

# 民国时期广东营业税课税标准之争

柯伟明

**摘要** 作为一个引自西方国家的现代税种,营业税在中国地方的实践存在多种不同模式。采用以资本额为主要的混合课税标准是广东营业税制度的一大特点。按商业牌照资本额计税本是广东省政府与各行商达成的“权宜之计”,但因商业牌照资本额未能反映各行商经营实况,反而给政府带来巨额税收损失。各行商的反对使得政府对营业税课税标准的调整陷入了“积重难返”的困境。民国时期广东营业税课税标准之争表明,当时广东地方政府与纳税人已经形成一种相互制约机制,营业税制度的调整正是双方博弈与互动的结果。

**关键词** 民国时期;广东;营业税;课税标准

**中图分类号** K26 **文献标识码** A **文章编号** 1005-3492(2015)07-0107-07

民国时期是中国从传统税制向现代税制转变的重要阶段,其重要标志之一是吸收了西方国家税收现代化的“成果”,引进了印花税、营业税、所得税、遗产税等现代税制。课税标准是现代营业税制度的核心要素之一。较之西方发达国家,中国社会经济发展水平落后,营业税应该采用什么课税标准?课税标准对征纳双方利益和营业税征收有何影响?由于中国各地社会经济发展不均衡,西方营业税制度在地方的实践必然存在多种不同模式,故有必要对不同地区的营业税展开个案研究。<sup>①</sup>文章拟利用有关历史资料对民国时期广东营业税课税标准作具体考察,以期进一步拓展民国地方税收史研究。<sup>②</sup>

## 一、广东营业税课税标准的制订及其特点

营业税是对以营利为目的的事业课征的一种税,其最先兴起于法国,随后在欧美主要资本主义国家发展起来,并在国家税收收入结构中占有较大比重。<sup>[1](P1-4)</sup>由于不同国家的历史传统和社会经济条件有很大差异,营业税在各国税收体系中的定位有所不同。大体而言,西方营业税有两种模式:一是以德国和日本为代表,主要采用纯收益额、资本额为课税标准的营业税,属于直接税性质;二是以法国为代表,主要采用营业额为课税标准的营业税,属于间接税性质。<sup>[2](P79-80)</sup>相对而言,以纯收益额为课税标准较为繁杂,“因一业费种

**作者简介:**柯伟明,历史学博士,中山大学历史系讲师(广东 广州 510275)。

**基金项目:**广东省哲学社会科学“十二五”规划2013年度项目“民国时期广东地方税收研究(1911—1937)”(项目编号:GD13YLS02)的阶段性研究成果,并受中山大学“高校基本科研业务费青年教师培育项目”资助。

① 目前关于地方营业税的研究主要集中在上海、浙江、天津、四川等少数地区。如马军《1945至1949年上海米商研究》(《史林》2007年第6期);潘国旗、汪晓浩《民国时期的浙江营业税述论》(《浙江社会科学》2010年第12期);宋美云、王静《民国时期天津牙税向营业税的过渡——以油行为例》(《史林》2011年第6期)以及拙文《战时政府与商界的税收关系——以四川营业税税率风波为中心的考察》(《抗日战争研究》2012年第2期)、《民国时期地方税收权力的流失——以1939—1949年重庆营业税为中心的考察》(《安徽史学》2012年第1期)等。

② 张晓辉《民国时期广东财政政策变迁》(经济科学出版社2011年版)和《民国时期广东的税负与官商博弈》(《广东史志》2012年第4期)等关于广东地方财政税收的论著对广东营业税课税标准问题尚未论及。

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问题,皆使找出正确纯利时发生困难”。<sup>[3](P99-100)</sup> 西方国家营业税之所以能够以纯收益额为课税标准主要得益于其有比较完善的税收体系和会计制度。

在中国,营业税要以纯收益额为课税标准却不易。按照中国传统商业习惯,商人往往将账簿及经营状况视做商业秘密,不会轻易对外公开,这给营业税征收带来很大阻碍:“我国内地商家,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……是以蒙蔽隐匿申报不实之弊,随在都是。”<sup>[4](P144)</sup> 基于中国国情的考虑,经济学家马寅初提出中国营业税先效仿法国,待时机成熟以后再效仿德国的主张:“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。”<sup>[5](P98-99)</sup>

