

会计账目与中国营业税制变迁(1928—1956)*

——以上海营业税制为中心

赵 懿

内容提要:纳税人会计账目状况对1928—1956年中国营业税制变迁产生重要影响。国民政府最初仿照日本、德国,采用自报查账的方式征收营业税。由于传统会计账目难以核查、容易造假,加之大多数纳税人没有会计账目,自报查账不仅导致严重的逃税漏税,还经常引发大规模的罢市抗议。1948年上海实行“简化稽征”,以开会估计营业税额的方式取代自报查账。解放初期,上海尝试恢复自报查账,但由于“无账可查”,出现严重的逃税现象,遭到中央和市委的严厉批评,遂改用与“简化稽征”相仿的“民主评议”。1953年后,计划经济体制逐步建立。税务机关能够通过国营经济掌控的商品流通体系,准确计算纳税人的商品销售额,并将其作为征税依据。“民主评议”这种开会估计的征税办法自此退出历史舞台。

关键词:会计账目 营业税 计划经济

营业税是中国近代最早针对工商业经营收入开征的现代税种,也是民国和新中国初期最主要的工商税种之一。其征收的关键是准确掌握纳税人的营业额。这要求纳税人具备规范的、能够准确计算营业额的会计账目,以便纳税人申报营业税和税务机关查账。既有研究大多探讨税务机关征税能力对税制变迁的影响,缺乏对纳税人会计账目的关注。^①依据笔者掌握的统计数据,直到1953年全国仍有约60%的工商户没有会计账目,有的城市甚至达到90%,有会计账目的也大多缺乏规范。^②即使在工商业最发达的上海,依据10个行业2890户的统计数据,直到1953年也仍有约67.5%的工商户没有会计账目,有的行业达到90%以上。^③如何在“无账可查”的情况下掌握纳税人的实际营业额,是民国和新中国初期的税务机关共同面临的关键难题。

本文认为,纳税人的会计账目状况是1928—1956年间中国营业税制变迁中的重要影响因素。由

[作者简介] 赵懿,中国历史研究院历史研究杂志社编辑,北京,100101,邮箱:zhao-yi@cass.org.cn。

* 本文获中国社会科学院“青启计划”资助(编号:2024QQJH046);本文为国家社会科学基金重大项目“中国共产党商业政策史料收集、整理与研究(1921—2021)”(批准号:20&ZD021)阶段性成果之一。

① 关于民国营业税制,研究者多认为政治腐败和治理能力弱化是税制变迁的主要原因。魏文享指出,南京国民政府时期营业税并未依照税法要求采用查账征收,而是采取工商团体包税的征收方式,原因是税法简单、地方政府腐败和税务机关无能(《工商团体与南京政府时期之营业税包征制》,《近代史研究》2007年第6期)。柯伟明认为,抗战胜利后营业税征收方式由自报查账转变为“简化稽征”的原因,在于“税收控制力不断恶化”(《民国时期营业税制度的变迁》,社会科学文献出版社2020年版,第130页)。关于新中国初期的营业税制,研究者多关注新政权如何通过制度建设或政治动员的方式提高国家征税能力。王绍光认为,新中国通过政治领导和专业培训的方式打造了一支可靠的税收征管队伍,实现了税收监管、评估和执行的制度化,极大提高了国家的资源汲取能力(《国家汲取能力的建设——中华人民共和国成立初期的经验》,《中国社会科学》2002年第1期)。陈永发认为,财经领域的高度中央集权、组织纳税户的能力、阶级斗争与政治动员、对纳税户“分而治之”的策略,也是征税能力提升的重要原因(《中共建国初期的工商税收:以天津和上海为中心》,“中央研究院”近代史研究所集刊编辑委员会编印:《“中央研究院”近代史研究所集刊》第48期,2005年印行)。刘炜认为,新中国通过工商业税“民主评议”组织起了有效的城市税务系统,强化了国家基础权力,克服了自晚清以来高昂的征税成本,超额完成了艰巨的岁入任务(《“民主评议”与岁入汲取:一种国家基础权力的强化逻辑》,《开放时代》2016年第6期)。

② 《中华全国工商业联合会筹备委员会建账委员会报告》(1953年),上海市档案馆藏,档号C48-2-511-59。

③ 具体数据及其来源详见后文。

于纳税人普遍缺乏规范的会计账目,民国和新中国初期的税务机关在实施营业税自报查账的过程中遇到严重困难,最终都采取了开会估计的征税办法。这种征税方法在民国被称为“简化稽征”,在新中国初期被称为“民主评议”。1953年后,随着计划经济体制的建立,税务机关能够通过国营经济掌控的商品流通体系准确计算纳税人的商品销售额,并将其作为征税依据。民国以来因“无账可查”而出现的营业税征收难题暂时得到解决,开会估计的征税办法也自此退出历史舞台。

长期以来,受学科划分、传统历史叙事模式等因素影响,民国工商税制研究者缺乏对新中国史的关注,新中国工商税制研究者也缺乏对民国史的关注,以致对民国工商税制的历史意义及其后世影响、新中国工商税制的历史延续性等问题缺乏深入回答。^①近年来,民国与新中国的历史延续性成为新的研究趋势。研究者将新中国历史放入到中国近代以来的历史中进行整体性考察,对中国政治、国营企业、计划经济、文化传统等方面的历史延续性进行了精彩论述,对“庶政之母”的财税制度却鲜有关注。笔者以纳税人的会计账目状况对营业税征收方式的影响为切入点,打通1949年的界限,从较长时段出发,对中国营业税制从民国开征到新中国初期的历史进行整体性考察,以推进相关研究。

本文以上海为中心展开探讨,以上海档案馆的档案为主要史料依据。1949年前后上海税收总额约占全国1/5,^②是当时中国税收版图中最重要的城市。据苏联专家估计,上海的税收收入等于10个天津,等于30个北京。^③与上海营业税有关的史料十分丰富,尤其是政府档案。民国和新中国初期税务部门编录的资料汇编,印发的工作计划和总结、情况汇报、工作报告、与其他部门和个人的往来文书,展现了营业税制的变迁、具体运作过程和实施细节。1953年前后,中华全国工商业联合会筹备委员会建账委员进行的调查,为研究工商业的会计账目总体状况提供了依据。

一、自报查账与民国营业税制的创立(1928—1946)

自报查账是国民政府设计营业税制的初衷,也是当时欧美和日本等国征收营业税的普遍方式。^④自报查账又称查账征收,一般的做法是先由纳税人依据会计账目自行计算和申报税额,再由税务机关检查纳税人的会计账目,以防止逃税漏税。这种征收方式以纳税人的实际经营收入为依据,旨在平衡纳税人的税负与负担能力,以保障税收公平,是现代工商税收的主要征收方式。自营业税开征至抗日战争胜利初期,自报查账是国民政府征收营业税的主要方式。^⑤

1931年1月,为抵补取消厘金后各省市的财政损失,国民政府财政部通令各省开征营业税,颁发《各省征收营业税大纲》和《各省征收营业税大纲补充办法》,要求各省市据其自行拟定营业税条例。1931年6月6日,立法院会议通过了在上述两项文件基础上制订的《营业税法》。随后,各省市依据《营业税法》分别制订了本省市营业税征收章程。各省市的营业税征收方式大体分为四个步骤:申

^① 如关于新中国初期工商业税“民主评议”,研究者多认为其来源于革命根据地,新中国成立后才推广至全国,尚未注意到早在1944年国民政府就实施了类似的征税方式。林美莉:《从自报实缴到民主评议——上海工商业税的税政转折(1949—1950)》,谢国兴编:《改革与改造:冷战初期两岸粮食、土地与工商业变革》,“中央研究院”近代史研究所2010年版,第149页;刘炜:《“民主评议”与岁入汲取:一种国家基础权力的强化逻辑》,《开放时代》2017年第6期。

^② 1950年,上海税收约占全国税收总额的21.89%。上海市税务局:《编制1950—1955年税收统计表》(1955年),上海市档案馆藏,档号B97-1-176-39。

