

国民政府时期酒税制度研究(1927—1949)

郭旭¹

(贵州商学院, 贵州 贵阳 550014)

【摘要】:对烟酒等项征收重税,是近代财政学界和财税实务界较为普遍的共识。南京国民政府成立之初,沿用北京政府酒税制度,弊病丛生。为应对财政危局,根据第一次全国财政会议形成的清理整顿思路,对酒税制度进行重新设计。成立整理烟酒税务委员会,指导烟酒税制重新设计及施行;重行公卖之制,统一酒税征收税率;建立从上到下的酒税征收机构,确保酒税制度施行;建立酒商登记管理制度,加强税源掌控。到1933年,国民政府在江、浙、皖等七省施行土酒定额税制,对国产酒类从量征收定额税,形成七省土酒定额税制与其他省区酒类公卖并行的酒税制度。1941年推行国产酒类税,统一全国范围内的酒税制度,酒税征收完全符合货物统税原则。国民政府时期酒税制度的这一演进历程,完善了财税制度体系,酒税收入增加,酒税在财政税收中的地位变得相对重要。纵观国民政府时期的酒税制度及其施行,受地方肆意加征苛杂、税政腐败、酒商登记管理制度施行效果不彰、酒税制度施行中采取的“招商承包”“认额包缴”“认额拟缴”等具体办法影响,效果未能达到最佳,对酿酒业发展产生了消极影响。

【关键词】:酒税 酒税制度 国民政府时期 酿酒业

【中图分类号】:K262.9 **【文献标识码】**:A **【文章编号】**:1002-6924(2019)09-070-077

酒之为物,较为特殊。其纯属消耗品,主张重税者,历代皆不乏其人。北京政府时期,创行“以官督商销为宗旨”的“公卖”政策。^[1]国民政府奠基南京后,进行系列税制改革,酒税亦是其中一项重要内容,然未见学者对其进行专题研究。本文依据相关史料,剖析国民政府时期酒税征管之制的变迁,并从不同角度对其进行检视。

一、南京国民政府成立之初酒税制度的重新设计

世界各国财税收入中,烟酒两税占据重要位置。中国酒类生产历史悠久,酒文化发达,历朝历代对酒均实行不同程度的管理。^[2]及至近代,“寓禁于征”的思想为财税学界和实务界普遍接受。早在清末,朝廷和理财专门家便已将烟酒等项作为重要税源进行管理。光绪皇帝在一道上谕中言及:烟酒“徒供嗜好之用,并非生计所必需,虽多取之而不为虑,且可以寓禁于征”。^[3]民初财政学者在论及酒税时,与光绪皇帝所说如出一辙,认为酒类为嗜好品和非必需品,于生理健康有害,对其征收重税“亦不至增人民之苦痛”;城乡酒类消费广泛,“课税则国库得多额之收入”。且酒类之嗜好品性质,其消费很难在短期内减少或杜绝,“适于赋课重税,为较有伸缩力之财源”。^[4]其后的酒税制度设计者和财政学家,均本着这一思路。余国珍言:“烟酒两项,具有奢侈品之性质,为消费物之大宗,各国均重课其税,以示寓禁于征之意。”^[5]著名经济学家何廉亦言,烟酒“为消费大宗,不第非生活必需之品,且有害生理之健康,课之以较高之税,本寓禁于征之意,亦不患其消费之因而减落。且烟酒为奢侈品,课之以税,使一班无直接之税负者,亦可令其工资中之经济剩余,得负担少许之税”。故烟酒两项,为现代国家“良好之税源”。^[6]将烟、酒两项并列讨论,提倡“寓禁于征”之策,并考虑财政收入和税源掌控,成为民国时期酒税制度设计和改进的主要指导

¹**基金项目**:贵州省哲学社会科学规划一般课题“中国近代酒类管理制度研究”(18GZYB38);贵州商学院博士科研启动基金项目(黔商合BSKY[2018]002)。

作者简介:郭旭,贵州商学院经济学院、贵州商学院特色产业经济研究中心副教授,中国社会科学院·贵州省社会科学院博士后科研工作站博士后,主要研究方向:中国社会经济史。

思想。

现实财政危局，促使南京国民政府关注旧税清理整顿和税制重新设计问题。南京国民政府成立之初，所面临的财政问题确实极为严峻。一方面，战争仍在继续，军事需用孔急；另一方面，对于政权建立后意欲从事的各方面建设，也需要大量的财税收入。另外，南京国民政府直接管辖的区域有限，对现有税源的掌控尤显重要。其时，已有人观察到，“我国财政困难，与其举行新税，不如整顿旧税之易。而整顿旧税中，又不如烟酒税收效之速而且宏也”。^[7] 酒业的发展，为南京国民政府提供了重要的税源。民国年间的农商调查结果显示，酿酒业是遍布全国的重要手工业。酿酒商逾 8 万户，直接从事酿酒者接近 70 万人，各种酒类合计产量超过 900 万吨，以烧酒、高粱酒、黄酒为大宗，价值数亿银元。^[8]

