

論 概 稅 業 營

山東省政府財政廳編印

營業稅概論序

自全國厘捐裁撤，各省始開辦營業稅，以資抵補，我魯自二十年改訂後，寒暑迭更，往復推求，漸臻完備，撫今追昔，舉當年初造之艱難，暨本稅立法之精意，有不得不爲我同僚告者，大抵一法之立，創難於因，非常之原，黎民所懼，率循既久，雖取盈而不以爲苛，課則初頒，縱薄歛而亦以爲虐，輿情向背，恒視稅則之新舊爲轉移，始謀不臧，動虞覆餗，其難一也，自古財政，代有專書，營業稅係屬創舉，不聞有私家著述，憑空結撰，適以貽嚮壁虛造之譏，閉門造車，難與言出門合轍之效，若涉大海，罔得津涯，其難二也，泰西各國，雖有營業稅之設，但施行至今，遠或百年，近僅數十年，斜行旁上之書，苦無善本，定率比例諸法，輒有異同，斟酌損益，有費鉤稽，削足適履，奚裨治理，其難三也，夫政事之成，其始必有所甚難而其後乃閑久遠而不敝，震撼危疑之所歷，艱辛勞苦之所嘗，精神意慮之所殫，苟非內察我國情勢外覘各國所長，奚足以成一家之言，而垂爲法令哉，向榮治賦魯邦，深念茲事體大，日與在事諸寅僚，孳孳討論，不厭求詳，行之數年，略臻成效，復經飭員，將各國營業稅立法例，及我國營業概況，本省營業稅章則，一一筆之於書，並將補充修正各條與夫法令解釋，薈萃成言，裒爲一冊，深望司其事者，手置一編，詳細研討，藉瀹新知，造詣

所及，詎有限量，漁者志不在筌，而非筌無以漁，獵者志不在蹄，而非蹄無以獵，先難後獲，仁者見端，左右逢源，期於自得，古人所謂開卷有益者，意在斯乎。

中華民國二十四年九月

王向榮序於山東財政廳

營業稅概論目錄

第一章 緒論

第一節 營業稅之意義

第二節 營業稅之起源

第三節 營業稅之特點

第二章 營業稅之征收

第一節 課稅之標準

第二節 課稅之方法

第三節 課稅之要件

第三章 營業稅之重複稅

第四章 營業稅之轉嫁論

第五章 各國營業稅立法例

第一節 英美之營業稅

第二節 奧大利之營業稅

第三節 俄國之營業稅

第四節 法國之營業稅

第五節 德國之營業稅

第六節 日本之營業稅

第六章 我國營業稅之概況

第一節 我國營業稅之沿革

第一目 牙稅

第二目 當稅

第三目 烟酒特許牌照稅

第四目 特種營業執照稅

第五目 普通商業牌照稅

第二節 我國實施營業稅之經過

第三節 本省營業稅章制

一、山東省營業稅征收章程

附稅率表三種 申報書式 營業証式 征稅收據式 征稅免稅清冊式

二，山東省征收營業稅處罰規則

附罰款收據式 罰款通知書式 滯納金通知書式

三，山東省營業稅征收局組織章程

附各局名稱等級表 薪工經費表

四，山東省營業稅征收局冊報解款規則

附月報表式三種 征解稅款清冊式 領銷收據清冊式

五，山東省營業稅征收局獎懲規則

六，山東省征收營業稅評議委員會組織章程

七，山東省征收營業稅評議委員會評議規則

八，山東省政府財政廳營業稅督征員辦事規則

第四節 征收營業稅之要點

附錄

一，山東省征收牲畜營業稅章程

營業稅目錄

- 二，山東省征收屠宰營業稅章程
- 三，山東省征收屠宰營業稅章程施行細則
- 四，山東省征收油類營業稅章程
- 五，山東省征收牙行營業稅章程
- 六，山東省編審牙紀投標規則
- 七，山東省征收當典營業稅章程
- 八，山東省征收洛口斗管營業稅章程

