

19 世纪下半期俄国工商业税改刍议

张广翔 梁红刚

【内容提要】 19 世纪下半期,俄国的工商业发展异常迅猛,当时的工商业税制已经不能适应工商业发展的需求,一些国务活动家入主财政部后,积极推行工商业税收改革。由于时局所限,加之工商业法律不健全,19 世纪下半期,工商业税制的改革尽管使俄国工商业税收体系趋于合理化,但未能达到平衡分配工商业税收的目的。即便如此,税制改革的结果对于俄国工商业企业的发展产生了深远的影响。

【关键词】 俄国 工商业 税制改革

【作者简介】 张广翔,吉林大学东北亚研究中心教授;梁红刚,吉林大学东北亚研究院博士研究生。(长春 130012)

有关制定合理税制的问题,无论是从增加财政收入的角度,还是从发展经济的角度都是一个十分复杂的难题。这个问题的解决关系到国库收入和工商业的发展。受国家时局、经济政策及落后的工商业税收体系等诸多因素的影响,俄国政府在工商业税制方面几经改革。俄国 19 世纪上半期工商业税收体系是 1824 年制定的营业证制度,企业主要支付三种税:第一种是商人协会税(又称基尔特税);第二种是地方税和城市需求税;第三种是养路费和航运交通费^①。准确地说,1824 年法令还不是工商业税制,只是各阶级商业经营活动的规范。克里木战争之后,俄国意识到发展工商业的重要意义,沙皇亚历山大二世决心进行改革。1861 年废除农奴制之后,数百万农民获得了自由身份,他们也可以从事工商业经营(当然,他们要获得工商业经营专利证)。俄国政府打算通过实行保护民族工商业发展的方针政策来促进工商业的繁荣,同时增加国家收入,为此出台了 1863 年条例。该条例进行修改之后,于 1865 年正式实施。但是该条例仍然以营业执照税收体系为基础,获得营业执照和依据企业外部

特征作为征税标准,未能达到税收合理化的目的。随着国家工业的发展,财政大臣 H. X. 本格和 C. Ю. 维特对工商业税制实施了进一步改革。本格税改旨在达到减轻农民阶层纳税负担和平衡税收的目的,因此财政大臣进行了降低农民赎金和取消人头税的改革。改革使国库利益付出了巨大牺牲,而使当时的工商业得到了飞速发展,本格增加了工商业企业专利证税的额度,同时对企业征收附加税、资本收入比例税和企业房产税。虽然本格时期工商业税收进项不断增长,但新税制也暴露出诸多问题:一方面,税制未能考虑到企业资金周转额和利润所得,未能达到税收平衡的目的;另一方面,对于小企业税收压力过重。维特入主财政部之后,对工商业税收体系进行了根本性的革新。1892 年工商业税收法令提高了企业附加税比例和包额分摊税的额度,同时扩大了缴纳包额分摊税企业的范围,此时交纳消费税的企业也要

^① Захаров В. Н., Петров Ю. А., Шацкило М. К. История налогов в России IX ~ начало XX века. Москва. РОССПЭН. 2006. С. 208.

支付包额分摊税。1898 年营业税新条例把企业作为纳税的对象,提高固定税和比例税的标准,对所有企业征收利润所得税。同时加收企业固定资本比例税,延长包额分摊税年限。维特的税改使俄国税收体系向渐进合理化方向发展。但由于税务检查机关工作不力和存在营私舞弊的现象,众多企业能够成功逃税,这不仅使国库利益遭到了损失,而且税收完全平衡的目的也成为泡影。许多小企业仍不堪税收重负,陷入举步维艰的境地。本文力求通过研究俄国 19 世纪下半期工商业税制改革,阐述改革的历史原因,揭示改革为俄国不同企业发展带来的影响。

一 工商业税制改革原因

历史上任何一项改革都不是改革者凭空臆断的想法,而是有着深刻的历史背景和促使改革实行的原因的。俄国 19 世纪下半期的工商业税制改革也不例外。下面我们来分析俄国 19 世纪下半期工商业税制改革的历史原因。

第一,因饱受预算赤字的困扰需要不断增加岁入。从 1802 年起俄国由财政部全面负责国家预算和税收。整个 19 世纪俄国饱受预算赤字的煎熬,1802~1913 年间,俄国竟有 82 年预算赤字。历任财政大臣无不为了弥补预算赤字而进行种种激进的税制改革,使 19 世纪下半期税制和税收结构发生了根本性的变化,税制改革在俄国经济和社会生活中留下了深深的烙印^①。工商业税收作为国家预算收入的组成部分自然也在改革之列。19 世纪下半期俄国经历了 1853~1856 年克里木战争和 1877~1878 年的俄土战争。两次战争前夕和整个战争期间,巨额的军事支出迫使财政大臣要全方面提高国家的税收进项,工商业领域也不能幸免。作为时任财政大臣的 П. Ф. 勃洛克和 Н. X. 本格,他们的首要任务就是筹集战争所需要的巨额资金。战争使得俄国财政和经济千疮百孔,为了弥补预算赤字、挽救国家财政濒临破产的命运,国家不得不进行工商业税制改革,千方百计地提高工商业税收标准。克里木战争的失败,暴露了农奴制的腐朽性和俄国在经济上和技术上的落后性。朝野上下痛定思痛,认识到缺乏工业和铁路是战争失败的直接原因,如果再不改