^③ 财政部税务总局编:《中华人民共和国财政史料》第4辑《工商税收》,中国财政经济出版社1987年版,第40页。

^④ 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 应当特别说明的是,在1931—1933年间,民国许多省市采用了“包征制”的方式征收营业税。魏文享指出,这一时期的“包征制”大致有政府代征、商人包征、团体包征等形式(《工商团体与南京政府时期之营业税包征制》,《近代史研究》2007年第6期)。然而1933年以后,“包征制”的征税方式逐步消失。至1936年,《营业税法》中规定的自报查账成为各省市主要的营业税征收方式(参见柯伟明:《民国时期营业税制度的变迁》,第98页)。由于“包征制”实施时间较短,未对其后的营业税制产生重要影响,本文不对其作重点介绍。

报、调查、填发营业税调查证、缴税。

第一步是申报。纳税人应当在每年年初向税务机关申报营业基本信息、资本额和预计营业额。各省市每年的固定申报时间大多在一、二月份左右。上海规定“营业者于每年十二月底将营业额数或以其他方法计算之数额,结算一次,须在次年一月十五日以前报告于营业税征收处”。^① 浙江规定:纳税人应在每年二月底以前,开具营业种类、商店名称及所在地、营业人之姓名籍贯住址、营业资本额或全年营业总收入额,呈报该管征收机关。^② 广东规定“每年元月上旬,依定式之申报单,填明营业种类、商号地点、营业者姓名籍贯地址及……课税标准等,申报该管营业税征收机关”。^③

第二步是调查。税务机关收到纳税人的申报表后,应对其进行调查,以保证纳税人如实申报。江苏省规定征收机关收到纳税人的申报表后,应即分配调查人员“检阅上年及本年各种簿据”,以调查其营业总收入额和营业资本额。^④ 河北省对营业税调查方法进行了颇为细致的规定。在调查制造业等以资本额为征税标准的纳税人时,各县税务机关应依据其成立时所订立的合同查明其实际资本额。“其以实际供营业之用者,如公积金、护本厚成及生产货物之类,^⑤均应作为资本额核实计算”。在调查物品贩卖业等以营业收入额为征税标准的商店时,税务机关应依据商店账簿,“查明其上年全年营业收入总数,与其原报申请书是否相符,其现存货物及有关营业税之文件,均应备作参考资料”。^⑥

第三步是填发营业税调查证。经过申报和调查后,税务机关向纳税人填发营业税调查证。纳税人应将营业税调查证悬挂于店内易见之处,以便税务机关稽查。各省市制发的营业税调查证一般应写明营业种类字号及其所在地、营业人姓名籍贯和住址、营业资本额、全年营业收入估计数,如江苏、上海等。另外一些省份在营业税调查证中添加了更为丰富的内容。浙江营业税调查证增加了课税标准及税率、全年应纳税额、每季平均应纳税款数目。^⑦ 湖南在浙江的基础上增加了上年营业总收入额。^⑧

第四步是缴税。各省市大多将一年之营业税分摊四季征收。纳税人每个季度缴纳营业税的四分之一。江苏规定“营业税按照全年分为四季征收”,“每季末月一日开始征收,每季末月末日为征收截止期限”。营业税局应在下一个季度第一个月的十五日之前完成清缴。^⑨ 各省市中,广东颇为例外。其全年营业税分六期征收,每两个月为一期。^⑩

抗日战争爆发后,营业税被收归中央财政,由财政部直接税处负责征收。国民政府先后在1941年7月和9月两次公布经过修订的《营业税法》,在1943年1月公布《营业税法施行细则》。营业税征收方式由各省自办时期的四个步骤,改变为领证、申报、调查、缴税、复查、抽查等六个步骤。

第一步是领证。纳税人在开始营业之前都应向营业税征收机关申请登记,并申请对其进行调查,以领取营业税调查证。营业税调查证包括如下事项:营业种类、商店名称及所在地、营业人姓名籍贯及住所、营业资本额,不再包括各省自办时期规定的营业总收入额或估计额。此外,纳税人请领营业税调查证需要有殷实的店铺对其进行担保,以“保证其所谓营业之纳税责任”。第二步是申报。

① 《上海市营业税征收章程(二十一年六月修正)》,《工商半月刊》第4卷第12期(1932年)。

② 《修正浙江省营业税征收章程(民国二十四年四月修正)(附表)》,《浙江省政府公报》第2359期(1935年)。

③ 《广东省营业税征收章程》,《工商半月刊》第4卷第18期(1932年)。

④ 《江苏省营业税暂行章程》,《浙江财政月刊》第5卷第6、7期(1932年)。

⑤ 护本指的是企业主筹集的亲朋好友的闲钱。这些钱平时不使用,只在企业资金紧张时使用,仅付些微薄的利息。厚成指的是掌柜通过盘货、要账等方式隐藏的利润。

⑥ 《法规:二十三年度营业税查定办法(附营业税登记清册式)(附表)》,《河北财政公报》第57期(1934年)。

⑦ 《修正浙江省营业税征收章程(民国二十四年四月修正)(附表)》,《浙江省政府公报》第2359期(1935年)。

⑧ 《湖南省营业税征收章程(二十四年九月财政部修正本)》,《四川省营业税局月报》第2卷第7—9期(1939年)。

⑨ 《江苏省营业税暂行章程》,《浙江财政月刊》第5卷第6、7期(1932年)。

⑩ 《广东省营业税征收章程》,《工商半月刊》第4卷第18期(1932年)。

以营业总收入额为征税标准的纳税人,应在每个月开始的五日内将上个月营业总收入额填具报告单,向税务机关申报。以营业资本额为征税标准的纳税人,应在每年第一季或开业所在季度过后的五日内,将本年度营业资本额填具报告单,向税务机关申报。第三步是调查。税务机关接到纳税人的营业额或资本额报告单后,应在十五日内,派员调查营业实情。调查员应核对全部账簿以及票据合同,查验存货与库存现金,必要时可向往来商户及有关方面询问,最后将调查结果填具报告,交由主管长官审核后,填发查定通知书。第四步是缴税。以营业总收入额为征税标准的纳税人在每月接到查定通知书后的五日内缴纳税款。以营业资本额为征税标准的纳税人,在每年第一季或开业所在的季度接到查定通知书后五日内缴税,其余季度皆在该季结束后五日内缴税。第五步是复查。每年年初的三个月内,纳税人应将全部营业账簿以及票据合同等资料送请税务机关复查。税务机关依据上述资料核定纳税人年度应纳税款,填发核定通知书。若核定税额与先前查定的税额有所出入,则通知纳税人补税或退税。纳税人不服查定或核定结果,可在接到查定通知书或核定通知书后十日内申请再次复查。第六步是抽查。每年7月至9月,上级税务机关应派员到各地抽查一定比例的纳税人的缴税情况,若抽查结果与先前核定结果不符,则通知纳税人补税或退税。^①

抗战胜利后,国民政府将营业税交归各省市自行征收,先后在1946年4月和8月公布经过修订后的《营业税法》和《营业税法施行细则》。新税法将按月申报和查定,改变为按半年申报和查定,以过去半年月均应纳税额作为随后半年每月应纳税额。^②由于市场混乱、物价飞涨,该方式在施行过程中遇到严重困难。各省市税务机关纷纷呈请财政部修改。1946年11月8日,财政部颁发训令指出:“各地秩序尚未全复,物价日益腾踊,市场仍呈混乱,致前次半年查征一次之规定,以时势变化过巨,难尽适用”,遂取消按半年申报和查定的方式,恢复了抗战胜利前按月申报和查定的方式。^③

自报查账是民国营业税制创立后十余年间的主要征收方式,然而从1947年开始,民国各省市普遍开始采用一种与自报查账截然不同的、名为“简化稽征”的征收方式。“简化稽征”指的是简化自报查账的手续,通过开会估计的方式确定税额,被时人称为“以公开求公平”,意思是既然无法通过查账的方式实现税额公平合理,那就通过公开估计的方式确保税额公平合理。^④关于“简化稽征”取代自报查账的原因,既有研究大多从税务机关的角度着眼,认为是政治腐败或“税收控制力不断恶化”。^⑤事实上,自报查账一方面需要税务机关的“查”,另一方面也需要纳税人的“账”。纳税人普遍缺乏规范的会计账目,甚至大多数纳税人没有会计账目,也是民国税务机关难以施行自报查账,转而采用“简化稽征”的重要原因。在下一节中,本文将分析这一时期纳税人的会计账目状况对营业税制产生的影响,并考察上海、天津、湖南等省市“简化稽征”的出台过程和具体做法。

