

论战时四川营业税制度的改革

柯伟明

内容提要 作为南京国民政府时期从西方引进的一个现代地方税种,营业税在地方财政税收中具有非常重要的作用。抗战爆发以后,为适应战时财政需求,四川省政府先后委派关吉玉和张镜明任营业税总局局长。两任局长均采取一系列改革措施,优化了营业税征收管理制度,并在实践中取得显著成效。战时四川营业税制度改革表明,抗日战争的“刺激”是政府不断完善税收制度的重要动力,由此而带来的税收增长对支持抗战财政有着重大而特殊的历史意义。

关键词 抗日战争 四川 营业税 改革

现代战争是以经济实力和财力为基础的综合国力的较量。作为国家财政的重要收入来源,税收在战时财政中扮演着至关重要的角色。近30年来,关于抗战时期财政税收的研究成果比较多。这些研究侧重于考察中央政府如何调整财政税收体制、政策和制度以适应抗战的需要,而关于战时地方税收制度改革成果尚不多见。作为南京国民政府时期从西方引进的一个现代地方税种,营业税在地方财政税收中的地位仅次于田赋。抗战爆发以后,为适应战时财政需求,地方政府会采取什么措施改革营业税制度?这些改革措施又收到什么效果?对抗战财政产生什么影响?这些均是值得探讨的问题。本文拟利用有关历史资料,考察战时四川营业税制度改革的历史实践,以期深化抗日战争研究和战时地方财政税收研究。^①

一、关吉玉与四川营业税制度的改革

1927年南京国民政府成立以后,积极推行裁厘改税政策,拟以营业税抵补地方裁厘之损失。1931年6月,随着中国历史上第一部《营业税法》的正式颁布,国民政府控制下的地方相继制订征

^① 关于民国营业税的代表性研究成果主要有:《中华民国工商税收史》编委会编的《中华民国工商税收史——地方税卷》(中国财政经济出版社1999年版),其主要叙述了中央层面营业税法规的制定过程及内容;台湾学者林美莉的《西洋税制在近代中国的发展》(台北,中研院近代史研究所2005年版),从政府与民间的互动关系中探讨了西洋税制(包括营业税)在中国的发展进程。不过,两书均未对地方营业税制度作具体的考察。潘国旗、汪晓浩的《民国时期的浙江营业税述论》(《浙江社会科学》2010年第12期),介绍了浙江普通营业税、牙行营业税、典当营业税、屠宰营业税及箔类营业税的征收规定,归纳了浙江营业税创办过程中的几大特点。

收章程,设立征收机构,逐步建立起各自的营业税制度。而此时的四川仍处于军阀割据混战的状态。至川政统一以后,开征营业税才提上了议事日程。1936年1月,四川省政府在重庆设立四川省营业税总局,先后制订了《四川省营业税征收章程》、《四川省营业税局组织大纲》、《四川省营业税各市县分局组织大纲》、《四川省营业税各县稽征所暂行规则》等规章,并筹设各县市营业税机关,由此而逐步建立起一套地方性的营业税制度。

四川营业税开征之初,所收税款有限,而各项开办经费及日常开销日需甚急。一份统计数据显示,四川营业税开征一年的收入为102.34万元,支出为93.77万元,收支相差仅存8.57万元。^①抗战爆发以后,由于收入减少而支出剧增,四川财政状况愈加困难,原有地方税收制度面临严峻挑战。为增加战时财政收入,支持川军出川作战,四川省政府主席刘湘委任四川财政特派员关吉玉兼四川省营业税总局局长(原局长由财政厅厅长刘航琛兼任),负责改革营业税制度事宜。1937年10月19日,关吉玉第一次向营业税总局全体职员讲话时便说明此次人事调动的目的:“现在川军出川,需款万急。甫公主席,异常焦急,特派余暂理此事,希望收入增加,以期补助军费。”^②为表示对关吉玉改革营业税制度的大力支持,刘湘特意给关吉玉和财政厅厅长刘航琛下达手谕:

