

汉代地方税研究:回顾与展望

刘晓凤

(华中师范大学 教育学院,湖北 武汉 430079)

[摘要] 汉代成立之初,迫于形势需要,实现郡国并行制度,诸侯国有权自行征收税赋,这一制度对稳定汉初统治、发展经济有一定意义。但实施一段时期后,地方自行征税对中央统治造成了威胁,中央又限制地方的征税权,但地方税始终都是存在的。近百年来的汉代地方税研究经历了特征各异的三个阶段。虽然汉代地方税研究取得不少成果,但还需要研究者继续运用现代经济学、财政学理论进行分析与思考,不断增强量化实证分析,开拓研究视野,充实研究方法,以推动研究深入开展,提高研究成果的学术价值与实践意义。

[关键词] 汉代地方税制度;等级制度;人头税;重本抑末;地方税史学

[中图分类号] F810.42 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2013)04-0027-11

《中国大百科全书》界定:地方税,对应于中央税,是归为地方财政固定收入的税收,通常把税源零星、收入不多、与地方相关的税种划分成地方税。《中国税务大辞典》指出:地方税,由地方司职征管与支配的税收。同时,理论界对地方税还有如下看法:地方税是归地方政府管理的税种;地方税是一国地方税收管理体制中划归于地方固定的税收;地方税是地方支配使用的税;地方税是惯常作为地方性税收的税种;地方税是地方政府立法、征管、使用的税。还有学者主张:地方税是地方政府为履行职能,中央或地方依照一国税收管理体制的规定立法,地方负责征收并享有一定的管理权,收入完全归于地方政府的各税种的统称。前述观点分别从税收的立法权、收入归属权及使用权、征收管理权及历史与习惯视角解释地方税的内涵。

汉代早期,诸侯国有着独立的税收管理权限。中央规定,诸侯王可在辖区内征收各种赋税,诸侯王国拥有自己独立的财政经济收入。太史公曰:“高祖时诸侯皆赋。”徐广注曰:“国所出有皆入于王也。高祖12年,重臣之亲,或为列侯,皆令自置吏,得赋敛,女子公主。”颜师古注曰:“言各收其所赋税以自供,不入国朝之仓廩府库也。”由此可知,中央赋予诸侯国赋税的征收权利,诸侯王国除上缴给汉朝朝廷的献费之外,其他的财政收入均由诸侯王自主支配。这证实了汉代早期存在真正意义上的地方税。

地方税制度及其实施状况,对地方民生、地方稳定、地方阶级关系、地方经济发展均有重大影响。早在汉代,许多政论家对此有着清醒认识,他们提倡意义深远的轻徭薄赋观点。《汉书》指出,“当今务在禁苛暴,止擅赋,力农本”。晁错提出,“所谓损有余,补不足,令出而民利者也。顺于民心,所补者三,一曰主用足,二曰民赋少,三曰劝农工”。贾宜主张,“轻赋少民以佐百姓之急”。这表明地方税制度一直为中国传统史学研究的一个重点。但由于时代的束缚,传统史学难以全方位、深层次地挖掘地方税所涵盖的广阔内在与外延。20世纪之后,国内外学者共同就汉代地方税问题辛勤笔耕,研究

[收稿日期] 2013-01-18

[基金项目] 中国博士后科学基金项目(2011M500863);湖北省教育科学“十二五”规划重点课题(2012A027);湖北省教育厅人文社会科学研究项目(2011JYTQ048);湖北省教育厅科研项目(B20112201);湖北物流发展研究中心科研项目(2012A01);湖北地方税收研究中心科研项目(SSZX201205)

[作者简介] 刘晓凤(1974—),女,山西太原人,华中师范大学教育学院博士后研究人员,湖北经济学院财政与公共管理学院讲师,美国AUM大学访问学者,主要研究方向为财政制度变迁。