二、会计账目与营业税“简化稽征”的施行(1947—1949)

纳税人的会计账目问题是国民政府难以施行营业税自报查账的重要因素。其一,民国时期纳税人的会计账目缺乏统一的标准和规范,容易使征税标准产生歧义。其二,纳税人的会计账目缺乏严密的核算体系,导致假账和逃税现象猖獗。其三,大多数纳税人没有会计账目,导致税务机关面临“无账可查”的局面。由于缺乏准确的会计账目作为征税依据,营业税自报查账造成了严重的腐败问

^① 《国府公布修正营业税法》,《银行周报》第25卷第39期(1941年);《营业税法施行细则》,《税务知识》1943年第3期。

^② 《营业税法施行细则》,《立信月报》第5卷第3期(1946年)。

^③ 《财政部关于营业税按营业收入额课税者改为按月查征的训令》,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《地方税及其他税捐》(上),南京大学出版社1999年版,第460页。

^④ 张启裕:《谈所得税简化稽征与新所得税法》,《公信会计月刊》第8卷第4、5、6期(1946年)。

^⑤ 魏文享:《工商团体与南京政府时期之营业税包征制》,《近代史研究》2007年第6期;柯伟明:《民国时期营业税制度的变迁》,第130页。

题和官民冲突。为解决查账导致的营业税征收难题,“简化稽征”应运而生。

民国时期纳税人普遍采用的中国传统工商业会计账目,大多在官府会计“四柱清册”^①的基础上,按各自需求加以修改和应用,缺乏统一的标准与规范,导致税务机关和纳税人容易就征税标准发生纠纷。民国上海立信会计师事务所创始人、被誉为“中国现代会计之父”的潘序伦指出:“(中国)工商界之会计,向不注意。而其制度大部分抄袭政府会计之方法,加以事实修改而应用,实际上无所谓制度,亦无所谓方法,因循旧习而作……账簿表格之设置,既属随心意欲,而其登记手续,亦无一定之规定,以致纷乱而无正确之结果。”^②传统工商业会计账目又分为宁绍式、广东式、山西式等流派。各流派及其中不同工商户的记账方法和规则、账簿账户的命名方式、记账单位等亦五花八门,各不相同。^③

1928年,上海市财政局对市内六家电力公司开征电气营业税,双方就征税标准发生严重分歧。依据政府颁布的征税章程,各电力公司应按“纯利”的10%缴纳营业税。征税章程将“纯利”定义为“总收入中除去开支”,对“开支”的定义却只字未提。^④各电力公司认为“股东官利”(即股息)和公积金都应算作开支,不应纳税。财政局坚持主张“股东官利”和公积金都不算开支,应属“纯利”。依据双方不同标准计算出的税额相差甚巨。如华商电气公司依照各电气公司的主张计算出的营业税额为12604947元,依照财政局的主张则为21979263元,多出74.3%。闸北水电公司分别为8423589元和20496312元,多出143.3%。^⑤各电力公司拒交1928—1931年营业税。双方相持不下,久拖不决。1932年10月5日,上海市财政局提出解决方案,向各电力公司做出让步,允许将“股东官利”当作开支,不纳营业税。同年10月28日,上海市政府第二一七次市政会议议决,“准照财政局拟具解决办法办理”。^⑥

民国时期纳税人账目的另一重要缺陷是缺乏严密的核算体系,导致假账和逃税的现象十分猖獗。当时工商业大多未采用现代复式记账法。^⑦其账目大多为流水账,每项经济往来只登记现金收付。存货、固定资产、权益、费用、成本等内容皆无准确记载。这种账目无法反映经济活动的全貌和资金流动的来龙去脉,也难以结算实际盈亏,更无法像现代复式记账法那样进行试算平衡,以检查账目记载是否正确,还存在不重视会计凭证、缺乏准确的结算方法、无内部财务稽核制度、公私不分等问题,不仅难以检查且容易造假。上述观点是当时会计专家和学者们的常见观点。^⑧1929年,美国财政学家甘末尔受国民政府聘请为税制改革提供建议,反对国民政府开征所得税的主张,原因就是“私人账目之现状”。^⑨国民政府财政部直接税处经济研究室总结了100种营业税逃税方法,其中多数与会计账目造假有关,如“伪造证明”“两套证明”“三套账簿”“转移科目”“迟写账目”“隐匿不报”

① 四柱清册最早出现于唐朝中后期。直到清代,一直是政府财政会计的基本结算方法。四柱,指的是“旧管”“新收”“开除”“实在”,分别对应现代会计术语中的“期初余额”“本期增加额”“本期减少额”“期末余额”。其计算公式为:旧管+新收-开出=实在。

② 潘序伦:《计政专论:我国工商会计应有之改革》,《工商经济》第1卷第4期(1947年)。

③ 甘洪涛:《统一现行中式记账制度问题》,《社会日报》1937年5月4日,第1版。

④ 《上海特别市政府财政局商办公用事业营业税征收规则》,《新闻报》1929年1月17日,第24版。

⑤ 《征收各电气公司旧欠营业税案》(1931年12月24日),上海市档案馆藏,档号Q5-7-512。

⑥ 《上海市政府指令第三五一五号:令财政局:为二一七次市政会议议决催征各电气公司旧欠营业税解决办法仰遵照由》,《上海市政府公报》第126期(1932年)。

⑦ 有学者指出,中国传统簿记制度也发展出了复式记账法,如“龙门账”“三脚账”和“四脚账”等,然而这种记账方法与现代复式记账法存在明显不同,且只存在于少数票号和钱庄中,多不外传,未形成规范。郭道扬编著:《中国会计史稿》(下),中国财政经济出版社1988年版,第298—310页;曹树基、李锦彰、王国晋:《“同一账,记两簿”:清代丰盛泰号账本的复式簿记》,《中国经济史研究》2021年第5期。

⑧ 李云良:《中西会计沟通问题》,《立信会计季刊》1934年第6期;徐永祚:《改良中式簿记问题》,《会计杂志》第3卷第1期(1934年);朱嘉:《中式簿记利弊之探讨》,《汉口商业月刊》第1卷第2期(1934年)。

⑨ 《甘末尔设计委员会税收政策意见书》,《银行周报》第14卷第38期(1930年)。

“随意入账”等。^① 1948年1—5月,上海市财政局审查了288个纳税人的会计账目,其中假账者约占九成,漏税数额多者达数十亿,最小者亦有数百万。上海市政府在其《施政报告》中提到:“营业税之稽征,最感困难,逃漏既多,防杜尤难”。^②

抗战胜利初期,财政学家童蒙正对十余省营业税征收情况进行调研。各省市税务机关皆反映纳税人会计账目难以核查且大多是假账,导致营业税难以征收。湖北省财政厅指出:“吾国商业簿记素未讲求,各商店簿记组织多不完善,率皆私造伪账,隐匿金额,以图少纳税款”,自报查账导致严重的漏税现象。浙江省第九区营业税征收局指出:“多数商号计账,皆任意为之,字迹模糊,尚在其次,而系统紊乱,几至无由探索”。江苏省吴县营业税征收局指出,纳税人多伪称无账,就算有账也多记载不实。若税务机关“办理过于认真”,则“酿成事变”,若“任其违抗”则税收任务无法完成,陷入两难局面。安徽省宣城县地方税局指出:“各商多缺乏簿记常识,所立账目复杂简陋,致调查费时,难于确当”。^③

尽管传统工商业会计账目存在诸多弊端,但有账已实属难得,大多数纳税人甚至没有会计账目。1946年9月,上海市财政局接办营业税后,许多中小工商户以没有账册无法计算营业额为由拒绝填报营业税申报表。^④ 以制冰业为例,依据1950年上海市税务局进行的调查,该业275户中260户没有会计账目,占比达94%。^⑤ 1953年,中华全国工商业联合会建账委员会在全国219个城市,包括12个中央直辖市,121个省辖市,76个省辖县和10县辖镇,进行私营工商业会计情况调查。被统计的648800余户中,完全没有账目的有390400户,占比60.1%。有的城市甚至达到90%。^⑥

