伟明《民国时期广东营业税课税标准之争》,《兰州学刊》2015年第7期。

表4 1931年与1937年广东省营业税课税标准比较表

年份	课税标准	行业
1931	营业额	酒菜馆业、旅馆业、酒店业、洋服业
	资本额	印刷品业、物品贩卖业、储蓄业、理发业、制造加工业、银行业、运送业、电话业、电力业、不动产买卖业、信托业、银号业、物品租赁业、茶馆业、映相业
	收入额	包工业、铁路业、仓库业、码头业、市场业、屠宰场业、广告业、娱乐场业
	报酬额	庄口业、报税馆业、代理业、经纪业
1937	营业额	物品贩卖业、特许商办业、旅馆业、包作业、运送业、浴室业、理发业、介绍代理业、庄口业、茶馆业、中西餐馆业、洋服业、物品租赁业、映相业、酒店业、仓库业、码头业、市场业、屠宰场业
	资本额	印刷出版业、制造加工业、信托业、不动产买卖业、银号业

资料来源:《修正广东省营业税征收章程》(1931年7月),广东省财政科学研究所、广东省立中山图书馆、广东省档案馆编:《民国时期广东财政史料》第2册,广州:广东教育出版社2011年版,第6—9页;《广东省营业税征收章程》(1937年1月),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5辑(上),第2035页。

需要说明的是,在地方税时期,各省市政府对营业税制度设计有较大的自主权,所以各地营业税课税标准不仅与中央税法不同,而且相互之间差异也较大。在1942—1946年营业税划归国家税,由直接税处(署)接办期间,各省市原订营业税章则全部取消,国民政府颁布的《营业税法》及《细则》成为征收营业税的唯一法律依据,甚至于1946年营业税重新划归地方后,各省市亦未制订征收章程。也就是说,自1942年以后基本实现营业税制度的统一,课税标准的差异性亦被消除。营业税课税标准趋于统一是国民政府在抗战中后期实行中央财政集权的需要,这在很大程度上减少了因为课税标准在地区间、行业间的差异性而引发的诸多争议。

三、中国营业税课税标准之争议

在营业税立法和征收过程中,各界对采用何种课税标准以及营业税与所得税关系问题存在诸多争议,这是政府当局不得不面对的重要问题,甚至在一定程度上影响了政府的制度选择及营业税的性质。

(一) 采用何种课税标准之争

北京政府时期,在营业税立法过程中采用营业额或资本额作为课税标准。有学者从税收公平的角度提出质疑:“税额规定,不以收益多少为标准,而以营业种类等级,难免畸轻畸重之弊。盖同属一种之营业,其资本大小不同,收益多少自殊,而每年皆纳统一税额,则资本大者之负担轻,资本小者之负担重,有失租税公平之旨。”^①诚然,资本额或营业额无法准确地反映商家盈利实况,税收负担有失公允。从征收方法的角度看,资本额和营业额的确定可采用外标法,即以店铺或工场的租赁价格及雇佣的伙友作为推算依据;纯收益额则需要采用查定法,即由征税人员直接调查纳税单位的利润情况。^②相对而言,纯收益额的确定比较繁杂,且易受查征人员的苛扰。著名经济学家马寅初就指出:“因一业费种类甚多,不易校对,而倒账预备金及折旧费等,亦无正当标准计算,且扩充营业费及借用资本之利息等,应否从毛利中除去等之问题,皆使找出正确纯利时发生困难。”^③

鉴于当时中国会计制度落后,马寅初就中国营业税问题提出了“渐进发展”的建议,即先效仿法国,待时机成熟后,再效仿德国。“中国向无普通营业税,商界中人亦有不知营业税为何物者。若于创办之始,骤然采用德国复杂之营业税法,深恐窒碍难行,反为改良税制之梗。故于改革之始,可先