南京国民政府成立之初，烟酒税之征收沿用北京政府旧法，弊病丛生。财政学者贾德怀一针见血地指出酒税之弊，一、“征收费税不依章程，轻重高下，自成习惯”，“非徒甲县与乙县办法不同，即一县之中，亦复各乡互异，纷歧复杂，莫可究诘”。二、“税单缴验，填写不实，凌乱错讹，漫无稽考；甚至但用私条，不给凭单；或则证票单照，性质不明，制用舛错”。三、“不守主权，截征他局外产，低价减让，攘夺邻县税收。而过境查验，复有相习抽费者，名目巧立，莫非弊私”。四、“烟酒征税，各国从同，然商民仍认为苛捐杂税，习见已深，牢不可破。或则视习惯为当然，以照章为苛扰。又乡曲居民，素无纳税知识，僻远县份，甚至从未举办。一经申明税法，转相怪怪，停业要挟，屡见不鲜”。五、“烟酒费税，散漫零星，公卖尚未实行，征收无法统一，如本产本销、居民家酿等项，穷乡僻壤，沿门稽征，手续既极繁难，事势尤多隔阂。各分局为执简驭繁，兼省经费，初不能不托当地商董认额代办。相沿既久，地方税务，遂皆落于此辈土著之手，把持垄断，如疽附骨，税政败坏，此实厉阶”。^[9] 不唯如此，山东烟酒事务局局长闵天培指出，酒税“直接征收之权，仍在商人之手”，行之既久，“遂成似包非包之局”。兼之“军阀急于敛财，特税预征，名目巧立，只求金钱有着，款目可以不分”，导致“国课未裕，而商民已病”。^[10] 75 酒税之弊，几至无以复加，以致财政部部长宋子文用“棼如乱丝”来形容。^[11] 409

1928 年 7 月 1 日至 10 日，国民政府在南京召开第一次全国财政会议，通过一系列关于财政税收的决议案，对近代中国财政统一及财税制度设计产生了重要影响。^[12] 已有学者注意到，烟酒税“是财政会议着力整理的对象”。^[13] 正是在第一次全国财政会议上，通过的《整理山东烟酒计划案》《实行烟酒公卖政策拟先设筹备委员会案》《整顿烟酒税收大纲案》《审查整顿烟酒税收大纲案报告书》等，明确提出了烟酒税收清理整顿的基本思路。湖北烟酒事务局局长华煜建议，设立全国性的烟酒公卖筹备委员会，重新设计烟酒公卖办法及相应的税费征收制度。^[10] 78-79 财政部烟酒税处提出的《整顿烟酒税收大纲案》认为，欲整顿烟酒税收：其一，统一征收税则和相关办理制度；其二，确定烟酒税收支预算；其三，“用人宜归部派税款宜解中央”；其四，调查烟酒产销情形以便实行公卖。^[10] 72-74 财政部烟酒税处处长程叔度在《审查整顿烟酒税收大纲案报告书》中，进一步明确了烟酒税收清理整顿的基本思路和步骤。第一步为调查各地烟酒产销数量，以定比额范围；第二步为调查烟酒销售价格，以定税率标准；第三步为训练税收人才，实行从价收税，改良现行包商及委办制度。“俟有成效，再由财政部规定公卖办法，以期实现公卖政策。”^[10] 71

据此，财政部对烟酒税收制度体系进行重新设计。其一，成立整理烟酒税务委员会，负责酒税制度重新设计及施行。1929 年 1 月 30 日，整理烟酒税务委员会成立，负责领导并推动烟酒税收整理工作的进行，多次召开专门会议，审核委员提案数十件。议决施行的有程叔度所提《改良烟酒费税办法案》，秦景阜交议的《修订酒类营业牌照税章则以利推行案》《华洋机制酒类税章则应赓续厘定案》《从新厘定各省收支预算以为税政准则案》，江苏省烟酒事务局提议《废止商包过度时期变通办法案》，浙江烟酒事务局所提《杭嘉湖三府属苏烧土烧拟增加比额设立专局案》等。在整理烟酒税务委员会指导下，江苏、浙江、安徽、江西、福建、湖北、山东、河南、湖南等省对烟酒税收进行清理整顿，取得一定成效。^[14]

其二，重行公卖之制，统一征收税率。1927 年 6 月，财政部曾以部令颁布《烟酒公卖暂行条例》，将各省公卖费统一为从价征收 20%，以便统一税率，平衡负担。但由于当时北伐战争正在进行，多数省份未能执行。1929 年 8 月 12 日，财政部修正公布《烟酒公卖暂行条例》，仍“以官督商销为宗旨”，沿用北京政府时期所行烟酒公卖之法。《条例》对规范对象、经征机关、公卖方法、公卖价格、征税凭证、税务检查等方面进行了规定。其主要之变化在于，将北京政府时期由各省自定 10% 到 50% 的浮动税

率，统一为从价 20% 的固定税率征收公卖费。同时公布《烟酒公卖稽查规则》《烟酒公卖罚金规则》，规定了酒税经征、税务稽查和违犯处罚的具体办法。^{[15] 141-145}