在缺乏准确依据的情况下,营业税自报查账会造成严重腐败问题和官民冲突。上海市参议会议员公开指责查账人员借“二碗阳春面”的名义任意索贿。^⑦ 若商家不从,则借账目生事或乱估税额。有的营业税主管强迫商家制造假账,导致核定出的税额比应征税额低一倍。差额的一半由营业税主管贪墨。营业税主管因此成为当时有名的“肥差”。^⑧ 因查账而起的大规模罢市屡见报端。1935年4月,扬州江都营业税局因查账与商民发生冲突,扬州全市罢市。^⑨ 1936年5月15日,成都营业税分局派员调查商店账目,发生纠纷,全市罢市。^⑩ 1937年6月13日,上海青浦县营业税局因税额与商民发生纠纷,全县罢市。营业税局长欲赴省城报告情形,在车站遭遇数十人围殴,导致全县戒严。^⑪ 1948年4月9日,上海市财政局派员前往北四川路一带检查商店账目,发现如春菜馆账目造假,欲将账目扣留审查,遭到该店老板等数十人围殴。^⑫ 1948年5月8日,上海嘉定县营业税局派员查账,导致南翔、娄塘等乡镇罢市。^⑬

由于难以查账,加之面临严重的财政危机,国民政府财政部和地方税务机关一直在寻求替代办法。早在1942年,国民政府直接税第五届业务会议就决定在营业税和所得税征收中采用“简化稽

① 直接税处经济研究室编印:《营业税逃税百弊》,1943年印行。

② 《上海市政府施政报告(民国37年2—5月)》,1948年印行。

③ 童蒙正:《中国营业税之研究》,正中书局1946年版,第144—146页。

④ 《上海市财政局通告市财营(三六)字第四〇〇六号》,《上海市政府公报》第7卷第1期(1947年)。

⑤ 上海市工商业民主评议委员会分业评议委员会:《第二期评议总结》(1950年),上海市档案馆藏,档号S383-4-20-55。

⑥ 《中华全国工商业联合会筹备委员会建账委员会报告》(1953年),上海市档案馆藏,档号C48-2-511-59。

⑦ 知铭:《如何防止所得税查账的弊端?》,《工商天地》第1卷第7期(1947年)。

⑧ 非吏:《做县营业税主管,可以发大财:将商店营业税乱估可也》,《中国报》1946年第19期。

⑨ 《扬州罢市风潮 因营业税局强捕店员》,《新闻报》1935年4月8日,第3版。

⑩ 《成都因营业税分局调查商店发生纠纷罢市(四则)》,《四川月报》第8卷第5期(1936年),第51页。

⑪ 《青浦商店复业》,《大公报》(上海)1937年6月13日,第10版。

⑫ 《税务员查账老板行凶》,《立报》1948年4月10日,第3版。

⑬ 《嘉定罢市 县税处激起的纠纷》,《大公报》(上海)1948年5月8日,第7版。

征”。^① 1944年,国民政府财政部直接税署拟定营业税“简化稽征”办法。资本在1万元以下和饮食、住宿、游艺、洗染、镶牙、装潢、照相等行业由税务机关“估计征税”。^② 1946年1月,上海市财政局开始在娱乐税和筵席税的征收中采用“简化稽征”。税务机关依据票价、座位数、场次、物价指数等调查资料估算商家大致的营业额,提交专门成立的税捐评议委员会以开会评议的方式进行调整和审核。^③

1948年2月,上海市政府向市议会第五次大会提议采用营业税“简化稽征”,不仅得到议会多数通过,还得到全市126个行业的鼎力支持。上海市财政局在提案中称:“本市真正会计完善之公司行号,占极少数。不肖之徒,更易乘机活动,欲求核实,自身困难……一报一查,无非弊之所寄,不能有确实之办法。”^④随提案附呈《上海市营业税简化稽征纲要》八条,由参议会会议决通过。1948年3月,上海市126个行业的同业公会联名向上海市政府上书,要求施行营业税简化稽征,称:“查本市营业税之征收,自恢复查账程序后……市库收入,固无裨益,而促使商民作伪,发生滋扰流弊……拟请妥筹简化稽征办法,尽量简省人力物力,肃清流弊……今若施行查账征税,转恐易滋流弊,无俾税收”。^⑤ 1948年10月18日,上海市政府颁布《上海市营业税简化稽征纲要》。随后出台《上海市营业税简化稽征实施办法》与《上海市营业税简化稽征审查委员会组织规程》。

上海营业税“简化稽征”采用开会估计的征收方式。实施之前,先由“熟悉本市商情者”组成审查委员会。审查委员会由财政局、参议会、市政府、商会、社会局各派5名代表组成。审查委员会依据“各种确实资料”,“以公平合理之方式”对各行业的营业状况进行估计,决定每个行业的“纳税基数”。^⑥ 以1948年秋季营业税额为例,其计算方法为:将1947年秋季和冬季、1948年春季和夏季营业税额分别除以该季自抗战以来的物价总指数,换算成抗战前的金额,求得四者的平均值,设为A。1948年秋季物价总指数减去当年夏季物价总指数,乘以80%,再加上当年夏季物价总指数,设为B。A乘以B,乘以调整税率(以营业收入额为征税标准者乘以2、以营业收益额为征税标准者乘以1.5),乘以80%,除以3000000(金圆券与法币的比值),即得到1948年秋季营业税应征税额。^⑦ 用上述计算方法求得某一行业平均应征税额,即可得该行业的“纳税基数”。“纳税基数”确定后,再由各同业公会对行业内的工商户进行调查估计,确定每个工商户的“个别纳税基数”,编制税额清册。无论有无盈利,所有工商户的“个别纳税基数”都不得低于其所在行业的“纳税基数”。工商户对“个别纳税基数”有异议,可申请复核。“个别纳税基数”一经同业公会盖章确定,即为各工商户应纳税额,不得再提出异议。参加“简化稽征”的工商户,若日后会计账目得以健全,可向审查委员会申请,改用自报查账。^⑧

除上海外,全国其他省市也普遍施行了营业税“简化稽征”。1947年1月,天津市财政局在该年春季营业税征收中采用“简化稽征”。财政局主管官员指出,“各商账簿多有记载不实,甚或公然伪造,致调查计税困难重重,同时鉴及查账之后果,防止造成扰商中饱之流弊,故采简化计税”。^⑨ 其具体做法是,依据1946年秋季查定的税额,参考各同业公会提供的商业情况参考资料以及物价指数,

① 《直接税第五届业务会议决议案:简化稽征手续案(附表)》,《新税政》第2卷第6期(1942年)。

② 《营业税亦简化稽征》,《财政评论》第12卷第4期(1944年)。

③ 钱健夫:《论查账制度与简化稽征》,《财政评论》第17卷第2期(1947年)。

④ 《上海市营业税简化稽征专刊》(1948年),上海市档案馆藏,档号Y10-1-236。

⑤ 《本会函电纪要:为营业税加倍税力弗胜查账征收无补市库吁请简化稽征并照原率征收由电呈上海市政府文(三十七年三月五日)》,《商业月报》第24卷第4期(1948年)。

⑥ 《上海市营业税简化稽征实施办法》《上海市营业税简化稽征纲要》《上海市营业税简化稽征审查委员会组织规程》(1948年),上海市档案馆藏,档号Y10-1-236。

⑦ 《营业税简化稽征通告》,《立信月刊》第7卷第11、12期(1948年)。

⑧ 《上海市营业税简化稽征实施办法》《上海市营业税简化稽征纲要》《上海市营业税简化稽征审查委员会组织规程》(1948年),上海市档案馆藏,档号Y10-1-236。

⑨ 《本市营业税夏季税额:仍依照基数简化计税,力求便商除弊与合理》,《天津市》第3卷第12期(1947年)。

推定纳税人的营业额。^① 经过财政局核定,1947年春季营业额照上年秋季营业额增加一倍半。夏季营业额照春季增加一倍。秋季营业额照夏季增加半倍。对于新开业的工商户,财政局在其开业后的第一季度查定一次税额,此后各季度依据物价增长比率进行调整。^② 财政局主管人员认为:“虽名为增加,其实如随物价波动计算,反觉减轻,同时简化计税,系照标准基数一律按物价指数升降核定税额之高低,颇为公平。”^③