① 《裁厘后应推行营业税所得税之研究》,《中外经济周刊》第158期(1926年)。

② 《营业税》,《申报》1928年7月21日,第6版。

③ 马寅初:《江浙两省筹备之营业税》,《交大季刊》1931年第4期。

由贩卖税入手,迨二三年间商家习惯养成后,再徐图改行德国之营业税法。”^①马寅初所言效仿法国实际上是以营业额为课税标准,效仿德国则以收益额为课税标准。此项建议遭到一些会计学专家的质疑。复旦大学会计学教授钱祖龄在《营业税之征收标准及其制度》一文中明确反对以营业额和资本额为课税标准。他认为,“营业和资本大小不能决定获利之多少,造成不公,亦违反租税原则……以利益为征税标准,其原则可说无人反对,既易行施,又无阻碍,何必再以营业收入及资本额为过渡,图使人民及执事者多一番麻烦。”^②

对纳税人来说,收益额课税标准更为公平和合理,这是经济学家们一致认可的。问题的关键是,受制于当时的会计制度,收益核算不易,最终中央和地方政府在制订营业法规时也主要采用营业额和资本额课税标准。在时人看来,这种变通也符合中国的国情:“确系根据我国历史,并参以租税之最新学理,不但其征收标准与进行之手续等,极合税法,即于我国国情方面,亦斟酌尽善,毫无枘凿之虞!”^③但也有学者指出,《营业税法》规定的“营业资本额”似乎仅指企业的流动资本,而没有包括固定资本,“将在生产程序中占重要地位之固定资本(其额可大于流动资本数倍)弃之不顾,实欠公允”。^④更有学者尖锐地指出,“营业税为收益税制一种”,各地所订税则,“已近乎消费税之性质,而有背营业税之原则”。^⑤刘德邻也批评《营业税法》中采用营业额课税标准:“(营业税)应当课于赢益上,以适于纳税能力说,方为久当。若以营业收入为课税之标准,则无异于贩卖税矣。”^⑥经济学界对营业税课税标准的不同意见,反映出学界对新税制建设的热情参与,同时为政府选择营业税制度提供了有益的参考。

事实上,哪些行业应当采用营业额课税标准,哪些行业应当采用资本额课税标准,中央税法没有明确规定,各省市之间也有差异,不少行业出于自身经营利益的考虑要求将课税标准由营业额改为资本额,由此而引发的官商交涉屡见不鲜。1931年5月6日,全国民营电业联合会呈文立法院,痛陈该业税收负担过重的情形,请求将电料、电器、五金等业改照资本额课税。^⑦上海市旅馆业同业公会对财政局将该业列入营业额课税标准范围甚感不满,“群情惶恐,状如已判之囚”,各旅商均认为,“若不核改就资本额征税,无异摧残我业。”^⑧根据上海市营业税章则,珠玉业属于贩卖业,应以营业额为课税标准,但珠玉业同业公会呈请上海市政府,要求与金银首饰业一样,以资本额为课税标准。上海市政府在1931年9月26日的批文中断然否决该会的请求:“该业既与金银首饰业分立,自难援以为例。”^⑨作为纳税人的组织,各业同业公会出于维护自身利益的需要而提出变更课税标准的要求,这是政府当局需要考虑的重要问题。

与其他地方的商人组织要求改按营业额或资本额课税不同,重庆市商会却提出铺户业改用纯收益额课税标准的要求。根据四川省政府拟定的营业税章程,铺户业应以营业额为课税标准。重庆市商会于1936年2月16日开会讨论营业税问题,并致函四川省营业税局指出,“除居间商外,其它渝市之铺户业,其营业性质本类似于居间商,且其组织简单,资本薄弱,顾客向铺户购买,多系零碎,铺户小商,获利甚少,尤不得不请特别救济”。商会请求税局“按纯收益额课税,并请将税率减轻。”^⑩营业

