

清末賦稅基準的擴大及其局限

——以雜稅中的菸酒稅和契稅為例

何 漢 威

- 一、前 言
- 二、菸 酒 稅
- 三、契 稅
- 四、結 論

一、前 言

光緒三十年（1904）十月，清廷頒下一項敕令，表明了清政府對籌措財源的立場：

近年以來，民力已極凋敝，加以各省攤派賠款，益復不支，剜肉補瘡，生計日蹙，深宮惓懷民疾，常切疚心。聞各省督撫因舉辦地方要政，又復多方籌款，幾同竭澤而漁，而其中官吏之抑制，差役之騷擾，劣紳訟棍之播弄，皆在所不免。吾民有限之脂膏，豈能堪此剝削？言念及此，能無惻然？茲特明白宣示所有各省捐派籌款，除有大宗收數者姑准照辦外，其餘巧立名目及苛細私捐，著即概行禁止。^①

事實上，清政府並未能遵行諭令中揭示的原則。從本世紀初起，除了承擔巨額的洋債及賠款外，清廷還要另籌的款，應付練兵、興學等連串新政的急需。同時，經濟民族主義的抬頭，又導致收回利權運動的蓬勃發展。在大多數情況下，部份過去被外人攘奪把持的經濟利權，由清廷或民間團體透過贖取而收回，從而使清政府的財源更因這項額外支出而日見枯竭。於是，各種新稅層出不窮，而清室也日益依賴這些稅項，即使收入甚微亦在所不計。

① 諭摺彙存，光緒30年10月22日，頁1b。

這些新稅，大部份都可籠統歸於「雜稅」項下。所謂雜稅，是指政府收入大宗，如田賦、鹽稅、厘金、關稅（海關和常關）以外的各種財源。^② 雜稅又分為傳統和新增的稅項。前者包括契稅、牙稅及當稅等；新增雜稅項目多出現於十九世紀中葉以後，如屠宰稅、賭餉、出口米捐、商業執照等。到了本世紀初，隨着地方自治運動的發展，新的雜稅更如雨後春筍，方興未艾；同時，雜稅中的傳統稅項收入，也比前大大增加。就本文討論的時間範圍來說，雜稅的急劇增加，是政府（特別是州縣級）財政一項最值得注意的現象。

在大多數情況下，雜稅的征收是一件相當困難的事。因征收雜稅，使清政府財政更形混亂的情況，屢見不鮮。這種現象在省級以下的行政單位，更為明顯。以房捐為例，州縣開徵這項稅捐時，經常面對重重困難，使中央指定的籌款方案，難有成果。房捐雖然也在華北等省，如直隸、陝西、山西和河南的一些地區開徵，但主要的徵稅範圍，還是限於較為富足的東南省分。^③ 房捐入款有限，在整個省政府的財政結構中微不足道。光緒三十年十一月，雲南巡撫林紹年奏稱三年以前，「時臣任藩司，與督撫臣再四熟商，凡有言及畝捐、房捐等類，概不敢辦。」^④ 即使在較為富足的浙江、廣東、江蘇等省，抗捐事件，還是時有所聞。光緒二十八年（1902）十月，浙江寧波地區部份民衆即拒納房捐，為避免觸發地方暴動，官員亦無如之何。^⑤ 杭州方面，地方官嚴定比較，規定經收委員，「如有收數不及三成者，立即記過停差。」在力迫之下，各委員雖「不辭勞瘁，竭力催收，」但「抗延不繳者依然如故。」^⑥ 廣東於光緒二十七年（1901）八、九月開始徵收房捐，^⑦ 「乃自開捐以

② 雜稅包括四大類稽征：1.課（消費稅或貨物稅），如漁稅、礦稅及某些地區的茶稅等；2.租，如用來維持學校及付給清貧學生的學田田租和用來養兵的直隸旗田地租；3.課徵於日常交易的「稅」，如當稅、牙稅、契稅，以至徵於區域土特產如牲畜、菸草、靛、鐵的稅項；4.貢（各地每年獻給帝皇作禮物的特產）。以上見 Susan Mann, *Local Merchants and the Chinese Bureaucracy, 1750-1950* (Stanford: Stanford University Press, 1987), p.47。

③ 例如，光緒34年間浙江房捐收入，總數約達十八萬元。掌房鋪捐於光緒32年在安徽首次徵收時，歲入總計約十七萬兩。到光緒34年間，因銅元兌銀的迅速貶值，歲入減少到十一萬兩。廣東房捐收入為各省之冠，宣統元年，總計達 424,211 兩。可是，這數目只不過相當於全省歲入的 1.1%。詳見浙江全省財政說明書（北京經濟學會，民國4年，以下簡稱說明書・某省），「歲入部・收款——捐雜」，頁50；說明書・安徽，「歲入部・雜捐」，頁24、26；說明書・廣東，「歲入部・正雜各捐」，頁5-11。

④ 林紹年，林文直公奏稿（清末民初史料叢書第20種，臺北成文出版社據民國16年刊本影印，民國57年）卷2，「撫滇奏稿」，頁45b，「指陳滇省情形懇免再派解款摺」（光緒30年11月）。河南巡撫張人駿也持有類似的觀點，見諭摺彙存，光緒29年1月13日，頁26b。

⑤ *North China Herald and Supreme Court and Circular Gazette*, May 14, 1902, p. 968.

⑥ 申報，第10802號，光緒29年4月22日。

⑦ 華字日報，光緒27年6月18日。按房捐征收，省城以8月為始，各府廳州縣以9月為始。

來，各街多未抽繳，且未舉定值理。」^⑧江蘇「江寧境內，……早派司事分路收捐，數月於茲，繳者固多，而未繳者亦復不少。……而各該租戶不遵定章，任意違抗，有謂大家繳清我無不繳者，有推房東招呼觀望不前，有曰年底併交此時不便者，以致司事屢登其門，舌敝唇焦，分文無與。」^⑨安徽安慶「藉手藝以營生利」的鞋店、帕店，因被責令月繳房捐二千文，「怨恨加交，相約停止貿易。」^⑩

清末最後十年迅速增長的許多雜稅中，可依其性質來分類，如菸酒稅可歸於消費稅類；契稅及房鋪捐則可歸於財產稅類；牙稅、當稅及各種商業執照稅可視為營業稅；賭餉在本質上，則為一種特許經營稅（franchise）。這些雜稅的一般特色又與其在整個財稅制度中的潛力息息相關。以湖南和安徽兩省的食米出口稅為例，這種稅源存有一大缺陷；食米收成常因氣候的變幻而出現很大的起伏，從而導致稅收反覆不定。蕪湖是安徽的最大食米輸出港，光緒二十二年（1896）從蕪湖出口的食米共3,132,734擔，隨後兩年分別劇減為1,521,912及1,654,714擔。光緒二十六年（1900）食米輸出量又上升為4,970,810擔；翌年，降為2,324,424擔。蕪湖食米出口於光緒三十一年（1905）達到最高峯。是年，食米總出口數量達850萬擔。可是，這種情形無法維持下去，以後兩年食米出口量都呈現劇跌的現象。光緒三十二年（1906）出口量為五百萬擔；翌年，更瀉落到250萬擔。宣統元年（1909），食米出口量陡升為五百萬擔，但好景不長，翌年又劇減為340萬擔。^⑪另一方面，出口稅為對農作物有效的課稅方法，主要的原因在於推行課稅並不困難，湖南大多數出口的食米都集中於長沙，而安徽的食米則以蕪湖為集散地，以待裝運到他省。^⑫

⑧ 同上，光緒27年8月27日。又該報光緒27年12月20日載南海縣西關「內有數十戶，抗不繳捐，……竟有出言無狀，專與委員頂撞以自鳴得意。……德寧里第八號陳穎川堂一戶，竟於冊上自寫『言明不繳』四字。」又載廣東「開辦房捐數月以來，有僅捐一二月者，有全行推諉遷延，抗而不納者，所得無多，徒為擾民之計。」又據英駐廣州領事館報告，為安撫民情，廣東當局徵收房鋪捐時，盡量從低估價，並經常豁免稅徵。見（Canton Intelligence Report for Quarter Ended December 1901, Great Britain, Foreign Office, China, Confidential Print.以下簡稱 FO 405），FO 405/20, p. 3

⑨ 大公報（天津），第192號，1902年12月25日，頁4a。據英國駐南京的代理領事報告，為逃避房鋪捐，當地的業主與租客之間達成協議，把實際租值少報四分一或一半。見 Sir E. Satow to the Marquess of Lansdowne, July 14, 1902, FO 405/125, p. 19.

⑩ 中報，第10379號，光緒28年2月5日。湖北「房捐、門面捐所收無幾，加以居民藉口拖欠，每屆催索之期，……於事仍無所濟。」有見及此，當局只好把這兩種稅捐停罷。大公報（天津），第828號，光緒三十年九月初六日，附張。

⑪ Decennial Reports 1892-1901 (Shanghai: China: the Maritime Customs), p. 379; ibid., 1902-11, p. 379.

⑫ 出口稅特點的通論，參考 Eprime Eshag, *Fiscal and Monetary Policies and Problems in Developing Countries* (Cambridge: Cambridge University Press, 1983), pp. 104-106。

多種雜稅，似乎只能在一到兩省內頗具成績，但在他省則不然。這種差別的出現，與實現這項潛在利益時所牽涉到種種現實的政治和經濟問題息息相關。以湖南為例，該省是主要食米產區；食米出口稅在該省財政體系中起了重要的作用。宣統元年，食米出口稅即佔湖南總歲入（8,260,255兩）的11%。^⑬根據長沙海關稅務司的估計，本世紀頭十年湖南全部米產中，約有百分之五到十是備輸出的；在減去本省耗用的食米後，剩下來供出口的盈餘食米，每年共計約450到750萬擔。^⑭清末，東北是中國發展最為迅速的地區。東北邊省的開發，不單促成該地區的飛躍發展，也給東北地方當局帶來可觀的財源。光緒三十三年（1907），徐世昌受任為東三省總督後，即在奉、吉、黑三省大力着手財政、行政和教育制度的現代化。新政在在需款，東三省行政當局只好廣闊財源以應餉需，從光緒三十二年至宣統元年，東三省稅入有顯著的增加。這段期間內，奉天每年的歲入從八百萬兩增至20,441,600兩左右；吉林則從2,509,000兩增加到6,723,227兩；黑龍江亦從97萬兩騰昇至4,379,533兩。^⑮最令人矚目的是這三省雜稅的總收益，超過其他

表一 光緒卅二年奉天、吉林、黑龍江雜稅收入在整個稅收體系的財政重要性
(單位：兩)

省 別	A 雜 稅 收 入	B 總 稅 入	C A佔B的百分比
奉 天	3,809,739*	8,000,000(+)	47.62
吉 林	2,121,000	2,509,000(+)	84.54
黑 龍 江	750,000	970,000(+)	77.31

資料來源：奉天雜稅收入數目採自王樹枏等纂，奉天通志（東北文史叢書編輯委員會，1983年，據1934年刊本影印），卷146，「財政二·稅捐」，頁3b-4；其他數據，採自退耕堂政書，卷五，頁3b，「密陳考查東三省情形摺」；卷六，頁5b，「附考查吉林省情形單」；頁20，「附考查黑龍江省情形單」。

附 註：* 這數目包括商稅收入，穀物出口稅、菸酒稅和其他地方雜徵，但剔除了厘金和鴉片稅。

⑬ 關於湖南食米征稅的收益，見說明書·湖南，「歲入部·厘金類」，頁7；「歲入部·雜捐類」，頁2-6。有關湖南收入總數，見劉錦藻纂，清朝續文獻通考（上海，商務印書館萬有文庫，第二集，民國25年，以下簡稱清續通考），考8235，卷63，「國用考」6，「用額」。