事实上,经济学家的主张在中央和地方营业税立法中已经有所体现。1927年财政部赋税司起草的《营业税条例草案》规定,营业税以资本额为课税标准。<sup>[6](P25)</sup> 1928年“裁厘委员会”拟订的《各省征收营业税大纲》规定,营业税以营业收入额为标准,但特种营业得以资本额或其他方式为标准。<sup>[7](P27-28)</sup> 1931年6月颁布的《营业税法》规定,营业税以营业额、资本额和纯收益额为课税标准。<sup>[8](P426)</sup> 各省市在执行过程中大都采用营业额和资本额两种课税标准。如《浙江营业税条例及施行细则》规定,物品贩卖业、转运业、交通业、包作业、电气业、租赁物品业、照相业以营业额为课税标准;印刷出版书籍文具教育用品业、制造业、货栈业、钱庄业、保险业以资本额为课税标准。<sup>[9](P10)</sup>

与其他省市相比,广东省政府在创办营业税过程中更加重视学习和借鉴西方国家的经验。早在1929年,广东省政府便派沈毅等人前往日本考察营业税发展状况,以期日后创办营业税提供参考:“营业税一项,有国家营业税、府县营业税、市町村国税营业税附加税之分,其法令章制,早已编订。但其举办之始,有无困难情形,其实施方法如何,最近改善程度如何,均非派员前往实地考察,不能窥其全貌。”<sup>[10](P20)</sup> 经过考察之后,广东省政府派员筹备开办营业税,<sup>[11]</sup> 组织税则委员会,并由该会拟订《营业税税率草案》。该草案规定,营业税课税标准有资本额、铺租额、从业人员数等几种。<sup>[12](P3-6)</sup> 后因裁厘问题未获解决,该草案也未能施行。

1931年1月,广东省政府奉中央政令开始裁撤厘金,并拟创办营业税作为抵补。由于考虑到“营业税各种章则之起草,暨设局地点之指定等,一切筹备事宜,似非组设专处,罗致专门人才,负责办理,难收速效,”<sup>[13](P51)</sup> 广东省财政厅设立营业税筹备处,负责营业税筹备事宜。经筹办处的积极筹备后,广东省财政厅决定于1931年9月1日首先在广州开办营业税,将全市分为十五区征收。<sup>[14](P46-48)</sup> 至1932年3月,鉴于广州市营业税办理大体就绪,广东省财政厅呈请省政府将各营业税区裁撤,改设广州市营业税局征收,并委财政厅第一科科长武梅生兼任广州市营业税局局长。<sup>[15](P103-104)</sup> 同年七八月间,广东省政府将营业税推广至其他县市,在新台开(新会、台山、开平)、南番三(南海、番禺、三水)、汕头、中山、琼山等处设立营业税局。<sup>[16](P36)</sup>

在由点到面设立营业税征收机构的同时,广东省政府和财政厅根据日本经验,并结合本地情形,拟订了《广东省营业税征收章程草案》。该草案规定,营业税征收采用资本额、铺租额、从业人员数三种混合标准,对特种营业则根据其性质,以营业额、报酬金额、收入金额等为标准。<sup>[17]</sup> 广东省政府之所以如此设订课税标准主要出于以下几方面的考虑:(1)广东商人没有确实可信的簿记,调查营业额非常困难。(2)工商业营业资本大都以固定设备的形式存在,广东已有陈报,可供征收营业税参考。(3)采用资本额、铺租额、从业人员数等混合标准,较营业额或资本额的单一标准更为公平。<sup>[13](P51)</sup>

当广东省政府将《广东省营业税征收章程草案》呈请财政部核准时,财政部以铺租额和从业人员数两种标准与《各省营业税征收大纲》不符为由,未予通过,加之广州各行商认为这两种课税标准“有碍商业前途之

发展,且违营业税之本旨”,一致主张予以取消。<sup>[18]</sup>迫于中央和商界的压力,1931年7月,广东省政府第六届委员会第八次省务会议通过了《修正广东省营业税征收章程》。与其他省市的课税标准不同,该章程规定,广东营业税以资本额、营业额、收入金额、报酬金额为课税标准;其中储蓄、理发、印刷品等14个行业以资本额为课税标准,税率分为5‰、10‰、15‰、20‰四级;电话、电力等6个行业以营业额为课税标准,税率分为2‰、6‰、10‰三级;包工、仓库等8个行业以收入金额为课税标准,税率分为3‰、10‰、20‰、30‰、40‰五级;庄口、报税馆等4个行业以报酬金额为课税标准,税率为50‰,具体见表1。采用以资本额为主的混合标准是广东营业税制度的一大特点。