① 《马寅初全集》第4卷,杭州:浙江人民出版社1999年版,第98—99页。

② 钱祖龄:《营业税之征收标准及其制度》,《商学期刊》1931年第6期。

③ 王宪煦:《浙江营业税之面面观》,《经济学季刊》第2卷第2期(1931年6月)。

④ 朱悝:《中国租税问题》第3编,上海:商务印书馆1936年版,第165页。

⑤ 张宪:《营业说论(续)》,《安徽半月刊》1931年第5期。

⑥ 刘德邻:《就各国营业税实施之概要谈到中国营业税法》,《东北大学文法学院院刊》第1卷第1期(1931年7月1日)。

⑦ 《为再请核减营业税为千分之一并为电料五金业改照资本额征税由》,《电业季刊》1931年第4期。

⑧ 《据本市财政局呈请将旅馆营业税率改按资本额课税千分之三转咨备案由》,《上海市政府公报》1931年第99期。

⑨ 《为请改按资本额征收营业税由》,《上海市政府公报》1931年第104期。

⑩ 《渝市举办营业税情形》,《四川月报》第8卷第2期(1936年2月)。

税局在复函中拒绝了商会的要求,认为居间商是指抽取佣金的掮客经纪,重庆普通铺户属于贩卖营业,与居间商性质迥然不同。所请按照纯收益额课税,与省政府所定课税办法不符。^①在收到复函后,重庆市商会立即召开会议,各商坚持力争,并于1936年3月1日致函营业税局,再次恳请“对于铺户商征收办法,采取纯收益为课税标准”。^②营业税局仍以铺户与居间商性质不同为由予以拒绝。^③3月21日,重庆市商会再致函营业税局,以停业相威胁:“倘不以纯收益课税,则所获微利,不足供营业税之缴纳,与其营贸反遭贴赔,不如停闭,不再垫累。”^④营业税局不为所动,复函强调“对于纯收益课税办法,政府并未采用,本局断难变更”。^⑤在此情况下,重庆市商会唯有呈文四川省政府,希望省政府“准予转令营业税局,对于铺户小商特准按纯收益或资本额课税。”^⑥省政府的批示与营业税局的态度基本一致。^⑦后经商会与财政当局协商,为推行营业税起见,四川省财政厅厅长刘航琛最终承诺:“凡出售商品,不增加价格的居间商,一旦类别呈明,即按资本税额征税。”^⑧虽然重庆市商会没有实现铺户业营业额课税标准改为纯收益额的目标,但经过官商反复交涉之后,终改为按资本额课税。可见,如果某些行业能够得到地方商会的支持,就能够对政府施加更大压力,调整课税标准的可能性会更大一些。

(二) 营业税与所得税并征之争

营业税与所得税均为源自西方国家的现代税制,各界对两税并征或重复课税问题存在诸多争议。1927年7月,财政部赋税司司长贾士毅在拟订《营业税条例草案》时就指出,营业税如以每年收益额为课税标准,“则又涉及所得税之境域”,“惟以资本课税为原则,则与现在之情形,将来之计划,皆无窒碍”。^⑨财政部门已经意识到,如果营业税以收益额为课税标准,必然与所得税存在某些“重叠”,所以在立法时倾向于采用资本额课税标准。在1928年7月召开的第一次全国财政会议上,与会代表就营业税与所得税关系问题也展开了热烈讨论,有人认为“营业税即所得税,似嫌重复”;也有人认为“营业税之征收,不以公司盈余为标准”;讨论结果“将公司盈余税删去,并入所得税,营业税仍保留”。^⑩1931年1月以后,各省市在裁厘后相继正式开征营业税,而作为国家收入的所得税却因种种原因迟迟未能创办,所以关于营业税与所得税关系的争议暂时搁置。

至1936年以后,随着所得税立法和创办,营业税与所得税重复课税的争议再起。1936年7月,吴纯在《营业税与所得税之重复问题》一文中提出,立法院通过的所得税征收条例之课税标准,系分为营利事业所得、俸给报酬所得及证券存款利息所得三类,其营利事业所得实与营业税之征收发生重复课税,容易引起商人之反感。有鉴于此,吴纯建议,“财政部推行所得税后,将现行营业税取消,而与所得税归并办理。最低限度,亦宜对于已征营业税之营利事业,免征其所得税。”吴纯强调,“我国营业税之征收,不仅与所得税发生重复课税,且以营业额为课税标准之营业税,实为贩卖税性质,弊害滋多,不如将其取消而改征所得税,较为妥善”。^⑪针对此种言论,王丕烈在《所得税与营业税并

