

关于中国古代税法的几个问题

张 松

作者系中国政法大学法学院2005级法律史专业博士研究生。

1、税种

中国古代的税收种类主要有田赋和人丁税，合称赋役。田赋按田亩征收实物或货币，人丁税按人头摊派劳役或征收实物、货币。与田赋相比，人丁税要复杂一些。

一、人丁税大部分都是劳役，而且按人头摊派，只要是成丁（成年男子），无论贫富，都必须亲身服役。汉代以后允许交钱代替，但没有钱的仍须亲身服役。

二、不断被合并或转嫁。如汉代的人口税有算赋、口赋和更赋三种，到魏晋时合并为单一的户调。到唐代中期两税法改革时，户调被摊入户税和地税中征收。到明清时期，又将人口税（役银）并入田赋中征收。

三、不断重生。如唐初租庸调里已经包含了人丁税，但是政府还是向人民摊派许多劳役（色役）。唐代中期户调被合并到两税中，到五代时又出现按人头收钱的“身丁钱米”，宋代之后还在一些地方残存。宋代将地方政府的开销和地方公益事业的支出定为“职役”，由当地富户轮流承担。明代农民要承担均徭、甲役和杂泛三种劳役，或者交钱代替（役银）。

四、与实际人口的关系不断虚化。在两税法改革之后，财政原则为“量出为进”。长久发展下来，所谓一地的人口税额就和当地人口数量没有了直接关系，只是该地民众必须承担的一类义务。

五、负担最为沉重。因为丁税只有成丁才抽，农民靠壮丁劳动，如果交不出丁税就必须服役，对其生活影响甚大。加之服役一天，路上来回就得很多天，时间、精力、财力都有很大的耗损。另外，就立法来说，赋是有限度的，有一定的法律规定；徭役则多无常法。即使是在各朝代的开国时期，因为服役家破人亡者亦屡见不鲜。因此，历次税法改革，减轻人丁税（主要是役法）都是一个重要内容。明代一条鞭法改革的主要对象就是役法。这一问题到清代“摊丁入亩”改革之后才得以改变。

六、因为人丁税负担沉重，又按照人头分摊，这对于控制人口数量有一定的作用，促使人民主动采取一些措施避孕。但也导致许多人户隐瞒人口，或者投靠大户人家为奴，有些地方则流行溺婴（主要是女婴）。

2、税额的确定

税额的确定可分为三个层次：一、全国的税粮总额，由中央政府按照“量入为出”或“量出为入”的原则确定；二、各地分担额数由中央政府根据各地的经济发展情况指定；三、各户的应纳税额由各地方政府根据本地情况决定。此外，因为古代纳税方式以实物为主，国家还要确定各地交纳的实物种类。如明代洪武二十六年（公元1393年）的全国税粮计有六项，其中夏粮三项：米麦4712900石，钱钞39800锭，绢288487匹；秋粮三项：米24729450石，钱钞5730锭，绢59匹。浙江布政司承担夏粮米麦85520石，钱钞20690锭，绢139140匹；秋粮米2667207石，钱钞86锭，绢59匹。但是北平布政司总共只承担三项，即夏粮米麦353280石，绢32962匹；秋粮米817240石。因为各地经济发展情况有别，税粮不一是普遍情形。

税率也由中央确定。中国古代基本上都是定额税率和比例税率，很少实行累进税率。这被认为是中国

古代贫富分化的原因之一。清朝对于内地省份的税率，只规定了一个大概，具体的仍由地方决定。清朝《户部则例》卷五规定，直隶每亩科银八厘一毫至一钱三分有奇不等，人丁每口征银三分至二两六钱有差。每省都有类似的规定。新疆因为纳入版图较晚，另有“新疆赋额”专条。屯田的税率也有专门规定。

税额的确定是“以丁身为本”还是“以资产为宗”也是古代税制中争论较多的一个问题。如曹魏时期依据资产多寡将农户分为九等，按照户等高低征收不同数量的绢、绵（户调）。唐代两税法以每户占有土地顷亩、资产多少为收税依据。但这就必须每年核定土地、资产。而实际上常常长期不调查户等，或者在调查（如所谓的经界）中弄虚作假。如唐代自建中元年（公元780年）定税后，直到贞元四年（公元788年）才重新审定一次，虽作了“三年一定，以为常式”的规定，但以后并没有执行。官僚贵族、地主富户可以用不报或少报的手段，达到少交赋税的目的。结果使某些地区“十分田地，才税二三”，所谓“唯以资产为宗”的原则，实际上很难贯彻。这是古代税法中的一大难题，也是一些人反对两税法按资产收税的理由之一。

此外，税率的高低还直接影响到私租的增减，如清代“摊丁入亩”之后，地主借口“摊丁”大幅增加私租。但历代政府均很少干预，即使干预也不够有力。这多少影响了国家税收政策的实施和农民负担的减轻。