与天津和上海不同,湖南采用了开会评定纳税等级的办法。1947年3月,湖南省政府颁布《营业税稽征程序简化办法》。施行“简化稽征”的市县,应通知纳税人向所属同业公会汇报营业状况。再由各同业公会召集会员大会,讨论决定所属会员的纳税等级。市级单位可分成五级至十级。县级单位可分成三级至六级。每一纳税等级对应固定的营业收入额或营业资本额,以及应纳营业税额。被评定为该等级的纳税人按照对应的营业税额纳税。纳税等级评定完成后,同业公会造具会员纳税等级清册,由全体会员盖章,转送税捐处。税捐处接到各同业公会造送的会员纳税等级清册后,应派员抽查各行业各等级纳税人的实际营业情况。每一行业和每一等级中的抽查户数不得少于百分之二十,不得多于百分之四十。若抽查出的营业收入普遍高于评定的纳税等级所对应的营业收入,则依据抽查情况提升该纳税等级对应的全部纳税人的应纳税额。^④

应当指出,国民政府放弃自报查账,改用“简化稽征”,更为直接的诱因是严重的财政危机和低下的税务管理能力,但纳税人的会计账目状况也是不容忽视的重要因素。将研究时段拓展到1949年以后可以发现,纳税人的会计账目对新中国初期的营业税制也产生重要影响。由于同样面临“无账可查”的局面,即使是新中国那样强大的治理能力,税务机关依然面临严重的逃税漏税现象,难以采用自报查账的方式征收营业税,最终不得不采取与“简化稽征”类似的征收方式。

三、会计账目与上海解放初期的“自报实缴”(1949—1950)

上海解放初期,税务机关尝试在营业税制中恢复自报查账,但大部分纳税人仍然没有会计账目,有账者也大多不规范。税务机关依然面临严重的“无账可查”局面,结果出现极其严重的逃税漏税现象,遭到财政部和上海市的严厉批评。

1949年8月12日,上海市人民政府公布《上海市营业税稽征暂行办法》,规定营业税采用“自报实缴”。纳税人应在每年双数月份结束后十日内,将营业额结算清楚,依照规定税率自行计算税额,填写统一印制的“营业税三联缴款书”,向就近的公库缴纳税款。税务机关“得随时派员抽查账册”。纳税人“应提供一切有关账簿文据”。若被查出存在逃税漏税现象,除补缴税款和滞纳金外,纳税人还将被处以补税金额30—50倍的重罚。^⑤

尽管可能被重罚,许多纳税人依然会少报营业额以逃税漏税。第一期营业税征收中,未达起征点的免税户达39700余户,占总纳税户数的52%。^⑥ 第三期营业税征收完成后,税务机关对5845个纳税户进行检查,逃税者达4434户,占比75.86%。其少报的营业额占申报额的108%。^⑦ 财政部对此严厉批评,认为“自报实缴”为资产阶级逃税开辟了门路。^⑧ 1950年3月28日,中共上海市委机关

① 《营业税简化稽征办法:财局业经规定即开始实行》,《天津市》第1卷第9期(1947年)。

② 《市民信箱:商人不明缴纳营业税办法—秋季税额比照夏季税额增加半倍》,《天津市》第5卷第6期(1947年)。

③ 《本市营业税夏季税额:仍依照基数简化计税,力求便商除弊与合理》,《天津市》第3卷第12期(1947年)。

④ 《湖南省营业税稽征程序简化办法(三十六年三月修正,湖南省政府委员会第四十二次会议通过)》,《工商导报》创刊号(1947年)。

⑤ 上海市军管会、上海市人民政府编印:《上海市军管会、人民政府政策法规汇编》,1949年印行,第176—186页。

⑥ 上海市直接税局:《一九四九年工作总结报告》(1950年1月24日),上海市档案馆藏,档号B1-2-3711-8。

⑦ 《关于上海征收营业税的几个问题》,《人民日报》1950年3月26日,第1版。

⑧ 《顾准自述》,中国青年出版社2002年版,第153页。

报《解放日报》头版头条刊登《本市直接税局采用错误征税方法产生严重逃税现象》一文,批评“自报实缴”的征税办法“使国家财政收入受到浩大损失”。

表 1 上海十个行业会计账目情况统计

行业类别	户数	资本额(元)	有帐户数		无帐户数	无帐户占比(%)
			借贷方式	收付方式		
环球货品商业	7	87149220000	6	1	0	0
医疗器械业	381	30000000000	107	52	222	58.2
炒熟货商业	903	5650620000	73	424	406	44.9
旧花布商业	580	5108200000	27	5	548	94.4
料瓶商业	350	4890650000	30	50	270	77.1
油桶商业	102	4630000000	14	23	65	63.7
度量衡器业	199	3927260000	25	0	174	87.4
箔商业	253	3539950000	84	0	169	66.7
纸彩业	115	103180000	0	16	99	86.0
总计	2890	144999080000	366	571	1953	67.5

资料来源:据上海市档案馆藏档案整理,档号分别为 S28-4-190-146, S347-4-37-1, S297-4-20-54, S301-4-8-46, S208-4-9-45, S27-4-17-10, S437-4-16-15, S438-4-1-12, S383-4-20-55。

新中国初期与民国时期面临同样“无账可查”的局面,是“自报实缴”出现严重逃税漏税现象的重要原因之一。1953年,中华全国工商业联合会成立建账委员会,在全国219个城市进行工商业会计情况调查。如前文所述,全国被统计的648800余户中,完全没有会计账目的有390400户,占比达60.2%。依据笔者搜集到的部分行业填写的调查表,上海工商业中“无账户”的比例略高于全国的比例。表1汇总了10个行业的调查数据,其总资本额从1亿元至800亿元不等,涵盖了大、中、小三种不同规模的行业。10个行业2890户纳税人中,1953户没有会计账目,占比67.6%。

有账的工商户分为“收付方式”“借贷方式”两种。“收付方式”指的是只记载资金收付的传统记账法。如前所述,这种账目缺乏统一的规范和严密的核算体系,无法反映经济活动的全貌和资金流动的来龙去脉,难以核查且容易造假。“借贷方式”指的是复式记账法。这种记账法按照“有借必有贷,借贷必相等”的会计等式,将每一笔经济往来登记到两个或两个以上互相关联的账户中。其记账对象从传统会计账目仅记载的资金收付,扩展到资产、权益、成本、费用和利润等,可以更加全面、准确地反映经济活动的过程和结果。各个账户相互关联且具备规范,这种账目造假难度较高,也便于税务机关核查。2890户纳税人中采用“借贷方式”的只有366户,占比12.7%。其余的87.3%大部分没有会计账目,有账者也只有传统会计账目。以上状况是经过1950—1953年间上海市几次建账工作后的结果。解放前后“无账可查”的情况无疑会更加严重。

许多工商户尽管有账,但其账目简陋、缺乏规范,为逃税提供了便利。税务机关对上海经营规模较大、颇有名气的字林打字社进行查账时,发现其“内部账务处理尚不能与他的社会声誉相等地有名”。该打字社开出的账单没有存根,收账时的账单可以随意涂改。会计凭证“只凭收账员的记忆作记录”。税务机关认为该打字社存在漏税问题。其负责人张纯玉“坚决保证绝对正确”,原因是“收账员是他的儿子,不可能不登账”。税务工作人员前往其老客户乙丰染织厂,将与字林打字社有关的账目全部抄好,核对后发现有两笔交易在乙丰染织厂支出为8万元,在字林打字社收入却为7万元。面对确实证据,张纯玉“恍然大悟”说:“这是我儿子揩了我的油。”^①