① 《实施营业税之近况》,《四川经济月报》第5卷第2—3期(1936年3月)。

② 《重庆市商会为请对于铺户商以纯收益课税致营业税局函》,《经济杂志》第1卷第1期(1936年7月)。

③ 《营业税局为所请铺户商以纯益课税限于定章碍难照办复重庆市商会函》,《经济杂志》第1卷第1期(1936年7月)。

④ 《重庆市商会为准各帮商民请求再请准以纯益课税致营业税局函》,《经济杂志》第1卷第1期(1936年7月)。

⑤ 《营业税局为各帮所请以纯益或资本额课税限于定章仍难照办复重庆市商会函》,《经济杂志》第1卷第1期(1936年7月)。

⑥ 《重庆市商会为转请令飭对于铺户小商准以营业纯收益或资本额课税以示体恤呈省府文》,《经济杂志》第1卷第1期(1936年7月)。

⑦ 《省府为所请令飭对于营业纯益或资本额课税碍难照准批示重庆市商会文》,《经济杂志》第1卷第1期(1936年7月)。

⑧ 《渝市商请求结果,营业税准予减征两月》,《新新新闻》1936年4月16日,第5版。

⑨ 《国民政府营业税条例草案理由书》,《银行周报》第13卷第22号(1929年6月11日)。

⑩ 《国用财政行政税务联席会》,《申报》1928年7月5日,第12版。

⑪ 吴纯:《营业税与所得税之重复问题》,《独立评论》第214期(1936年)。

征问题》一文中进行批驳,他首先说明重征和并征的区别,认为营业税与所得税不存在重复课税:“各省现行营业税与所得税并征,不但本质互异,而其负担之主体,复为二人,前者为消费者,而后者始为营业者,而非集二税于商人之一身也。商人之居奇取盈,盈利百倍,国家之赐可谓独厚,而初无所缴纳,殊违公平负担之旨。此工商界之应纳所得税与营业税,并非二者并行负担,而实只有其一而已之理也。”为消除商民误会,王丕烈建议改办营业税为交易税:“各省现行之营业税,表面上虽为课之以营业纯益,而其质即等于以营业额为课税标准之交易税……不如将现行各省市营业税稍加订正,改为交易税,始可名实相符,两得其利也。”^①王丕烈的观点得到不少经济学家的支持。此时马寅初也认为,营业就是交易,当然应以交易额(营业总收入)为课税标准;所谓纯收益就是“所得”与“利得”,则营业上之纯收益税,实际就是所得税与利得税。^②在开征所得税以后,经济学界倾向于将营业税改造为以营业总收入额为课税标准的交易税,以消除与所得税重征或并征之嫌疑。

在经济学界就营业税与所得税关系问题进行探讨之时,各地商人组织则纷纷上书政府当局,陈明商业困境及税负过重情形,请求政府废除营业税。1936年7月,常熟县商会在致行政院、财政部的电文中指出,“倘商家既纳营业税,一面再纳所得税,双管齐下,两税并征,其税率之高,断非现在商力所能担任……商民已痛苦不堪,如再两税并征,则一羊两剪其毛,商民何能忍受?”^③8月31日,汉口市商会在致财政部的呈文中也质疑营业税与所得税并征:“所得税推行最善之英美二国,均将营业税包括于所得税之中,不闻所得税外复有营业税。即其他各小国,于所得税推行后,亦无不免营业税之一部分。”该呈文提出,“今宜于施行所得税之日,明令废除营业税,藉裕国库而苏民困。”^④1936年10月,财政部直接税筹备处主任高秉坊在谈话中指出:“各地工商界间有对征收营利事业所得系与营业税重复者,经各专员解释,均已无异议。”^⑤

然而,事情并非高秉坊所讲的那么简单,至少在商人看来,所得税与营业税似乎还是水火不容,要求废止营业税的呼声未能停息。1936年12月11日,兰州市商会电国民政府指出,“(所得税)第一类营利事业所得之课税,与营业税之课自营业收益及资产收益者相同,未免重征”,请求“准予营业税未废除之前,所得税暂缓施行”。^⑥1937年1月21日,上海市所得税研究会举行会议,会议讨论的议案就有:“所得税实行应即停止营业税以昭平允而免重复案。”^⑦苏州铁机丝织和纱缎等同业公会建议,“财部开征所得税,但与所得税性质抵触,迹近重复之营业税,应在废止之列,俾免除一物重征”。^⑧3月21日,天津市商会营业税审核委员会的审查意见书也指出:“现国家既又征收所得税,应将此苛刻扰商之营业税立即取消。”^⑨1937年3月,江苏全省商会联合会在镇江召开联席会议,吴县商会和化县商会提议“电财政部表示拥护推行所得税,请求取消营业税”,会议议决“呈请财政部所得税实行后,废除营业税以免重征,并函各市商联会一致主张”。^⑩对于商联会提出取消营业税的建议,