革图强,不实行工业化,俄国将落入三流国家的行列^②。在工商业不发达的情况下,俄国许多产品只能依靠外国进口。这不仅会使俄国大量资本流向国外,同时也抑制了本国工商业的发展。于是俄国政府实施了总体保护发展俄国工商业的方针。虽然对工商业实行了优惠政策,但在两次战争期间财政部还是提高了工商业税收的额度,同时增加了税收种类。我们可以断言,这样的改革是受到战争时局的影响。

第二,19 世纪下半期工商业快速发展要求工商业税改。19 世纪 50 年代之前,俄国仍然是农业国,但是已经有了许多农村和城市手工业作坊,此外还有相当多的工厂企业。克里木战争及其引发的对各种商品需求的增长,使俄国的工商业活动变得异常活跃。根据 С. Г. 斯特鲁米林的统计材料,俄国于 1811~1820 年间进口机械设备只有 177 台,1821~1830 年间为 487 台,1831~1840 年间为 4 111 台,1841~1850 年间为 11 747 台,到了 1851~1860 年间俄国进口的机械设备猛增到 48 080 台。毋庸置疑,机器设备的进口是为了装备工厂工业。1851 年欧俄 50 个省只有机械制造厂 19 家,总共 1 349 名工人,产值仅仅 47.8 万卢布。而到了 1861 年,欧俄地区的机械制造厂增至 106 家,是 1851 年的 5.5 倍之多。工人 23 477 名,是 1851 年的 17 倍。产值 726.3 万卢布,比 1851 年增长了 15 倍^③。这两个例子足以说明从 19 世纪 50 年代中期开始,俄国的工厂工业已经步入迅猛发展时期。1861 年~19 世纪末,俄国工业在国民经济中占据了十分重要的地位。这一时期是俄国整体国民经济改组和继续发展的重要时期,在这一时期俄国总体工业得到了跳跃式发展。俄国史学家把此时的工业发展划分为两个阶段:第一阶段从 60 年代到 80 年代中期;第二阶段从 80 年代中期到 19 世纪末。每个阶段工业发展都有自己独有的特征。第一阶段是俄国众多工业部门向资本主义经营体制转化的过程,是工业部门结构基础的形成时期,为工业化快速发展创造了

① 张广翔:《19 世纪~20 世纪初俄国税制与经济增长》,载《吉林大学学报社会科学版》2004 年第 2 期。

② 刘祖熙:《改革和革命——俄国现代化研究(1861~1917)》,北京大学出版社 2000 年版,第 3 页。

③ Струмилин С. Г. Очерки экономической истории России и СССР. М. изд. Наука. 1966. С. 396,398.

先决条件。很多重工业和轻工业工厂在这一时期建立起来,同时产生了新兴的工业部门,如机器制造业和化学加工业等,铁路修建进入前所未有的发展时期。到 80 年代中期前,俄国完成了工业化初步发展阶段的任务。第二阶段是铁路工业迅速发展时期,铁路工业是工业化发展的决定因素,铁路修建促进了重工业和能源密集型工业部门的飞速发展。与此同时,工场手工业和小手工业企业也持续不断地发展。工业生产部门和类型组合搭配更平衡化。大工业、小工业和手工业的平衡发展满足了工业化需求^①。我们可以列举列宁引用《欧俄工厂工业统计汇编》中的数字来说明这种增长的态势^②。

年代	工厂数量 (所有行业)	生产额 (单位:千卢布)	工人数 (人)
1866	6 891	276 211	342 473
1871	8 149	334 605	374 769
1886	16 590	866 804	634 822
1890	17 946	1 033 296	719 634

列宁所列举的数字证明了 60 ~ 90 年代工厂数量、生产额及工人数都在迅速增长。工厂工业发展的同时,手工业也得到了广泛的发展,因为手工业是享受国家特别扶持政策的。俄国的铁路网从 1865 年的 3 819 公里增长到 1890 年的 29 063 公里,即增加了 6 倍多。在俄国铁路建设的发展中,曾有两个大高涨时期:60 年代末(和 70 年代初)和 90 年代后半期。从 1865 年到 1875 年,俄国铁路网平均每年增加 1 500 公里,从 1893 年到 1897 年,平均每年增加大约 2 500 公里^③。工商业发展带动了铁路事业的发展,而铁路网的扩大同时也加速了工商业的发展。因此俄国工商业税制改革势在必行。

第三,税制的不完善。俄国专门的工商业税制出现在 1775 年。严格意义上讲,此时还不能将工商业税收称为一种体系,只能视其为各个阶层进行工商业经营的一种规范。18 世纪末,营业税征税的标准不是工商业经营的实际规模,而是根据经营者所申报的资本额度和所属阶层来征税。不同企业的资本收入不同,但对于所有企业来说捐税的额度没有任何差别。这种工商业税收方式一直保留到 1824 年。由于体系的不完善导致了许多营私舞弊的现象。最主要的是一些经营者出