查营业税,将为支持战费之骨干,关系重大,希全权积极推动改进。倘有任何困难,由本府负责排除。此致。关兼局长佩恒,刘厅长航琛。^③

关吉玉曾在德国柏林大学留学,对西方国家的财政税收制度有一定了解,对营业税有独特的见解。与其他一些财政专家推崇所得税、遗产税等直接税不同,关吉玉将营业税视作支持抗战财政的重要税种,并对其寄予厚望:“现行中央及地方各种税收中,其具有优良战税之特征者,营业税一种而已。”^④在他看来,只有全面改革四川营业税征收制度,才能迅速增加收入。为此他采取了以下几项改革措施。

(一) 重视税收外勤工作

税收征收工作有内勤和外勤之分,对纳税人调查、查账、催征、宣传等均属外勤工作。关吉玉非常重视税收外勤工作。在他看来,营业税征收的最重要工作便是向工商各业“调查税源,依率计征”,而内部工作“仅为外勤工作之推动工作及附属工作而已”。11月5日,关吉玉在讲话中对外勤工作提出四点要求:1. 态度要和蔼;2. 意志要坚定;3. 工作要精到;4. 手续要敏捷。^⑤为加强外勤工作,关吉玉决定将营业税总局每日办公时间延长两小时,并从各科股当中抽调一部分人员办理外勤工作;各科股抽派外勤人员统归调查股指挥,会同原有调查员专办调查催征事务;原办内部事务的税务股人员均改为外勤工作,凭循环单及省银行收税通知书,分赴各商号查账。^⑥

征收营业税的一个难点在于管理商家账簿。当时四川各地商店,独资营业和合伙企业占绝大多数,公司组织则寥寥无几。对独资营业来说,盈亏全由个人负责,有无簿记并不重要,进货与销售均不

^① 《川省举办营业税一年来一笔总账》,《新新新闻》,1937年3月21日,第6版。

^② 《关局长训话——十月十九日向本局全体职员讲》,《四川营业税总局周报》第1卷第1期,1937年11月1日,第1页。

^③ 《刘主席致关刘二局长手谕》,《四川营业税局周报》第1卷第3期,1937年11月15日,《四川营业税局周报》第1卷第3期,1937年11月15日,第76页。

^④ 关吉玉:《营业税三三论》,《四川营业税局周报》第1卷第1期,1937年11月1日,第7页。

^⑤ 关吉玉:《怎样完成外勤的任务——十一月五日向本局外勤人员讲》,《四川营业税局周报》第1卷第3期,1937年11月15日,第76—79页。

^⑥ 《关刘涂三局长致各分局局长函》,《四川营业税局周报》第1卷第2期,1937年11月8日,第47—48页。

登账,“或有旧式流水总账诸簿者,内容则又删改圈围,奇字异体,辨识困难”。^①为严密管理商家账簿,四川省营业税局对账簿过简的商家进行劝导,使他们能够逐步完善,对从未设置账簿的商家限期取缔或加以限制。同时,营业税局加大调查力度,规定各局所调查人员必须占全机关总人数一半以上,在调查工作紧张时可调拨内部人员出外协助。营业税局严格要求调查人员在查算商店账目后,立即填具循环单,填发纳税通知单,并对辖境商店实行分区专人调查,对于繁盛区段则派能力较强的人员办理。^②查账和调查的加强有效地限制了部分商人的偷税漏税行为,保证了营业税的顺利征收。

为使得商民了解政府征收营业税的意义,关吉玉非常重视税收宣传工作,并亲自制定了《四川省营业税局宣传大纲》,对宣传的目的、方式和内容作了明确规定。从大纲可见,宣传的目的在于使商民明了营业税制度的优越性及其对抗战的重要意义,激发商民的爱国之心,使其乐于纳税,配合政府的征税活动,最终实现税收的快速增长。为达到以上目的,营业税局主要采用两种宣传方式:一是文字宣传。在街衢及公共场所张贴标语;向商民散发传单或小册;在报纸上刊登宣传资料。二是口头宣传。定期召集商会及同业公会负责人及邀请各报新闻记者谈话;组织宣传队到街衢及公共场所讲演。宣传内容包括营业税在四川财政中的地位,营业税在非常时期的重要性,商民拥护政府抗战应该踊跃纳税等。^③作为四川省营业税局的机关报刊,《四川营业税局周报》是宣传营业税的重要阵地。在该刊上经常可见将营业税与抗战联系起来宣传的口号:

非常时期的营业税,是筹集抗敌战费的良好税源。

非常时期的营业税,是战时财政的重要收入。

拥护非常时期的营业税,就是拥护政府抗战的表现,才是真正的爱国商人。

缴纳营业税的商民,与抗战杀敌的将士是同等的光荣。

多纳一文营业税,便可多置一些军用品,就是多增一分抗战力量。

要能持久抗战,就是前方拼命,后方出钱。^④

(二)强化机关内部治理

四川省营业税总局内共有职员 180 余人。为使这些税务人员有条不紊地工作,关吉玉任局长后,着力整顿税风税纪,对局内纪律作了具体而明确的规定:1. 不准迟到早退,对于怠忽职务、代人签到签退者,予以严厉处分;2. 办公时间不准高声谈话,绝对保持肃静;3. 穿着短服;4. 极力节省经费开支,当心节用公物。^⑤

关吉玉非常注意税务人员思想道德和精神面貌的培养。11月16日,向营业税局税务人员训练班讲话时,他就提出“八德”要求,即要爱国、进取、负责、守法、忠诚、谨和、节俭、廉洁;不要自私、苟安、敷衍、放荡、虚伪、怠傲、奢侈、贪污。他特别强调,对于“八要”,“缺一于此不足为税务人员”;对于“八不要”,“有一于此不足为税务人员”。^⑥为增强税局内部人员的凝聚力,使其能够将全副

① 许钱依:《最近四川财政论》,中央政治学校研究部 1938 年版,第 258 页。

② 关吉玉:《怎样完成外勤的任务——十一月五日向本局外勤人员讲》,《四川营业税局周报》第 1 卷第 3 期,1937 年 11 月 15 日,第 76—79 页。

③ 《四川省营业税局宣传大纲》,《四川营业税局周报》第 1 卷第 5 期,1937 年 11 月 29 日,第 144—145 页。

④ 《营业税宣传口号》,《四川营业税局周报》第 1 卷第 1 期,1937 年 11 月 1 日,第 40 页。

⑤ 《关局长训话——十月十九日向本局全体职员讲》,《四川营业税局周报》第 1 卷第 1 期,1937 年 11 月 1 日,第 3—4 页。

⑥ 关吉玉:《税务人员八德——十一月十六日向本局税务人员训练班讲》,《四川营业税局周报》第 1 卷第 5 期,1937 年 11 月 29 日,第 127 页。

精力投入到工作当中,关吉玉还制定了《四川省营业税局局训》,将“尽职”、“合作”、“求知”作为局训。他强调,局训“是对本分局所全体同志精神训练的最高原则,是本分局所全体同志固定不变的努力标准”。

尽职。责任重大于生命。要完满及时的达到任务,尽职以报国家。

合作。协调足以兴邦。要善意的了解同志,诚恳的帮助同志,合作以促事业成功。

求知。学能为治事根本。要研究体验,日有新得,求知以增工作效率。^①

四川省营业税总局内很多职员是原地方税局人员,他们对营业税规章制度和实际操作不甚了解,严重影响征税效率。为提高征税人员理论和技术水平,关吉玉决定对其进行训练,并制定了《四川省营业税局训练税务人员办法》。根据该办法,由四川省营业税局正副局长、秘书、科长、股长组成训练委员会,正副局长分任正副主任委员,下设教务、事务两处,各设主任一人,分别办理训练事宜。按照规定,税务人员将参加为期两个星期的训练。上课时间为周一至周五晚上7时至9时及周日下午1时至5时。课程内容包括精神讲话、会计须知、查账学、营业税要义、稽征须知、调查须知。讲授人员由局长指定各该主管人员充任。^②为使参加训练者能够认真对待,收到实效,在训练期满后还要进行考试,成绩不及格者将面临被开除的危险。