⑭ 見全漢昇、何漢威，「清季的商辦鐵路」，香港中文大學中國文化研究所學報，卷9期1（1978年），頁141-42。

⑮ 有關光緒32年奉天、吉林、黑龍江歲入數目，見徐世昌，退耕堂政書（沈雲龍主編近代中國史料叢刊第23輯，225冊，臺北文海出版社，民國57年，以下簡稱史料叢刊），卷5，頁12b，「密陳考查東三省情形摺」；卷6，頁5b「附考查吉林省情形單」；頁20，「附考查黑龍江省情形單」。宣統元年東三省的歲入數目，見清續通考，考8235。

的課稅項目。（見表一）

上表的數字有很多不能令人滿意的地方。就吉林和黑龍江來說，雜稅項下的入款，因一些本不應歸入這類目的稅項，如鹽厘，土藥稅都包括在內，以致使收入有些膨脹。幸而這類財源所入微不足道，偏高的傾向不至過於嚴重。^⑯

即使把鹽厘和土藥稅等本應不屬雜稅項下的收入一併考慮，我們還是可以穩穩當當地推斷清末最後數年間，雜稅佔東三省總稅入的四成到三分二之間。這論斷可從奉、吉、黑三省行政當局於宣統二年（1910）向清廷提出翌年的總預算中得到確證。這三省的預算報告都不約而同地提到雜稅為財源大宗。^⑰這段期間，隨着東三省的開發，已向政府註冊升科的耕地面積大大擴張，田賦收入迅速增加；可是，相當多的土地仍有待墾種，為了吸引更多移民前來開墾，清政府對願意承領土地的移民給予寬厚的條件。承耕人在付過一筆名為「荒價」的款項後，便有資格擁有土地，並在土地充分墾種前，豁免田賦。東三省在清代財政上一向被列作「不足」省分，要依賴其他較為富足的地區協濟。可是，從十九世紀中葉以降，協款的延欠具有經久的特徵，到本世紀初，情況更為惡化。^⑱在光緒三十四年（1908）官運制度^⑲引進吉、黑二省前，鹽稅並不在吉林或黑龍江的稅收中起任何重要的作用。基於這種背景，東三省當局只有日益依賴課徵雜稅來支持其轄下範圍的各種新政。

^⑯ 只在官運制度實施後，鹽稅才成為吉、黑二省最重要的財源。從光緒34年7月官運制度初成立到宣統元年閏2月，在扣除所有其他課稅及經營成本後，吉林獲利約略超過五十萬兩。見退耕堂政書，卷27，頁15b，「吉林開辦官運已著成效摺」。至於黑龍江，在宣統元年10月，官運制度實施一年後，淨所得略超廿萬兩。見周樹模，周中丞（少僕）撫江奏稿（史料叢刊，第19輯，184冊，臺北文海出版社，民國57年），卷3，頁14，「江省近年整理事政大概情形摺」（宣統元年11月初10日）。宣統2年，吉林鹽稅總收入共計達5,170,030兩，黑龍江則為1,013,735兩。見姜道章，「清代的鹽稅」，食貨月刊，復刊，卷6，期7（民國65年11月），頁400，表五。

^⑰ 清續通考，考8236。

^⑱ 詳見拙著 *Late Qing Governmental Finance: Revenue Raising and Centre-Province Relations, 1895-1911* (Unpublished Doctoral Dissertation, Australian National University, 1985), p. 321; 「清季的漠河金礦」，香港中文大學中國文化研究所學報，卷8期1（1976），頁260-61。

^⑲ 東三省食鹽，主要產於奉天瀕海灘場。從康熙(1662-1722)中葉停止募商領取鹽引，「聽民鹽售」，迄同治6年（1867），為民間自運自銷時期。同治6年起，徵榷鹽厘，「一稅之後，任其所之」，由「行商自為防私」，為商運商銷時期。甲午戰後，俄國控制的中東鐵路築至吉林省，俄鹽由海參威源輸入；日俄戰後，旅順、金州各鹽灘為日人佔據，所出食鹽，由南滿鐵路輸進，導致吉林「全省居民，大半購食洋鹽，奉省鹽課日形減色。」有見及此，徐世昌出任東三省總督後，奏派陸宗輿為三省鹽務督辦。光緒34年3月擬定章程，「吉林歲認銷鹽二十萬石，黑龍江認銷十萬石，」兩省各設官運總局、分銷局及緝私局，另於營口設採運局。此外，又飭綏芬關查禁無官運司許可專照的俄鹽輸入，並與南滿鐵道公司訂立專運合同，「每年官鹽以一半歸該鐵道裝載。除官鹽外，日鹽及華商私鹽均不得再入吉界，運金減去十分之二。」官鹽運抵吉、黑後，招商認岸行銷。有關吉、黑食鹽官運，最詳細的記載，當推載澤等督修，東三省鹽法志（民國3年重印本）；另參退耕堂政書，卷五，頁12b-15，「吉林開辦官運已著成效摺」。

王業鍵教授對清末雜稅總收入作過一約略估計。他的估算指出1908年來自雜稅的稅款約為6,500萬兩，而同期全國稅入總額約2.92億兩。²⁰因此，雜稅約佔全國總稅收的四分之一。拿清末數年的情況與十八世紀中葉的相比，雜稅收益大大增加。據王氏估計，乾隆十八年（1753）的雜稅總收入約為5,405,000兩，全國稅入總計則在73,792,000兩上下。²¹換句話說，在十八世紀中葉，雜稅不過佔全國總稅收的7.2%左右。從十八世紀中葉到二十世紀初，雜稅稅收增加了十一倍，而其在全國總稅入佔的比例則增加了三倍。清末最後數年間，雜稅是僅次於田賦的第二大稅源。

清政府的賦稅制度中，雜稅是最為複雜的稅項，即使要粗略地對每類雜稅提一提，也是不容易。本文討論的雜稅，只以菸酒稅和契稅為限。這兩種稅源不單在財政上較具重要性，也有助於闡明中央和地方之間的關係。菸酒稅是一種傳統雜稅，兩種商品或合併徵稅，或分開課稅，視情形而定。菸酒稅徵收率雖然從光緒二十二年起已迭次增加，但一直要到光緒二十八年，袁世凱於直隸總督任內，把菸酒分開課稅，籌措得可觀的稅款，才促使清廷下令其他省分，以袁世凱作榜樣，整頓菸酒稅收。

清政府雖然已看出這項稅源的潛力，但由於缺乏有效的機器來執行徵稅，以致無法盡量從菸酒稅引發出稅收的潛力。跟菸酒稅一樣，契稅也是一種傳統雜稅。到本世紀初，契稅課稅率普遍騰漲。宣統元年，清政府着手一項新措施：把全國契稅徵收率劃一。菸酒稅和契稅收入，除撥給中央政府使用外，地方行政當局也可支配運用。我們在本文中要討論菸酒稅及契稅的特點、管理、潛力、收益、地域差異、長處和弱點。這些稅收順利達到政府的財政目標到那種程度？那種程度在整個財政實況的重要性如何？這都是本文最為關切的問題。

二、菸 酒 稅

1. 1902年以前的情形

十九世紀中葉厘金制度成立後，好些省分把菸酒課稅，籠統劃歸於一般貨厘類內。由於所入毫不足道，清政府對菸酒稅並不注意。甲午戰後，清政府要拼命找尋

²⁰ Yeh-chien Wang, *Land Taxation in Imperial China 1750-1911* (Harvard East Asian Series 73, Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973), pp. 78-79.

²¹ *ibid.*, pp. 71-72.

各種辦法以渡過財政困難，才開始重視菸酒消費課稅的徵收。清廷先後於光緒二十五（1899）及廿七年兩次增加菸酒稅。就性質來說，菸酒稅是一種具隱蔽形式的稅收，課稅負擔都轉嫁或分攤給消費者，因此課稅對納稅人的衝擊，不會像其他稅捐那樣來得強烈，激起人民的抗拒。而且菸酒不是日常必需品，多由花費得起奢侈品的人消費。^②

光緒二十五年九月，戶部提出六項籌款方策，其中一項即把菸酒消費稅加倍徵收。^③光緒二十七年八月，戶部列出各種暫定的籌款方法來償還庚子賠款，菸酒消費稅即建議更多加三成。^④從光緒二十二到三十年八年內，浙江的菸酒稅共增加了120%。^⑤光緒二十二到二十八年間，直隸菸酒稅的增加幅度為130%。^⑥湖南菸酒課稅率在光緒二十二到二十六年短短五年內，增加了百分之六十；^⑦而同期江蘇的菸酒課釐則增加了百分之一百二十。^⑧光緒二十六年，山西菸稅的徵收率遞增了六成，從每斤課稅五到十文，增為八到十六文。同時，酒稅也增加三分之二，從每斤三文增為五文。兩年後，菸和酒稅又再分別增加了50%和22%。^⑨光緒二十八年，山東菸酒兩稅加了一倍，菸的課稅率從每斤一文錢半增為三文，酒則從每斤八文增為十六文。^⑩光緒二十六年，吉林的菸酒兩稅增多了一半。菸稅從每百觔二錢增到三錢，酒稅則從每百觔四分增到六分。^⑪其他省分中，光緒二十一年（1895），江西菸酒貨釐增加二成；^⑫五年後，福建按同樣的增加率對菸課稅。^⑬光緒二十年（1894），湖北把菸酒消費稅增多三成；六年後，又把稅率加倍。^⑭廣東稅率的增

② 有關選擇菸酒加征的基本理由，可以張之洞下面一段話作說明。他說：「此項抽收稅款，雖取之於商販之人，而仍係食戶之所攤派，散之全省，於民間本無大累。況煙、酒、糖三項，皆非日用所必需，即使此次抽稅，價值稍昂，亦於窮民生計，斷不至於有礙。」張之洞，張文襄公全集（臺北文海出版社據丁丑北平楚學精蘆藏版影印，民國52年，以下簡稱張集），卷50，頁27，「加徵煙酒糖稅片」（光緒25年12月29日）。

③ 羅玉東，「光緒朝補救財政之方策」，中國近代經濟史研究集刊（國立中央研究院社會科學研究所），卷1，期2（民國22年5月），頁232。

④ 朱壽朋纂修，光緒朝東華錄（北京中華書局，1958年，以下簡稱東華錄），總頁4726，光緒27年8月己酉。

⑤ 說明書，浙江，「歲入部・收款——厘金」，頁45。

⑥ 說明書，直隸，五，「厘金」，頁2。

⑦ 說明書，湖南，「歲入部・厘金類」，頁6。

⑧ 軍機處檔（臺北國立故宮博物院藏），第160448號。

⑨ 說明書，山西，「舊庫內外銷收款」，頁18；東華錄，總頁4488，光緒26年2月癸巳。

⑩ 說明書，山東，「歲入部・雜稅」，頁3-5。

⑪ 說明書，吉林，「國家稅部」，頁41-43。因庚子事變爆發，新課稅率要到光緒28年才實施。

⑫ 說明書，江西，「歲入部・統稅」，頁8-9。

⑬ 說明書，福建，「歲入部・厘捐類」，頁3。

⑭ 張集，卷50，頁26b；說明書，湖北，「歲入部・正雜各稅」，頁22。

加更為明顯，從光緒二十一到二十七年六年間，該省菸酒稅收率提高了390%。^⑤光緒二十六年，甘肅菸厘增加二成，從每百斤徵銀三兩，增為三兩六錢；酒釐則加倍徵收，從每百斤徵銀一錢五分，增為三錢。^⑥