營業稅概論

武城子寶生編述

第一章 緒論

第一節 營業稅之意義

近世國家收入。大半仰賴於賦稅。賦稅有課自人民所得者，如所得稅，財產稅，收益稅，流通稅是。有課自人民消費者。如關稅，及各種消費稅是。營業稅爲收益稅之一種。以營業之贏利爲稅源。而自營業者徵收之。惟營業之意義。廣狹不同。以廣義言，指以營利爲目的之事業。如農林等原始產業。及勞動職業，皆可包含於內。以狹義言。則專指工商業。各國營業稅法中所稱之營業。多用此義。蓋多取列舉主義。將爲徵稅對象之營業，一一舉出。而所舉之營業。幾盡爲工商業也。此外之特殊企業及職業。若農業，林業，鑛業，律師，醫生等業。則被剔出。或徵收田賦。或另課特別營業稅。如日本之鑛業稅，交易所營業稅，賣藥營業稅。德國之鐵路營業稅。均爲特別營業稅。學者爲便於說明。稱對於一般工商業所課之營業稅，爲普通營業稅。對於某種營業所課之營業稅，爲特別營業稅焉。

第二節 營業稅之起源

營業稅之起源。實由古代之許可金發達而成。蓋古時對於人民之營利者。須先徵收許可金。而後得以實行營利。洎工商業發達。營業日繁。此種簡單手續。不能適用。加以自由思想勃興。人民咸知許可金之制度，不僅束縛營業之自由。且因無課稅等級。致事業有大小。而許可金之負擔。無多少之差別。有失公平。羣起非難。於是各國乃由許可金之制度。漸次擴充。推廣稅基。更改稅率。而變為一種營業稅制度。

施行營業稅最早者為法國。法國於一七九一年，由許可金改為營業稅。於一八九三年修正。法國革命之後。將所有對人稅一律廢除。代以對物稅。其中成績最著者。厥為營業稅。次為德國。於一八一六年設營業等級稅。其後亦幾經修正。旋於一八二〇年廢除。至一八六二年。又更訂辦法。中經彌克倡議改良稅制。有攻擊營業稅於小企業課稅過重者。復於一八九一年重新修改。日本之營業稅。始於明治三十年。英國無獨立之營業稅。其中央政府之稅則上。亦無營業稅之名稱。僅就第四種所得稅中，徵課營業之收益而已。

販賣稅亦為營業稅之一種。在古埃及時代。即已有之。至中世紀時。法皇路易十一。於一四六五年，設立一種販賣稅。稅率為百分之五。販賣稅定為國家稅。實濫觴於此。其後飲料稅及鹽稅。均屬販賣稅性質。西班牙於一三四二年設販賣稅。包括一切售賣之貨品。初徵百分

之一。後增至百分之十。德國在十七十八世紀，徵收一般販賣稅。英國至十九世紀。販賣稅逐漸發達，普法戰爭之際。法國舉辦新稅，內有一種名過轉稅者。與販賣稅名異實同。歐戰以後。各國以販賣稅有礙經濟發展。漸行廢止。大國中仍採用此種稅制者。祇德法兩國耳。我國向無營業稅。而與其性質相似者。厥為牙稅。當稅，及販賣烟酒特許牌照稅。全國關稅會議時。議決裁釐加稅。營業稅亦為提出抵補之一種。二十年一月一日。全國釐捐。一律裁撤。各省始實行開辦營業稅。

總之。邇來工商業發達之國。悉課營業稅。蓋對於土地、家屋，及動產之收益。既有田賦，家屋稅，利息稅等。則對於工商業之企業收益。自不可不課以企業收益稅。以求負擔之均平。此營業稅在理論上所以不失為正當之課稅也。

第三節 營業稅之特點

歐美各國施行營業稅。已有長久之歷史。此種稅收。在各國歲入中。均占重要部分。近更逐漸發達。蒸蒸日上。其為合於財政原理之良稅。已為一般所公認。茲將其特異之點。分述如左。

(一)營業稅以收益為稅源。大抵課於豪商巨賈。且具有永久存續之性質。是為合於收入確

實之原則。

(二)營業稅既以收益爲稅源。則收益多者，納稅必多。收益少者，納稅亦少。并可採用累進稅率。是爲合於賦稅均平之原則。

(三)財產之課稅。動產往往漏稅。營業稅課稅。可以祛除此弊。是爲合於賦稅正確之原則。

(四)工商業多在城市都會之中。萃集一處。既便徵收。又節糜費。是爲合於徵收省費之原則。

營業稅之特點。固如上述。但營業稅之課稅標準。最難選擇。一有不慎。易滋弊害。而重複稅之發生。尤爲此稅之弱點。此種問題。關係綦重。於國家之收入。企業之發展。均有直接影響。是不可不詳加研究者也。