(三) 优化税收管理制度

由于征税机关缺乏内部牵制作用,征税人员中饱私囊、贪污腐败、苛扰商民的现象屡禁不绝。为清理积弊,关吉玉决定自1937年11月起将营业税局内的行政工作分为相互独立和牵制的三大系统:1. 税局行政。营业税总局及稽征所的职责只限于执行法令、监督征税及确定税额等方面,至于经收税款、管理会计,则由另外两个独立的机构办理。2. 省府管账。营业税总局内会计主任直接接受省政府指挥,与局内行政是完全独立的两个系统,局长只能对其进行监督而不能支配。3. 银行收款。税款由四川省银行代收,纳税人直接向银行或其分支行缴纳税款,再由银行或其分支行转解省库。^③此项改革的最主要目的是将行政、管账和收款实行三权分立,从制度上最大限度地减少发生征税人员浮收、苛扰商民以及贪污腐败等现象。

关吉玉对税务人员管理十分严格。一份统计显示,1937年10月15日至12月10日就有21名职员受到惩罚,受罚者有雇员、调查员、科员、办事员、催征见习、稽征所主任,其中稽征所主任就有9人。受罚者大多以撤职或停职论处,受罚理由主要有“不称职守”、“毫无成绩”、“能力薄弱”、“承办税务,久无成绩”等。^④这些惩罚在一定程度上起到警示作用。不过,关吉玉对税务人员的工作表现是赏罚分明的。如《四川省营业税局所属各分局所解款办法》规定:每月按笔报解在半年以上者,记功一次;每月按笔报解,其收入数又能超过分月调查收入预算数在三月以上,除记功外,并呈报省府嘉奖;记功三次者,升调任用。^⑤论功行赏是调动税务人员工作积极性,提高征税效率的有效举措。

关吉玉非常重视营业税在战时财政中的作用,并按照现代税收制度的要求改革四川营业税,制定大量的规章制度,改善征税工作方式,强化机关内部治理,优化税收管理制度。需要注意的是,在

① 《关局长手颁本局局训》,《四川营业税局周报》第2卷第6期,1938年2月1日,第150—151页。

② 《四川省营业税局训练税务人员办法》,《四川营业税局周报》第1卷第3期,1937年11月15日,第96页。

③ 关吉玉:《营业税三三论》,第11页;《税局会计金库均行独立》,《四川月报》第11卷第5期,1937年11月,第64页。

④ 《本局一月来职员之奖惩》,《四川营业税局周报》第1卷第8期,1937年12月20日,第221—225页。

⑤ 《四川省营业税局所属各分局所解款办法》,《四川营业税局周报》第1卷第9期,1937年12月27日,第266—267页。

改革营业税制度的同时,关吉玉延续了前局长刘航琛在抗战初期所确定的税率政策(即营业额税率由6%提高至3%)。此种高税率政策直接增加了纳税人的税收负担,并酿成了一场规模颇大的税率风波。经过征纳双方反复博弈,四川省政府于1938年3月起将营业额税率由3%减为2%。^①税率政策的变化为营业税制度的重新调整提供了可能,张镜明则是这一轮改革中的主角。

二、张镜明与四川营业税制度的调整

1938年1月刘湘去世以后,王缙绪于4月接任四川省政府主席之职。本受刘湘委托办理营业税的关吉玉随后辞去营业税总局局长一职,由张镜明接任。张镜明接任以后,提出整理营业税应遵循“裕税”和“恤商”两大原则。在他看来,两者并不矛盾,其核心是在“不使国库损失一文”和“不使商民枉费一文”的目标下推进税务,使国家合法应得的收入毫无遗漏,做到涓滴归公;使商民于完纳正税外,不复有种种以外的消耗。^②为达到以上目标,张镜明及时调整营业税制度,既有对关吉玉改革措施的延续,也有其创新之处。

(一)调整税率标准

1938年3月营业额税率减低以后,政府当局更注意调节消费结构,扶植本地工商业发展,以增加抗战力量。营业税局奉令自1938年9月1日起对国外进口的各种奢侈品一律以营业收入总额为课税标准,税率由2%增至4%,其奢侈品包括进口的呢绒、毛织品、啤酒、洋烟、罐头、咖啡、香水、留音机、唱片等项。^③为避免奢侈品营业税征收过程中出现争议,营业税局制定17条具体标准作为征收的依据。^④对国外进口奢侈品采用高税率,一方面可增加税收收入,另一方面可提高本国产品的竞争力,有利于本国税源的培植。