光緒二十五和二十七年菸酒加稅的收益，是要解交戶部作練兵、賠款和償還洋債的用途。這兩次稅收率的增加主要是對從一省到別省的過境菸酒課稅。可是，湖北當局除依據戶部的訓示對過境菸酒增加徵稅率外，光緒二十六年，也對省內產銷的菸酒徵稅，稅率不超過商品產值的一成。^⑦這時期菸酒課稅收入很少。各省中，廣東徵稅率增加的百分比最高。可是，根據兩廣總督譚鍾麟在光緒二十五年奏稱，廣東每年菸厘及酒厘收款，分別共計12,000兩和一萬兩上下。譚氏預期菸酒稅率如再加增百分之二百，則每年可另外多籌四萬兩。^⑧從光緒二十一到二十七年六年間，廣東菸酒稅徵收率上升近四倍；因此，若把本世紀初這項財源的總收益估計為二十萬兩上下，應與事實距離不遠。光緒二十八年，浙江巡撫任道銘申言該省酒釐的課稅率雖已大增，但收益卻相當令人失望。他建議浙江省地方官員，應對省內酒廠的經營規模進行調查。酒廠生產力達五十缸的，每年須繳納牌照費十元。酒廠釀製供省內消費的酒，要按每擔二角的稅率課稅；酒若運出省外則多收二角，亦即把稅率加倍。^⑨

2. 袁世凱在直隸改革的成效及他省整頓菸酒稅收的結果

光緒二十八年九月，直隸總督袁世凱以直隸境內雖然酒廠甚多，但省內出售的酒，並不課落地稅，於是提出整頓辦法：「省城及府廳州縣城鄉集鎮，凡屬燒鍋生意，無論新開舊設，皆應遵領門牌執照，代收酒捐。……燒鍋應計銷數代收捐款，每斤捐制錢十六文，出自買主；其有整買零售者，並准于常價外，每斤加價十六文轉賣，使酒商不致喫虧。……既收酒捐以後，除崇文門稅課仍照舊完納外，其餘本省內地各關局卡，均一律免徵。」袁氏認為這項措施，「在燒鍋加價抵捐，既無所損，即店鋪照本零售，亦可通行。至民間沽酒，每兩多出一文，所費亦甚微末，全省通年計之，則可合成巨款。」稅收由較早前成立的籌款總局負責。^⑩事實上，

⑤ 說明書·廣東，「歲入部·厘金」，頁21-22。

⑥ 申報，第9969號，光緒26年11月24日。

⑦ 張集，卷50，頁27。

⑧ 譚鍾麟輯，譚文勤公奏稿（清末民初史料叢書，臺北成文出版社據宣統3年刊本影印，民國57年），卷17，頁19，「遵旨覆陳戶部籌款各條摺」。

⑨ 清續通考，考7958，卷41，「征榷考」11，「榷酤」。

⑩ 大公報（天津），第116號，光緒28年9月初9日，附張。國立故宮博物院故宮文獻編輯委員會編，袁世凱奏摺專輯（臺北，民國59年），頁634。

袁世凱的構想並沒有落空。在短短一年內，他即從整頓酒稅中籌措到八十萬兩。光緒三十年三月，袁世凱又對外省入境之紹興黃酒課稅，「每斤抽捐制錢十六文。至於本省黃酒，因價值較賤，減半折收。」^{④1} 袁世凱能順利整頓菸酒稅來籌措財源，與直隸酒稅課稅率高、^{④2} 當地燒鍋衆多、^{④3} 和袁氏訂有週密章程，並大力執行以防止漏稅，^{④4} 有密切的關係。袁世凱整頓酒稅的成績，吸引清廷的注意。清廷訓示其他督撫採取同樣辦法，整頓菸酒稅收。光緒二十九年（1903）十一月，清廷指派各省練兵經費，年額882萬兩，其中562萬兩指定出自整頓菸酒稅所得。^{④5}

除了四川和東三省外，其他省分的行政當局都感到難以從菸酒課稅來籌措鉅款。好些省分都不大願意依照中央指令，再加徵菸酒課稅。光緒三十年七月，湖廣總督張之洞申言接連加課菸酒稅，已促使「商民避重就輕，私向洋商領單報運，以致稅收日形短絀，已經屢次大加寬減，以廣招徠，斷不能再行加重，徒爲魚爵之驅。」如進一步加徵課稅，逃稅盛行，地方當局愈難籌措足夠的稅款來滿足練兵經費的攤額。^{④6} 較早前，兩廣總督岑春煊也表示類似的見解。^{④7}

沿海省分如福建、江蘇及山東的督撫都發現要藉菸酒稅來籌款，存有很多窒礙。光緒三十年四月，閩浙總督李興銳申言福建的菸酒貿易量甚少；光緒二十五年

^{④1} 大公報（天津），第671號，光緒30年5月初10日，頁3b-4。

^{④2} 直隸酒價（零售）每斤約爲一百文，酒稅按每斤十六文的比率徵收，稅率相當於百分之十六。菸的零售價格每斤從五十到六十文，稅率相當於百分之三十。見說明書，直隸，六，「雜稅·厘捐」，頁6。

^{④3} 雍正元年到8年間（1723-30），單是宣化一府，便超過四百家新釀酒廠領有執照，獲准營業。見Susan Naquin & Evelyn S. Rawski, *Chinese Society in the Eighteenth Century* (New Haven & London: Yale University Press, 1987), p.143. 光緒3年（1877），直隸總督李鴻章奏稱：「通省燒鍋約計千餘家，每日需用高粱兩萬餘石，每月共需六、七十萬石，即以每人日食一升而論，該燒鍋等一日之費，已佔二百數十萬人之食。」見拙著，光緒初年（1876-79）華北的大旱災（香港中文大學出版社），頁9。又宣統2年，度支部以直隸境內釀酒廠爲數衆多，爲控制穀物供應方面，用作釀酒和糧食之間的競爭，因此要限定釀酒廠數目。直隸總督爲境內酒廠向度支部交涉，計畫於是擱置下來。見清續通考，考7959。凡此都可見直隸境內酒廠數目之衆。

^{④4} 袁世凱除規定無論新開舊設的酒廠，「皆應遵領門牌執照，代收酒捐」外，還頒發如下章程：「如有續開燒鍋，應令報局發給牌照，暫照附近燒鍋銷酒數目註明捐款大數；如有不請牌照，私自開燒者，以私酒論；准同行稟揭，發覺嚴究議罰。……燒鍋代收此項捐款，隨時地方官及總局委員暗訪明察，……其有設法隱漏，以多報少，就中侵蝕者，別經發覺，照所蝕之數加二十倍議罰。如罰款不交，一面將燒鍋處封閉，一面將經理人由地方政府押追。……酒店如因有收捐新章，輒將所存之酒向民間隱匿寄頓，希圖偷漏捐款者，自出示起，限三個月內，庄長地方及鄰右人等從實告官，覲發查實，將私酒全數充公，並將酒店及代存之戶各加十倍擬罰，以本案之罰款二成，賞給告發之人。如所控虛誣，照例反坐。……燒鍋代收此項捐款，本係照實銷數目，按斤計算，或多或少，原難預定；其有願照近三年售銷斤兩，酌中定數由燒鍋完納者，……亦聽其便。」大公報（天津），第116號，光緒28年9月初9日。據英駐華公使朱爾典報導，過去數年在袁世凱整頓下，直隸稅入從二千萬兩陡升爲五千萬兩。這數目雖流於誇大，但亦足顯示袁大力整頓稅收的成效。見 Sir J. Jordan to Sir Edward Grey, December 21, 1906. FO 405/177, p. 23.

^{④5} 東華錄，總頁5116，光緒29年11月丙戌；清續通考，考8277，卷77，「國用考」9，「會計」。

^{④6} 張集，卷62，頁19b，「籌撥練兵的款摺」（光緒30年7月16日）。

^{④7} 諭摺彙存，光緒30年3月初5日。

以前，菸厘尚未加收二成，這項稅源每年收益約三萬兩。光緒廿九年，閩省當局又對於課徵銷場稅，每歲所入估計為一萬兩。李興銳稱從光緒二十五到二十九年，菸稅進款已比從前增加及半。李氏陳明閩省已在光緒二十九年把菸酒分開課稅，酒稅歲入估計在三萬兩上下。他聲言南方氣候溫暖，不需飲酒禦寒，而且當地燒鍋的生產多以家庭作基礎，經營規模很小；因此，強制執行徵收酒稅，困難甚多。李氏力言如菸酒稅進一步增加，只會導致洋菸、洋酒盛行，以犧牲土貨為代價。^{④8}

稍後，兩江總督魏光燾就菸酒加稅事提出意見。他力言江蘇只有六合地區產菸；省內消費的菸大都從外地輸入。酒則產於通州、海州和徐州，但產量很少，以家庭為基礎來經營。魏光燾指陳從光緒二十一到二十五年，江蘇菸酒稅雖已增加了120%，但總收入每年合計只有錢68,000串。考慮到這點，魏氏並不指望從菸酒分開課稅來籌得鉅款。^{④9}

山東巡撫周馥接着也表示藉改革菸酒稅來籌款困難重重。他聲稱袁世凱在山東巡撫任內，已着手整頓菸酒稅；酒稅稅入從光緒二十七年的34,000餘兩，增至二十九年的十一萬餘兩。在接到清廷命山東仿照直隸辦法，加抽菸酒稅的諭旨後，周氏奏稱「酒商聞風畏避，紛紛求免，並有因而歇業者。數月以來，疊經委員會同地方官剴切勸導，……各酒商總以價高銷滯，生計頓絀為言。」他認為這「亦屬實在情形。」周馥提到山東菸葉，產於濰縣等處，「本屬無多，上年每觔僅收制錢一文，尚且噴有煩言，若多至十六文，民力實有未逮。」至於菸絲一項，「山東並無專店發賣，皆係小本雜貨鋪帶售，過於瑣屑，不便抽收；其遠省販來之皮絲菸等項，海關、常關均已按則徵稅，沿途釐卡亦復抽收釐金，為數無多，不便再行加徵。」周氏估計「現在按照釀酒多寡，遵章訂明稅數，每年可加酒稅銀十五萬兩。」菸稅則「擬照河南辦法，每觔暫收制錢三文，」估計每年可收銀數千兩到一萬兩。換言之，菸酒兩稅合計，每年至多可收銀十六萬兩。^{⑤0}

內陸省分都覺得難以如中央所想望把菸酒分開課稅來籌措稅款。光緒二十九年十二月，河南巡撫陳夔龍申言河南當局雖已把菸酒分開課稅，但卻預期成效甚微。陳氏奏稱河南出產的都是粗大菸葉，「價值甚低，銷售亦寡，且惟禹州、鄧州、襄城、河內、上蔡、郟縣等數處境內有之。」據陳氏調查所得，估計「正釐加價並

④8 軍機處檔，第159874號。

④9 同上，第160448號。

⑤0 同上，第161275號；周馥，周懿慎公全集（臺北文海出版社據秋浦周氏校刊本影印，民國55年），「奏稿」，卷2，頁28b-29，「籌辦菸酒稅情形摺」（光緒30年5月26日）。

計，每年不過五、六千金。」陳氏稱自京漢鐵路通車後，「商人由鄂來豫購運，率向江海關請領三聯票，各局驗票放行，以致短收甚鉅。現雖竭力推廣，加重抽收，至多增至一兩倍而止，殊難恃為大宗。」至於酒稅一項，除夔龍稱自到任後，「卽奏請仿照直隸章程，減則試辦。無論自釀以及運自他處，一律按斤抽收四文，責成各州縣就地經理，原以豫省販酒之戶，生計皆不殷實，非直省燒鍋多以重賃開設者可比。加價過多，既恐民力未逮；另設局卡，又懼糜費徒增。」陳氏奏言接到清廷命仿照直隸整頓菸酒稅的諭旨後，河南當局擬自光緒三十年正月起，把酒稅「按斤續加四文，」即每斤課稅八文。^{⑤0}他估計河南每年菸酒稅入，約可收銀七、八萬兩。^{⑤1}