其三，建立从中央到地方的酒税征收稽查机构，确保酒税制度施行。1929 年 12 月，《财政部烟酒税处组织章程》公布施行，明确烟酒税处组织机构及其业务范畴。各省设直属财政部之烟酒事务局，专门负责征收烟酒费税，各省财政厅负责协助。各省局根据产销情形，分区域设置分局或稽征所开展酒类产销调查、酒税征收、税务稽查和税款解送等工作。^[16] 1930 年，财政部烟酒税处与印花税处合并为印花烟酒税处，各省机构也合并为印花烟酒税局。除将印花税相关事务并入外，尚有如下两点变化：其一，地方官厅负有协助烟酒税收事宜之责，以确保烟酒税之征收与稽查；其二，为调查烟酒生产销售状况以掌控税源，各省局之职掌渐趋繁复，尤其强调对于产销状况、销售市价等数据的调查统计和上报。^{[15] 16-17} 1932 年 7 月，印花烟酒税处与统税署合并改组为税务署，酒税相关事宜统归税务署印花烟酒税科管辖，综理全国印花烟酒税务设计、税率审定、检查漏税、取缔走私、违章处罚、税务纠纷、税政考成、酒商登记等事宜，地方仍由各省印花烟酒税局主管。全国性管理机构的建立和演变，体现了南京国民政府“税收管理机构按税种设置”的总体原则，^[17] 以保障酒税制度的施行。

其四，建立酒商登记管理制度，加强税源掌控。财政部长宋子文认为：“烟酒税务，历十四年而成绩不著……知非实地调查，将烟酒产销之多寡、价格高下、商户之资本大小、营业盛衰，著之于册，不足以划一征收，从事整顿。”^[18] 1928 年 12 月 4 日，财政部正式公布《办理全国烟酒商登记章程》20 条，以“整顿全国烟酒费税，规定登记办法，以调查产销实数，改革征收方法为宗旨”。根据《章程》规定，烟酒“制卖商”（从事制造者）和“贩卖商”（从事批发零售者）均需向各省所设烟酒事务分局登记商号名称、地址、经理人姓名、出产或销售种类、数量等信息，酒商登记每年举办一次，对拒不登记、登记不实或逾期未登记者，给予相应处罚。^[19]

二、从土酒定额税到国产酒类税

国民政府对酒税制度的重新设计及施行，在部分地区取得一定成效。但重新设计后之酒税制度，其施行范围仅限于国民政府直接控制的江苏、浙江、安徽、江西、福建、湖南、湖北、河北等省，其他派系和地方势力控制的省区，仍沿用北京政府旧制征收。同时，烟酒税、烟酒公卖费、烟酒营业牌照税分别征收，附加征收苛杂、重复经征等情形仍然存在。为进一步推进酒税制度改革，增加酒税收入，财政部于 1933 年 6 月 11 日核准《土酒定额税稽征章程》，同年 7 月 1 日起在江苏、浙江、安徽、福建、江西、河南、湖北七省施行。^{[15] 171-179} 《土酒定额税稽征章程》规定，在七省范围内生产和销售的“土酒”（即国产酒类），均需完纳土酒定额税。除烟酒营业牌照税仍照旧章办理外，公卖费税和其他附加捐税一律取消。同年，七省印花烟酒税局根据部定《章程》和地方情形，制定施行细则，报税务署核准后实施。

据《土酒定额税稽征章程》及七省施行细则，土酒定额税征收和稽查，涉及如下数端：一，税率。土酒定额税税率为从量税，以 100 斤为单位分类拟订，每年修订一次。二，征收。土酒定额税以省为单位征收，完纳土酒定额税后，在本省范围内不再重征；出运他省或未施行土酒定额税省份，按运入省份规程缴纳税费。三，运销。已纳税贴证土酒，请领本省运照或出省运照后，可运销本省其他地方或他省；途经区域不再征收税费，酒商亦不得自行加装和售卖；运达运照指定地点后欲改销他省时，应再请领相应运照；家酿自食者以每户 100 斤为限，缴纳土酒定额税后方准开酿。四，酒商登记。原有酒商应重新登记，新开设之酿酒商或销售商在开业前一月，应将地址、牌号、酿制或销售种类、名称、酿制或销售状况等情形上报经征机关核查；制酒商每年可歇业不超过两个月，如需长期停业，经许可后损毁酿酒设施设备，方得停业。五，稽查。在生产、运输、销售过程中，均需取得相应票证，经查验属实后加盖戳记；加强对私制、私运、私售土酒、以多报少、隐漏税款等情形的稽查；酒税经征机关和稽查人员可随时调阅酒商账簿和检查货品，地方官署负协助之责。六，处罚。对于私制私售土酒、证照使用不合章程规定、货照不符、抗拒检查等情形，依情节轻重处以不同金额罚款，严重者移送法院法办。再犯者加倍处罚，三犯者加两倍处罚并责令停业。