资料丰厚,研究理论精深,研究方法多样,研究成果丰硕。本文仅就汉代地方税研究的发展历程和多视阈、多层次的研究状况予以述评,以供方家共同探讨。

一、汉代地方税研究的发展阶段

回顾汉代地方税研究的百年历史,笔者发现其历经了特征各异的三个时期。

(一) 1920—1949年,中国传统地方税史学向近代地方税史学演变的阶段

这一时期,中国传统地方税史学逐渐向近代地方税史学演变。许多研究人员在发扬传统地方税史学的研究方法、注重考据历史文献、辨识制度规定内容的同时,也特别在研究过程中引入了西方的财政学理论,对汉代地方税进行有别于古籍的阐释与评价。譬如,胡钧等人在考据古代文献的同时引入近代财政学理论,就汉代的方税种、地方税的税制要素、地方税务机构、地方税监督等方面展开阐述^[1]。这一时期专门从事汉代地方税历史研究的学者不多,征引资料多来自常见的古典书籍,缺乏实地考证和出土文物的佐证,但还是有些较具创新性的研究选题,如周筠溪对汉代的方税研究有着较鲜明的特点。他发现,汉代地方税有专款专用,但也有流用,为达成收支均衡采取的方法有准备金、开源、加税、专卖事业、募捐、发行货币、流用。地方财政行政机构中,封君是领地内的最高财政长官,诸侯王有少府,财政官为郎中令,地方要接受丞相的财政监督。财政收支法定制度、官员自给制度、横向转移支付的出现,财政监察乏力、官员职务未分化的行政单元制度的实施,使得地方财权获得发展壮大^[2]。

刘道元指出,商鞅确立了赋税制度的基础,秦在此制度下统一中国,秦灭亡后,这一制度却成就了汉代的中央集权。汉代初期,天子与封君的租税来源相同,皆为公田收入与所辖区域的赋役,租税由各自的征收机构进行征收^[3]。

马非百提出,汉代出产铁的地方设置铁官,不出产铁的设置小铁官,手工业者多的地方,设置工官,负责相应税收事宜。市非常发达,普通市有市吏,或称市掾,军市有军市令,掌管相应税收事宜。为推动农业发展,采取轻税政策,经由买爵、赎禁锢、免藏罪来增赋税,汉代虽田三十税一,常有更赋,但富人侵占田亩,享受轻税,而普通民众实际是什税五,税负沉重,难以果腹。有盐铁专卖、均输平准、告缗钱、卖官、赎罪等收入,则额外征收,如中央政府征收的道性费,地方政府有在辖区内征税或不征收的权力,有的地方官吏私自收取税赋,贪污腐败。在边郡,沿袭原有制度习俗不征收租税,蛮夷之地,实施轻税^[4]。

加藤繁指出,汉初,有15个直属于中央的郡县,30多个诸侯王列侯国,诸侯王的疆土大于列侯的疆土,列侯的疆土大多为一县,小的只有几个乡,诸侯王列侯国的丞相由中央任命,诸侯王列侯国自行任命御史以下的官员,自行征税,后来改诸侯王的丞相为相,所有官吏皆由中央任命,征税只能用于诸侯王衣食,与郡县无异^[5]。

黄君默将汉代地方税赋依照税负的转嫁与否分为直接税与间接税,直接税有田赋、户赋、口赋、军赋、算赋、更赋、杂税,间接税有算缗钱、算车钱、租六畜、关税、杂税、權酤、盐铁^[6]。

范石轩指出汉代徭役有正卒、更卒、戍边,不服徭役者需缴纳更赋,献费乃口钱、算赋之外,一人63钱,税负苛酷^[7]。

罗振玉、王国维的《流沙坠简》启动了简牍研究之风气^[8]。学者们对敦煌汉晋木简不断进行考证、修补,如1931年张凤出版了《汉晋西陲木简汇编》,但由于很多原简实物流失到国外,中国学者的研究有较大的局限。直到1930年至1931年中瑞西北科学考察团发现规模庞大的居延汉简以后,此局面才得以改变。这些文书档案记载了居延地区经济、政治、军事方面的状况,为研究汉代地方税提供了宝贵的资料。研究者借助广博的汉简资料研究汉代的方税,取得卓越的成果,其中劳干在新史学思潮的影响下,把汉简作为完整的史料,从直接史料中修订考证汉代地方税,不断对居延汉简做出释文,而且他还考察论证了历史文献中记载不全的边郡独特地方税制度^[9]。