安徽巡撫誠勳及江西巡撫夏告均以類似的理由提出他們的論據。光緒三十年四月，誠勳申言安徽境內菸酒業的規模都很小，這種情形可從菸酒稅入顯示出來。雖然菸酒消費稅在光緒二十五年已加倍徵收，但每歲所入總計不過是三到四千串。光緒二十八年，安徽當局已把酒分開徵稅，但歲入也不過是27,000兩。有見及此，誠勳力言無法作到像直隸那樣，按每斤十六文的稅率來抽收菸酒稅。他建議應把菸酒稅的稅率減半，按每斤八文的比例抽收。但他表示不大信賴這項措施的效驗。^{⑤2}

同年五月，江西巡撫夏告表示江西「本省所產之酒，不過谷燒土釀數種，每觔價值十餘文至二十餘文，味劣質淡，行銷不遠；鄉間祭祀宴集，多用自釀村酒，味尤醇薄，且亦無從徵榷。外來膏梁、紹興等項貴重之品，銷數甚微。」酒稅開徵困難重重。菸稅方面，夏氏奏稱江西雖然產菸較旺，「而歲收豐歉仍視天時，近年三聯單漸見盛行，若驟加重稅，亦慮為叢驅爵祿；產菸之地，多與閩、浙、楚、粵交界，稅厘頗有偷漏。」他估算若將酒稅「分別再行酌加每斤二文至八文不等，每年約可增銀五、六千兩」，即從整頓酒稅前的八千兩增到13,200餘兩。為了增加菸稅收入，夏告於江西與鄰省接界地方加設關卡，堵截漏稅，估算每年收入可增多一萬餘兩，即從部署堵截前的21,000餘兩增到31,000餘兩。菸酒兩稅合計，每年稅入約共銀四萬兩以上。^{⑤3}

財政上列入不足的省分如貴州、陝西、甘肅及新疆當局都一致對菸酒進一步加

⑤0 陳夔龍，庸盦尚書奏議（史料叢刊第51輯，507冊，臺北文海出版社，民國59年），卷3，頁29b-30，「整頓菸酒稅片」（光緒29年12月17日）。

⑤1 同上，卷4，頁26，「籌措練兵的款摺」（光緒30年6月20日）。

⑤2 軍機處檔，第160145號。

⑤3 同上，第160864號。

稅是否得當表示懷疑。光緒二十九年十二月，陝西巡撫升允申明即使陝省菸酒接連加稅，但每年收入總計仍不過是六萬兩。他斷言如菸酒再加課稅，徒然使消費量減低，從而對酒商業務造成不利影響。⁵⁵ 翌年十一月，護理貴州巡撫曹鴻勛也指出利用菸酒加稅來籌款的困難。他力言貴州菸酒貿易量微不足道，交易不多，實施徵稅不易，徒然滋擾民間。進一步加稅只會制止商人把早已承擔高昂的運輸成本和厘金課稅的川酒輸入到貴州省內。⁵⁶

光緒三十年七月，陝甘總督崧番上奏，陳明甘肅雖然產菸，但邇年來因洋菸競爭，土菸貿易蕭條。酒則大部份從外面輸入供本地消費，貿易數量很少，酒稅稅入微不足道。崧番預期即使菸酒實施加稅，每歲稅入也只有35,000兩。⁵⁷ 同年，新疆巡撫潘效蘇上奏，申明每歲菸酒課稅收益總計只有三、四千兩；收入低一方面跟新疆人口稀少，另一方面跟回民風俗習慣有關。潘氏稱當地居民大部份為回教徒，他們不嗜菸酒，菸酒貿易數量因而很少。他力言進一步加稅只會滋擾民間。⁵⁸

要特別指明的是菸酒實施加稅或分開課稅時，大部份省分都參照直隸採用的稅率來制定課稅比例，至少在酒稅來說便如此。例如山西最早取法直隸的稅率，按每斤十六文的比例抽稅，而安徽及河南則按直隸稅率折半徵收。至於菸稅徵稅率則有較大的變異，例如山東每斤徵稅三文，河南的稅率則在四到六文之間，安徽稅率是每斤八文。⁵⁹ 一般來說，稅入結果並不如清政府預期那麼理想。即使是最早着手整頓菸酒稅的直隸，過了一段時間後，稅入也停滯不前。根據宣統元年直隸籌款總局的財政報告，光緒三十一年該省酒稅稅入為717,995兩，接着兩年分列為720,252及773,566兩。⁶⁰ 宣統二年這項稅源收入已減到六十萬兩左右。⁶¹ 筹款總局把收入減少歸咎於經濟蕭條及銅元貶值，蓋該署所入的大部份稅款都是日益貶值的銅元。⁶²

55 諭摺彙存，光緒29年12月21日，頁12b。

56 同上，光緒30年11月26日，頁8b；國立故宮博物院故宮文獻編輯委員會編，《宮中檔光緒朝奏摺》（臺北，民國63年，以下簡稱宮中檔），第19輯，頁911。

57 閣鈔彙編，光緒30年7月12日，頁8；宮中檔，第19輯，頁61。

58 閣鈔彙編，光緒30年7月12日，頁3b-4。

59 有關山東的情形，見說明書：山東，「歲入部·雜稅」，頁3-4；山西見清續通考，考7958；河南見庸倉尚書奏議，卷3，頁29b-30；安徽見軍機處檔，第160145號。

60 軍機處檔，第178877號。

61 清續通考，考7959。

62 根據英國國會一項聲明，從1906到1909三年內，中國銅元貶值幅度不少於百分之六十二。又據梁啟超研究所得，1902年1908年間，當十銅元兌銀元不斷貶值。每兌一銀元所需銅元數目，1902-1903年為80枚，1904（年終）為88枚，1905年（6月）為96枚，年底則降為107枚，1906年（1至2月）為118枚，1908（年底）為180枚。以上見拙著「清末（1890-1911）新貨幣的發行及其影響」（民國77年5月30日中央研究院歷史語言研究所學術講論會未刊稿）。有關1902-1911年當十銅元在北京及其他通商口岸的貶值情況，參考前引未刊稿，表十一。

據宣統二年山西巡撫丁寶銓所奏，從光緒二十九到三十三年間，山西菸酒稅累積收入共1,001,274兩，其中593,538兩為菸稅，407,736兩出自酒稅。^⑬光緒三十四年，山西得自菸酒課稅的收入總計188,588兩，其中87,222兩是出於光緒二十八年實施的加稅。與光緒二十九到三十三年五年間的每年平均稅入相比，光緒三十四年山西菸酒稅課收入顯然稍減於前。^⑭當然，有些省分在按新稅率課徵菸酒稅後，稅入比前增加，安徽即為其中一例。安徽在光緒三十年開徵新稅前，每年從菸酒兩稅所得約三萬兩，^⑮按新稅率課稅後，光緒三十四年，收入約增至52,000兩。^⑯實施加徵菸酒稅收既然困難重重，這可解釋為什麼地方督撫求助於開鑄當十銅元來籌款，以滿足練兵經費及其轄下範圍的需求。與徵收菸酒稅相比，藉操縱貨幣發行的作法，遠較增加菸酒稅來得有利可圖和可靠，而且更易受地方當局支配。^⑰

可是，我們也要注意到四川及東三省當局從改革菸酒稅來籌措稅款，取得成效的事實。光緒二十九年，清廷向各省攤派的練兵經費中，派給四川攤額每年五十萬兩。四川總督錫良表示川省當局並沒有信心可如額籌措。他力言四川產菸不多，與直隸和東三省相比，川省燒鍋的經營規模很小；^⑱加上逃稅盛行，總計酒稅歲入只有24,000兩上下。^⑲光緒三十年四月，錫良謀助於地方紳士徵收酒稅，藉以減少官收的弊端。四川酒稅是依酒質把稅率分作兩種；質優的如大麴、仿紹酒每斤課稅八文，質劣的如小麴、老酒等則減半。從光緒三十年四月到翌年三月底止一年內，酒稅收入總計522,600兩，接着一年收益增至63萬兩；大約到宣統元年，收入更達到最高峯，為數九十萬兩。^⑳

四川成功的原因，實與川省當局日益憑藉雜稅作為籌款手段的做法，有密切的關係。從十八世紀中葉到本世紀初，四川和東三省是全國發展最為迅速的地區。據雍正三年（1725）的戶部規例：四川被列作「不足」省分，須接受「有餘」的省分如湖北、湖南、江西和浙江的協濟。^㉑隨着四川的經濟發展，這種區分已大失其

⑬ 軍機處檔，第186161-1號。

⑭ 說明書·山西，「藩庫內外銷收款」，頁18。

⑮ 軍機處檔，第160145號。

⑯ 說明書·安徽，「歲入部·雜稅」，頁8。

⑰ 參考註62未刊稿。

⑱ 錫良電稿（臺北國立故宮博物院藏），「致度支部」（光緒30年正月11日）。

⑲ 政治官報（臺北文海出版社，民國54年），第13號，光緒33年10月2日。另一項資料提到光緒30年以前，酒列於貨厘類內，得自這項財源的稅入，每年超過三萬兩。見說明書·四川，頁29-30，「酒稅」。

㉑ 政治官報第13號，光緒33年10月2日；拙著「晚清四川財政狀況的轉變」，新亞學報（香港新亞研究所），卷14（1984年），頁260。

㉒ 「晚清四川財政狀況的轉變」，頁202-208。

確實性。十九世紀中葉以後，太平天國革命及回民起義相繼發生，半壁山河受戰火蹂躪，四川的財政景況因之完全改變。從那時起，四川大量的財源耗於省外。用於省外的財源，從光緒元年（1875）的2,356,930兩激增至光緒二十六年的4,796,667兩。⁷²面對龐大的新支出，四川必須開闢新財源。在十九世紀後期，川省的財源中，以田賦浮收（附加）、鹽稅及鴉片稅三種最為重要。⁷³此外，四川當局還開始注意到開發富有潛力，但前所忽略了的雜稅。當其他省分正在從事開鑄有利可圖的銅元時，四川落後於人而致延滯。事實上，川省在光緒二十九年便已開始鑄造銅元，但因鑄機內運，存有許多困難，以致四川造幣廠的經營規模不易擴充。到四川當局要擴展鑄幣能力時，中央政府正着手抑制地方濫鑄，銅元餘利已不再是可靠的財源。⁷⁴在這種情況下，四川當局只好開始對可以課稅的商品增收徵稅。如油捐開徵於光緒三十三年；糖捐開徵於翌年，屠宰稅自光緒二十七年起徵收。革新契稅也於這時期展開。宣統元年，川省徵自雜稅的總稅入約為660萬兩，⁷⁵約等於全省總稅入的37.45%。⁷⁶在其他多數的省分，以上可課稅商品的稅收，數目無足輕重，正足顯示四川較為順利的從菸酒稅籌得鉅款，應從這關節來掌握。

四川成功地從雜稅籌得鉅款，人事因素的作用不能忽視。從光緒二十八年到宣統二年，先後出任川督的為有心改革的官員如岑春煊、錫良及趙爾巽。正是在錫良的策畫下，酒稅才成為一種重要的財源。⁷⁷同時應該注意的是在趙爾巽任內，酒稅收入幾增加一半。從光緒三十二年的63萬兩，增至宣統元年的90萬兩。

東三省是另一個藉開徵酒稅來籌款而奏效的地區。同治四年（1865），吉省酒稅年額為28,000兩。⁷⁸但入款時有不能如額的情形出現。以光緒十八年（1892）為例，吉省菸酒兩項只收稅銀8,524兩。⁷⁹光緒二十六年，吉省當局把稅額提高一半。由於庚子事變，這項措施要到兩年後才實行。光緒二十九年，吉省酒稅稅入共計42,115兩。⁸⁰光緒三十二年，吉林將軍達桂以直隸的徵稅率作基礎，把菸酒分開

⁷² 前引文，頁209。

⁷³ 同上，頁214-240。

⁷⁴ 詳見註⁶²。

⁷⁵ 「晚清四川財政狀況的轉變」，頁259-60。清末糖捐和油捐的收益，總計每年各達三十萬兩上下，而屠宰稅則約達一百萬兩。

⁷⁶ 同上，頁260-63。

⁷⁷ 有關錫良在四川總督任內興革的論述，參考 Roger V. Des Forges, *Hsi-liang and the Chinese Revolution* (New Haven & London: Yale University Press, 1973), Part II.