于利己主义隐瞒资本申报数额,导致国库来自于工商业方面的税收锐减。1824 年财政部出台《商人等级制度和其他阶层商业经营的补充条例》^④。条例规定:商人在加入商人协会时要进行资本申报,加入一等商人协会所要求申报的资本为 50 000 卢布,加入二等和三等商人协会申报资本数额分别为 20 000 卢布和 8 000 卢布。申报资本额度是其纳税的依据。该条例与以往工商业税制有几个原则上的区别:第一,商人除了缴纳申报资本的比例税,还要支付商人等级税,这种商人等级税也被称为营业执照税,即商人阶层为获得工商业经营权要获得不同等级(共分三个等级)的商人证明;第二,对于开设超出规定数量的商铺、作坊和企业需缴纳许可证税;第三,对于以往豁免交纳营业税的小市民阶层来说,此时要想从事手工业经营,需要购买特殊的营业执照。1824 年条例规定,等级商人申报资本比例税与以往相同,支付资本 4% 的商人协会税,一等和二等商人还需交纳养路费和水运交通费,数额为商人协会税的 10%。一等商人专利证税为 2 200 卢布,二三等商人营业执照税相应为 880 和 220 卢布。条例还规定了从事企业经营的农民阶层要获得相应的证明书,证明书共分六类^⑤。1824 年的工商业税收条例虽然经过修订,但直到 1863 年前基本体系未发生根本性的变化。可以看出 19 世纪中期俄国所实行的工商业税制,准确地说是工商业经营活动的制度。克里木战争失败之后,俄国政府痛定思痛,决心进行大刀阔斧的改革。具有划时代意义的就是自上而下废除阻碍生产力发展的农奴制。这为俄国工商业企业提供了大量的劳动力,促进了工商业快速发展。而此时落后的工商业税制已经完全不能适应现实的需求,这是工商业税制改革的根本原因。

① Тюкавкин В. Г., Ляцко Л. М. т. д., История России XIX века. Учеб. пособ. в 2 ч: Гуманит. Изд. ВЛАДОС. 2001. С. 135 - 136.

② 《列宁全集》第 3 卷,中文第二版,第 555 页。

③ 同上,第 507 ~ 508 页。

④ Полное собрание законов Российской империи Собрание первое. СПб. 1830. Том XXXIX. No. 30115. С. 588.

⑤ Захаров В. Н., Петров Ю. А., Шапило М. К. История налогов в России IX - начало XX века. С. 166 - 167.

二 19 世纪下半期俄国 工商业税制的改革

我们所研究的时期,由于受战争时局背景的影响,俄国实行了总体保护工商业发展的方针政策,推动了工商业不断向前发展。在这样的背景下,原有的工商业税收体系的弊端暴露得一览无余,工商业税制改革迫在眉睫。

19 世纪 50 ~ 60 年代工商业税制改革:1824 年条例出台后的十几年几乎没有任何变动,1839 年俄国政府对 1824 年条例进行了更改^①。规定加入一等商人所需申报资本为 15 000 银卢布,二等和三等商人申报资本额分别为 6 000 和 2 400 银卢布。商人协会税与 1824 年的比例相同:一二等商人营业执照税分别为 660 和 264 卢布。三等商人营业执照税数额分别为 66、43、30 和 20 卢布不等,主要取决于他所入会的地点。50 年代初,俄国为筹集克里木战争经费不得不千方百计增加工商业税收额度。财政部从 1853 年 1 月起,从工商业企业征收营业执照税 15% 的国家税,后来决定征收地方自治税,总额达到营业执照证税的 10%^②。

手工业者的税收有专门条例规定。在加入同业公会时手工业者要支付不超过 3 卢布的税。除此之外,还要缴纳小额的雇佣学徒费和用于慈善目的的费用。为了使税率与实际工商业经营活动规模相一致,改革商业章程的任务落到了时任财政大臣 П. Ф. 勃洛克的身上。1853 年沙皇颁布上谕,成立了隶属于财政部的商业章程研究委员会。该委员会完成了赋予它的使命,经过近两年的努力,于 1855 年 10 月拟定了商业章程总方案。方案由工商业营业执照税条例和商业章程变更条例构成,主要内容包括:(1)将商人协会税划分为两部分,即固定税和比例税,固定税等同于以往的营业执照税;比例税是要与买卖交易或手工业规模相一致的税收形式;(2)工商业税收不再以申报资本为依据,而是要根据贸易种类来确定;(3)征收固定税和比例税要按适中的标准;(4)取消以往在农村贸易中的限制等。此时的见解是,“工商业税收不断增长不是靠高额税收手段达到的,而是由于更合理的分配税收和依靠工商业企业的