可见,这一时期关于汉代地方税的专题并不多见,地方税的研究多见于整体汉代税赋制度研究中,但地方税研究内容还是相当丰富的,涵盖汉代地方税与社会经济、户籍制度、土地制度的关系,层面繁多,视阈宽广,观点新颖,且运用很多的西方经济学、财政学的研究方法。这一时期的研究思路与理论为后来新中国汉代地方税的研究者继承并发扬光大,延展为后来汉代地方税研究的主流。

(二) 1950—1978年,汉代地方税研究的酝酿发展时期

这一时期的研究状况,显现出三个鲜明的特征。

第一,就总体而言,汉代地方税制度作为一个研究专题的独立性并不显著,较多的研究仍围绕当时史学研究热门话题展开,不少学者在谈论朝代转换、土地所有制、农民战争、户籍制度、田赋制度时涉及汉代地方税。当然,此种研究情况有着客观缘由,就历史事件的关联来看,地方税的产生、发展与演变并非单独存在的,而是同当时的政治局势、社会结构、经济形态密切关联的,譬如,过重的税收负担是朝代转换爆发农民战争的直接缘由,也是新朝代实施地方税的后世之师,田赋制度必定反映了当时的田亩所有制属性,商税的变动与商品经济的发展密切关联。同时,这一时期研究人员普遍运用马克思主义创新史学研究方法,在意识形态层面,更多考究同生产关系、上层建筑相关的专题,理论研究的视阈不同于过去,宏观上注重研究汉代地方税同阶级、社会经济的关联,但大多数研究只是将汉代地方税问题作为考证汉代剥削关系、生产关系的论据,对汉代地方税的研究只作为辅助议题,分析不够深入。

第二,对汉代地方重要的税收制度展开一定理论性探讨并有所创新。传统汉代地方税的研究主要散见于具体税种研究中。由于历史唯物主义与辩证唯物主义理论方法的运用,对汉代地方税的研究出现动态化、关联性的趋势,涌现出一些有较大影响的观点。譬如李剑农在《先秦两汉经济史稿》中指出,汉初封君中有诸侯王、诸侯、彻侯与关内侯,诸侯王与诸侯对辖内农民享有征税权,彻侯有国邑,但无征税权,从公赋税中领取奉养,关内侯没有国邑^[10]。韩连琪认为,田租与刍藁税是两个不同的税种,但通常一道征收,一并减免,田租不论产量的多少、年成的好坏、土地肥沃与否,均由政府制订定额税赋加以征收,有以货币或布帛形式征收的,但主要是以谷物形式征收,约为每亩3升。列侯的食租税是以土地田亩为基数计征的,由纳税人自行申报,这一征收方式导致隐匿不报或少报情形的大量出现,影响了税收收入。政府因此加强税收征管,对不如实申报者给予严惩,免除官职、入狱甚至死罪。但由于不如实申报者众多,严惩会引起骚乱,政府最后不了了之。官员豪强不仅有权不纳税或少纳税,还可隐瞒实情,不如实申报土地数,最终税收负担就落在普通民众身上,而且官员还对普通民众额外勒索,造成强者愈强,弱者愈弱,收入分配差距不断拉大。减轻税负,有利于维护普通民众的利益,也推动了生产力的发展,但同时也维护了豪强利益,加剧了土地的兼并与集中^[11]。