⁷⁸ 清續通考，考8010；卷46，「征榷考」18，「雜征」。這稅額是指派給吉林廳的。除此以外，長春廳被指派年額28,000串京錢，伯都訥廳二萬串京錢。

⁷⁹ 識摺彙存，光緒18年10月17日，頁26b。

⁸⁰ 閣錄彙編，光緒30年9月16日，頁2。

各自課稅。酒稅按每斤十六文的比例，在釀造和出售的階段分別徵收。^⑧光緒三十三年十月，東三省總督徐世昌提出一項新措施，酒稅只在生產階段，按每斤二十三文徵取。至於菸稅，當達桂在光緒三十二年把菸酒分開課稅時，是按值抽百分之十。到光緒三十三年十二月，徐世昌把稅率修訂為每斤抽稅十六文。^⑨從光緒三十二年四月到三十三年三月，菸稅和酒稅收入總計3,213,000東錢，約合銀564,675兩；接着一年，菸酒兩稅總收益達到3,254,000東錢，合銀571,880兩上下。^⑩與初訂的稅額相較，菸酒按新稅率分開課稅後，兩稅收入增加十倍以上。

黑龍江的菸酒稅最初是合併於牲畜稅內，按產值7.2%的比例徵收。光緒三十二年，江省行政當局以直隸所訂的章程為根據，把菸酒分開課徵新稅，按每斤十六文的稅率抽收。酒稅雖然是徵自釀酒商，但課稅負擔卻轉嫁給消費者。^⑪在採用新稅率的前兩年，黑龍江菸酒稅收益，總計只有制錢12,072多串。^⑫在新辦法執行後，從光緒三十四年六月到宣統元年的一年內，菸酒兩稅總收入增至十五萬兩上下。^⑬

奉天是東北三省中，菸酒課稅收入最高的省分。奉天財政總局於光緒三十二年正月按照直隸章程，開辦菸酒加價。菸稅方面，議定「無論菸葉、菸絲，亦無論何省所產之菸，」每斤收稅錢十六文；菸捲每千枝則收東錢一吊（160文）。「菸行舖及各菸行棧售賣菸葉、菸絲、菸捲，須先請領執照，認納菸稅，方准開張。」^⑭酒稅則訂定下列辦法：「每斤加價錢十六文，……加價出自買主，責成酒商代收。……每燒鍋一座，常年銷酒若干，應由經管斗秤委員，查其近三年之數，酌中定額，以作準則。」^⑮從光緒三十一年六月到翌年五月，奉天行政當局共徵收菸酒稅383,182兩，其中67,281兩徵自菸稅，餘下的315,901兩則徵自酒稅。^⑯接着兩年，

⑧ 退耕堂政書，卷18，頁14b，「吉林壓酒稅課第二屆收支數目請銷摺」。

⑨ 同上卷10，頁3b，「吉林酒捐改徵片」；徐世昌，東三省政略（李毓澍主編中國邊疆叢書，第一輯第四種，臺北文海出版社，民國54年），「財政·吉林省」，頁23b。

⑩ 軍機處檔，第187678號；退耕堂政書，卷18，頁15。

⑪ 東三省政略，「財政·黑龍江省」，頁56。

⑫ 程德全，程將軍（雪樓）守江奏稿（史料叢刊，第17輯，165冊，臺北文海出版社，民國57年），卷12，頁14，「雜稅收支摺」（光緒32年4月26日）。又光緒30年，黑龍江徵得的煙厘，為數達65,126兩。見同書卷4，頁47，「三十年分征收煙厘斗秤稅捐數目摺」（光緒31年3月24日）。

⑬ 周中丞（少儀）撫江奏稿，卷3，頁14b。

⑭ 申報，光緒32年3月29日，第二張，第九版。

⑮ 申報，光緒32年3月30日，第二張，第九版。

⑯ 奉天通志，卷146，頁3b-4。另據奉天將軍趙爾巽奏稱，「自光緒31年7月起，截至本年6月止，統計一年，共收……菸斤加價銀67,281兩、酒斤加價銀345,901兩。」見「京報彙錄」，（光緒32年）12月26日，載申報，第8578號，附張。

總計菸稅增至473,000兩，酒稅則增至1,132,000兩。^⑩換言之，這兩年間，菸酒兩稅每年的平均所得，計為802,500兩。

除去東三省當局需要從雜稅榨取稅款的事實外，酒稅是一種理想的籌款辦法。對東三省的居民來說，酒是一種日常必需品。吉林將軍長順指出：「菸酒兩項，他處為嗜好之物，在吉林實為禦寒之需，以故婦豎無不嗜者。」^⑪因此，當地燒鍋的經營規模，遠大於別省。估計本世紀初，奉天南部牛莊地區酒廠的年產額，總計達150萬加噚。^⑫由於酒廠生產規模較大，政府對酒廠課稅要比對以零星或隨意方式經營的來得容易。^⑬清政府對東三省菸酒稅抱有很大的期望。這可以從清政府在宣統三年（1911）與英、美、法、德四國銀行團簽訂整頓幣制及東三省實業借款協定時，指定每年以這項稅入，撥其中一百萬兩作為抵押的事實表示出來。^⑭

我們在前面已提過，滿清政權覆亡前夕，雜稅大大增加。菸酒兩稅急速的增長，與這種趨勢相符。可是，如以省作單位，除了東北的吉林外，即使在那些從酒稅籌得鉅款的省分，這項稅源在整個省的財政體系，並不構成一特別重要的成分。

（見表二）

因材料的殘缺不全，要估計清末菸酒兩稅的總稅入極為困難。可是，根據前面已提過的數目，我們仍可作出一概估。滿清政權覆亡前夕，東三省整個範圍內菸酒兩稅歲入約為二百萬兩。至於其他地區，我們假定熱河菸酒歲入為三十萬兩、^⑮湖南62,673兩、^⑯四川九十萬兩、直隸八十萬兩、山東255,977兩、^⑰山西二十萬

⑩ 軍機處檔，第176471號。

⑪ 京報，第6925號，光緒26年5月初9日，載申報，庚子年（1900）5月21日，附張。

⑫ 同上；清續通考，考11322，卷385，「實業考」8，「工務」。

⑬ 拿東三省與十八世紀末葉英國的情況相比，饒有趣味。根據 Peter Mathias 及 Patrick O'Brien 的研究，「十八世紀最後的廿五年間，倫敦的批發釀酒商少於二百家，而在櫃臺上把他們釀製的酒零售的酒館老闆絕無僅有。在倫敦大約三分之二的啤酒生產都在八到九家商號的掌握中。到了十八世紀末，英格蘭的酒廠更為集中。在這種情況下，消費稅便可成為一種有效的課稅。在蘇格蘭及愛爾蘭，生產單位每家都很小，並廣佈於小農村村社中，大多是自給自足的家庭生產。消費稅籌到的稅款沒有多少，漏稅更無從應付。因此，一個充分發展的國內通用商品市場是從國內消費稅籌得大筆稅款的先決條件。」見氏著 “Taxation in Britain and France, 1715-1810, A Comparison of the Social Economic Incidence of Taxes Collected for the Central Governments,” *Journal of European Economic History*, 5:3(1976), pp. 638-39.

⑭ 每年用作抵押的稅款總數達五百萬兩。參考中國人民銀行總行參事室金融史料組編，中國近代貨幣史資料（北京，中華書局，1964年），頁1206。

⑮ 這是光緒32年征收到的數目，見軍機處檔，第170239號。

⑯ 說明書·湖南，「歲入部·正雜各稅類」，頁16-17。

⑰ 說明書·山東，「歲入部·雜稅」，頁3-4。這是光緒34年收到的數目。

表二 光緒三十四年直隸、四川、吉林、奉天菸酒稅收入在整個省稅源中的比重

(單位：兩)

省別	A 菸 酒 稅	B 歲 入	C A佔B的百分比
直隸	773,566*	15,807,237	4.9
四川	900,000	15,320,657	5.9
吉林	571,880	4,858,702	11.8
奉天	802,500	15,807,273	5.1

資料來源：菸酒稅收入，見本文頁80-83；省的總歲入，見清續通考，考8233-34，卷67，「國用考」5，「用額」。

附註：* 為光緒三十三年收入數目。

兩、安徽52,000兩、湖北二十萬兩，^⑨而同期其他各省為一百萬兩。^⑩總括來說，全國菸酒稅入，共計577萬兩左右。王業鍵估計清季全國稅入約為2.92億兩。從這樣看來，菸酒兩稅約相當於全部稅收的1.9%。表面上，這比例好像微不足道，但當我們注意到當日雜稅佔全部稅收22.26%的事實時，菸酒稅的重要性便立即呈現出來。菸酒稅在雜稅總稅入的6,500萬兩中，約佔百分之九的比例。同時，我們也應該指出的是，清政府雖認識到菸酒課稅可能帶來的收入，但不像十八世紀的英國或明治時代的日本政府，清廷無力充分掌握這項潛在的財源。^⑪

⑨ 據張之洞奏稱，湖北被指令籌措練兵經費前，「因撥補宜昌鹽釐，款多無着，鄂省創議整頓將煙、酒、糖三項奏准加抽，每年約可收銀二十餘萬兩。」後因商人勾結洋商避稅，以致稅收減紹。見張集，卷62，頁19b。今把糖稅收入扣除，又假定整頓菸酒稅奏效不大，估算湖北菸酒稅入為二十萬兩，應與事實不會距離太遠。

⑩ 我們在前面提到本世紀初，廣東菸酒稅入每年約為二十萬兩（頁76）、江蘇稅入為錢68,000串、福建八萬五千兩（菸五萬五千兩、酒三萬兩）、河南七、八萬兩、江西約44,200兩（內菸稅13,200餘兩，酒稅31,000餘兩）、陝西六萬兩、甘肅35,000兩及新疆三、四千兩。（頁78-80）以上合計約56萬兩。假定菸酒稅整頓後有些增長，再加上其他資料缺乏的省分的收入，把這些省的菸酒稅總收入定為一百萬兩，想不會距離事實太遠。

⑪ 在十八世紀後期，英國間接稅中，超過一半的總稅入是得自進口及國內釀製的酒和烈酒的課稅。關於國產酒類，Peter Mathias 及 Patrick O'Brien 指出：「十八世紀三十年代中期，對麥芽及啤酒的課稅給華爾波〔英國首相 Walpole〕提供了全部間接稅收450萬鎊中的150萬鎊。1760-65年，在間接稅480萬鎊中，三百萬鎊是征自國產烈酒、啤酒、麥芽和蛇麻子〔用以使啤酒帶苦味〕的消費稅；1787-88年，675萬鎊中，450萬鎊是出自前項課稅；1800年，1,100萬鎊中，前項課稅佔460萬鎊；1805年，2,250萬鎊中，前項課稅佔1,150萬鎊。」見氏著前引文，頁618。1899年，日本總稅入254,254,000圓中，酒稅收入共計達44,861,000圓。這項稅源的收入超過田賦所得。見 Motokazu Kimura, "Fiscal Policy and Industrialization in Japan 1865-1895," Kenneth Berrill ed. *Economic Development with Special Reference to East Asia* (London: MacMillan & Co. Ltd. 1964), p.284.