上海卷烟业漏计账目现象非常严重,逃税数额多者达申报额的八百多倍。开设在塘沽路636号

^① 上海市工商业税民主评议委员会:《在新闻报开设“纳税互助”专栏的细则及各期内容》(1951年),上海市档案馆藏,档号B95-1-8。

的德大生烟号,其自报营业额为2134万元。税务机关调查后发现,其向永泰和烟号购进的3.3亿元和向中国肥皂公司购进的1200万元的货物未登账。经税务机关追询,该烟号承认以上货物已在山西路出售。其逃税额占其原申报额的16倍。大亚烟号为独资经营企业,会计账目十分简单。税务机关调查后发现,其从永泰和烟号购进的754.5万元货物未登账。经过说服教育,该烟号才坦白其“飞过海”(进销货不登账)的逃税办法。瑞央祥烟号没有正式会计账目,会计凭证也“残缺不齐”。依据门市销货账,其每日平均营业额仅30万元。税务机关蹲点检查后发现,其每日营业额最少50万元。一些烟号故意漏报数额达到数百倍之巨,协和祥烟号自报营业额220万元,查账发现其营业额为19.112917亿元,漏报高达869倍。荣金烟号自报营业额250万元,查账后发现实际为10.8731225亿元,漏报高达450倍。万年丰、叶荣兴、兴发祥、陈和成等十余家烟号的漏报在127倍至393倍之间。^①

逃税的花样可谓五花八门。大多数的逃税者都有真假两套账册、真假两套发票。一套账册记载真实的资金数额和经济往来,另一套是“胡凑的账”,记载金额较小或无法追查的交易,以降低营业额。一套发票记载真实的交易行为,一套发票专为应付税务机关而设。如俞生泰橡胶车料号,其编号为1—400的发票金额较小,登入假账,编号为4001—4450的发票金额较大,登入真账。除了账目和发票造假外,进货和销货方面的也有多种逃税花样。进货方面,有抬高进货价格以提高成本;伪造收据,虚报运费、佣金等进货费用,以提高成本;故意将存货列入进货退出科目以减少销售收入;进货时将支出金额计入“还欠”以隐匿进货等办法。销货方面,有利用物价波动,价格低时提前将销货登入账目,价格高时再实际售出,以隐匿差额;使用活页账簿,随时抽换其中账条;“飞过海”,即销货不登账,将进货发票交给客户,充作销货发票;“走后门”,即行商、零售商与批发商相互勾结,互相约定不开发票、不登账册、不留痕迹,以逃避营业税、印花税;将正常交易谎称为代客买卖,按佣金纳税,以减低应纳税额;以“以货易货”的方式交易,逃避税收;“大头小尾”,即营业额入账时故意漏写0,如发票上写的是100000,入账时写成1000;“鱼目混珠”,即一段时间中,有几天的账是真的,有几天的账是假的等办法。^②

自报查账固然是理想的工商业税征收方式,但需要培育纳税人的记账习惯,推广现代会计制度,使其逐步建立规范、完善的会计账目。新中国初期国家财政极端困难,短期内需要大量财政收入,自报查账不具备实施的现实条件。1949年全国财政赤字达264亿斤小米,占支出的46.9%。1950年2月全国税收任务仅完成60%。同时,全国军费发生困难,一些部队的津贴无法发放。^③在这种情况下,上海税务机关不得不采用与“简化稽征”类似的征税方式——“民主评议”。

四、“民主评议”与上海营业税制变迁(1950—1956)

所谓“民主评议”与“简化稽征”,都是通过开会估计确定税额。为了在“无账可查”的情况下顺利征收营业税,上海按照中央颁布的条例,改用营业税“民主评议”。1950年1月31日,中央人民政府公布《工商业税暂行条例》,规定“有健全之会计制度者”可以采用“自报查账”,“不合前项标准者”采用“民主评议”。^④2月,全国财政经济会议召开,要求上海在3月以前通过税收筹集3000亿资金。3月,华东局开会讨论征税方法,决定在上海施行“民主评议”。^⑤

^① 上海市卷烟皂烛火柴商业同业公会:《逃漏税收情况简报暨本会对自评漏税户建议税局处理的文书附“卷烟业税制浅说”》(1951年5月8日),上海市档案馆藏,档号S414-4-118-1。

^② 上海市税务局:《1950年度上海查账工作综合报告》(1951年),上海市档案馆藏,档号B1-2-361。

^③ 中国社会科学院、中央档案馆编:《1949—1952年中华人民共和国经济档案资料选编·综合卷》,中国城市经济社会出版社1990年版,第120、123页。

^④ 财政部税务总局编:《中华人民共和国财政史料》第4辑《工商税收》,第69页。

^⑤ 《顾准自述》,第164页。

“民主评议”最早被用在抗日战争时期陕甘宁边区“救国公粮”的征收上。^①晋冀鲁豫边区、山东解放区等地曾采用“民主评议”征收营业税,但并未形成统一的操作方法。1946年6月15日公布的《晋冀鲁豫边区工商业营业税暂行办法》规定,各县市区应当从政府、公会、商会、合作社、各企业和各行业中选出代表,成立工商业调查评议委员会。“有真实账簿可查者”,评议委员会依据账簿查定税额。“无真实账簿可查者”,评议委员会“酌情评议之,评议后正式公布”。^②1949年1月1日公布的《山东省征收营业税暂行条例》规定,营业资本额200万元以下和营业纯收益额15万元以下,且“无完备营业簿记者”,由当地征收机关依据“行业、厂号、资本、营业等情况”,估定其纳税数额,“提交该业内各厂号民主讨论,确定各户应纳税额,经征收机关批准后征收之”。^③

1950年5月,上海市税务局开始筹备第一期营业税“民主评议”,除公营企业外,其他所有工商业全部采用这一征税方法。8月,上海市税务局开始对部分“有健全之会计制度者”采用自报查账,即“专管、查账”。^④经税务局核定,“有健全之会计制度”,能够自报查账的纳税人共2001户,^⑤约占全市工商业总户数的1.43%。^⑥此后采用自报查账的纳税人逐步增加,但远少于采用“民主评议”的纳税人。到1954年,全市有“民评户”104700户。^⑦

上海“民主评议”组织机构分为三级,分别是上海市工商业税民主评议委员会、分业评议委员会和民评小组。上海市工商业税民主评议委员会设委员328—450人,由税务局、工商联、同业公会等机构派出代表和工商界“公正人士”组成,由上海市政治协商委员会聘任。其中设主任委员1人、副主任委员4人、常务委员60—75人。^⑧市民主评议委员从各行业的同业公会、职工会和“公正威信之人”中选择7—9名委员和1名主委,成立分业民主评议委员会。分业民主评议委员会将本行业纳税人编成若干小组,每组15户。^⑨

上海营业税“民主评议”采用典型调查的方法,分为两个步骤。第一步是推算每个行业的平均营业额和总营业额。纳税人每月或每季度依据实际营业额填写申报表,送交分业评议委员会进行汇总。^⑩分业评议委员会收到纳税申报表后以如下三种方式进行典型调查,第一种被称为“自上而下”。分业评议委员会采取与职工座谈、收集相关资料和业内提名等方式从行业中选择典型户6—9户。若户数过多,可将该业纳税人分区、分组或分上中下三级,从中各选3—5户典型户。^⑪通过仔细调查每一个典型户的营业额,求得平均营业额,再乘以该业总户数,即可推算出该行业总营业额。这种方式适用于规模较大且具备一定会计基础的行业,如化学原料业、新药业等。第二种被称为“自下而上”。分业评议委员会在本业中选取某个民评小组作为典型,详细走访调查其中每一户营业额,求

① 周祖文:《动员、民主与累进税:陕甘宁边区救国公粮之征收实态与逻辑》,《抗日战争研究》2015年第4期。

② 华北解放区财政经济史资料选编编辑组编:《华北解放区财政经济史资料选编》第2辑,中国财政经济出版社1996年版,第1113页。

③ 山东省财政科学研究所、山东省档案馆编印:《山东革命根据地财政史料选编》第5辑,1985年印行,第182页。

④ 高建国:《拆下肋骨当火把——顾准全传》,上海文艺出版社2000年版,第302页。

⑤ 《上海市人民政府税务局公告》,《上海市第二期工商业税民主评议参考资料》,1950年印行,上海市图书馆藏。

⑥ 据1950年12月统计,上海市工商业总户数为139603户。上海市税务局:《关于上海市1951年所得税年终汇算清缴工作总结》(1952年8月20日),上海市档案馆藏,档号B97-1-290。