^[15] 171-220

抗战全面爆发后，财政需用浩繁，加税成为国民政府不得已而为之的选择，酒税亦在加征之列。当然，由于受市价上涨和

货币贬值的影响，酒类销售价格在数年间发生了较大的变化。根据国民政府新规，1937年10月13日起各省土酒定额税和公卖费，按照原定税额或费率、税率一律加征50%，原定章程和征收程序不变。^[20] 财政部认为，酒税“虽表面已经加重，而实际原订税率，历时已久，售价方面，已有变迁。如予复实改订，于税收方面不无裨益”。^[21] 同时，财政部拟调查土酒种类、产销状况、批发零售价格，进一步修订税率；将土酒定额税征收办法，推广到四川、陕西、甘肃、宁夏等省。1940年，财政部在陕西、甘肃、宁夏三省推行土酒定额税制。所征土酒定额税，由正税和加征两部分组成，其他征收程序与方法未发生变化。^[22] 同时，财政部大幅度提高七省土酒定额税率。如江苏一省，高粱酒1933年初行土酒定额税时每百斤征税3.2元，1940年提高到每百斤8.64元，绍酒类从2元提高到5.4元，土烧酒、仿绍酒类从1.4元提高到4.2元，土黄酒从0.8元提高到2.16元，土酒、土水酒类从0.5元提高到1.2元。其他各省针对不同酒类，税率也有不同幅度的提高，多为1933年税率的2倍至3倍不等。^[23]

酒税税率经1937年和1940年两次加征，并将土酒定额税制从1933年试行的七省扩展到十省。随着抗日战争进入更为严酷的阶段，国民政府面临的财政危局越来越严峻。国民政府直接控制的区域，被压缩到西南一角。施行土酒定额税制之外的其他地区，仍行烟酒公卖制，税制未能划一。土酒定额税采从量征收办法，虽规定税率根据产销状况每年核定一次。但1933年确定税率后，只有1937年加征50%，至1940年方重新拟定税率。从量定额税征收难以赶上物价上涨和货币贬值的速度，每年改订税率又存在困难。在放弃酒类专卖设想后，如何在全国范围内采取统一的税制、税率和征收方法，并与时值物价挂钩，是国民政府酒税制度设计亟需解决的关键问题。

1941年，国民政府有意将从量征收税种全行改为从价征收，以应对飞涨的物价。1941年8月7日，财政部公布《国产烟酒类税暂行条例》，规定9月1日起施行。与旧制相比，新税制明确国产酒类税为国家税，由产地一道征收，行销国内或转口时不再重征任何捐税。国产酒类税税率按产地近六个月平均批发价格从价征收40%，财政部税务署下设评价委员会，负责售价调查、物价指数编制、完税价格评定及税率修订等事宜；由财政部统一印发完税证，作为完纳税款凭证；酒商仍应向酒税经征机关报请登记。^[24] 同时，财政部公布施行《国产烟酒类税稽征暂行规程》48条，详细规定了国产酒类税征收程序、酒类起运和改装、证照制用（包括完税照、分运照、印照、改装证、改制证）、酒商登记、酒税稽查、违犯处罚等内容。将其与前述《土酒定额税稽征章程》对照，可以发现二者之间明显的沿革关系。不同之处在于，国产酒类税明确只针对制造商征税，酒商销售酒类依营业税相关办法办理。^[25] 同年8月26日，财政部重申国产烟酒类税加征五成的规定，国产酒类税实际完税税率为从价60%，酒类完税价格以县为单位进行核算上报。^[22] 施行国产酒类税后，在不同地区实行的土酒定额税、烟酒公卖费以及各地方征收的烟酒附加捐税等全部废除，一律按照新税制由产地一道从价征收，通行全国不再征收税费。这改变了此前实行的产销分征、重复征税、各省税率不一的情形，酒税征收方法臻于统一，与统税原则完全一致。

1944年7月22日，财政部将《国产烟酒类税暂行条例》修正为《国产烟酒类税条例》，将国产酒类税正税税率明确为从价征收60%，将原《国产烟酒类税稽征暂行规程》中对违犯者的处罚办法移入《国产烟酒类税条例》。^[26] 1945年10月19日，财政部修订《国产烟酒类税条例》，规定国产酒类税完税价格为产地附近市场最近三个月平均批发价格，若价格变动幅度超过25%时，财政部随时进行调整；加重对逾期欠缴酒税者的处罚力度，严重者移送法院强制执行。^[27] 1946年8月16日起，国产酒类税税率提高到从价征收80%。^[28] 为配合国产酒类税的施行，税务署于1946年底拟具《烟酒类税改进稽征计划》，提出对符合驻厂征收标准之酿酒商派员驻厂征收，产制集中区域则派员驻场征收，酒类产制零星的地区采取查定征收办法，严格控制家酿自食酒类酿制，年产低于2.4万斤的酿酒商只准其在本地销售，新开业酿酒商年产低于2.4万斤者不予登记。^[29] 1947年3月，财政部下发《国产烟酒类税条例补充六条》，规定凡月产超过1万斤者派员驻厂征收，对驻场征收、查定征收、酒商登记等进行了更为详尽的规定。^[30] 1947年7月，财政部改进国产酒类税征收办法，同时加大对违反国产酒类税行为的处罚力度。^[31] 1948年4月，财政部将国产酒类税税率提高到从价征收100%，进一步提高各种违犯国产酒类税行为的处罚上限。^[32] 1948年7月30日，财政部规定国产酒类税完税价格为产地附近市场最近1个月平均批发价格，以因应不断飞涨的物价。^[33]