三、契 稅

契稅是田房地產交易的課稅。跟菸酒兩稅一樣，契稅也是一種傳統雜稅。順治四年(1647)，清政府規定這項稅收按成交價值百分之三的比例徵收，全國一致。^⑩稍後，由於各地區之間發展程度的差異，契稅只好按不同的稅率來徵收。甲午戰後，特別是在清末最後十年中，契稅稅率迅速增長。初時，課稅對象多限於田房地產的轉讓；踏入本世紀初，徵稅範圍也擴及於田房地產的抵押。在典押及賣絕的交易中，契稅是由買方或典賣人繳付。指望選擇契稅以應付清季有增無已的支出的基本理由，莫過於湖廣總督張之洞於光緒二十八年上奏的一段話：「至稅契一項，本取諸殷實置產之家，與貧民無涉，天下斷無貧困債累而尙能置買田房產業者。」^⑪爲償付庚子賠款，湖北、^⑫河南、^⑬四川都先後着手整頓契稅，而廣東及浙江則於契稅以外設附加費用，以榨取額外收益。契稅引發歲入的潛力，在清政府籌措練兵經費時更進一步的受到注意。光緒二十九年十一月，清廷向各省頒下兩項詔令，攤派練兵經費 882 萬兩。在第二項詔令中，清廷要求各省改革契稅徵收，節省不必要的支出，把浮收、中飽、陋規及優差、優缺所入歸公，從中提取 320 萬兩，解充練兵經費。^⑭

在一些省分，契稅除主稅外，也加徵一種特別的課稅。例如，爲了償付庚子賠款，浙江於光緒二十八年推行一種名爲契尾^⑮捐的額外徵稅。從這年開始，不論交易價值，每發契尾一張，納稅人須繳銀一兩。這項收益據說幾與契稅正項入款額一

⑩ 大清會典事例（臺北啓文出版社據國立中央圖書館藏光緒25年刻本影印，民國52年），卷245，「戶部·雜賦」，頁2b。

⑪ 張集，卷55，頁23，「規復丁漕減徵並加提平餘酌抽契稅湊解賠款摺」（光緒28年正月初9日）。

⑫ 光緒28年正月，湖廣總督張之洞以湖北「定例每銀一兩，徵稅三分，然向來州縣吏胥包攬契稅，往往至五六分、七八分不等。茲擬於定章三分之外，另抽稅契捐三分。嚴定章程，嗣後不准官吏更多取分文。」同上，頁23b。

⑬ 光緒28年，河南巡撫于蔭霖奏請清廷准把契稅課稅率從百分之三增加到百分之六，用以償付庚子賠款。見故宮博物院明清檔案部編，義和團檔案史料（北京，中華書局，1959年），頁1126。翌年，豫撫陳燮龍以該省未征典當契稅，以致「買產之戶，往往託名典當，巧避稅契。」因此奏請於光緒30年起，「凡民間典當田地，……當價一兩，呈繳捐輸三分。」見庸盦尚書奏議，卷3，頁26b-27，「酌提優缺優差經費並辦當契捐摺」（光緒29年12月17日）。

⑭ 東華錄，總頁5117，光緒29年11月丙戌；清續通考，考8217，卷71，「國用考」9，「會計」。

⑮ 契尾是田宅交易時，黏於正契之後，加鈐官印，發給納稅人的稅契憑證。不單如此，契尾的主要作用還在於「使田各有主，循主責糧差，務不使田宅脫版籍，差糧無着落，」而且，它「是官府對所交易田宅的私有權的法律保證書。」關於契尾的翔實研究，參考周紹泉，「田宅交易中的契尾試探」，中國史研究，1987年第一期，頁99-110（註中引文引自頁108）；朱文通「清代直隸『契尾』略析」，同上，頁111-13。

樣。^⑩從光緒三十二年起，福建也開徵契尾捐。每發契尾一張收費五文。其後，為提供專款興辦地方教育，稅率增至七文。^⑪光緒三十年，廣東當局開始規定凡是轉讓或典押田地房產時，買方及抵押人都要使用官契，總計出售官契所入年約七萬兩，撥作粵省武職官員養廉薪資。^⑫光緒三十二年，安徽也開始規定在財產轉讓和典押時須用官契，每張售價0.15兩；宣統元年，官契售價倍增。^⑬類似作法也於光緒三十二年在江西推行。是年，贛省當局開始規定省內財產轉讓或典押時，須用官契，每張收費三錢。^⑭光緒二十六年以前，直隸契尾收費，每張京錢五百文。光緒三十年，契尾「每張納銀三錢，較舊例增多一倍。」宣統三年，「官紙契尾合為一張後，每張總收庫平銀四錢。」^⑮

為了籌措練兵經費，中央政府命令地方當局整頓契稅。清末最後十年，契稅課稅率雖然迅速地增加，但地方當局開徵契稅時頗受約束。「致弊之由，在民則匿契不稅，在官則短價私徵。」^⑯民間隱匿不報或低報交易價值，藉以漏稅或少付稅款；業主常與衙門吏胥串通，把財產詭寄不同名下，以欺騙行政當局，司空見慣。官吏方面的違法濫職則包括報帳詐騙，操縱銀錢換算率，從中上下其手。^⑰又或於人民繳付契稅時，濫徵附加費用，如十八世紀麻陽一地，浮收率達百分之七，約為官定稅額的兩倍。^⑱光緒二十八年，廣西巡撫丁振鐸奏稱：「或匿契不稅，或大頭小尾，或州縣用印謂之小稅而不黏司尾，已成通弊。」^⑲宣統元年，東三省總督錫良也指出：「吉省田宅私契，向照六分徵解。然按之定額有名無實，緣各府州縣向不申繳存根，率皆私印少稅，其歸公家者十不及一。至於產業或契內短價，或以買

⑩ 說明書・浙江，「歲入部・收款——雜款」，頁1。光緒30年，除了征課契尾外，浙省當局也發售官契，每張定價150文（前引書，頁53）。

⑪ 說明書・福建，「歲入部・雜捐類」，頁13。

⑫ 說明書・廣東，「歲入部・官稅」，頁20。

⑬ 說明書・安徽，「歲入部・雜稅」，頁2。

⑭ 說明書・江西，「歲入部・課稅」，頁38。

⑮ 朱文通前引文，頁112。

⑯ Great Britain, Foreign Office, Embassy & Consular Archives (以下簡稱 FO 228), Viceroy to Mr. Campbell, May 19, 1904, FO 228/1509.

⑰ 詳見說明書・直隸，「雜稅・雜捐」，頁3；說明書・福建，「歲入部・雜稅類」，頁10-11；說明書・甘肅，十一上，「契稅・契稅加增」，頁70；說明書・安徽，「歲入部・雜稅」，頁3；說明書・貴州，「歲入部・稅捐」，頁77-79; FO228/1637, p. 26.

⑱ Peter C. Perdue, *Exhausting the Earth: State and Peasants in Hunan* (Harvard East Asian Monographs, Cambridge, Mass.: Council on East Asian Studies, Harvard University, 1987), p. 145. 又光緒29年年底，廣東布政使丁體常奉命整頓該省契稅，指出該省「例定稅額每產價銀壹兩，統計徵收紋銀四分有零，而粵省各州縣徵收稅價，向章有定至七捌分者。」見註113。

⑲ 東華錄，總頁4887，光緒28年6月乙未。

作當，以當作抵，致正供毫無起色。……契尾一張，收紙價竟至吉錢二、三千文。」^⑪可見積弊根深柢固，整頓殊非易事。州縣官員於任期屆滿時，經常以寬大折扣的形色，給納稅人一種特赦，藉以吸引民間踴躍繳稅，從而彌補地方虧空。這種作法，稱為礮稅。^⑫地方官員常對嚴格執行查驗稅契有所猶豫，恐怕會被衙門差役用作口實，對田主榨取額外的費用。由於地方政府只着眼於管理的考慮，這便大大限制了它們對土地市場的控制能力。^⑬有見及此，難怪大多數地方督撫都寧願以開鑄銅元的辦法來籌款，以滿足練兵經費的攤額，而不取改良契稅的一途。

省的經濟發展程度對決定契稅引發稅入的能力起了重要的作用。在不足省分如貴州、甘肅、陝西，契稅所入與其他較為富足省分的收入相比，便高下立判。例如，光緒三十四年，貴州只徵到契稅一萬兩，^⑭甘肅只有4,538兩。^⑮同年，陝西契稅所入大約為6,450兩。^⑯

某些省分在強有力的督撫鞭策下，整頓契稅奏效，導致收入大增。廣東、奉天、四川都可歸於這類。同治六年（1867）以來，廣東契稅額固定為每年十萬兩。由於逃稅盛行，實際稅收經常不能如額。針對這種情形，兩廣總督岑春煊遂於光緒三十年大力整頓契稅。在岑氏力促之下，粵省行政當局詳細分析了契稅致弊的原因：「查定例，……凡民間活契典當田房，一概免其納稅。……買賣與典按例文稍有區別，民間即巧為避就。往往置賣田宅延不印稅。一經查出，即另紙偽造，以買作典，或短寫契價，臨訟投稅，俾免究罰。稅項日縕，悉由於此。既不印稅，無從過割，而錢糧詭寄之弊，與詞訟之爭端，亦因之俱起。」

見到上述缺陷，粵省行政當局於是議定自光緒三十年起，停發原用契尾，「無論買契、典契，必須購用三聯契紙，填寫交易。」三聯包括三部份：契紙、存查、契根。三聯契紙都「逐一刊定，編列號數，於騎縫處用印，頒發各州縣，賣給買業、按業之人。」買主、賣主及證人必須把他們的姓名及所買所按的田房地產面積、方位、價目逐一填寫在契紙上，「俟投稅時，再行加蓋縣印，並於騎縫處填

⑪ 清續通考，考8027，卷48，「征榷考」20，「雜征」。

⑫ 稅稅的定義有如下述：「至各州、縣徵收稅契，……其平時誠不能盡遵定例，然各處多寡又復不同，誠有納稅至四、五分者，特常稅為然。而民情趨利，希圖輕減，平時報稅多方延匿，甚屬家家；必待官將交卸之時，減價招徠，始紛紛投稅，有減價不及三分者，有減至二分及一分餘者，名為敵稅。」見宮中檔，第九輯，頁670。

⑬ Peter C. Perdue, *ibid.*, p. 146.