表1 广东省营业税课税标准及税率表

课税范围	课税标准	税率
物品贩卖业	资本额	5‰-20‰
储蓄业、理发业、印刷品业	资本额	5‰
加工制造业、银行业、运送业、不动产买卖业、信托业	资本额	10‰
银号业、浴室业、物品租赁业、茶馆业	资本额	15‰
映相业	资本额	20‰
电话业、电力业、酒菜馆业、旅馆业	营业额	2‰
洋服业	营业额	6‰
酒店业	营业额	10‰
包工业	收入金额	3‰
仓库业	收入金额	10‰
铁路业	收入金额	20‰
码头业、市场业、屠宰场业、广告业	收入金额	30‰
娱乐场业	收入金额	40‰
庄口业、报税馆业、代理业、经纪业	报酬金额	50‰

资料来源:根据《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》(第二册),广州:广东教育出版社,2011:6-9;《修正广东省营业税征收章程》《广东省政府公报》1931,(159),本省法规,第14-17页编制。

## 二、“权宜之计”:按商业牌照资本额计税

既然广东营业税课税标准以资本额为主,那么政府如何确定各行商的资本额也就成为营业税征收的关键问题。一般而言,资本额应由营业税征收机关对各行商经营情况进行详细调查所得,但由于各行商账簿尚未完备,调查成本较大,且容易给各行商带来种种苛扰,所以广东各行商提出,按商业牌照资本额进行课税。商业牌照本是广东省政府为收取牌照费而调查各行商店资本额并发给的证明。按商业牌照所载资本额课税,可减少政府重新调查的繁琐手续和成本。但政府最担心的是,各行商资本额和营业状况每年均有所不同,如果按数年前所登记的资本额作为营业税课税的标准,必然造成的结果是:“资本增加者,而仍照未增资本课税,则政府受其损失;资本减低者,而仍照未减资本额课税,则纳税者难以负担,核与公平原则,实相背驰。”因此广东省政府决定,按商业牌照资本额课税均须以1930年和1931年所领的商业牌照为限。<sup>[19]</sup>(P106-107)

对于资本额课税标准的计税问题,广州市商会特别召开各同业公会会员代表及商店会员代表会议商议,经过充分讨论之后,提出商业牌照不必限于1930年和1931年所领的商业牌照。<sup>[13]</sup>(P66)1931年8月26日,广东省财政厅在复函中再次强调,1930年以前商业牌照资本额与各行商实际资本已有很大不同,本应不予采用,但为推行新税及减少争执起见,财政当局不得不作出让步,即“所有章程内规定以资本额为课税标准者,

本年(1931年)内暂准照原商业牌照资本额课税”。<sup>[13](P65)</sup>这意味着1931年度营业税资本额计税问题基本解决,但各行商更关心1932年资本额如何确定的问题。经与各业同业公会商议之后,广州市商会认为,“有必要由官商双方共同组设广州市各行商店资本额审定委员会,于当年内将各行商店资本额计算问题予以解决。”<sup>[13](P68-69)</sup>

广东省财政厅方面对商会提出设立资本额审定委员会的主张深存疑虑,一方面担心该委员会权力过大,“课税标准之审定,乃督征机关之权衡,即征收机关亦无此种权限”;另一方面认为,政府与商界已经设有营业税评议委员会,“可作公正之咨询机关”,“似更无另行由厅派员会组之必要”。<sup>[13](P68)</sup>为打消财政当局的顾虑,广州市商会在致财政厅的函中表示,该委员会只有“审定之责”,“核准备案之权仍在官厅,绝非侵夺督征机关之权衡”。商会同时明确指出营业税评议委员会和审定委员会的区别:前者“系以营业税征收机关交付之评议事项为限,即有涉及资本之评议,亦仅属某一商店临时发生之事”;后者“系就各行商列送之资本额为整个之审定,及为全年度征收根据者”。<sup>[13](P72)</sup>

1931年12月28日,广东省财政厅在复文中对广州市商会拟订的资本额审定委员会草案提出一些修改意见,如将该会名称中的“审定”改为“审查”,但财政厅方面表示不派员参加该委员会。<sup>[13](P71)</sup>在接到财政厅的复文后,商会方面认为,如果将审定委员会改称为审查委员会,“则实际只等于政府之咨询机关,其职务只等于各区之调查员司”,必然造成该会“形同虚设”;且政府不派员参加,也就没有“表示官商合作之精神”。经过讨论后,商会方面提出两项主张:(1)请求照原订审定委员会草案准予备案。(2)在审定委员会未审定资本额以前,请求1932年营业税仍照原有课税标准征收。<sup>[13](P74)</sup>