1941年1月,四川省省长张群以维持预算平衡为由,提议营业税加征1%的“临时国难费”,即“为现在抗战已入最后阶段,建国事业更趋积极,收支相悬甚远。飭从本年一月起,不论以营业额还是资本额为课征标准者,一律加征临时国难费百分之一,连同原征税率百分之二,共按百分之三征收,以资弥补”。^⑤该提案在蒋介石的支持下得以通过施行。受此影响,奢侈品营业税应相应调整:“输入奢侈品营业税,原系按照营业税率加倍计征。现在营业税一律加征临时国难费百分之一,所有输入奢侈品营业税依照原案规定,自应加倍征收。”^⑥也就是说,奢侈品营业税税率由4%提高至8%。

(二)重组征税机构

税率的减低使四川营业税收入受到较大影响,“以各县实际情形观察,恐尚不足原有二分之一”^⑦,尤其在商业经济比较落后的地区,甚至出现收不抵支的状况。从征收成本及效率的角度考虑,很有必要对原有征收机构进行调整,这样才能抵消减税所带来的消极因素。接任局长以后,张镜明即拟定了“归并办法”十项,其主要内容有:收入短少或不适合单独设立的稽征所,归并该管分局或邻近稽征所;办事处与分局均各设主任一员,由省局委任,受各该管分局长或所长监督指挥;办

^① 参见柯伟明《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,第64页。

^② 张镜明:《今后整理四川营业税的我见》,《四川省营业税局月报》第1卷第1期,1938年6月,第1—3页。

^③ 《营业税局订定奢侈品营业税种类》,《四川经济月刊》第10卷第4—5期合刊,1938年11月,第12—13页;《税局通告全川,奢侈品增高税率》,《新新新闻》,1938年9月19日,第6版。

^④ 《营业税决议奢侈品营业税课征标准》,《四川经济月刊》第10卷第6期,1938年12月,第63页。

^⑤ 《四川省政府关于加征临时国难费百分之一的指令》(1941年1月25日),四川省档案馆藏,财政厅档案,59/494/398。

^⑥ 《四川省营业税局关于加征奢侈品营业税税率的呈》(1941年2月7日),四川省档案馆藏,财政厅档案,59/494/399。

^⑦ 陈仲森:《现行四川营业税之检讨及其调整办法》,《四川财政》第1卷第1期,1938年11月,第14页。

事处及分所每月经费定为 160 元;每月收入不及额定月支经费的分所,由该管分局稽征所按月派员前往征收,在所收税款项上按 20% 扣用。^①

此次机构调整涉及新都、温江等 54 县,对一些收不抵支的征收机关归并重组,进一步明确各征收机关的财权和事权范围。经此调整以后,四川营业税建立起一套由上而下的行政结构体系。营业税总局下面设有 14 个分局,特等分局有成都和万县两处;一等分局有泸县、宜宾和内江三处;二等分局有乐山、涪陵、资中、遂宁和南充五处;三等分局有绵阳、合川、江津和自贡四处。分局之下设有 160 个稽征所,稽征所之下设有 460 个稽征处。^② 此次调整使得营业税机构的设置更趋于合理,“其组织形式,虽见缩小,而于征税事务,并无若何影响。故此次之变更组织,无宁谓为川省营业税之又一改善”。^③