① 王丕烈:《所得税与营业税并征问题》,《银行周报》第21卷第28号(1937年7月20日)。

② 《马寅初全集》第13卷,第318—319页。

③ 《常熟县商会为解释请缓行所得税理由四点事致行政院财政部电》(1936年7月),马敏、肖芄主编:《苏州商会档案丛编》第4辑(下),武汉:华中师范大学出版社2009年版,第1735页。

④ 《汉口市商会为请修改所得税率并暂缓施行事呈财政部》(1936年8月31日),马敏、肖芄主编:《苏州商会档案丛编》第4辑(下),第1738页。

⑤ 《高秉坊谈所得税进行顺利》,《申报》1936年10月24日,第4版。

⑥ 《兰州市商会电国民政府请修正所得税条例》(1936年12月11日),台北“国史馆”藏,国民政府档案,档号001-012410-00021-016。

⑦ 《所得税研究会昨继续举行》,《申报》1937年1月22日,第13版。

⑧ 《请求取消营业税》,《申报》1937年3月1日,第10版。

⑨ 《津商会营业税审核委员会关于营业税率审查意见书》(1937年3月21日),天津市档案馆、天津社会科学院历史研究所、天津市工商业联合会编:《天津商会档案汇编(1928—1937)》(下),天津人民出版社1996年版,第1984页。

⑩ 《呈请废除营业税》,《申报》1937年3月3日,第8版。

江苏省财政厅方面表示：“营业税法，既经立法院通过，行政院核准施行，系属正当之税收，当不能轻易有所变动。”^①财政部则对江苏各商严厉批驳：“苏省各县商会有呈请取消营业税情事，如属实在，自系不明事理，籍词误解。”^②各界围绕营业税与所得税的交涉和争论使得政府在修订营业税章则时，不敢轻易采用收益额课税标准。这是1941年国民政府修正《营业税法》时取消收益额课税标准的重要原因之一。正如时人所言：“目前我国所得税尚在分类制度之际，营业税之纯益，亦即其所得，营业税如以纯益为课征标准，不特于事无补，而徒使人民发生复税之感。”^③

四、结语

近代西方国家营业税制度并非单一模式，各国根据其历史传统与社会经济条件，制定了各具特色的课税标准。时人也指出：“社会经济之基础，各国互殊，财政当局之理想及其政策，又恒以历史背景之不同，未能一致，从而形成各国租税制度之特征。故营业税征收方法各异。”^④而且，各国营业税制度及课税标准亦非固定不变。如法国经历了从职业及营业税到贩卖税的转变；日本营业税经历了营业税向营业收益税的转变；德国营业税本以收益额及资本额为课税标准，后也改为以销售额为课税标准的贩卖税。至20世纪20年代，根据课税标准之不同，西方国家营业税制度大致演进为两种类型：以营业收益为课税标准者，称为营业收益税(Business Profit Tax)；以营业总收入额为课税标准者，称为贩卖税或交易税(Sales Tax or Turnover Tax)。^⑤

近代中国政府在内忧外患、财政窘迫的压力下，从西方国家引进了不少现代税制。由于中国引进西方营业税制度时，尚未建立直接税体系，故以营业收益税为目标，但在实践中反而以营业额课税标准为主，辅之以资本额、收益额。这在中央和地方营业法规中得到了充分体现。实际上，不仅中央法规中的课税标准根据形势变化而演进，而且地方法规中的课税标准也根据实际需要不断地调适。值得注意的是，在营业税立法和征收过程中，经济学界提出了许多建议，有主张以营业额为课税标准者，也有主张以收益额为课税标准者，他们的主张为政府制订营业税制度提供了重要参考。同时，各业同业公会、商会等商人组织也不断地反映各商的诉求，有要求改按资本额课税者，也有要求改按收益额课税者，他们的要求也是政府不能不考虑的重要问题。可以说，政府与各种社会力量的角力成为推动近代中国营业税课税标准发展演变的重要动力之一。