确定课税标准事关1932年营业税征收。为尽快解决这一问题,1932年3月5日,广州市商会选派四名代表至广东省财政厅当面商议营业税资本额课税标准问题。对于商会代表提出仍照1931年标准课税的要求,财政厅表示,“上年(1931年)营业税因创办伊始,为便利商人起见,凡以资本额为课税标准之营业,暂准以商业牌照资本额为课税标准,原属权宜办法,本年自难援照办理。”<sup>[13](P73)</sup>为避免与商界争执不下,影响营业税征收,财政厅向省政府提出一种变通办法:即在课税标准问题未解决以前,“凡以资本额为课税标准之营业,准照商业牌照资本额计税”;待该问题解决时,“再行按照从实征税”,“其已照商照资本额纳税者,得照缴过税额分别不足追补,有余发还,或流抵下期税款”。<sup>[20](P95-97)</sup>

广东省财政厅提出的“从实征税”实际上是按照中央税法规定,以营业额作为主要课税标准。但在各行商看来,广东“商场簿记,尚未完备,即勉就营业额课税,恐亦未得确实之标准”。各行商坚持主张由官商合组的资本额审定委员会核实资本确切数目。<sup>[13](P80)</sup>广东省财政厅在复函中对此予以批驳:“广州市商业牌照十之八九,系属多年前给领,其所列资本额与现在营业规模多异。若必强照原领商照资本额计税,则其结果,库收固属减短。同时资本减缩者,加重负担,既悖于公平。”为解决这一问题,广东省财政厅提出,由政府 and 商会共同派员组设“商店营业额估定委员会”,对商店营业额进行估定,呈由财政厅核准,即按照核准数额进行征税。<sup>[13](P77-78)</sup>

广东省财政厅分别拟订了《广州市商店营业额估定委员会章程草案》和《广州市商店营业额估定办法》两份文件,作为“从实征税”的依据。根据《广州市商店营业额估定委员会章程草案》规定,该会人员由财政厅委员三人、广州市营业税局委员二人、广州市商会委员二人、广州市各行同业公会委员二人组成;该会的职权以估定广州市各商店营业额为限,各商店营业额经估定,并呈报财政厅核准备案后,即由财政厅发交市营业税局按照征税。<sup>[13](P78-79)</sup>至于具体估定手续和程序则按照《广州市商店营业额估定办法》办理。该办法规定,估委会估定商店营业额,应依据该商店全年一切总支销(包括员工工资总额、铺租金额、自来水和电费总额及其他一切支出)及酌加普通利率为标准。<sup>[13](P79-80)</sup>不难看出,广东省财政厅是在否决商会提出设立资本额审定委员会的基础上,拟组设营业额估定委员会,并希望借此彻底改变营业税的课税标准。

然而,各行商并不同意广东省财政厅提出的“变通方案”。因为缺乏商会参与,营业额估定委员会最终

未能设立。受此影响,营业税征收只能按照原有办法征收。1932年8月31日,财政厅在给广州市营业税局的指令中指出:在改善课税标准办法未解决以前,“凡以资本额为课税标准之营业,暂准照商业牌照资本额课税”;待改善办法决定后,“其已照商资额纳税者,得照其缴过税额分别不足追补,有余发还”。<sup>[21](P59)</sup>这意味着经过反复争论之后,营业税课税标准又回到了搁置争议的“权宜之法”。至1933年12月25日,财政厅不得不再次布告:“所有二十三年份以资本额为课税标准之商店,准予一律仍照原领商业牌照资本额计税。”<sup>[22](P92)</sup>由此可见,商界的反对和政府方面未能拿出切实有效的办法使得营业税课税标准陷入了“积重难返”的困境。