3、税额的增减

税粮的增加主要有两种情况，一是正税的增加。即中央政府根据经济发展的情况或国家财政需要所作出的调整。如唐代建中三年（公元782年）政府下令，两税每贯增加二百。元代江南夏、秋两税的税额是沿袭宋代的，延祐七年（公元1320年）下令每斗添加两升，即增收百分之二十。明代一条鞭法原额每亩税银五分，崇祯年间有的加至一钱以上。当然，合法未必合理，对于具体情况要具体分析。

二是在正税之外的附加。宋代利用各种名义，如沿纳、支移、折变、脚钱（运输费）、加耗（以税物损耗为名的加税）、预借、重催（纳税后重叠催税）、义仓、大斗、大斛、斗面、斛面（纳税时，税粮高出斗面斛面的堆尖部分）、呈样（以官员检查税物样品为名的加税）等等，进行加税，使两税成为很重的负担。元代在征收税粮时，无论南北，每石加征鼠耗七升。实际上有的每石外加五斗，有时甚至一石要交三石之多。明初征粮每石加收雀鼠耗七升。后来逐渐增加，江南有加至七八斗者。清代实行耗羨归公，才在制度上解决了这一问题。

税额减免大致有五种情况。一是所谓的普免钱粮。如西汉时期将全国的田租从十一之税减至三十税一。每朝开国之初为收买人心，也多实行减免。二是对于前述的垦荒地土。三是对一些特定主体所有或有特别用途的田地。如元代蒙古人、清代旗人的土地都有减免税收的特权。寺观所有的田土，一般也是免税的，元代还包括基督教徒，但有家室的除外。贞节烈妇家庭也享受免税。族田义庄以及各种祭田（如孔庙）也可以申请减免税粮。四是对于一些特别地区。如皇帝的家乡，皇帝巡幸的地区，经过战乱的地区，遭受灾害的地区等。或减或免，没有定数。明代中期曾对苏松地区实行统一减赋。这主要是为了解决历史遗留的苏松重赋问题。五是根据地理远近，由国家统一规定减免的比例。魏晋时期规定，边郡民户户调只纳规定数目的三分之二，更远者纳三分之一。金朝规定：输纳粟麦，每三百里减免百分之五，即每石减收五升；输秸，自百里至三百里，减免百分之三至百分之十。明清也有类似的规定。这实际也是一种税收调节的方法。

4、支付方式

除了徭役（人丁税）以身服役之外，古代的税收支付主要有两种方式：一是交纳实物，如田赋收稻谷，称“本色”，以钱折纳称“折色”，户调征绢、丝。二是交纳货币，如汉代的算赋、唐代的户税。

但受气候、地域和其他因素的影响，实际支付时多有变通。如宋代夏税主要以丝、棉、丝织品、大小麦、钱币等交纳，秋税征收稻、粟、豆类、草等。明初夏税征米、麦、钱、钞、绢，秋税征米、钱、钞、绢。大抵以米麦为主，丝绢及钞次之。明代“一条鞭法”改革后主要收银。

南方和北方农作物品种的不同，也造成税物品种的不同。如元代南方夏税以税钱折纳税物的情况较为普遍，而北方一般没有夏税钱。总的来说，古代中国商品经济不发达，实物交纳税粮的情况占多数。

这里需要注意的是所谓折纳的问题。首先，如何估算实物的价值？物价因时因地会出现重大变动，税收的物品又有精、粗、细、滥的不同。“谷贱伤农”在中国历史上是屡见不鲜的事。其次，古代作为货币的铜钱、白银本身也是商品，物贵钱贱、银贵钱贱或者相反，都是常有的事情。元明两朝推行宝钞，又有钱钞、银钞换算问题。市场变化莫测，而换算又几乎完全取决于政府和官员，其结果常常是进一步加重人

民负担，增加税吏腐败的机会。如唐代建中元年（公元780年）初定两税时，一匹绢值钱三千二百文，到贞元十年（公元794年）降到一千六百文，到唐穆宗时（公元821—824年），绢价降到建中元年的三分之一，由于长期钱重物轻，粮绢价格一再下跌，税物辗转折纳，人民负担实际上增加了二三倍。这极易造成人们的抗税和逃税心理，也是古代税粮征收中的一个技术难题。

5、纳税期限。

按时纳税是税法的基本要求。唐代以后的律典里都有缴税违限的处罚条款。在中国古代社会，纳税期限受制于三个因素：一是农作物的成熟季节。只有在粮食成熟之后，农民才谈得上交粮纳税。因此，种植的是稻谷还是小麦，对税粮缴纳影响最大。事实上，古代的缴税期限基本是和稻麦的成熟时间相应的。二是地理环境。其影响主要表现在两个方面：一是农作物的成熟时间，比如水稻南方成熟早而北方晚；二是运送粮食的时间。距离京师远的时间长，近的时间短。其结果是南北、内地和边疆的纳税期限早晚不一。三是支付方式。两税法改革特别是一条鞭法改革之后，以银纳税成为主流。谷物的成熟时间和纳税没有直接关系。这给税粮的征收带来了方便。以下是几个具体例子：