从营业税不同课税标准各自的特点来看，收益额课税标准按照各业获利多少课税，符合能力原则，似乎更为合理；采用营业额、资本额课税标准，无论盈亏均要纳税，其课税范围极为广泛，符合财政收入原则。就征税效率的角度而言，营业额课税标准简单有效，颇受中央和地方政府青睐，故成为最主要的课税标准。事实上，近代中国营业税不具备普遍采用收益额课税标准的条件。营业税征收机关必须根据各商账簿确定应纳税额，按照中国传统商业习惯，商人将账簿视作商业机密，征税机关很难掌握商家经营实况。“内地商家，对于簿记类多付缺如，征税者欲查核某一商号全年营业数额，实属难能……此乃办理营业税不能彻底之通病。”^⑥会计制度的革新程度远远未能达到营业税制度发展的要求，准确核算商家营业额或资本额已经实属不易，更何谈收益额呢？

课税标准很大程度上决定了营业税的性质。一般而言，以营业收入额为课税标准，税负易于转

① 《营业税难取消》，《申报》1937年3月6日，第9版。

② 《吴县县政府为转知营业税与所得税性质不同不应取消事令吴县商会》(1937年4月15日)，马敏、肖芑主编：《苏州商会档案丛编》第4辑(下)，第1784页。

③ 包超时：《我国现行营业税制度述要》，第17页。

④ 汪中：《营业税之课税标准》，《钱业月报》第11卷第6期(1931年6月)。

⑤ 颂平：《大战后各国营业税之检讨》，《银行周报》第15卷第5号(1931年2月17日)；寿景伟：《从营业税到营业收益税应有之准备》，《经济学季刊》第2卷第2期(1931年6月)。

⑥ 许元新：《营业税之课征程序》，《公信会计月刊》第6卷第5期(1941年11月)。

嫁；以收益为课税标准，税负则难以转嫁。前者属于间接税，后者属于直接税。^① 法国营业税就是典型的间接税，“货物经一次之转卖，其价格将随营业税增收额而增加，商人虽负缴纳营业税之责任，而其结果，仍将转嫁于消费者”。^② 中国营业税主要采用营业额课税标准征收，商品货物在辗转运销过程中，税负易于含于价内转嫁出去，大大加重了消费者的负担。当时的学者也指出：“营业税的性质，是不论行商住商，凡发生一次营业行为，就要课他一道税……因之消费者的负担也就很重，原料品由生产者手中卖到厂商，至少经过两道税，厂商制造出来卖到消费者手中，至少又经过三道税。”^③ 税负转嫁造成商品货物价格大幅上涨，民众购买力水平下降；民众需求萎缩，反过来会制约商家的经营。这是各地商人组织抵制营业税或要求变更课税标准的重要原因。因此，近代中国营业税具有明显的间接税性质，但因极少数行业采用了收益额课税标准，故又有一些直接税的色彩。这表明中国营业税制度并非照搬西方国家的某种模式，而是依据自身实际情况进行设计和调适，力图在国家与社会之间寻求某种利益的均衡。

Introduction and Adjustment: Tax Standard and its Disputes of Business Tax in Modern China

Ke Weiming

Abstract: There wasn't a single model of the business tax system in modern western countries, the tax standards of which had different types and some changes. When the business tax was introduced in China, business incomes were usually taken as tax criterion in central and local government, while capital and pure income were auxiliary. But it was changed and adjusted with the changing of the domestic situations. In the process of legislation and collection of business tax, there was a heated debate about what kind of tax standard should be used and the relationship of business tax and income tax, which has affected the choice of government to a certain extent. The business tax in modern China was indirect tax obviously, but a handful of industries which used pure income as tax standard seemed like direct tax. This shows that the system arrangement of modern China's business tax didn't just copy some Western models, but to seek the balance of interests between the state and society according to the actual situation itself.

Key Words: Business Tax; Tax Standard; Modern China; Business Income; Capital

（责任编辑：高超群）

^① 参见李锐、何廉《财政学》，第305页；侯厚培《营业税问题》，第44—53页。

^② 王澹如译述：《近代各国营业税述要（一）》，《商业月刊》第1卷第1期（1931年5月）。

^③ 甘融：《营业税的归宿和物价》，《金融汇报》1946年第4期。