### 三、“积重难返”:课税标准的艰难调整

营业税本是南京国民政府为抵补地方裁厘损失而由地方开征的新税。从各地营业税收入状况来看,浙江、河北、江苏、山东等省均在300万元以上。<sup>[23](P477-478)</sup>相比之下,自1931年开征以后,广东营业税收入一直停滞不前。据统计,1931年10月—12月广东省营业税收入143,649元,各项经费支出46,612元;1932年1月—12月营业税收入695,607元,各项经费支出124,531元。也就是说,在开征营业税的一年多时间里,营业税实际净收入仅668,113元。<sup>[13](P224-227)</sup>数据显示,1933年度营业税收入为763,605元,1934年度为984,079元。<sup>[24](P13-14)</sup>造成广东营业税收入有限的最主要原因是,以资本额为主的课税标准未能反映各行商经营实况,由此带来巨额税收损失。为改变此种情形,广东省政府试图调整营业税课税标准,但因陈济棠统治下的广东处于“半独立”的状态,其所订营业税章则未经国民政府财政部审核通过,不具有最高法律性,未能得到各行商的认可和接受。

直至1936年,广东归政中央以后,宋子良出任广东省财政厅厅长,决意整理地方财政税收,将调整课税标准作为改革地方营业税制度的突破口。1937年1月,广东省政府公布了经财政部修正通过的《广东省营业税征收章程》。根据该章程规定,物品贩卖业、特许商业、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、娱乐场业均以营业额为课税标准;印刷出版业、制造加工业、信托业、不动产买卖业、银号业以资本额为课税标准。<sup>[25](P185-187)</sup>由此可见,新章程采用营业额和资本额两种课税标准,其中以营业额为主。这表明广东省政府希望通过将营业税课税标准由以资本额为主改为以营业额为主,并借此化解持续已久的课税标准之争,进而实现营业税收入的增加。

然而,新章程遭到以广州市商会为代表的各行商的激烈反对。1937年1月8日,各行商召开代表会议,决定向财政当局请愿,<sup>[26]</sup>并表示“如官厅不能收回仍照二十五年度课税标准成命时”,各行商“决停业,俟财部解决”。<sup>[27]</sup>各行商强烈反对营业额课税标准的重要原因是认为,广东绝大多数的中小商店主要在市内从事辗转贩卖,“若对营业收入额课税,每经转卖,即课税一次。若转行贩卖无限之次数,即重抽无限之税款……则除少数直接贩运商店外,其余大多数之中下等级商店,势必无业可营”。<sup>[28]</sup>虽经广州市商会及各行商代表数次请求改善,但广东省财政厅仍决定继续执行新章程。

为给政府当局施加更大的压力,广州商界组织成立“反对营业税课税新标准案联合办事处”。该办事处通告全省商店:“一致暂勿申报1937年度营业税,以待解决;纵使新章程仍照资本额课税,亦须请求重新核实课税标准,以免除苛扰”。1937年1月15日,广州市商会全体执监委代表120余行商,赴广东省政府、财政厅、营业税局请愿。<sup>[29]</sup>但财政厅长宋子良“以群情激昂,恐酿事变”,于当天上午乘机飞往上海“暂避风潮”。最终只能由财政厅秘书桂竞秋及科长董仲鼎代表宋子良接见请愿代表。商会主席请求财政厅“收回成命”,“令营业税局准照旧额课税”。<sup>[30](P8-10)</sup>

商界的请求未能为政府接受。财政厅在复函中指出,“不准照资本额课征营业税”,但表示,“各行商有特别情形,在不抵触法令范围内,可予以考虑”。各行商认为不满,决定再开会力争。<sup>[31]</sup>1月26日,广州市商

会召开 120 余行商会议,一致反对营业税新章程,要求仍照资本额课税,并以罢市相威胁。<sup>[32]</sup>与此同时,广州各行商致电国民党五届三中全会,请求中央出面“撤销营业税新章,仍照资本额征税”。<sup>[33]</sup>在各行商的反对声中,广东营业税征收相当困难,“申报者寥寥”,为此广州市营业税局不得不呈请财政厅核准,“将申报期限展期”。<sup>[34]</sup>为缓和官商矛盾,广东省财政厅拟对营业税征收办法稍作调整,即“有娱乐性之商业,仍照营业额课税,批发制造等业则照资本额征税,但须重新申报资本额。”<sup>[35]</sup>