(三) 改革人事制度

四川营业税在人事制度上原本实行兼任制,即由各区税务督察处处长兼任营业税分局局长,由各县县长兼任稽征所所长,营业税总局另派主任人员协助。这样安排的好处在于,各县县长对地方情形较熟悉,且掌握一县政权,号令易于施行。然而,随着营业税的推进实施,兼任制的弊端逐渐显现。经详加考察后,张镜明发现,县长及各区督察处长事务相当繁重,难以兼顾;各分局职员多为兼职,办事精神松懈,演成敷衍之习。^④ 在此情形下,营业税收入很难有大幅度的增长。正因如此,张镜明决定将人事制度由兼任制改为专任制,选择优秀人才充任各分局局长、稽征所主任及所长,并对各级税务人员实行严密考核和奖惩。正如杨继先所言:“自改行专任以来,若干县市对于乡镇之征收地区即已有所策划扩充,税收亦复趋于增加。此种成绩,虽尚未普遍表现,但已显示若干进步,今后假以时日,成效必能灿然可睹矣。”^⑤

张镜明积极倡导人事任用应采用考试制。四川营业税机关职员多为原地方税局人员及分发的财训学生。后因税务推广需要,不敷人员由总局、分局、稽征所自行援用。这些人员教育程度过低,才能品格毫无保证,难以忠于职守,以致苟且敷衍、营私舞弊、贪贿弄权之事时有发生。在张镜明看来,要彻底根除以上弊病,唯有将自行援用制度改为考试制:“现任人员遇有缺额,胥应由次级者依次循级升擢或同级人员相互调派,其低级人员之登进,则举行练习员考试,招收中学以上各学校学生公开考选,实习若干时,量才补用。”^⑥ 相对于援用制,考试制是一种比较科学和合理的人事任用制度,能够吸收优秀人才进入征税队伍。

(四) 旧税改办营业税

四川的当税、牙税、屠宰税、糖税、茶税等旧税均具有营业税性质。这些旧税多委托或承包给牙行、同业公会或某些商人征收,流弊甚深。为扩大营业税征收范围及整理旧税,张镜明决定将这些旧税改办营业税,制订了《四川省典当营业税征收规则》、《四川省牙行营业税征收规则》、《四川省茶叶营业税征收规则》、《修正四川省植物油营业税征收规则》等规则。如根据 1938 年 6 月公布的《修正四川省牙行营业税征收规则》规定:四川牙行营业税分为经常牙行和临时牙行两种。经常牙行营业税由牙行营业人于每月月终报由征收机关核准,按月征收。牙行所得佣金不满 500 元者,按

① 《营业税局归并五十四县稽征所》,《四川经济月刊》第 10 卷第 1 期,1938 年 7 月,第 6—7 页。

② 《四川省营业税各分局所系统表》(1938 年 8 月 26 日),四川省档案馆藏,财政厅档案,59/1067/28—30;崔敬伯:《川康营业税接办及调整经过纪要》,《直接税月报》第 2 卷第 4—6 期综合编,1942 年 6 月,第 50 页。

③ 杨继先:《四川省营业税之过去与现在》,《四川省营业税局月报》第 1 卷第 1 期,1938 年 6 月,第 10 页。

④ 《四川省营业税局关于调整营业税组织机构的办法》(1938 年 6 月 16 日),四川省档案馆藏,财政厅档案,59/1822/45—47。

⑤ 杨继先:《营业税征收人员专任兼任之得失》,《四川省营业税局月报》第 1 卷第 3 期,1938 年 8 月,第 2 页。

⑥ 《四川省营业税局关于改革人事制度的办法》(1940 年 1 月 20 日),四川省档案馆藏,财政厅档案,59/1688/248—251。

4%课税;500元以上者,按8%课税。临时牙行营业税一次征收。佣金不满150元者,缴税5元;150元以上者,按8%课税。^① 旧税改办营业税,一方面扩大了营业税征收范围,另一方面使地方杂税有统一的征收管理办法,推动了传统税制向现代税制的转变。

三、营业税对地方抗战财政的支持

与平时不同,战时税收制度改革主要为满足抗战财政支出的需要。四川营业税与地方抗战财政有着非常密切的关系。早在抗战之初,四川营业税就经中央电令,拨作川军出川作战之经费。这是四川省政府主席刘湘高度重视改革营业税制度的一个重要动力和前提条件。经关吉玉和张镜明两任局长改革以后,四川营业税征收管理制度得以优化和完善,为地方抗战财政提供了有力的支持,这具体表现为营业税收入的增长及其在地方财政税收结构中地位的提升。