⑦ 上海市税务局:《关于加强管理改进民主评议的初步意见和民主评议户稽征管理的工作小结》(1954年),上海市档案馆藏,档号B97-1-318。

⑧ 《上海市工商业税民主评议委员会组织规则草案、上海市工商业税分业评议委员会组织规则草案》(1950年),上海市档案馆藏,档号S435-4-27-1。

⑨ 上海市直接税局:《关于公营企业征税工作总结报告及1949年营利事业所得税民主评议部分的工作总结》(1950年),上海市档案馆藏,档号B93-2-38。

⑩ 《上海市工商业税民主评议委员会为第三次常务委员会决议各业进行自报公议时实施办法四项事致上海市鱼商业分业评议委员会函》(1950年6月9日),上海市档案馆藏,档号S380-4-49-186。

⑪ 《上海市1950年—1952年所得税汇算清缴工作总结》(1953年6月),上海市档案馆藏,档号B97-1-303-1。

得平均营业额以推算该行业总营业额。这种方式适用于规模小且基本没有会计账目的行业,如糖果饼干商业、咸菜豆芽业等。第三种被称为“上下并进”,即同时采用以上两种方式,适用于规模中等,纳税人账目情况不一的行业,如手帕业、草席业等。^①

第二步是协商平均漏报率。市工商业税民主评议委员会将推算出的行业总营业额与该行业纳税人申报的总营业额对比,与分业评议委员会协商出一个平均漏报率,即行业内漏报营业额占申报营业额的平均百分比,将该平均漏报率交给该业同业公会讨论。若该同业公会认可,则全行业所有纳税人在申报营业额的基础上按平均漏报率补税。^②若不认可,则由分业评议委员会在市民评会提出的平均漏报率的基础上,结合本业不同区或小组的具体情况再次进行评议。再次评议出的结果即为最终结果。若纳税人补税金额超过申报金额的30%,则需加收滞纳金。如1951年3—5月份营业税“民主评议”中,化学原料业被认为存在一定的漏报率。经协商,化学原料业同业公会同意该漏报率,全业所有纳税人按该比率补缴营业税。电机业被认为存在20%的漏报率,而电机业同业公会不同意该漏报率,于是重新进行评议,评议出的结果比申报的总营业额多了22%。^③

表2 上海“简化稽征”与“民主评议”对比

	“简化稽征”	“民主评议”
执行机构	审查委员会	工商业税民主评议委员会
机构层级	2级	3级
委员来源	财政局、参议会、市政府、商会、社会局	市财政经济委员会、市税务局、工商局、工商联、总工会、工商界“公正人士”
委员数	25	328—450(1950年)
征收方法	纳税基数	典型调查

通过对比可以发现,“简化稽征”与“民主评议”是两种相似的征税方式。参见表2。从运作模式看,二者都“以公开求公正”,由政府机关和工商界中的相关人士组成委员会,以开会评议的方式征收营业税。从具体的评议方法看,无论是“纳税基数”还是“典型调查”都带有明显的估计性,税务机关通过走访调查,估计出某一行业或区域的纳税人的大致情况,在此基础上推定纳税人的营业额。两种征税方式都是在缺乏规范的会计账目,无法自报查账的情况下采取的估计办法。尽管二者具有相似性,但“民主评议”比“简化稽征”更加合理,前者保留了纳税人自报营业额的环节,并以此作为确定营业税额的基础,后者则完全以税务机关的“估计”为准。此外,“民主评议”动员的社会力量也更为广泛,无论是委员的来源和人数都更加多元和丰富,体现出明显的“民主”特点。

尽管“民主评议”不用查账,但也未能解决营业税征收难题,不仅对工商业的发展造成损害,也使税务工作遇到困难。由于过分依赖税务机关主观判断,“民主评议”出的税额往往过高。以机器制冰业第一期“民主评议”为例,该行业最终评定的营业总额是原申报总额的4.18倍,其中老闸区达到213倍。^④第一期“民主评议”导致大批纳税人申请歇业,恶化了新政权与民众的关系。^⑤1950年10

① 上海市工商业税民主评议委员会:《关于评议工作进行情况的汇报》(1951年4月30日),上海市档案馆藏,档号B95-1-1-80。

② 王纪华:《关于第二期民主评议的几个问题》,《上海市第二期工商业税民主评议参考资料》,1950年印行,上海市图书馆藏。

③ 上海市工商业税民主评议委员会:《关于评议工作进行情况的汇报》(1951年4月30日),上海市档案馆藏,档号B95-1-1-80。

④ 《上海机冰业民评会1950年2、3至5月份营业税部份工商业税分户评定税额清册》(1950年),上海市档案馆藏,档号S383-4-20-82。

⑤ 《上海市人民政府税务局关于营利事业所得税稽征办法、1949—1950年税务工作总结及对修正税制意见的报告》(1951年1月24日),上海市档案馆藏,档号B1-2-3711。

月,上海市长陈毅在向中央财政部的报告中指出:“在本年八月底以前……所征工商业税,账册票据不齐,其查核评议,不免常有估计性,而估计又有时偏高,在此工商业未臻于根本好转之际,可能有负担较重的困难。”^①《光明日报》刊文指出,“民主评议”“只是主观的估计,并不就是客观的事实”。其主要弊病是“只照顾到财政机关的要求,却不能合理照顾纳税人的负担能力”,导致“工商业的捐税可能超过工商业的负担能力,严重地损害到工商业的资本,也违反了当前‘发展生产,繁荣经济’的总原则”。^②

1952年11月,上海市成衣业向税务局提出意见指出:“各税务工作同志不甚了解行业性的实际情况,评议方式又未全面统一,因此评议结果往往失去正确性……直接违背了合理负担的原则。”^③“民主评议”导致私营工商业欠税现象激增。1950年8月,全市私营工商业欠税户达55634户,占全市总户数的44.6%。^④欠税总额达876.98亿元,以当时物价计算,合大米7000余万斤。^⑤1953年,欠税总额达1934亿元,约占上海税收总额的21%。^⑥欠税取代逃税,成为困扰上海税务机关的棘手难题。^⑦

1953年后,向社会主义过渡成为国家发展的首要任务。“消灭资产阶级,消灭资本主义工商业”被提上日程。^⑧取而代之的是受国家计划控制的国营工商业。营业税征收难题迎来解决方案。工业方面,国家通过加工、订货、统购、包销、收购和公私合营等国家资本主义方式将上海私营工业产品纳入到国家有组织的流通渠道中。^⑨1952年底,国家资本主义工业产值已占上海工业总产值的74.8%。1953年底达到92.3%,上海私营工业生产的主要产品已全部或大部分被国营商业部门掌握。^⑩批发商业方面,国家以通过“辅导转业”转为零售业或歇业处理等方式缩小私营成分比重,扩大国营成分比重。^⑪1952年底,上海国营经济在批发商业中占比达63.4%。1953年底达83.6%。1955年达到91.4%,上海市绝大部分商品批发业务被国营公司掌握。^⑫零售商业方面,上海国营商业通过批购、代销和经销等方式将私营零售商逐步纳入到国家计划轨道。1955年,上海市25个行业,27739户零售商接受了国营公司的改造。^⑬1956年1月20日,“上海市资本主义工商业公私合营大会”召开,203个行业88093个工商户全部被批准公私合营,上海实现全行业公私

① 《上海市人民政府关于抄送上海市催缴旧欠税款暂行办法的函》(1950年10月28日),上海市档案馆藏,档号B1-1-1196-23。

② 伍丹戈:《论城市工商税捐——从三十七年下半年度北平营利事业所得税说起》,《光明日报》1949年8月15日,第3版。

③ 《上海市成衣业关于营业税所得税的意见》(1952年11月),上海市档案馆藏,档号S248-4-14-8。

④ 上海市税务局:《关于工商企业(座商)户数分部分经济性质统计表》(1955年11月21日),上海市档案馆藏,档号B97-1-376-28。

⑤ 上海市人民政府:《关于呈报上海市各税欠缴情况及催缴欠税办法的报告》(1950年8月),上海市档案馆藏,档号B1-1-1196-4。

⑥ 上海总工会私营企业部:《关于了解欠税情况的材料》(1954年),上海市档案馆藏,档号C1-2-1325-3;《上海财政统计》(1989年),上海市档案馆藏,档号B104-4-1074。