自然增长”^③。1855 年方案最终虽然未获得通过,但是它成了 1861 年方案的基础。А. М. 科尼亚热维奇入主财政部之后,大量启用有能力的年轻人担任本部门重要的管理职务。1859 年财政大臣设立了隶属于财政部的税制研究委员会。该委员会成立之初遇到了非常严肃的问题,一方面,委员会必须谨慎行事,避免税制改革导致国库收入降低的可能;另一方面,税收体系与社会时局和经济发展紧密相连。现行的税制仍然没有根除阶层的痕迹,课税的对象是不同阶层的自然人,而不是具体的工商业企业^④。1861 年年初,税制研究委员会提出了工商业税制改革的另一个方案,该方案以法国所采用的税制为范例,委员会认为税收额度要适中,采纳了 1855 年方案中的主要见解。1861 年提出的方案被公布于众,并引起了广泛的讨论,尤其是来自于商人阶层的讨论意见更多。这一制度的主要想法可以总结如下:计划将工商业经营税收分成两种形式:固定税和比例税。对于一等商人来说,固定税为 264 卢布,对于二等商人来说,依据地域不同该税额度为 33 ~ 66 卢布不等。除此之外,还须缴纳地方税(营业执照税的 25%)。比例税规定为商业厂房租金的 5%(但每个企业不能超过 300 卢布),或者在工人超过 16 人的情况下,以每人 30 戈比计算比例税(但不能超过 450 卢布)。虽然该方案没能实施,但它是 1863 年工商业税收体系改革的基础。这个方案研究未定时,财政部提高了所有税收额度。1861 年 12 月 30 日的法律规定,一等商人营业执照税从 660 卢布降到 600 卢布;二等和三等商人相应提高到 300 卢布(原来为 264 卢布)和 150 卢布(原来为 66 卢布)^⑤。但是新的工商业税率只实行了一年。

1862 年 1 月 23 日,М. Н. 赖腾被任命为财政部主管,12 月政府批准其担任财政大臣的职务。1863 年 1 月 1 日,财政部出台了《商业和手工业

① Полное собрание законов Российской империи Собрание второе. СПб. 1840. Том XIV. No. 12867. С. 839.

② Рудченко И. Я. Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России. СПб. 1893. С. 138, 139, 140.

③ Там же. С. 156.

④ Захаров В. Н., Петров Ю. А., Шацкило М. К. История налогов в России IX – начало XX века. С. 174 – 175.

⑤ Рудченко И. Я. Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России. С. 143, 144, 164.

经营税条例》^①。该条例于 1865 年正式被批准实施。条例规定工商业税分为营业执照税和许可证税。营业执照税依据贸易种类(批发贸易、零售贸易和小额贸易)规定为三个等级(工厂企业被列入第二等级)。获得一等营业执照每年缴税 265 卢布(以前为 600 卢布)。获得二等营业执照依据地区不同征税 25 至 65 卢布不等(取代以前的 300 卢布)。三等营业执照税从 8 至 20 卢布不等(以往为 150 卢布)。除此之外,获得开设工商业企业和作坊的权利要求具有专门的许可证,其数额也要依据地区工商业发展实情和贸易种类而定(批发贸易为 10 到 30 卢布,零售贸易 5 到 20 卢布,小额贸易 2 到 10 卢布)。企业主和商人普遍认为税收额度不高。对于征收消费税企业来说,建立取代营业执照要获得特殊的营业证。股份公司必须以公司名义选择一等营业执照,不取决于其资金的数额和股东的人数。商行中的首脑要选择一等营业执照,而其他成员要选择不低于二等的营业执照。在承包生产、征购和包销商品时,代替营业执照税要缴纳合同总额 1/4 作为税款。一等和二等营业执照持有者还要缴纳国家和地方税(国家税 39 卢布,地方税从 5.5 至 14 卢布不等)。农村手工业大多数是免税的。这样看来,1863 年 1 月 1 日的法令仅仅根据工商业企业和贸易种类的外部特征来征税,政府保留征收商业和手工业营业执照税的特权。与法国工商业税制有着很大区别,因为在俄国按实际比例征税的条件是很难保证的^②。在税收进项严重不足时,总体降低工商业纳税额度被评价为是促进发展工商业的措施,但是 1863 年条例未能把企业资金周转额、固定资本和收入作为征税的依据,课税时注重的只是企业的外部特征^③。因此,1863 年税收体系未能达到税收合理化,仍然是比例不平衡的税制。比如,工业企业和商行所缴纳的税额要多于股份公司纳税额,而当时股份公司收入要远远高于大企业。

19 世纪 70~80 年代税制改革:19 世纪 70 年代,正是赖腾担任财政大臣时期(到 1878 年俄土战争结束),他实行稳步增加工商业税收的政策。其依据主要是由于:第一,在这一时期俄国总体工商业得到了跨越式发展。第二,俄土战争导致国家预算赤字,使货币流通混乱加剧。但同时也引发了对工业品需求短期增长,带动了工商业经营

的活跃。所以赖腾逐步增加工商业税收额度和税收的种类,这一方面可以增加财政收入,另一方面也不会制约工商业的发展。1881 年 5 月,Н. X. 本格出任财政大臣。本格认为,合理地加收工业、商业和手工业税是解决财政困难的办法之一。虽然财政部在不断寻求新的税收进项,但对于直接从工业收税,还是相当谨慎的。只有当确认工商业发展达到一定水平,加征税收不会抑制工商业发展的前提下,才能增加税收额度。本格认为 80 年代这种条件已经具备。税收改革是本格工作中重要的组成部分,财政大臣把改革落后的税收体系、建立按所得征税的税制为己任,努力减轻农民的纳税负担。在 1880 年 11 月份的报告中,本格指出了自己在直接税领域内的主要措施就是降低农民赎金和取消人头税^④。