第二章 營業稅之徵收

第一節 課稅之標準

各種租稅。皆有一定之課稅標準。課稅標準與稅源。課稅物件，又有區別。稅源，乃租稅之所自出。課稅物件，乃賦課租稅之目標。國家所指定之物件，或行爲事實。課稅標準，乃決定

稅額大小多少之度量也。如財產稅。課稅物件爲財產。稅源爲財產收入。而課稅標準，則爲財產之價值。營業稅之課稅物件爲營業。稅源爲營業收益。而其課稅標準，則或爲資本額，或爲賣出額，或爲收益額。課稅手續中。最重要而最難設定者。莫過於課稅標準。而課稅標準之最難設定者。又莫過於營業稅。蓋營業稅以收益爲稅源。營業之收益。包括資本收益，勞力收益，及企業收益三種。性質介於財產課稅及所得課稅之間。課稅標準偶一誤設。則不僅有重複稅及不公平之惡果。且於調查徵收。均有窒礙。故課稅標準在營業稅中，實爲最應審慎之一點。

營業稅之課稅標準。雖因各國經濟情形不同，頗爲龐雜。但總括計之。不外下列四種。

(一)。以特許證爲標準。(二)以營業財產爲標準。(三)以營業總額爲標準。(四)以營業收益爲標準。試分別說明如左。

(甲)以特許證爲標準者

以特許證爲標準。卽謂之准許稅。准許稅者。並非賦與一種特權。卽普通營業。得政府之准許。受政府之保護。應納之一種稅也。其課稅手續。極爲簡單。僅以准許營業之種類。爲課稅之等級。而無所謂稅率。無論資本大小。營業盈虧。凡屬同種營業。悉課以同一之稅額。

在各種課稅標準中。最爲幼稚。且易發生弊害。惟各種職業。及特別營業。既無資產之可言。而其營業收益。又復難於稽考。如以特許証爲標準。按年征收。亦殊簡便。固不能因其弊害較多。擯而不用也。

(乙) 以營業財產爲標準者

以營業財產爲標準。實與一班財產稅之性質相同。一般財產稅。在古代收支簡單。曾盛行一時。晚近文化日興。費用日繁。國家所取於民者亦日多。此種稅制。漸覺不能適用。而爲人民及財政學者所反對。其缺點有四。列舉於左。

(一) 不能均平。財產課稅。祇能課於動產不動產兩種。而不能課於勤勞所得之收入。

勤勞所得。爲數甚多。如醫生、律師、及以營利爲目的之勤勞營業。每年收入所得，實佔巨額。若依財產課稅。則此種收入。反致免稅。所課者，僅一般有外形財產之商賈而已。

(二) 重複稅。以財產爲課稅標準，而生重複稅。其事實之最顯著者。厥爲債務減免問題。蓋營業者對外負債。課稅時如不除去債務。則債權人與負債人。均在同一財產上納重複稅。如將債務除去。則報假賬者過多。其害相等。

(三) 財產之價值，不能代表納稅者之能力。或作人民納稅力之標準。

在十一世紀。財

產足以代表人民之富力。洎工商業發達。信用制度盛行。前之所謂財產。已失去代表富力之能力。而營業者財產之大小。與其營業之盈虧。亦時成反比例。即財產雄厚者。未必獲利。而財產薄弱者。反能操奇計贏也。以此推定營業稅之稅額。其違背公平之原則。較之其他稅則。殆尤甚焉。

(四)漏稅及匿報。

財產稅內。以動產爲最難調查。動產種類甚多。易於隱匿。其流弊所及。不僅偷漏少報。且有將不動產變爲容易隱匿之動產。以圖免稅者。

以營業財產爲標準。其弊固如上述。但有少數營業。不適於他種標準者。亦可就其財產而賦課之。以補助他法之不及也。

(丙)以營業總額爲標準者

各國施行之販賣稅。均以營業總額爲標準。其弊有二。述之於左。

(一)增高物價。

例如一種商品。由生產者轉至批發者。由批發者轉至小批發者。由小批發者轉至零售者。由零售者轉至小零售者。由小零售者始轉至消費者之手中。如是輾轉販賣。至消費者爲止。週轉一次。即須納稅一次。週轉之次數愈多。則稅額之負擔愈重。而物價亦必隨之增高也。