⑦ 《关于批转市人民委员会第五办公室对市税务局关于〈上海市历年欠税情况报告〉的意见》(1955年8月27日),上海市档案馆藏,档号B6-1-3-119。

⑧ 中共中央文献研究室:《毛泽东传》(三),中央文献出版社2011年版,第1207页。

⑨ 上海市工商行政管理局:《加工订货在上海资本主义工商业社会主义改造中的地位与作用》,中共上海市委统战部等编:《中国资本主义工商业的社会主义改造·上海卷》,中共党史出版社1993年版,第840页。

⑩ 《关于1949—1963年上海市国民经济统计资料》(1965年1月),上海市档案馆藏,档号B31-1-99。

⑪ 上海市第一、二商业局:《上海私营批发商业的社会主义改造》,中共上海市委统战部等编:《中国资本主义工商业的社会主义改造·上海卷》,第1065页。

⑫ 《关于1949—1963年上海市国民经济统计资料》(1965年1月),上海市档案馆藏,档号B31-1-99。

⑬ 上海市第一、二商业局:《上海私营零售商业的社会主义改造》,中共上海市委统战部等编:《中国资本主义工商业的社会主义改造·上海卷》,第1072—1075页。

合营。^①

随着国营经济全面掌控商品生产流通的各个环节,营业税征收被纳入到商品流通中。1952年12月31日,中央人民政府政务院财政经济委员会公布《商品流通税试行办法》。关乎国计民生、国家可以完全掌控的22项58个税目中的商品应征营业税并入商品流通税。同日,税务总局公布《关于执行货物税若干修正的指示》,174个税目中的商品出厂时应征收的营业税并入货物税。税务总局还对营业税的纳税环节进行调整,商品批发环节应征收的营业税全部提前到商品出厂时由工厂缴纳。1955年10月12日,财政部公布《关于私营商业进行社会主义改造中有关缴纳工商业税问题的通知》,其中规定,向国营商业、合作社批购商品和经销国营商业、合作社商品的私营零售商按照商品销售额缴纳营业税。接受国营商业、合作社委托代销的私营零售商按照所得加工费或手续费的5%或7%缴纳营业税。^②小商贩应缴纳的营业税在进货时由国营或公私合营商店代扣,计算方法是进货额乘以营业税率。^③

由于税务机关得以借助国营经济控制的商品流通体系准确计算纳税人销售额,对营业税进行“源泉控制”,^④“民主评议”逐渐失去作用。1956年8月3日,国务院转发财政部《关于对私营工商业在改造过程中缴纳工商业税的暂行规定》,要求各地一律废止“民主评议”。1956年10月31日,上海市工商业税民主评议委员会召开全体委员会议,决定取消各级评议组织。^⑤开会估计的征税方式自此退出历史舞台。

五、余论

通过以上论述可以发现,民国与新中国的营业税制存在明显的历史延续性。所谓历史延续性,笔者尝试将其定义为:由于受到类似的社会条件的影响,在连续的历史时期中,一些制度在结构和特征上呈现出的相似性。民国和新中国初期,工商业总体发展水平较为落后,纳税人普遍缺乏规范的会计账目,导致两个时期的税务机关无法使用自报查账的方式征收营业税,转而采取了两种颇为相似的征收方式——“简化稽征”与“民主评议”。这两种开会估计税额的征税方式就是中国营业税制变迁中历史延续性的重要体现。当然,税收制度变迁是一个复杂、综合的过程,会计账目只是其中的影响因素之一,社会经济发展水平、国家经济政策与治理能力,乃至风俗习惯都会对税制产生重要影响。本文聚焦会计账目,难免挂一漏万,其中的缺陷与谬误,有待未来更多层面与角度的研究进行弥补和修正。

既有研究认为,苏联的示范效应、重工业优先的发展目标、落后的社会经济发展水平等因素,是中国发展计划经济的重要原因。^⑥本文则试图揭示其背后的财政动因。中国营业税制变迁过程表明,由于工商业发展水平落后、普遍缺乏规范的会计账目,国家在向发展水平不一、数量众多的纳税人征税的过程中,不可避免会付出高昂的征税成本,面临严重的逃税漏税现象,难以持续地获取充足的财政收入。在只需计算营业额的营业税中尚且如此,需要计算成本、毛利、净利、存货、折旧等数字

① 上海社会科学院经济研究所:《上海资本主义工商业的社会主义改造》,上海人民出版社1980年版,第244页。

② 财政部税务总局编:《中华人民共和国财政史料》第4辑《工商税收》,第318—322、348、377页。

③ 上海市税务局:《关于沪贩卖冷饮品的小商贩应缴纳营业税由各批发商店代扣代交的通知》(1957年5月16日),上海市档案馆藏,档号B98-4-2-922-1。

④ 源泉控制指的是税务机关在征税对象产生的源头进行征税的办法。

⑤ 上海市工商业税民主评议委员会:《关于结束市、区两级民评会组织问题的报告》(1956年11月12日),上海市档案馆藏,档号B95-1-4-33。

⑥ 萧冬连:《本土资源与苏联模板——关于中国计划经济起源的讨论》,《中共党史研究》2017年第6期;武力:《中国计划经济的重新审视与评价》,《当代中国史研究》2003年第4期;王学军、程恩富:《正确认识社会主义计划经济时期的历史价值和现实作用》,《毛泽东邓小平理论研究》2019年第10期。

的、被国民政府誉为“现代国家最合理的税制”的工商所得税无疑更加难以征收。这是近代以来中国税收制度乃至国家政权建设面临的“根本性难题”之一。^①

计划经济为这一层面的“根本性难题”提供了有效解决方案。在计划经济体制下,国家不再需要面对数以万计、难以管控的私营工商业。曾经需要经由各种不同税种、各种繁琐手续才能收到的税,通过国家掌控的商品流通体系即可有效征收,中国营业税制的变迁过程即可证明。从长期来看,以私营企业为主的市场经济固然更加高效,但在新中国初期战争不断、百废待举、财政面临严重危机的情况下,培育私营工商业、发展市场经济需要的时间与成本过长过高,计划经济显然更有助于国家在短期内提高财政收入。事实上,计划经济并非新中国独有。有学者指出,中国计划经济思想发源于孙中山的《实业计划》。20世纪三四十年代,计划经济成为中国思想界的主流思潮。国民政府资源委员会进行了大规模的计划经济建设,留下了重要遗产。^②

Accounting and the Change of China's Business Tax System (1928—1956)

—Focusing on the Business Tax in Shanghai

Zhao Yi

Abstract: The status of taxpayers' accounts is an important factor in the change of China's business tax system from 1928 to 1956. The Republic of China initially followed the example of Japan and Germany to implement self reporting and audit of business tax. Because the traditional accounting accounts are difficult to verify and easy to fake, and most taxpayers do not have accounting accounts, there are serious tax evasion and conflict between officials and people in the process of self reporting and auditing. In 1948, Shanghai implemented “simplified tax collection” and determined the tax amount by meeting and estimating. At the beginning of new China, Shanghai tried to resume the self reporting and audit of business tax. However, due to the serious tax evasion due to the no obvious improvement of taxpayers' accounting accounts, it adopted the “democratic appraisal” similar to the “simplified tax collection”. This method of tax estimation can not accurately calculate the actual turnover of taxpayers, resulting in more serious collection problems. After 1953, the planned economy was gradually established, and the state-owned economy began to control the circulation of goods. The tax authorities can accurately calculate the taxpayer's commodity sales and take it as the basis for taxation. Since the Republic of China, the problem of business tax collection caused by the lack of standardized accounting accounts has been solved.

Keywords: Accounts, Business Tax, Planned Economy

(责任编辑:高超群)

^① “根本性难题”的概念借鉴自孔飞力提出的“根本性议程”。他指出,自19世纪以来,如何清除中间税吏阶层,直接从农民手中获取足够的财政资源,成为中国现代国家建设过程中的“根本性议程”。新中国通过土地改革、农业集体化运动彻底消灭了中间税吏,解决了这一从晚清延续而来的根本性难题。参见孔飞力:《中国现代国家的起源》,陈兼、陈之宏译,生活·读书·新知三联书店2013年版,第24页。

^② 萧冬连:《本土资源与苏联模板——关于中国计划经济起源的讨论》,《中共党史研究》2017年第6期。