三、国民政府时期酒税制度之检视

国民政府时期的酒税制度，经历了施行烟酒公卖，到烟酒公卖与土酒定额税制并行，再到全国范围内施行国产酒类税的发

展历程，渐趋符合统税征收原则。曾参与烟酒公卖制度设计和施行的顾澄认为，“化繁为简，划一税法”、“但征产销，不征通过”、“严定簿据，剔除中饱”、“轻税重罚则，杜绝偷漏”为酒税改良的几大着力方向。^[34]经过对各国实行烟酒税制的比较和研究，北京政府决定采烟酒公卖之制，“本各国专卖之意，而变通以行之”。^[35]烟酒公卖之制，虽在施行过程中产生了种种弊端和矛盾，其实际效果有限。^[36]但从制度层面确定了酒税征收和稽查的基本原则，确定收取公卖费、废除苛杂等内容，在制度史上的意义不容忽视。1933年在七省范围试行的土酒定额税，明确了对物征税的基本原则，已具统税雏形。然仍采取产销分征之制，存在种种弊端。1941年施行的国产酒类税，已完全符合“出厂税”“一物一税”和“内地税”的统税原则。^[37]国民政府时期酒税制度的这一演进历程，符合近代中国税制改革思想及实践的主要发展趋势。^[38]

国民政府时期酒税制度的施行，取得了一定成效，主要体现在酒税收入增加和酒税相对位置变化上。国民政府财政顾问杨格意识到：“酒税的改革特别困难，它的生产、分配、消费都不易集中。”^[39]但经过一系列努力，还是取得了一些成效，尤其体现在酒税收入的增加和酒税在货物税中所占地位上。据国民政府统计，烟酒税收入呈逐渐上升趋势，在政府收入中占有重要地位。如1929年烟酒税收入15916千元，占货物税收入61457千元的25.90%；其后各个年份烟酒税收入逐渐上升。抗战爆发后，国民政府掌控税源受限，烟酒税收入在货物统税中的地位尤显重要。1938年烟酒税收入约占统税收入的24.61%，1939年起占比超过30%，1942年占45.03%，1943年占61.74%，1944年占53.1%。^[40]据财政部统计，1943年酒类税收入679869183元，占烟酒税收入的59.71%；1944年酒税收入1949201000元，占64.50%；1945年酒税收入4179300151元，占47.12%；1946年酒税收入40068901601元，占67.77%。酒税在烟酒税中的占比多超过50%，且有超过2/3者（1946年），可见酒税之重要。^{[29] 68}

然而，国民政府时期酒税制度设计，未能完全解决地方肆意加征苛杂问题。1928年第一次全国财政会议上，明确烟酒项下不得加征苛杂，原收苛杂由各省市自行筹划抵补。然多地在烟酒项下加征附加捐税，如安徽、福建、湖南征收教育附捐，甘肃征收义务附捐，浙江在正税项下加收二成。1934年第二次全国财政会议上，浙江印花烟酒税局局长吴启鼎在提案中写道：“各省烟酒附捐一项，既属迹近苛杂，且在前次全国财政会议议决取消之列，自未便长此延宕，致妨施政”，“应由各省就地方税范围以内，赶速另筹抵补，以便令饬各省局将前项烟酒附捐即日停止征收。其未办附税地方，尤不得藉故举办，以纾商困而符原案”。^[41]全国财政会议在对提案进行分组审查时，将吴启鼎所提《请取消烟酒项下地方附加案》作为各案之中心进行审查，经大会议决交财政部办结。时隔一年，财政部回顾施行情况时，谓：“由部呈请行政院通令各省市切实办理”，然“烟酒项下附加均有抵用之项，未能即时废除，复经部咨行各该省政府迅速抵补，遵案取消”。^[42]在历次税制更变时，财政部都不断强调取消烟酒类附加苛杂。财政部在报告中言“遵案取消”，但1941年暂行国产酒类税时，仍在强调取消国产酒类附加之苛杂。酒类项下苛杂取消之难，印证了民国时期中央和地方财政划分体制施行受诸多条件的限制。^[43]

国民政府时期酒税制度执行效果，受税政腐败的影响，未达制度设计者的初衷。湖南省沅江货物税办公处主任税务员吴敬邦，深刻认识到酒税征收之腐败情形。一、乡区酒税稽征人员，“对于税收实况，尽力秘密”，甚则“与制酒商联合舞弊，以多报少，利易(益)均分。或竟袖大口宽，全数中饱”；二、稽查人员到达时，酒商“馈送旅费，两不相烦，或滥娱阔赌，使之无清查税收之机会”；三、对有势力的酒商，税收征收和稽查人员“不敢问津，免税优待，以相狼狈”；四、对付上级，则“节序馈赠，往反(返)应酬，或明致敬，幕夜犒金，或暗实钱物于礼品之中，佯送微情，暗伸贿赂”；五、酒税征收人员“不克分身兼理税务，则临时雇人代为经征”，临雇人员“四处敲诈，侵亏税款”，“影响所及，民怨沸腾”。^[44]酒税之弊，还在于“现行稽征制度之未能臻于尽善”，税务机关“例编岁入概算，估定各征收单位应征各税比额”，然“率皆尽量减少该项产量之估计，希图税收比额之减低”；“涓介者即以派员自征足额，合乎要求，责任已尽，仅致力稽征于城市。……狡黠者则明委暗包，从中渔利，稽征人员爪牙密布，乡愚易欺，缴纳税款，多不制票。此辈征足比额，即朋分中饱，商民之税款全部已完，政府之收入十不啻一，惠不及民，徒滋苛扰”。^[45]甚而至于，“山岭偏僻之地，挟有权势者流，趁税务机关注意所不及，往往假借名义，私收乡税”。^[46]如此种种，影响酒税施行的实际效果。