唐代规定，夏税完纳时间不超过六月，秋税不超过十一月。宋代夏税一般是以六月一日至八月底为输纳期限，秋税以十月一日至十二月底为缴纳期限。而且，两税输纳期限又各分为三限，作为二税起纳和催科的时间划分。金朝也有同样的规定：夏税以六、七、八月，秋税以十、十一、十二月为初、中、末三限，三百里以外展限一月。泰和五年（公元1205年），秋税改以十一月为初限，寒冷地区夏税改以七月为初限。《大清律例》卷11规定，凡收夏税，于五月十五日开仓，七月终齐足。秋粮，十月初一日开仓，十二月终齐足。违者根据违限的时间长短处以杖六十到一百的刑罚。

6、纳税手续。

为防止偷税漏税和税吏贪污，古代很重视纳税手续的完善。敦煌出土有许多唐代缴纳税粮的文书。宋代在纳税前两个月，官府向纳税户分别发放“由子”之类的通知单，上面开列本户的两税额。人户缴纳两税后，官府颁发税钞，上面盖印，以作缴纳的凭证。税印每个仓库各不相同，只能用于一次税收，用完即销毁。

明代以户为单位编制黄册，按照“四柱式”的格式详细登记“旧管、新收、开除、实在之数”。旧管指该户原有人丁、产业；新收是新增人丁、产业；开除是减少的人丁、产业；实在是现有人丁、产业。因此又叫“四柱清册”。政府根据“四柱清册”向民户征收赋税。这一制度一直沿用到二十世纪上半叶。

此外，还制定了所谓“易知由单”，就是政府用来催纳税人纳税的一种通知单，单内开载田地的种类、科则、应纳的款项、纳税期限等。至于各户应纳银粮钱数，则多用毛笔随栏填注。按照规定，此单应于开征之前发给纳税人，使得按期如数缴纳。

清代先是采用易知由单和截票法，征收前先将列有税率、应纳钱粮数及现交钱粮数等栏的易知由单发给花户（民户），花户按限完纳后，发给截票，官府在钱粮入库时还要填入印簿，岁末缴司报部。同时，各官府还要造粮册及奏销清册，以防偷漏贪污。其后在执行过程中又发现“截票”仍有漏洞，一些奸吏往往“借称磨对”将纳户的“截票”扣留不给，因而遂有已完作未完、多征作少征者。对此清朝又改为三联单法和滚单法。三联单分为票根、纳户执照、比限查截三联，各记载钱粮应征实数。票根给予催征差役，纳户执照给与税户，比限查截存于官，民户依次纳税。如三联单不载应征税额或不将单给予民户，准由民官论罪。滚单法则以每里五户至十户为一单位，只用一单，上注明纳税人姓名及应纳税额及各限应完纳数，依户滚催。

7、税粮运送

征收货币的情况比较简单。粮食等实物的运送方式有二：一是漕运。在汉唐以至明清，江南漕运都是国家承担，为此靡费甚多。后来遂在税收正额之外以加耗的名义弥补这一部分费用。清代称为“漕项”，随漕粮征收，有轻资、席木、正耗加耗、船耗、官军行粮月粮，以及贴赠杂费等项目。由于这种附加征收，各地没有统一标准，征收解送手续苛烦，各地均要求将漕粮、漕项改折银两缴纳。因此到嘉庆年间，除山东、江苏、浙江、安徽四省外，原交漕粮各省改以银折纳，称为“漕折”，所收漕项附加，也随同折银交纳。

二是就近运输。比如明代陕西大同属于军事前线。附近省份的税粮即令直接送交此处，不用送纳京师。需要说明的是，在一条鞭法之前，实物税收的运送主要由民间基层组织（明代为各地粮长）负责，改革之后，由官府负责运送。

8、严惩税吏贪污

唐律要求地方州县官督缴所部内输课税之物，违期不充（缴）者，以十分论，一分笞四十，一分加一等。法律禁止非法而擅赋敛或擅加派。官吏如擅自增加赋税，不但多征部分没入官府，并且计所擅坐赃论；如果中饱私囊，则以枉法论，至死者加役流。此外，对于差科赋役违法及不均平者，唐律规定了杖六十的处罚。唐律注意差役赋敛的限度，以期平息农民群众的反抗情绪，维护王朝的长久统治。其他各朝也都有类似的规定。

相关文章

《满文老档》中的法律与社会

中国法律文化 | About law-culture | 关于我们

中国法律史学会 主办 中国社会科学院法学研究所 承办
电话: 64022187 64070352 邮件: law-culture@163.com
地址: 北京市东城区沙滩北街15号 邮编: 100720