19 世纪 70~80 年代的工商业税制改革只是对 1863 年 1 月 1 日法令进行了一些修改。1866 年在获得营业执照时,可以开设的作坊数限定为四个。同时从商人等级营业执照税中加收不超过该税额 25% 的地方税,从其他形式的营业执照加收低于 10% 的地方税。1870 年 10 月还规定了征收同等数额(低于 25% 和 10%)的国家税。地方在实行这些税制时,财政部必须保护企业主摆脱地方自治和城市自治管理机构其他额外的纳税要求(主要是通过实行所得税手段让企业主来分摊地方支出)。1870 年 3 月开始,获得一等、二等营业执照,可以开设作坊数限制为十个。1880 年 12 月,获得一等营业执照可开设十个作坊,二等的限制为五个,获得小贸易营业证的为三个。当时的税收额度几乎增长两倍:获得一等商人营业执照需要交纳 600 卢布,获得二等商人营业执照需要交纳 30~100 卢布。一等商人获得经营营业执照后,每开设一个企业要交纳 20~50 卢布的许可证税;二等商人每开设一个企业要交纳的许可证税为 10~30 卢布。1874 年 6 月 8 日,开始从工商业企业征收数额为营业执照税 10% 的

① Полное собрание законов Российской империи, Собрание второе. СПб. 1866. Том XXXVIII. No. 39118. С. 3.

② Рудченко И. Я., Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России. С. 176-178, 184.

③ Степанов В. Л., Бунге Н. X. Судьба реформатора. Москва. РОССПЭН. 1998. С. 137.

④ Там же, С. 127.

企业房产税^①。

1880 年的报告中,本格建议规定企业利润所得税。其依据是“很多企业主只缴纳不同级别商人协会和其他同业公会税,而他们会得到几千,甚至是上百万卢布的利润,同时还有有价证券和银行存款利益收入”。为了实施类似的措施,财政部应该掌握这些企业经营和收入的准确信息,然而这又是商业秘密。本格于 1882 年下达研究法律方案的指示。1883 年 6 月在《政府消息报》第六版上刊登了本格的《从大型工商业企业征收比例税条例》,条例规定从所有大型工商业企业征收纯利润 3% 的所得税。实行这一措施,意味着向实行所得税迈出了关键的一步。1884 年 3 月 26 日,该条例被提交给国务会议,并于 4 月 30 日转交证券交易委员会征求意见。多数人表示反对,不但新税种的额度引起反对,而且这种按所得征税的做法和具体的计算方式更是引起强烈不满。证券交易委员会必定代表工商业的利益,多数成员指出,其他收入形式不征收所得税,而只从工商业企业征收这种税是绝对不合理的。对于政府来说,制定征收利润所得税的制度同样困难重重。征收 3% 利润所得税的提议也遭到了国务会议成员的坚决反对,他们认为这种做法为时尚早,而且实际上很难实现,因为这牵扯到商业机密。认为这种税收只有可能适合于股份公司,因为股份公司的经营活动本来就具有公开性,并且很大程度上是由法律规定的^②。

在这种情况下,本格不得不寻求解决问题的其他途径。1884 年 6 月 5 日,沙皇签署了《关于更均匀征收工商业税收法令》^③。法令规定延长所有以前实施工商业税收种类的期限,并且增加税收额度。此时获得一等商人营业执照税额为 565 卢布(每个地区都一样)。二等商人营业执照税为 40~120 卢布,小买卖(小店铺,小商店)营业税 10~30 卢布,贩运买卖营业税 16 卢布;一等商人营业执照所开设每个作坊和企业的许可证税确定为 20~55 卢布,二等商人每开设一个作坊和企业的许可证税是 10~35 卢布。开设小商店许可证税为 2~10 卢布。在商行中首脑要获得一等商人营业执照,而其他合伙人要获得二等商人营业执照^④。1884 年法律为获得小买卖营业税的企业提供优惠条件,小手工业许可证完全被取消。

1885 年 1 月 15 日出台的法令对工商业税制进行了很大的修改,所有大企业都要缴纳附加税。股份公司需要支付 3% 的利润所得税。对于其他属于商人协会的企业,根据其规模要缴纳包额摊派捐税,立法规定分摊税为三年,然后根据企业的收入在各省和各企业间分摊^⑤。

同样在 1885 年 5 月 20 日出台了《关于货币资本收入征税的条例》,规定货币资本收入也要支付 5% 的税^⑥。也就是说,存入信贷机关资本的收入和有价证券收入也要纳税。从 1884 年起,商行除了首脑要获得一等营业执照之外,对于其他合伙人来说还要获得二等营业执照。股份公司只需获得一个一等营业执照,所以税收对于股份公司来说更有利。因此,1887 年 5 月 19 日出台了《工商业营业专利证补充条例》,条例规定,股份公司营业执照税在原来的基础上(565 卢布)增加 635 卢布,即股份公司的营业执照税总额达到了 1 200 卢布^⑦。从 1889 年 1 月 18 日起,维什涅格拉茨茨基将包额分摊税扩大到商人协会之外的工商业企业。

由于取消盐业税、人头税及降低农民赎金,致使国库利益付出了巨大的代价。财政部必须寻求措施扩大国家收入。工商业税收正是国家收入的一个重要来源,因为此时国家工商业得到了迅猛的发展。财政部认为增加工商业税收额度是客观合理的,只是需要注意税收额度平衡的问题^⑧。为了力求弥补国家收入的缩减,本格于 1884 年出台了《关于更均匀征收工商业税收法令》,又在 1885 年进一步实施税收改革。进而于 1887 年提高了股份公司营业执照税。但是,我们需要强调的是:尽管国家经常出现资金不足的现象,19 世

① Шепелёв Л. Е. Царизм и Буржуазия во второй половине XIX века. Проблемы торгово - промышленной политики. Ленинград. 1981. С. 99 - 100.