酒商登记管理效果不彰，影响了酒税制度的施行效果。财政部认识到，要推行酒税制度改革，加强酒税税源掌控，必须精确掌握全国酒类生产、销售情形，是故重视酒商登记管理制度。1928年底财政部颁行的酒商登记章程，由酒商自主申报，各省自行举办，成效不彰。1931年财政部颁行《烟酒商登记规则》23条，设全国烟酒商登记总所，强制要求所有酒商均行登记，加

重对拒不登记或隐匿不报者的处罚力度，细化登记机关所负责任，明确新开业、变更营业、经营地址变动及停业歇业、制造销售数量增减等情形的登记程序，完善酒商登记表证单据，酒商登记制度更趋合理化。^{[47] 324-327}此次酒商登记先在江浙试办，“初值水灾，继遭兵患，主办之员又复敷衍塞责，未克尽其职责，而立法之精意遂泯灭无存矣”。^{[47] 327}设想中的全国酒商登记，更难以施行。1941年暂行国产酒类税后，财政部1942年9月颁订《管理国产酒类制造商暂行办法》，规定重新举办酿酒户登记；凡经核准登记之酒类制造商，核发登记证；酒商产量变化，应提前一月申请换发登记证；非遇有重大事故报经核准或禁酿，不得停业。^[48]但由于酒类产制较为分散，且受战事影响，酒商登记办理实际效果有限，“管理稽征至感不易，违章私漏时有所闻”，“各地情形不同，核计产量每难精确一致”。^[30]也正如江苏省货物税局所认识到的，国产酒类虽为“大宗税源”，然“产制场所散漫不堪”“不易统计，控制尤感困难”，加之“交通不便，清查产量，更属不易”。故每年所进行的产量调查，“仅就可以达到控制税源之数加以统计，并不十分准确”。^[49]国民政府时期酒税税源调查统计效果欠佳，大大影响了酒税制度施行的效果。

国民政府时期酒税征收过程中采取的“招商承包”“认额包缴”“认额拟缴”等办法，产生了较大的弊端。国民政府时期，设立了从中央到地方的酒税征收和稽查机构。但在酒税征收实际中，采取了诸如“招商承包”“认额包缴”“认额拟缴”等办法。北京政府颁行的《全国烟酒公卖暂行简章》第五条规定：“公卖分局于所管辖区域内，分别地点，组织烟酒公卖分栈，招商承包，由局酌取押款，给予执照，经理公卖事务。”^[50]南京国民政府成立之初，沿袭北京政府“招商承包”之法。然承办之商往往“以多报少，勾串买放，减折招来，得贿分肥”，“所有损失完全在公而不再商”。^{[11] 412-414}1928年，财政部通令各省烟酒事务局废止公卖商包制度及提成办法，推行认额包缴办法。1941年，财政部推行国产酒类税“认额拟缴”办法，即由酒业同业公会认额比额，酒商摊缴，税务机关监督考查。先在广西试办，后推行到四川、西康、贵州、江西各省。“认额拟缴”原意，“本在藉同业之相互监督，以期税无隐匿”。但因“公会组织未臻健全，认额难期确实，摊缴常失公允”。至1945年，明令取消“认额拟缴”之制，改由税局直接经征。^{[29] 55-57}“招商承包”，致使酒税常为地方大户所把持，税务机关难以掌握税收实情；“认额包缴”由酒商直接承担税额，但因酒商登记办理效果欠佳，税收机关仍难掌控税源；“认额拟缴”在一定程度上可以实现增加酒税收入之目的，但需藉由完善的酒业同业公会组织，且同业之间税负公平如何实现，都是需解决的现实问题。

国民政府时期施行的酒税制度，对酿酒业发展产生了消极的影响。有研究者注意到，民国时期税收增长，是政府完善税制和多次提高税率的结果，这样的税收增长方式“不可避免的增加了国民经济的负担，损伤了税基”。^[51]在此以知名于世的绍兴酒业为例加以说明。绍兴酒经营者和研究者周清，在言及酒税制度对绍兴酒业之摧残时，不禁大声疾呼，其言：“痛哉，吾侪小民，不幸而营酒业，又不幸而营绍兴之酒业。举凡他省他县他业所未曾负担之重税，竟永久担负之而无一日之减免也。岂不痛哉。岂不痛哉”。绍兴酒税“较他省他县为特重”，现行酒税制度“只顾捐局收税之比较，不恤酿商制造之艰难”，加上所纳捐税种类繁杂，税捐征纳和稽查严密，罚则苛刻，酒商动辄得咎。酒商“尽纳税之义务”，却未“享纳税之权利”，现行酒税制度“寓禁于征，假美名以困商人，而产额逐渐消亡”，绍兴酒业“受此横征暴敛，绝无发展之机”。^[52]周清所言，与吴承洛对绍兴“近以酒税日益重，输出已较前减少”的观察一致。^[53]几乎在同一时期，有关心绍兴地方经济发展的有识之士认识到，“公卖费既创行于前，酒税复增加于后，缸牌照照继续开办，以致酿户之负担日重”。仅缸照一项，“较之前清税率，约增八倍”，出运他地他省，捐税更重，绍兴酒“前途之发展殊少希望”。^[54]事实也确实如此。绍兴一地，1931年酒税收入40.6万元，1932年39万元，1933年40.9万元，1934年84.65万元。而同一时期，绍兴酒产量1931年为9426.2万斤，1932年8200.9万斤，1933年7402.81万斤，1934年6148.6万斤。^[55]绍兴酒产量连年下滑，酒税收入却不断上升。1934年绍兴酒产量仅相当于1931年的65%，但酒税却是1931年的2.1倍。一升一降之间，颇能看出酒税对酒业发展的具体影响。1935年，绍兴酒产量进一步下降到4030万余斤，酿造户数从1934年的2246家减少至1647家，一年间停业或歇业599家。^[56]另据统计，1947年浙江省产酒682496市担。^[57]按一市担100斤计算，浙江全省酒类(含绍兴酒)产量尚不及6825万斤。虽不能将绍兴酒业之衰落，完全归因于酒税制度，但酒税对绍兴酒业之摧残，却是时人的共识。