⑭ 說明書・貴州，「歲入部・稅捐」，頁77。

⑮ 說明書・甘肅，十一上，「契稅・契稅加增」，頁70。

⑯ 說明書・陝西，「歲入部・雜稅」，頁45。

明契價銀數，以免大頭小尾等弊。存查留縣、契根繳司，以備查核。」又規定「從前未稅之買契、典契，統限六個月內購換三聯契紙。……如新契、舊契均不依限買紙填寫印稅者，不能作為執業憑據；一經查出，並賣主、按主、中證首告得實，勒令買紙印稅外，仍照例以契價一半入官充賞查報首告之人。」為了堵塞逃稅的漏洞，粵省當局限定今後田地房產的典押也須一體貨稅。稅率為「買契每產價一兩，徵銀六分；典契每產價一兩，徵銀三分，均留半成爲書役飯食、燈油、筆墨之需，……至地方官亦於稅銀項下酌提一成，以資辦公。」此外不准向「民間多索分文。」為獎勵地方官員着手整頓稅收，又酌定「其有於原定額解數目徵解長至一倍者，記大功一次，……三倍至五倍者，詳請奏獎。徵解不足原額者，勒限賠足，仍分別記過撤任。」^{②3} 經過這一番整頓後，廣東契稅稅入大增。從光緒三十年三月到三十一年三月，在扣除行政開支的一成半後，契稅的淨收益總計約爲438,200兩。^{②4} 岑春煊離任後，契稅稅收更進一步的從光緒三十四年的761,000兩增至翌年的1,107,781兩。^{②5} 由此可見，要說廣東整頓契稅奏效，與岑春煊的努力不懈息息相關，實在不過於誇大。

岑春煊對廣東的財政管理具有第一手的經驗。光緒二十四年，他出任廣東布政使，爲期雖只有短短四個月，但他對該省財政制度的紊亂情況有頗深了解。光緒二十五年，他上奏指出廣東當局從咸豐三年（1853）到光緒二十四年的四十五年間，挪移動用償付虧空的公款數達830萬兩，其中580萬兩是外銷之款。他的揭露導致清廷指令正赴廣東巡視的欽差大臣剛毅調查此事。^{②6} 岑的財政興革也不限於整頓契稅。光緒三十年，他對粵海關從事了重要的改革。改革結果，矯正了各種違法瀆職的現象，海關稅入在一年內增多四十萬兩。^{②7}

其他地區在整頓契稅方面，獲得類似成果的爲奉天。在有心改革的官員趙爾巽督理下，契稅的潛力得到較大發揮。光緒三十二年，趙爾巽積極開展契稅改革。他的改革措施有兩項值得提出來作較詳細的討論。第一項是納稅人須把他們的契據到

^{②3} Viceroy to Mr. Campbell, May 19, 1904, FO 228/1509.

^{②4} 外務部清檔（臺北中央研究院近代史研究所藏），編號 B-9-3，「粵督請獎整頓稅契出力人員」。又華字日報，光緒34年2月19日及3月23日記載，廣東契稅自整頓以來，在光緒32、3兩年，扣除一成半辦公經費後，征收到洋銀一百三十餘萬兩之多。

^{②5} 說明書·廣東，「歲入部·官稅」，頁22-29。

^{②6} 詳見拙著 *Late Qing Governmental Finance*, Chapter VI, 註^④, pp. 542-43。

^{②7} 岑的改革，見湯象龍，「光緒30年粵海關的改革」，中國近代經濟史研究集刊，卷3，期1（民國24年5月），頁67-74。

財政局換取戶管。¹²⁸官方把戶管貼在原契上，以備查驗。趙氏希望藉此可使官民雙方之訛騙大大減少。¹²⁹另一項改革為招民佃種的官方田地要徵收更名稅。根據以往定章，業田者在付過一定額的田租後，即獲准耕種土地而不用課稅。法律禁止佃農把墾種的土地出售。隨着時間的推移，要執行這項規定愈來愈困難。佃農把土地轉讓給願意購買田地的人墾耕的作法，已是司空慣見。土地名雖國有，但實際的所有權卻由私人掌握。可是，當業主向官方請求把地權轉讓註冊在案時，他們卻受衙門吏役的百般勒索。土地登記也因之而陷入混亂狀態。¹³⁰針對這種情形，趙爾巽對前未課稅的田地，設立更名稅，藉以消除侵吞稅入和重整土地紀錄。趙爾巽整頓的結果，一年內奉天契稅收益即多增二十萬兩。¹³¹

趙爾巽於光緒三十三年調任為四川總督，在改革契稅方面，比他在奉天任內的作為，成績更勝一籌。從嘉慶十五年（1810）以來，四川契稅年額即定為86,160兩，按百分抽五的比例課稅。¹³²事實上，契稅實際收入遠超過於報部的86,160兩。根據光緒二十年戶部奏稱，四川契稅征稅率約在百分之六到九之間，遠高於官定稅率的百分之五。因此，戶部懷疑稅收有濫許舞弊的情形存在，飭令四川當局調查此事。¹³³光緒二十二年，川督鹿傳霖以州縣侵漁契稅，「若必將契稅切實追求，強令全數實解，無論所謂瞞稅者，一時紛至沓來，隱漏萬難稽查，即欲逐一考核，勢難盡調取民間之契紙一一核對，不惟經年累月不能查清，且使地方官既無廉俸可支，更無他項贏餘，豈能令其枵腹從公？」因此奏請自該年開始，每年再增契稅銀十萬兩。¹³⁴光緒二十七年，川督奎俊為償付庚子賠款，再把契稅年額多增三十萬兩。由是，本世紀初，四川契稅年額約486,160兩。¹³⁵

當趙爾巽出任四川總督後，他注意到四川地方行政管理與其他省分大不相同。

¹²⁸ 戶管是由私人保管，但受官方節制的土地記錄。

¹²⁹ 諭摺彙存，光緒32年2月2日，頁2。

¹³⁰ 同上，光緒32年12月17日，頁2b-3。

¹³¹ 說明書，直隸，六，「雜稅·雜捐」，頁3。趙爾巽的財政改革並不單限於契稅。光緒31年，他一就任盛京將軍後，即檢舉貪污及侵吞公款的官員近三十人。他制定全面的計畫來整頓財政及稅收。經他的整頓，奉天的總歲入從光緒28年以前的二百萬兩上下，增到光緒32年的八百萬兩以上。最足說明趙爾巽財政改革的成功，莫過於是牲畜稅入的大大增加。改革前，這項歲入只不過數萬兩；改革後，收入增至四十萬兩以上。詳見退耕堂政書，卷五，頁3、14、17b-18。又據英國駐奉天署理總領事 Willis Grey, 20 June 1909, FO 405/ 91, p.47.

¹³² 拙著，「晚清四川財政狀況的轉變」，頁240。

¹³³ 張壽鏞等編，皇朝掌故彙編（上海，求實書社，光緒28年），「內編」，卷16，頁39-40。

¹³⁴ 「晚清四川財政狀況的轉變」，頁240。

¹³⁵ 同上，頁259。

因為四川地方單位沒有把每年實際收入向上申報，所以省當局要對州縣組織的可能支出作出規畫，甚為困難。趙爾巽認為問題的癥結是地方官員既不靠平餘，也不靠陋規，而是依靠礟稅來應付行政開支，並將之視作理所當然。由於礟稅是一項非正式收入，不易揭露其中的舞弊。地方官員必須串通豪紳及衙署吏胥，分享礟稅收益；否則，豪紳會事事阻撓，吏胥則稽延征稅。趙飭令地方官員立即停止礟稅。另一方面，他了解到除非地方官員能有充足的公款來滿足行政支出的需求，先前的流弊還是無法根除。在這種情況下，他把地方州縣分為五等：每年撥劃二萬兩的共六州縣，一萬兩的十四州縣，七千兩的共四十三州縣，五千兩及四千兩的各四十五州縣。趙氏申明每年指定作這種用途的經費，總數達926,000兩。^⑯此外，每年尚需超過二十萬兩的額外款額，派充地方善舉或其他支出。趙爾巽表示他會藉整頓契稅來支付這筆支出。他估計要把新辦法成功地落實，可支配的財源只有每年報部的契稅收益456,000兩，另夫馬平餘總計共二十萬兩，其餘無着的款額計一百萬兩，必需要從整頓契稅入手。^⑰

趙爾巽選擇契稅作為地方行政的財源，是針對州縣官員先前依賴礟稅的所為而發。光緒三十四年十月，他奏陳契稅如交地方官員征收，詐騙侵吞的現象會因循下去。趙氏建議在省府成都設立一個獨立的征稅機關——經征總局，另在各縣設立分局。經征總局內分為四組，分別負責征收契稅、酒稅、油稅及屠宰稅。經征總局由布政使主持。^⑱

為了使人民踴躍投稅，趙氏把契稅章程加以更定：「查原定稅契章程，於僅用屬印未黏司尾之小契限半年內完納半稅，嗣因民間無尾之契甚多，飭納半稅，恐滋煩擾，當改令限四月呈換官契，但繳工本，免納半稅。其買契投稅原定兩月，為時過長，改為限二十日投稅。其依限投稅者，提取稅釐獎賞。官契工本原章每張收銀一兩，嗣因民間有價值十千以內之契，納銀一兩，未免過多，改為契價十千以內者，另黏小契據，其工本改為每錢一串，納錢五十文以便貧民。」^⑲

經趙爾巽悉力整頓後，契稅稅入迅速增加。契稅改革開始於光緒三十四年十月，在短短三個月內，稅入總計達五十萬兩。^⑳翌年，收入激增至 2,392,000

^⑯ 政治官報，第357號，光緒34年9月29日，頁9-11。從翌年起，每年另撥附加數額51,000兩作地方行政經費。見軍機處檔，第177133號。

^⑰ 政治官報，第359號，光緒34年9月29日，頁11。

^⑱ 同上，第359號，光緒34年10月初1日，頁8-9；軍機處檔，第166767號。

^⑲ 清續通考，考8026。

^⑳ 軍機處檔，第177133號。

兩。^⑩ 契稅收入增加，除了行政管理的改善外，趙爾巽把課稅率從百分之五提高到百分之九，相信也是其中一項重要因素。當我們考慮到同期最富足的省分——江蘇省內寧屬地區，契稅收入只有二十萬兩時，^⑪ 這實在是一項很大的成就。

清末最後十年間，隨着庚子賠款和練兵經費的攤派，契稅課征率出現上漲的趨勢。可是，這方面最引人注目的整頓卻要到宣統元年才能實現。以四川、湖南和湖北的章程為基礎，宣統元年六月度支部奏請清廷統一契稅征收率。我們要注意的是清政府這時正開展禁煙運動，這意味着一旦鴉片成功禁絕，中央及地方政府都會失去一項財源，從而蒙受重大的財政損失。清廷採取兩項措施作為補償：鹽斤加價和對文件契約的交收開征印花稅。^⑫ 清政府初次開征印花稅，對這項財源的可靠性，並不抱太大希望。基於這種背景，清政府於是藉契稅整頓來保障財政收入。

此外，清廷認識到各省之間的契稅課征率存有很大的差異。這時中央政府正着手一連串清理財政的措施，藉此鞏固手中的財政權力。^⑬ 度支部斷言契稅征收率的不一致是造成舞弊盛行的主因，這加強了清政府認為整頓契稅的日程已到的信念。宣統元年六月，度支部奏稱：

查例載置買田地房產價銀，每兩納稅三分，各省通行已久。近數年來，因洋款之增加與新政之選舉，各該督撫紛紛奏請，於是買契之稅有加至四分五厘者、五分者、六分六厘者；典買之稅有按買稅減半者，亦有與買稅一律者。收數既不劃一，辦法又復紛歧，現當清理財政之時，稅契一項未便任令各省自為風氣，此其亟須整頓者也。^⑭

依據湖北的前例（湖北則以四川的方針作基礎），度支部規定田房地產按轉讓值百分之九抽稅。援引湖南征收典押稅百分之六的前例，度支部把田地典押稅課稅率定為百分之六。這兩項新稅率會在全國一體實施。度支部也對契稅處置作出安排。在總稅入中，地方當局獲准保留他們從前可隨意支配的部份，再扣除百分之十作為行

^⑩ 同上，第187650號。

^⑪ 說明書·江蘇，「寧屬」，上編，頁88。

^⑫ 契稅和印花稅之間有一些差別。契稅只在財產轉讓或典押時征收，而印花稅的範圍不單包括契據，也包括其他文件如匯票、保險單、當票、合約和提單等。其次，契稅征收率高於印花稅。在大多數省分，典押契稅是按百分之三的比率征收，而轉讓契稅征收率，則為百分之三到六。很多時印花稅是按千分之二的比例征收。最後，印花是由度支部發行，而契尾及戶管則由地方行政當局發行。有關印花稅制管理章則，參考清續通考，考8020-23，卷47，「征榷考」19。

^⑬ 詳見拙著“*A Final Attempt at Financial Centralization in the Late Qing Period, 1909-11*,” *Papers on Far Eastern History* (Department of Far Eastern History, Australian National University), 32 (Sept. 1985).