首先,从历年的收入变化情况来看,1937—1941年度四川营业税收入呈现逐年大幅度增长的态势。由表1可见,1937年度营业税实际收入为284.2万元,1938年度为838.8万元,1939年度为1333.7万元,1940年度增至3101.4万元,1941年度达到9253.7万元。较之1937年度,1938—1941年度营业税收入分别增长了195.1%、369.3%、991.2%和3155.8%。在抗战的特殊历史条件下,通货膨胀急剧增长,扣除物价因素,绝大多数税种的购买力水平均较战前严重下降。然而,1938—1941年度四川营业税购买力较1937年分别增长了104.4%、48.7%、5.0%和23.7%。营业税实际购买力能够超过1937年的水平实属不易。四川营业税收入的快速增长奠定了其在全国营业税收入总量中的重要地位。1941年度全国营业税总收入为16649余万元,四川(包括重庆)约占55.58%。^② 四川营业税能够取得如此成绩,除抗战时期全国政治经济中心“西移”外,征收制度的改革与完善则是一个至关重要的因素。

表1 1936—1941年四川省营业税收入比较表

单位:元

年份	实收数	较1937增长率%	扣除物价因素之后	
			税收购买力	较1937增长率%
1936	853797	—	853.797	—
1937	2842195	100.0	2607.518	100.0
1938	8388303	195.1	5329.053	104.4
1939	13337782	369.3	3877.262	48.7
1940	31014609	991.2	2737.388	5.0
1941	92537608	3155.8	3224.307	23.7

资料来源: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辑下册,南京大学出版社1999年版,第2505页。

其次,从各月收入的变化来看,营业税收入大致经历了从“低水平波动”到“急剧增长”,再到“稳步增长”的变化过程。由表2可见,1936年3月至1937年8月,营业税收入非常有限,每月在10万元上下波动。1937年10月,关吉玉接任营业税总局局长以后,由于大力改革征收管理制度,

^① 《修正四川省牙行营业税征收规则》,《四川省营业税局月报》第1卷第1期,1938年6月,第68—69页。

^② 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,南京大学出版社1999年版,第481页。

而且此时税率已由6%大幅度提高至3%，所以营业税收入在11月份便迅猛增加至50多万元，12月份更超过100万元。但此种税收增长因直接增加纳税人的负担和加剧四川商业经济的恶化而未能延续下去。1938年前3个月，营业税收入较上年底大幅减少，加之营业额税率由3%减低至2%，政府增税的压力骤然加重。也就是在这种背景下，张镜明接任营业税总局局长，并采取一系列措施重新改革和调整营业税制度。此后营业税收入呈现稳步增长的态势，由每月60多万逐渐增长到100万元以上。营业税收入的变化正是两任局长改革效果的反映。

表2 四川省营业税各年实收税款逐月比较表

单位:元

月份	1936年	1937年	1938年	1939年
1月		91615.50	815139.68	1137999.68
2月		107752.24	556948.56	911700.78
3月	57844.44	106099.83	754046.68	933839.30
4月	58131.15	125737.66	669161.89	1218709.13
5月	58278.59	79342.50	612686.74	834120.97
6月	55281.41	118823.88	545679.56	950811.93
7月	97697.98	118206.84	614957.95	1092904.84
8月	62685.46	148270.81	585001.92	1127492.32
9月	70359.04	153421.11	669151.96	1166131.92
10月	136034.79	181391.35	787578.71	1236383.25
11月	100336.61	559818.98	824631.45	1432664.88
12月	157147.36	1069714.85	953233.86	1538035.84
合计	853796.83	2860195.55	8388218.96	13580794.84

资料来源:《四川省营业税各年实收税款逐月比较表》,《四川省营业税局月报》第2卷第10—12期合刊,1939年12月,第25页。

再次,从地方税收结构来看,营业税取代其他地方税,与田赋一起构成了地方税收的主体。抗战前夕,四川地方税收收入中主要有田赋、营业税、契税、房捐等税。由于营业税收入有限,每月仅10余万,在地方财政税收中处于无足轻重的地位。然而,经过关吉玉和张镜明两任局长的改革以后,营业税在地方税收结构中的地位显著提高。由表3可见,在1939年度四川地方税收收入结构中,田赋和营业税在税收收入中居第一位和第二位,其所占比重分别为63.4%和28.6%。如果算上税外收入的话,田赋和营业税的比重仍能分别达到45.6%和20.6%。由此可见,仅经过两年多的改革,营业税便在四川地方财政税收中确立起其重要地位。