② Степанов В. Л., Бунге Н. Х. Судьба реформатора. Москва. С. 1138 - 139.

③ Полное собрание законов Российской империи. Собрание третье. СПб. 1887. Том IV, №. 2282; С. 339.

④ Там же, С. 340 - 341.

⑤ Степанов В. Л., Н. Х. Бунге Судьба реформатора. Москва. С. 139.

⑥ Полное собрание законов Российской империи. Собрание третье. СПб. 1887. Том IV, №. 2961. С. 225.

⑦ Полное собрание законов Российской империи. Собрание третье. СПб. 1889. Том VII, №. 4469. С. 239.

⑧ Министерство финансов 1802 - 1902. Часть вторая. Санкт - Петербург. 1902. С. 141.

纪 80 年代的改革也没有将工商业税收提高到危及企业发展的程度。实施工商业附加税改革之后,按财政部统计的资料,企业主平均支付的税额不超过纯收入的 4%,而当时土地所有者纳税额度为土地收入的 4%~5.5%,其他不动产持有者支付的税额达到了 6.5%^①。

19 世纪 90 年代工商业税制改革:19 世纪 80 年代,俄国工商业税收主要体系仍是营业证制度,仍然没有考虑到企业的资金周转额和所得的利润。对于小企业来说,纳税已成为严重的负担。随着工业的发展和股份公司创办的高涨,此时的工商业税制的弊端表现得十分突出,迫使财政部进行税制改革^②。19 世纪 80 年代工商业税收体系由固定税(营业执照税和许可证税)和附加税组成,这种体系一直存在到第一次世界大战之前。但是随着工商业的不断发展,这种体系就越来越明显地表现出不完善之处。19 世纪 80 年代,财政部自身也认为这种体系存在着严重的不足。包括:税收计算十分复杂、统计标准主要注重形式、缺少清晰的法律准则等。这种税收方式不足之处是没有考虑周转资金额和利润额,缺陷不仅在于税收的不均衡性(对于规模越小的企业来说,税收负担越重),同时也不符合国库利益的要求。因为在企业收入增加的情况下,国库的收入却没有增加。当时税收法律规定,拥有机械动力装置和超过 16 名工人的工厂都被列入第二等级,它们与拥有上千人的工厂缴纳的税额相同。财政部承认附加税现行的规定存在很大的缺陷。例如,对于分摊税来说,法律对各省之间和一个省内部分配分摊税的标准要么没有明确的规定,要么确定的标准也不会令人满意。法律没有明确规定流动资金和利润方式的任何说明,而分摊税恰恰是应该依据企业预期利润来确定的^③。

1892 年 8 月 С. Ю. 维特出任财政大臣。1892 年 11 月 20 日,维特就向亚历山大三世递交了报告。报告中他请求沙皇批准进行工商业税收的总体改革,旨在达到工商业税收领域内更统一的目的,建立健全的公家收入和发展工商业的关系。同时在报告中提出共同研究与工商业税收有关的法令。1892 年 12 月 21 日,维特签署了《关于工商业企业征税的法令》^④。从 1893 年开始,工商业企业附加税从 3% 增加到 5%,同时按比例提高

包额摊派税。法令要求缴纳消费税的工厂也要支付包额摊派税。此项使国家收入增加 500 万卢布^⑤。1894 年俄国财政部制定了新的营业税方案。该方案的原则是:无论对于基础税的营业执照税,还是对于附加税都要逐步提高它们的税率^⑥。1898 年 2 月 14 日维特才最终签署了提交国务会议的报告,1898 年 6 月 8 日尼古拉二世批准实施《国家营业税新条例》^⑦。

1898 年条例与以往的条例有着明显的区别,此时把企业作为收税的对象,以前征税对象是企业主。根据法律,所有工业企业、商业企业(包括保险公司和信贷公司)和私人各种营生都应该缴纳国家营业税。和以前一样,税收由固定税和附加税组成。每个企业每年为获得营业执照都要单独支付固定税。纳税额度取决于地方级别,更主要的要取决于企业的等级。这些地方所属级别和企业等级每五年在结合国家经济发展情况下要重新评定。对于工业企业来说,固定税最高额度为 1 500 卢布,最低(对于三级工业企业)为 500 卢布;对于商业企业来说,相应为 500 和 12 卢布。固定税现在要根据商人等级来区分。一等商人固定税增加 75 卢布,二等商人固定税增加 30 卢布。附加税分别从股份公司(公司资本要有明确的界定)和其他企业来征收。股份公司不仅应该缴纳利润所得税,还要从固定资本中收取一定的比例税。法律最终方案中规定:如果利润超过固定资本的 3%,小于 10% 的情况下,利润所得税比例为 3% 到 6%;如果利润高出 10%,就要缴纳 6% 的比例税,同时对于超过 10% 利润那部分要缴纳 5% 的比例税。而在财政

① Степанов В. Л., Бунге Н. Х. Судьба реформатора. С. 140.