政府单方面制订的营业税章则显然未能让商界满意。1937 年 2 月 1 日,广州市商会再次召开各行商代表会议,决议组织广州市商会研究税则委员会,以市商会执监委员 22 人和各商行推举代表 19 人为委员,该会主要职责和宗旨在于“对营业税课税新标准,加以详细之研讨”,“汇集各行商意见,贡献政府,以收集思广益之效”。<sup>[36]</sup>财政部方面对于成立税则委员会的行动表示支持,并致电广州市商会,“允改善征收办法”,由税则委员会将各行营业状况及分类课税标准呈营业税局核办,“如能照营业额征收者,照旧办理,其不能者照资本额征税,以上两法均不适合者,则照报酬金额征税”。<sup>[37]</sup>由此可见,财政部对此次课税标准之争十分关注,为化解纷争,甚至“允许”广东课税标准“偏离”中央税法的规定。

广东营业税课税标准之争并未因财政部的表态而平息。1937 年 2 月 17 日,广东省商会联合会代表再次赴财政厅请愿,并表达了两点意见:第一,在营业税问题未解决前,准各地商人暂缓申报。第二,仍照资本额征税。财政厅秘书桂兢秋在答复中表示,第一点建议“可以照办”;第二点意见“仍需考虑”。<sup>[38]</sup>3 月 22 日,广东省财政厅公布了《修正营业税减税办法》。根据规定,贩卖业仍照营业额征税,但对原订税率有所减轻。此举意味着政府当局试图通过减轻税率换取各行商对新课税标准的支持。但在各行商看来,财政厅颁布的减轻营业税税率办法,仍然主张以营业额为课税标准,“对于商人全体之请求,尚未著边际”。而各行商的实际要求是:“惟望变更以营业额课税,恢复以前照资本课税之标准。”<sup>[39]</sup>

由于各商行要求按照原课税标准征税的要求未能实现,广州市商会于 3 月 24 日开会,商量应对办法。<sup>[40]</sup>会议决议,由各行派代表一名组成请愿团,再次向省政府、财政厅、营业税局请愿。广州市商会的行动得到了佛山、江门、汕头、海口、番禺、乐昌、台山等地商会的支持和响应。<sup>[41]</sup>经政府与商界方面多次协商,最终决定由官商共同设立的营业税评议委员会核对税额。后因评议工作进展缓慢,严重影响地方财政收入,广东省财政厅决定,依照 1937 年 1 月公布的《广东省营业税征收章程》办理,同时规定,当年 7 月以前“商会已评定之税额,若超过全年额半数者,则本年第一二两期税额,仍准照评定额数征收”;“其尚未评定部分,亦在指定期间内评竣,但评定之额,仍须送由当地营业税稽征机关审定”。<sup>[42](P66-67)]</sup>此项办法经广东省政府第八届委员会第八次会议议决通过施行。尽管商界仍有异议,但这项决议毕竟成为了当时广东营业税征收的唯一法律依据。

#### 四、结语

民国时期是中国从传统税制向现代税制转变的重要阶段,政府在改革田赋、盐税、厘金等传统税制的同时,从西方国家引进了印花税、所得税等现代税制。作为一个引自西方国家的现代税种,营业税“取代”了在中国沿袭近八十年之久的“恶税”厘金,是中国税收制度发展进程中的一大进步。作为现代税收制度的核心要素之一,课税标准是营业税立法进程中的重要内容。民国时期的经济学家侯厚培曾言:“课税手续中最重要,而最难设定者,莫过于课税标准;而课税标准内之最难设定,又莫过于营业税。”<sup>[43](P93)]</sup>由于中国各地社会经济发展不平衡,西方营业税制度在中国地方的实践存在不同模式,各地课税标准也不尽相同。与大多数地方采用以营业额为主的课税标准不同,广东营业税制度的一大特点是采用以资本额为主的混合式的课税标准。

营业税课税标准关系到政府与纳税人(各行商)的利益。为减少稽征手续及减低征税成本,广东省政府最初以商业牌照资本额作为营业税资本额的计税依据。但随着营业税的推广和实施,此种计税方式因未能反映各行商的经营实况,反而给政府带来巨额税收损失。于是广东省政府试图将课税标准由以资本额为主

改为以营业额为主。各行商因担心变更课税标准使其税负加重,故一直抵制和反对新课税标准,致使广东营业税征收困难重重。不过,从另一个角度看,在这场持续长达数年之久的课税标准之争中,以广州市商会为代表的广东各行商作为一支独立的社会力量,能够反映各商的诉求,维护各商的利益。这说明当时广东地方政府与纳税人(各行商)已经形成一种相互制约机制,营业税制度的调整正是双方互动和博弈的结果。