综上所述，从1927年到1949年的短短二十余年内，酒税制度从沿用北京政府公卖旧制、重新设计酒税征收制度、土酒定额税制和酒类公卖制度并行，再到国产酒类税制的变迁历程。从国民政府时期酒税制度的思想渊源看，能够发现其仍受传统中国对烟酒“寓禁于征”思想的影响。国民政府对酒税征收制度的重新设计和施行，基本达到了增加财税收入的目的。从总体上看，国民政府时期酒税制度的演进历程，符合近代税制改革和发展的主要趋势。尤其是国产酒类税征收稽查，完全与货物统税

原则相符，其在制度建设史上的意义不容低估。然则国民政府时期酒税制度之设计和施行，很大程度上受到近代中国政治结构和政治局势的影响，酒税制度施行之地域和具体效果受到中央政权直接控制区域范围和控制力度强弱的制约。国民党政权退居台湾后，完全沿用国产酒类税制，执行效果不可同日而语，或从另一个侧面说明此点。^[58] 本文仅剖析国民政府时期酒税制度变迁历程，并对其检视。一些更为具体的问题，如酒税制度施行中地方的博弈、社会舆论之反响为何、酒税收入之详情、酒税制度对后世有何启示等，均有待于进一步的深入研究。

参考文献:

- [1] 李庆宇. 民国北京政府烟酒公卖述论 [J]. 历史教学:下半月刊, 2017(5):51—58.
- [2] 薛军, 主编. 中国酒政 [M]. 成都:四川人民出版社, 1992.
- [3] 吴兆莘, 洪文金, 遗稿, 刘聚星, 林宝清, 续编. 中国财政金融年表:下册 [M]. 北京:中国财政经济出版社, 1994:585.
- [4] 孟昭常等. 财政渊鉴:上册 [M]. 上海:中华书局, 1914:463.
- [5] 余国珍. 中国财政论 [M]. 上海:商务印书馆, 1931:163.
- [6] 何廉, 李锐. 财政学 [M]. 南京:国立编译馆, 1947:256.
- [7] 烟酒税收之状况及整顿办法 [J]. 中外经济周刊(第123期), 1925:8.
- [8] 农商部总务厅统计科, 编纂. 中华民国元年第一次农商统计表:上卷 [M]. 上海:中华书局, 1914:36—39.
- [9] 贾德怀, 编. 民国财政简史 [M]. 上海:商务印书馆, 1946:123.
- [10] 全国财政会议秘书处, 编辑. 全国财政会议汇编 [M]. 南京:国民政府财政部秘书处总务科, 1928.
- [11] 中国第二历史档案馆. 中华民国史档案资料汇编:第五辑第一编“财政经济”三“税制与税收” [M]. 南京:江苏古籍出版社, 1994.
- [12] 武艳敏. 统一财政:1928年国民政府第一次财政会议之考察 [J]. 史学月刊, 2006(4):125—128.
- [13] 柯伟明. 南京国民政府第一次全国财政会议新探 [J]. 广东社会科学, 2016(2):116—124.
- [14] 程叔度, 秦景阜, 撰. 烟酒税史, 第十章“整理概况” [M]. 上海:大东书局, 1929.
- [15] 税务署, 编. 财政部税务署章则汇编 [M]. 南京:财政部税务署, 1933.
- [16] 程叔度, 秦景阜, 撰. 烟酒税史, 第三章“税制·组织” [M]. 上海:大东书局, 1929:12—14.
- [17] 付志宇. 中国税收现代化进程的思想史考察 [M]. 成都:西南财经大学出版社, 2015:124.