② Там же, С. 138.

③ Центральный государственный исторический архив СССР. Ф. 1152 - Департамент государственной экономики Государственного совета, оп. XII, 1898 г., д. 188. Л. 15, 16. 转引自 Шепелёв Л. Е., Царизм и буржуазия во второй половине XIX века. Проблемы торгового - промышленной политики. Ленинград, 1981. С. 175 - 176.

④ Полное собрание законов Российской империи. Собрание третье. Том XII. Том XII, No. 9181. Реестро-хронологический. С. 36.

⑤ Степанов В. Л., Бунге Н. Х. Судьба реформатора. С. 221.

⑥ 裴然:《1881~1917 年俄国财政研究》,博士学位论文,吉林大学 2010 年 5 月,第 124 页。

⑦ Полное собрание законов Российской империи. Собрание третье. СПб. 1901. Том XVIII. No. 15601. С. 489.

部提交的最初方案中有着更高标准的规定:如果利润超过固定资本的 2%,就要缴纳利润所得税;利润小于 10% 时,征收 6% 的利润所得税,如果利润超过 10%,征收 14% 的利润所得税^①。非股份制企业与以往一样需缴纳包额摊派税和利润附加比例税。包额摊派税总额规定为 3 年,然后按省、县和个别企业(依据地方条件和企业的规模及其总体经济状况)分配^②。

从税收的均衡性和比例性上来看,国家营业税意味着向前迈出了重要一步,同时使得国家收入增加。但与欧洲强国相比,其占国家预算收入比例并不高:1898 年意大利、英国、法国和俄国工商业税收占国家预算收入比例分别为 6%、5.9%、4.4% 和 3.2%^③。俄国 1898 年通过的《国家营业税新条例》把企业的收入作为征税的尺度,据此企业成为企业主私人财产,工商业税变成财产税,税收重担开始移向企业。此外,新条例还具有的特点是:税收的重点向企业活动的新领域倾斜,在俄国的商贸企业和工业企业中很多是第一次被纳入到征税范围之内^④。1898 年的工商业税收改革仍然具有体恤的特征。略微增加税收的额度只是预防了工商业税收比例在国家整体收入中的降低^⑤。

1898 年国家营业税新条例与以往工商业税收体系相比有很多突破和新特征,使工商业税收体系向渐进式合理化趋势发展。但资产阶级有着固有的本性,在纳税时极力掩盖企业的实际收入和利润所得。而且俄国税收监管部门也存在着营私舞弊和滥用职权的行为,致使国库利益受到损失。总体而言,从 19 世纪下半期工商业税制改革的进程来看,改革结果未能完全达到税收平衡的目的。

三 19 世纪下半期工商业税制改革的影响

19 世纪中期之前,俄国的工商业税收体系是不完善的,把从事工商业经营的企业主作为课税的对象。1863 年条例把工商业税收分为固定税和比例税,但是课税时注重的只是企业的外部特征和贸易种类,存在着许多弊端。19 世纪 80 年代,本格进行了积极的税改,提高工商业营业执照的额度,增加工商业税收种类,但税收仍然是不平衡的。致使俄国工商业税制趋近于合理化的是

维特的税改,此时课税对象已经完全转向企业,把企业收入和利润所得纳入征税体系。在国家大环境和工商业发展复杂态势影响下,俄国的工商业税制改革在磕磕绊绊中不断前行,给不同类型的工商业企业发展带来了一定的影响。

第一,税改对大中型工商业企业的影响:19 世纪 90 年代,维特完成工商业税制改革之后,俄国的工商业税收体系趋近于合理化,虽然未能达到完全税收平衡的目的,但为 20 世纪的税制的形成奠定了坚实的基础。在税制改革进程中,虽然国家总体提高了工商业企业的税收额度,但仍然没有达到危及大中型工商业企业的发展。对于这些企业来说,所增加的税收额度与它们的利润所得相比可以用沧海一粟来形容。1860 ~ 1870 年建立的企业 23.4% 在 19 世纪末仍然存在,而 20 世纪初所有经营的工厂企业中 21% 建于 19 世纪 80 年代^⑥。我们不难看出这些企业大多数都是规模较大、资金雄厚的大工业企业。因此税制改革不但没有抑制大企业的发展,反而为其壮大经营创造了有利条件。这也符合国家实行的扶持和保护工商业的政策。

第二,税改对小型工商业企业的影响:税制改革不合理导致国家以企业外部特征来确定税收种类和额度,这样拥有机械动力装置和超过 16 名工人的工厂与拥有上千人的工厂缴纳的税额相同。对于小企业来说税收额度过高,从而抑制了这些企业的扩大再生产,迫使中小企业在竞争中处于劣势。一些企业得不到国家政策上的支持,不得被淘汰。另一些虽然能够继续存在,但经营上也是举步维艰,稍有不慎就会濒临破产的境地。维特税制改革虽然考虑到了以往的缺陷,但未能真正使税额分配平衡化。他所实行的全面提高税

① Шепелёв Л. Е. Царизм и Буржуазия во второй половине XIX века. Проблемы торгово - промышленной политики. С. 227 - 228.