^⑭ 政治官報，第620號，宣統元年6月4日，頁2-3。

表三 光緒三十四年十六省契稅收益

(單位：兩)

省	別	款	額
四	川		2,392,000
廣	東		761,000
湖	北		600,000
湖	南		488,571
山	東		289,108
奉	天		217,471
廣	西		209,000
江蘇	寧屬		200,000
江	西		180,000
吉	林		100,000
福	建		92,731
黑	龍江		51,676
山	西		42,300
貴	州		10,000
陝	西		6,450
甘	肅		4,538
總	收	入	5,644,845

資料來源：參考本文頁88-89、91；說明書・山東，「歲入部，雜稅」，頁1；說明書・湖南，「歲入部・正雜各稅部」，頁1；說明書・福建，「雜稅類」，頁5-9。東三省政略，「財政・黑龍江省」，頁24；「財政・奉天省」，頁33；「財政・吉林省」，頁12。政治官報，第746號，宣統元年十一月廿一日，頁15；Yeh-chien Wang 前引書，p. 79；說明書・山西，「藩庫內外銷收款」，頁17；說明書・湖北，「正雜各款」，頁20。

附注：表中四川及湖南數字為宣統元年收入。

政支出。其餘所得，全憑中央政府自行處理。^⑩ 在度支部頒發標準官契前，目前通用的文件如契尾、三聯契紙、戶管等仍可沿用。^⑪

宣統元年的新稅則仍存有一些缺陷。財政專家認為清廷所訂的財產轉讓或典押的新稅率與日本的比較，顯然過高。^⑫ 就契稅的性質來說，由於契稅不易把負擔轉嫁，稅率過高，徒然迫使納稅人直率地逃稅。此外，新稅則能否奏效，在很大的程度上有賴於一套完整的民事法制度配合。可是，這套法制在當日中國，付諸闕如。各省稅率劃一，正足顯示清政府的取向只是以稅入作標準；提高稅率會帶來更多的收入，而契稅按劃一稅率征取，可使稅務系統簡化，課征來得較易。

要衡估清季契稅實際總收益，十分困難。茲參照有關史料，把清季各省的契稅收入列示如表三（見上頁）：

表三收益總額的5,644,845兩，只是全國十六省的款數，而其中江蘇一省的數目並不完整。在這種情況下，假定契稅總收入比表中所列多出三成，應合乎情理。如是，光緒三十四年全國契稅總入大概為7,338,300兩。如果我們以是年的情況來衡量宣統元年後可能增加的稅入，以附表一及其他資料為基礎，^⑬ 我們預期契稅至少可增多一半，亦即11,007,450兩。用這兩個數目與王業鍵所列清末全國稅收總數的2.92億兩相比，契稅在整個國稅中佔的比例，約在2.4到3.7%之間。至於契稅在省財政上所佔的地位，以四川最重要。宣統元年，川省契稅收益即相當於全省稅入百分之十。跟菸酒稅一樣，契稅一項在全國總稅入中並不佔特別重要的地位。可是，契稅卻是雜稅一個重要組成部份，這項稅入約佔雜稅全部收入（6,500萬兩）的17%。

四、結論

由於缺乏一個稱職、誠實和高效率的行政機構，強制執行征稅任務，迫使納稅人繳納課稅，清末中央及地方政府無法大刀闊斧地征取稅項。大多數地方官員對課征菸酒稅躊躇冷漠的態度是最明顯的例子。

事實上，省與省之間不單在發展水平方面差異很大，在征稅及財政策略上，也

^⑩ 同上，頁3。

^⑪ 同上，頁4-5。

^⑫ 說明書·直隸，六，「雜稅·雜捐」，頁1-2。日本的典押契稅是按交易值的千分之五的比例征取。

^⑬ 例如，廣東契稅收入從光緒34年的761,000兩增到宣統元年的1,107,781兩，增加率約為45%。同期，陝西契稅收入從6,450兩增至12,900兩。至於吉林的征稅率激增近百分之三百，契稅收入於是從光緒34年的十萬兩增至宣統元年的293,000兩。見說明書·吉林，「國家稅部」，頁23,50。

因地域環境不同而有很大差別。即使一省之內，不同地區之間的經濟力量，也大有分別。從十九世紀中葉到清政權覆亡的六十年期間，由於戰亂及天災的蹂躪，中國人口成長停滯不前。全漢昇、王業鍵兩先生認為這時期中國人口的成長率，即使不是負數，也應接近於零。^⑩可是，從人口的空間移動來看，同期東三省人口卻有驚人的增長。咸豐九年（1859）東三省人口只有290萬，光緒二十四年增至542萬，到光緒三十三年，更陡升至1,500萬。^⑪我們相信東三省稅收的劇增，特別是以消費作基準的稅收像菸酒稅等，應與人口迅速增加有密切的關係。東三省與另一發展中地區——四川，是擴大賦稅基準方面最為成功的兩個區域。

清末最後十年間，清政府愈益依賴雜稅來滿足財政需求。本世紀初以前，雜稅在財政上的重要性並不顯著。大部份雜稅是由大宗財源以外各式各樣的收入所組成。踏進本世紀，雜稅的擴散是政府財政中一項最值得注意的特色。一般地說，雜稅是各類稅收中，以多報少及極為分散的稅源，要衡佔其實際征收情況並不容易。此外，這時期在雜稅類下，大部份收益豐厚的稅源，多由地方當局設立的專門課稅機關管轄，事態的複雜使中央政府對於稅收情況一無所知，要嚴格支配稅款幾不可能。至於縣級征收雜稅的情況，比省級的更為混亂複雜。彭雨新把清末地方雜稅征收的特色歸納如下：（一）征稅項目非常複雜。例如在清末最後十年，河南省內縣級雜稅的征收超過二十類，福建則超過七十類。（二）很多時雜稅收益微不足道，河南雜稅收入依州縣而別，總計從28,000文到二百萬文不等。（三）很多雜稅是按指定的原則征收，稅務行政因之更為混亂。^⑫儘管如此，這並不表示省行政當局可發展成獨立割據，因大多數的征稅機關還是要負起籌款滿足中央需求或為中央在省內興辦事業的責任。

跟今日世界的發展中國家一樣，清政府在籌措充足的財稅來滿足其財政需求方面，感到困難重重。就稅收來說，無論在「能力」及「努力」的層面，都有相當多的束縛存在，以致清廷無法落實其財政任務。^⑬菸酒稅和契稅不易整頓，即可作為明

⑩ 全漢昇、王業鍵，「清代的人口變動」，載全漢昇，中國經濟史論叢（香港，新亞研究所，1972年），頁598-99。

⑪ 同上，頁606。

⑫ 彭雨新，「辛亥革命前夕清王朝財政的崩潰」，收於湖北省歷史學會編，辛亥革命論文集（湖北人民出版社，1981年），頁176-77。

⑬ 有關「能力」及「努力」層面的討論，見 Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice* (Tokyo: Mc-Graw Hill Kogakusha Ltd 1976, International Student ed. 2nd ed.), pp.145-46, 747-49; A. R. Prest, *Public Finance in Underdeveloped Countries* (London: Weidenfeld & Nicolson, 1972, 2nd ed.), pp. 19-21.

證。如把菸酒稅和契稅分開來看，這兩種稅收好像在全國稅入中無足輕重。可是，當這兩項稅收合在一起，即佔各種稅源中，增加最為迅速的雜稅總稅入的四分一以上。在短短十多年間，菸酒、契稅從微不足道增至每年近1,600萬兩的演進過程，與雜稅稅收從十八世紀中葉到本世紀初增加了十一倍的發展趨勢，若合符節。這種現象，對搖搖欲墜的滿清政權來說，究竟起了一種怎樣的作用，實在值得我們注意。

附表一 光緒廿二年到宣統三年各省契稅征收率接連遞增的情形

省 別	年 別	轉 譲 稅 (%)	抵 押 稅 (%)
安 徽 ¹	1904以前	3.3	
	1904	6.6	
奉 天 ²	1906	5.3	
福 建 ³	1909以前	3.0	3.0
甘 肅 ⁴	1909以前	3.0	
廣 東 ⁵	1904以前	4.0	
	1904	6.0	3.0
廣 西 ⁶	1907以前	4.5	
	1907	4.5	4.5
黑 龍 江 ⁷	1904	6.6	
河 南 ⁸	1902以前	3.0	
	1902	6.0	
	1904		3.0
湖 北 ⁹	1902以前	3.0	
	1902	6.0	
	1904		3.0
湖 南 ¹⁰	1902以前	2.0	
	1902	3.0	3.0
	1904	5.0	5.0
江 苏 ¹¹	1904以前	3.0*	

江	西 ¹²	1904	6.6		
		1905以前	3.9		
		1905	6.5		
吉	林 ¹³	1908	6.0	3.0	
陝	西 ¹⁴	1909以前	3.0		
山	東 ¹⁵	1905以前	3.0		
		1905	3.6		
		1907		1.8	
山	西 ¹⁶	1909以前	3.0		
四	川 ¹⁷	1909以前	3.0-9.0		
浙	江 ¹⁸	1909以前	3.0		
直	隸 ¹⁹	1904以前	3.3		
		1904	4.95	2.45 ^b	
雲	南 ²⁰	1909以前	4.5		
宣統元年適用於各省之劃一稅率			9.0	6.0	

資料來源：

1. 說明書・安徽，「歲入部・雜稅」，頁2。
2. 說明書・奉天，「正雜各稅」，頁8；諭摺彙存，光緒32年2月2日，頁3b。
3. 說明書・福建，「歲入部・雜稅」，頁3。
4. 說明書・甘肅，二上，「契稅、契稅加增」，頁70。
5. 說明書・廣東，「歲入部・官稅」，頁20。
6. 說明書・廣西，「各論上・國稅部」，頁41-42；東華錄，總頁4887，光緒28年6月乙未。
7. 說明書・黑龍江，「普通雜稅類」，頁54-55。
8. 說明書・河南，「歲入部・正雜各稅」，頁46-49；義和團檔案史料，頁1126；庸盦尚書奏議，卷3，頁26b-27。
9. 張集，卷55，頁23b-24。
10. 說明書・湖南，「歲入部・正雜各稅類」，頁2；諭摺彙存，光緒30年3月25日，頁6。
11. 說明書・江蘇，「寧屬」上，頁87；「蘇屬・歲入部上——田賦」，頁35。
12. 說明書・江西，「歲入部・課稅」，頁38。
13. 說明書・吉林，「國家稅部」，頁48；政治官報，第810號，宣統元年正月5日，頁18。
14. 說明書・陝西，「歲入部・雜稅」，頁43。
15. 說明書・山東，「歲入部・雜稅」，頁1。

16. 說明書・山西，「藩庫內外銷收款」，頁17。
17. 東方雜誌（臺灣商務印書館影印本，民國60年），第5卷，第12期（1909年1月），「調查」上，頁46。
18. 說明書・浙江，「歲入部・收款——雜稅」，頁1。
19. 說明書・直隸，六，「歲入部・雜捐」，頁1。
20. 說明書・雲南，「歲入部・雜稅」，頁1。

附 註：奉天在光緒32年以前，吉林在光緒34年以前，黑龍江在光緒30年以前，尚未開征契稅。

- a. 從光緒28年起，江蘇寧屬地區，除了契稅以外，另按交易價值每兩征收附加費用六十文，作練兵及償付庚子賠款之用。
- b. 雖然典押契稅初設於光緒30年，但實際征課要到光緒33年才開始。