-
- [18] 程叔度, 秦景阜, 撰. 烟酒税史, 第一章“沿革”[M]. 上海:大东书局, 1929:11—12.
- [19] 程叔度, 秦景阜, 撰. 烟酒税史, 第三章“税制·公卖费”[M]. 上海:大东书局, 1929:7—8.
- [20] 重庆市档案馆, 编. 抗日战争时期国民政府经济法规:上册[M]. 北京:档案出版社, 1992:377—378.
- [21] 财政部. 财政部第二期战时行政计划实施具体方案[M]. 重庆:财政部印, 1938:20—21.
- [22] 中华民国工商税收史编委会, 编. 中华民国工商税收史·货物税卷[M]. 北京:中国财政经济出版社, 2001.
- [23] 修订各项统税暨七省土烟特税土酒定额税之完税价格及税级税额表[J]. 中央银行月报(第10卷第3期), 1941:394—395.
- [24] 国产烟酒类税暂行条例[J]. 甘行月刊(第6期), 1941:70.
- [25] 国产烟酒类税稽征暂行规程[J]. 中央银行经济汇报(第5卷第4期), 1942:126—130.
- [26] 国产烟酒类税条例[J]. 中农月刊(第5卷第7期), 1944:112—113.
- [27] 国产烟酒类税条例[J]. 法令周刊(复刊后特刊第4号), 1945:23—24.
- [28] 国产烟酒类税条例[J]. 西南实业通讯(第14卷第1、2期), 1946:46—47.
- [29] 财政部财政年鉴编纂处. 财政年鉴三编:下册, 第八篇“货物税”第十五章“国产烟酒类税”[M]. 南京:财政部财政年鉴编纂处, 1948.
- [30] 贵州省档案馆馆藏号 M46—1—31, “国产烟酒类货物税条例案”[Z], 101—104.
- [31] 国产烟酒类税条例[J]. 公信会计月刊(第11卷第2期), 1947:37—38.
- [32] 国产烟酒类税条例[J]. 工商法规(第1年第6号), 1948:208—210.
- [33] 国产烟酒类税条例第四条修正条文[J]. 公信会计月刊(第13卷第2期), 1948:34.
- [34] 顾澄. 筹办烟酒公卖之经历[M]. 著者自刊, 1918:11—16.
- [35] 贾士毅. 民国财政史[M]. 上海:商务印书馆, 1917:590.
- [36] 郭旭. 清末民初酒税制度因革论[J]. 贵州文史丛刊, 2011(4):25—32.
- [37] 马寅初. 财政学与中国财政:理论与现实[M]. 上海:商务印书馆, 1948:215—216.
- [38] 夏国祥. 近代中国税制改革思想研究(1900—1949)[M]. 上海:上海财经大学出版社, 2006.

-
- [39] (美)阿瑟·恩·杨格. 一九二七至一九三七年中国财政经济情况 [M]. 陈泽宪, 陈霞飞, 译, 陈泽宪, 校. 北京: 中国社会科学出版社, 1981:24.
- [40] 中华民国统计部主计局. 中华民国统计年鉴 [M]. 南京: 中国文化事业公司, 1948:249—250.
- [41] 全国财政会议秘书处, 编辑. 第二次全国财政会议汇编, 第二编: “审查报告及原提案” [M]. 南京: 财政部总务司, 1934:169. [42] 财政部. 第二次全国财政会议决议案一年来实施报告 [M]. 南京: 财政部, 1935:86.
- [43] 杜恂诚. 民国时期的中央与地方财政划分 [J]. 中国社会科学, 1998(3):184—195.
- [44] 吴敬邦. 乡区酒税稽征情形及改进意见 [J]. 湖南区货物税业务通讯(第9期), 1946:16—17.
- [45] 陈弼纯. 改进国产酒税稽征制度之管见 [J]. 湖南区货物税业务通讯(第2、3期合刊), 1946:3—4.
- [46] 王平恭. 推进本区酒烟税稽征刍议 [J]. 云贵货物税讯(第3卷第1期), 1948:1.
- [47] 贾士毅. 民国续财政史:二 [M]. 上海: 商务印书馆, 1933.
- [48] 财政部税务署, 编. 货物税法规汇编 [M]. 南京: 财政部税务署, 1947:269—270.
- [49] 第一科撰述. 江苏货物税税源概述 [J]. 江苏货物税通讯(第1卷第4期), 1946:4—5.
- [50] 江苏省商业厅, 中国第二历史档案馆, 编. 中华民国商业档案资料汇编:第一卷(1912—1928)(上) [M]. 北京: 中国商业出版社, 1991:358.
- [51] 赵新安. 税收弹性与税收增长——1927—1936年中国税收增长的相关分析 [J]. 南开经济研究, 2000(2):69—72.
- [52] 周清. 绍兴酒酿造法之研究 [M]. 上海: 新学会社, 1928:54—58.
- [53] 吴承洛. 今世中国实业通志:下 [M]. 上海: 商务印书馆, 1929:49.
- [54] 绍兴之经济状况 [J]. 中外经济周刊(第181号), 1926:7—9.
- [55] 抱寰. 绍兴酿酒业 [J]. 商业月报(第16卷第11期), 1936:12—14.
- [56] 建设委员会调查浙江经济所统计课. 浙江之绍酒 [M]. 杭州: 建设委员会调查浙江经济所, 1937:2.
- [57] 浙江省银行经济研究室. 浙江经济年鉴 [M]. 杭州: 浙江省银行经济研究室, 1948:431.
- [58] 叶彦邦. 终战初期台湾的烟酒专卖事业之研究 [D]. 台北: 政治大学中山人文社会科学研究所博士学位论文, 2006.