(二) 負擔不公

例如首飾玩具。成本輕而售價高。每日週轉之次數極少。獲利必厚。

普通商品。稍有贏利。即須出售。每日週轉之次數極多。而獲利甚微。如照其賣出總額課稅。則前者營業少而利厚。負稅反輕。後者營業多而利薄。負稅反重也。

以營業總額為課稅標準。並無特殊利益。惟以手續簡單。便於推行。故在前辦營業稅之國家。往往採用之。

(丁) 以營業收益為標準者

(一) 毛利潤

以毛利潤為營業稅課稅標準。其利有四。(1) 以收入能力為納稅標準。較

為公平。(2) 調查容易而確實。(3) 徵收手續簡單，需費甚少。(4) 無漏稅匿報之弊。所以討論租稅問題者。多主張採用此法。美國各州之徵收處。亦均認為最良之一種。不過此法雖善。而弊病亦不能免。計其弊有二。(1) 不能代表真實之收入能力。蓋毛利潤者，為未除費用之利潤。同一毛收入之營業。因費用未除之故。致純利多者。與純利少者繳納同一之稅額。(2) 不能鼓勵營業者管理方法之改良。因營業者管理優良。營業固能暢旺。而管理費用。亦必隨之增加。結果，毛利多而純利少。納稅反多。

(二) 純利潤

毛利潤既不能無弊。於是研究財政問題者。咸倡議以純利潤為標準。純

利潤作標準。其利甚多。而最大者，即足以代表營業者之真實收入能力。此外如公平簡單等，均合於財政上之原則。但亦有持反對之論者。其理由二。（1）營業者有時全無純利。則國家不能收稅。收入不能確實。此種論調。雖能持之有故。究屬無關重要。因營業者無純利，乃係偶然之事實。除新設之營業，及有特殊情形外。斷無連年虧賠之理。且無純利之營業。即無收入能力。縱不納稅。似亦平允。（2）審查及決定純利，因各種營業會計制度之不劃一。不能將各種不同營業之純利，加以比較。手續上較為困難。

由以上四種課稅標準論之。以特許證弊害最多。營業財產，及營業總額次之。而以營業收益最為適當。以營業收益為標準者。又多採取純利潤。因純利潤即營業者之收入能力。與能力說相合。雖在調查上較為煩雜。究屬害少利多。至於特種營業。往往按財產課稅。或以特許證為標準。而在創辦營業稅之國家。亦有以營業總額為標準，以養成人民納稅之習慣者。是又在理財者之善為調度。未可一概論也。

第二節 課稅之方法

營業稅之課稅方法。可分為三項。述之於左。

（一）許可稅法。此法為對於各種營業，於一次或每年徵收稅額之課稅法。實即古代許可金之

遺意。各國地方稅制。多採用此法。美國南部諸州。尤盛行此制。如南加羅尼亞州。區別營業之種類。計爲五十種。課煤氣公司五十元。課建築及金融公司五十元。課鐵路公司五百元。課電話及電報公司五百元。其他各業。視其收益多寡。而異其等差。馬理蘭州。按營業資本之多寡。分六千元以上爲七級。而課以四十元至百五十元。但近代各國。多已廢止。其理由有二。(1)不以營業者之利潤爲課稅標準。殊不公允。(2)妨害產業之發達。短於資本者。不易從事於營業。而雄於資本者。因得以獨占市場。一般人民之利益。將爲獨占營業者所剝奪。因有以上兩種弊害。故各國均認此法爲幼稚。廢而不用。

(二)外觀法。此以一定之外形爲標準。而推定營業利潤。以定稅額之多寡。最初推定之標準。至爲單純。嗣後次第進步。漸臻周密。近代國家。若法若德。均採用此法。以法國制度論。其推定之標準有四。(1)營業之種類。(2)營業地之入口(3)從事營業之人數。(4)營業房舍之租價。若德國製度。則於上述四種標準之外。更加以資本額及收入額。方法益形周密。按外觀法發生較早。其優點。在手續簡單。不致侵擾營業內部。而其劣點。則易失之負擔不公。蓋其依據之標準。與營業之利潤。不能得精確之比例也。

(三)查定法。此法爲調查營業之純益。以爲課稅之標準。調查純益之方法。不外三種一爲