## 参考文献

- [1] 魏华. 现代各国营业税制之发展及其现况[J]. 工商半月刊, 1931, (7).
- [2] 孙桓三. 中国营业税问题[J]. 民鸣, 1931, (2).
- [3] 马寅初. 江浙两省筹备之营业税[J]. 交大季刊, 1931, (4).
- [4] 许元新. 营业税之课征程序[J]. 公信会计月刊, 1941, (5).
- [5] 马寅初. 马寅初全集(第4卷)[M]. 杭州: 浙江人民出版社, 1999.
- [6] 行将施行之营业税法规范志[J]. 银行周报, 1929, (22).
- [7] 裁厘会议纪要[J]. 银行周报, 1928, (29).
- [8] 中国第二历史档案馆编. 中华民国史档案资料汇编(第5辑第1编2)[Z]. 南京: 江苏古籍出版社, 1994.
- [9] 财政部修正浙江营业税条例及施行细则[J]. 工商半月刊, 1931, (8).
- [10] 派沈毅赴日本考查税制案[J]. 广东省政府公报, 1929, (14).
- [11] 粤省筹办营业税[N]. 申报, 1929-8-7, (8).
- [12] 广东税委会拟定营业税率草案[J]. 工商半月刊, 1929, (20).
- [13] 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(第二册)[Z]. 广州: 广东教育出版社, 2011.
- [14] 财厅呈报分区举办广州市营业税开征日期[J]. 广东省政府公报, 1931, (163).
- [15] 财厅呈报广州市营业税设局征收[J]. 广东省政府公报, 1932, (183).
- [16] 顾翊群. 广东省营业税之回顾与展望[J]. 广东省政府公报, 1940, (1).
- [17] 粤省规定营业税率[N]. 申报, 1931-3-14, (8).
- [18] 粤省进行营业税[N]. 申报, 1931-6-21, (10).
- [19] 函复广州市商会解释营业税征收章程订定原则[J]. 广东省政府公报, 1931, (160).
- [20] 核准财厅变通课征广州市本年营业税办法[J]. 广东省政府公报, 1932, (188).
- [21] 令市营业税局第五六两期营业税准照一、二、三、四各期办法征收[J]. 广东省政府公报, 1932, (199).
- [22] 二十三年份营业税以资本额为课税标准之商店准予仍照商业牌照资本额计税[J]. 广东省政府公报, 1934, (246).
- [23] 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辑上册)[Z]. 南京: 南京大学出版社, 1999.
- [24] 广东省营业税收入统计[J]. 统计月刊, 1936, (4).
- [25] 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(第三册)[Z]. 广州: 广东教育出版社, 2011.
- [26] 粤各行商反对营业税新章[N]. 申报, 1937-1-13, (4).
- [27] 粤省反对营业税新章[N]. 申报, 1937-1-14, (4).
- [28] 粤商民坚请变更营业税新标准[N]. 申报, 1937-1-16, (11).
- [29] 粤商坚决表示反对营业税新章[N]. 申报, 1937-1-15, (4).
- [30] 粤商民请变更营业税新标准[J]. 银行周报, 1937, (3).
- [31] 粤各行商力争营业税[N]. 申报, 1937-1-23, (4).
- [32] 粤商会继续反对营业税[N]. 申报, 1937-1-26, (4).
- [33] 粤商请撤销营业税新章[N]. 申报, 1937-1-28, (4).
- [34] 粤营业税陈报寥寥[N]. 申报, 1937-1-21, (4).
- [35] 粤拟变更营业税征收办法[N]. 申报, 1937-1-31, (4).
- [36] 粤商界组织研究税制委员会对于营业税课税标准汇集各行商意见研究[N]. 申报, 1937-2-4, (10).
- [37] 粤营业税潮大致解决[N]. 申报, 1937-2-6, (4).
- [38] 粤商继续反对营业税新章[N]. 申报, 1937-2-18, (4).
- [39] 财政厅修正营业税减征办法[N]. 申报, 1937-3-28, (7); 粤省商人反对营业税课税潮[N]. 申报, 1937-3-28, (7).
- [40] 广州营业税决改善新章[N]. 申报, 1937-3-24, (4).
- [41] 粤商再反对营业税新章[N]. 申报, 1937-3-25, (40).
- [42] 粤营业税实行照章稽征[J]. 金融经济月刊, 1937, (1).
- [43] 侯厚培. 营业税问题之研究[J]. 经济学季刊, 1931, (2).

责任编辑: 尚卓玛