表3 1939年度四川地方税收收入结构表

单位:万元

项目	田赋	营业税	契税	房捐	税收收入	税外收入	合计
金额	3013.2	1358.1	309.0	69.3	4749.6	1854.2	6603.8
占岁入%	45.6	20.6	4.7	1.0	71.9	28.1	100.0
名次	第一位	第三位	第四位	第五位		第二位	
占税收%	63.4	28.6	6.5	1.5	100.0		
名次	第一位	第二位	第三位	第四位			

资料来源:《四川省营业税概况》,《经济汇报》第2卷第11期,1940年12月1日,第1381页。

值得注意的是,在需款甚急的情况下,政府还可以以营业税作为抵押进行贷款。如1938年川军第二次出川抗战时,由于税淡款绌,无从筹措军费,四川省政府就以营业税作抵押,向四大银行(中央银行、中国银行、交通银行、农民银行)押借法币160万元,用于出川部队经费及补发欠饷。^①作为川军出川作战粮饷费用的一个重要组成部分,四川营业税为支持抗战财政作出了贡献。不难想象,如果没有一套比较完善的征收管理制度,四川营业税根本无法承担如此重大的历史使命,无法为川军出川抗战提供必要的资金保障。战时四川营业税制度改革是在重重困难之下进行的,短短几年间便取得如此之成绩,无疑是中国地方税收现代化进程中浓墨重彩的一笔。

四、余 论

近代以后,中国社会经济发生了深刻的变化,开启了现代化的历史进程。有学者认为,到1937年抗日战争全面爆发时,中国市场经济已经基本成型。^②如果没有日本侵华战争,中国是否将沿着市场经济和现代化的道路加速前行?换言之,抗日战争与中国现代化是什么关系?这是一个值得深入探讨的问题。

具体就税收而言,它是国家财政的重要收入来源,是维持政府正常运作及推动各项现代事业发展的资金保障。在抗战全面爆发前,中国初步实现了从传统税制向现代税制的转变,建立起一套与现代社会经济发展相适应的税收体制和税收制度,可以说,中国的税收现代化已经初具雏形:工商税取代土地税成为了国家税收结构的主体,废除了晚清沿袭下来的厘金制度,收回了关税自主权,从西方国家引进了印花税、所得税、营业税等现代税制,建立起以关税、盐税、统税为主体的国家税收体系和以田赋、营业税为主体的地方税收体系。

作为内陆地区,四川税收现代化起步较晚,至川政统一以后才开始逐步建立起现代地方税收体系。从四川营业税制度的发展来看,战前政府主要采用简化税制、逐步推进的方式,以期最终达到改良地方税制和增加收入的双重目的,但效果并不理想。抗战爆发以后,在最需要增加税收以支持抗战财政的情况下,四川省政府不得不改革营业税制度。在此过程中,关吉玉与张镜明两任营业税局局长发挥了至关重要的作用,前者实行改革制度和提高税率相结合的增税方式,后者侧重于“增税”与“恤商”间的平衡。事实上,两任局长所采取的改革措施均不同程度地优化了营业税征收管理制度,四川地方营业税最终实现了“跨越式”的发展,加速了现代化进程。因此,关于抗日战争与现代化关系的研究,应当对不同领域、不同地区进行更加具体细致的考察,惟有如此,我们才能够更加清楚地认识二者之间的关系。

[作者柯伟明,中山大学历史系讲师]

(责任编辑:徐志民)

^① 《省府经署为发川军出征费向四行借款》,《四川月报》第12卷第5、6期合刊,1938年6月,第111页。

^② 朱荫贻:《辛亥革命与近代中国市场经济的发展》,《学术月刊》2012年第7期,第148页。