② Захаров В. Н., Петров Ю. А., Шацкило М. К. История налогов в России IX - начало XX века. С. 213.

③ 张广翔、袁丽丽:《19 世纪下半期俄国税收改革的若干问题 - 斯捷潘诺夫博士吉林大学讲学纪要》,载《世界历史》2008 年第 2 期。

④ 同上。

⑤ Шепелёв Л. Е. Царизм и буржуазия во второй половине XIX века. Проблемы торгово - промышленной политики. С. 229.

⑥ Погожев А. В. Учёт численности и состава рабочих в России. Материалы по статистике труда. СПб. 1906. С. 75.

额政策,使中小企业进一步陷入窘境之中。

第三,税改对股份公司的影响:无论是对于大企业还是对于商行来说,实施的税改都有利于股份公司。本格于1887年大幅提高股份公司的营业执照税,维特1898年条例规定股份公司不但要缴纳包额分摊税,还要缴纳固定资本的比例税。但股份公司所缴纳的税额与其实际收入十分不符,俄国当时的社会状态,股份公司的规模、所持资本及收益都要远远高于其他任何工商业企业。并且这些股份公司所涉及的经营业务往是国家经济的命脉,尤其是铁路修建和经营的股份公司。因此对于这些股份公司来说,税改并没有对其造成不利的影响。

第四,税改对商行的影响:19世纪下半期工商业税制改革中,商行纳税标准几乎没有任何的改变。即商行的首脑要获得一等营业执照,其他成员要获得二等营业执照。而俄国此时的商行并不能等同于我们现代意义上的商行。当时商行的规模和经济实力远不如股份公司和一些大企业。对于商行来说,这样的税改是不合理的,税收额度过重,致使19世纪下半期俄国的商行发展十分缓慢。

第五,税改对小手工业作坊的影响:1824年工商业税收体系中,小手工业作坊需缴纳营业执照税。1853年对这些作坊实行了优惠政策。此后政策基本上没有变动,农村小手工业作坊完全是免税的。因为工场手工业的繁荣需要多数大型企业和更多小型作坊同时存在,小作坊的增多,证明了工场手工业有着坚固的基础。在本格税改时期,小手工业作坊不需缴纳营业执照税,只是在维特时期要求私人营生都需缴纳营业税,但小手工业作坊纳税额并不高,所以俄国19世纪下半期的手工作坊发展十分活跃。

第六,税改对征收消费税企业的影响:80年代税收体系由直接税和间接税组成。间接税其中包括消费税和海关关税。根据本格的观点,这些税在俄国负重已经达到了极点。消费税被认为是需求税,也就是应由产品消费者来支付,而不是生产者。但对于企业主来说,消费税的缴纳也是相当沉重的,因为商品在售出之前消费税是应由他们来支付的,而提高商品的售价和消费税都会导致需求市场的紧缩。1892年财政部出台的《关于工商业企业征税的法令》规定,支付消费税的企

业也要缴纳包额分摊税,俄国的消费税是国家预算收入的一个重要来源,所以交纳消费税的企业税收负担是很沉重的。

结 语

19世纪与欧洲先进的资本主义国家相比,俄国是后起的工业国。19世纪中期之前,俄国的工商业发展还十分缓慢。克里木战争之后,俄国失去了欧洲霸主的地位,经济上国家濒临破产的边缘。沙皇进行了具有历史意义的改革,开始实行总体保护工商业发展的政策。俄国的资本主义工商业进入了飞速发展的历史时期。扶植工业的政策,不能简单理解为是一成不变的政策,也不能理解成针对所有部门的无所不包的政策,这是俄国政府工商业政策匆匆忙忙的特殊方向^①。19世纪下半期,工商业税制改革既要适应总体国家的客观经济发展,又要受到政府政策的左右,所以改革是在充满荆棘之路上缓慢前行的。客观上税改促进了工商业的繁荣,但在工商业发展的同时,未能达到税收平衡的目的。一方面由于俄国政府对国家工商业总体发展持鼓励的态度,同时也要考虑工商业企业主的呼声,这样就不得不降低工商业税收的额度。另一方面,受国家财政状况的影响,又要扩大工商业税收进项,所以俄国的工商业税制改革是在充满矛盾的荆棘之路上缓慢而艰难推进的。税制改革同时反映出了国家在政治和经济方面无法协调的矛盾。形成矛盾的主要原因是想借助发展资本主义来促进工商业的发展,同时又要把持君主专制制度不放。形成矛盾的另一个原因是当时俄国没有独立的管理工商业部门,工商业事务管理主要集中在财政部,这就使得税制改革要服从于财政政策,而工商业发展问题处于次要地位。税制改革无法全面考虑到国家工商业发展实情,不能客观地根据工商业企业和贸易种类来制定税收政策,导致了税收分配的不平衡。

(责任编辑 向祖文)

^① 张广翔:《19世纪俄国政府工商业政策基本趋势》,载《西伯利亚研究》2000年第4期。