杨伟立、魏君弟考证后认为汉代为封建社会,生产形式有奴隶制、农奴制、租佃制、雇佣制与自耕农,官田、封君官吏的田地、商人和地主的田地皆交由佃农、农奴租种,收取地租,政府设有工官,专司征税与工艺品制作,铁官专司征税与铁器制作。封君的食邑租税,用于封君生活、聘问、朝见、祭祀。汉代的农业租税有田租、刍藁税,贫困人民还要负担沉重的徭役,贵族官员有免役权,地主、商人能够经由入粟拜爵获取免役权^[12]。李永田肯定汉初的赐爵制度的贡献,认为恢复过去的爵位、田产、房产,安置流民返回故里,编制户籍,以征赋役,扶持军功地主、个体小农经济,有利于社会稳定^[13]。周双利分析了汉代中央与地方的矛盾,同姓诸侯王与奴隶主尤其是奴隶主商人相勾结,削减中央经济力量;同姓诸侯王政治上实施自治,掌管兵权、赋税;诸侯王对外与匈奴奴隶主勾结,威胁汉王朝统治。贾谊在政治上主张削藩,将诸侯王国由大化小,削弱其势力,调整封国保护中央统治;经济上坚持储粮备战,实行盐、铁、铜专卖,中央管制货币,以耕战备边打击匈奴侵犯^[14]。朱绍侯对汉代地方居民负担的田租、口赋及算赋、徭役、兵役、訾产税的计税依据、征税范围、税率、征收形式进行详尽阐述,认为土地国有制与私有制并存,农田水利事业须由中央统管^[15]。陈直分析汉代盐专卖实施之前,盐的生产实行包商制、王国自办制、中央自办制;盐专卖实施后,设置盐官,盐税收入西汉时归大司农管理,东汉

时归少府管理。西汉各郡国设铁官,由大司农设置铁官长丞,京兆尹、左冯翊、右扶风也设铁官长丞,东汉有铁官长丞,还有太尉掾吏。先期,诸侯王国、富豪商人、中央均可以铸造货币,后由中央统一铸造货币^[16]。童书业考证后发现汉代地方政府设置工官、发弩官、楼船官,司官营工业的管理与私营工业的税收征缴事宜。汉代的手工业者,多为自由小生产者、雇工,大企业兴办的手工业使用依附者、奴隶,官府手工业多用卒、刑徒、奴隶、隶属性的工匠。商业发达,商人利润丰厚,不用缴纳租税,而只需登记市籍,缴纳市租,由市令、市吏掌管^[17]。

其他学者也围绕汉代地方租赋制、户籍制度、专卖制度、土地制度等发表专题论著、展开争鸣,有修订史实的,有阐述认识的,汉代地方税赋成为研究潮流,他们所探讨的许多议题在20世纪80年代以后仍然是学界关注的热点,但就汉代地方税进行的专题研究仍比较欠缺,对地方徭役制度、商税制度、山川园池之税的研究也比较薄弱。

第三,一些研究人员正在为汉代地方税研究进行翔实的资料搜集活动与深刻的思考,其成果正处于酝酿之中,蓬勃欲发。这一时期的学术酝酿工作使得改革开放之初众多精湛的学术研究成果不断涌现。

(三) 1979年至今,汉代地方税研究的蓬勃发展时期

这一时期的研究活动,处于宽松的政治氛围中,学术环境优渥,学术成果丰硕。此时期,汉代地方税研究实现了四个领域的突破。

第一,大量新资料的发掘与运用,激发了汉代地方税研究的蓬勃活力。尽管关于汉代地方税在古代文献与官方官修正史中记录内容众多,但很多内容前后自相矛盾,残缺处不少,尤其是关于汉代地方税运作的具体资料更是匮乏,这也造成汉代地方税研究的混乱,曲直难分。改革开放后,学者越来越关注新资料对汉代地方税研究的重要意义。20世纪70年代末之后,随着古迹、文物的大量挖掘与面世,官方记录的发现与公开,民间文献譬如土地买卖契约、家谱、族谱的收集整理,研究汉代地方税的新资料络绎不绝,资料来源的不断拓宽和新资料的大量运用推动了汉代地方税研究。

黄今言等人对西汉初期的税赋展开考证,田租实行比例计征,什五税一,刍、藁税为定额税率,顷入刍三石,藁二石;按户征收的户赋,以家庭财产计征的贖赋;矿业领域有煮盐税、采铁税、采银税、采铅税、采金税、采丹税等;在流通领域有市税等^[18]。

朱红林考证汉代地方财政收入及征管,认为汉代地方收入除税赋外,还包括国民向官府缴纳罚金、赎金及偿还债务、政府处理报废物资所获取的收入;官员收取的财政收入要封存,租、质、户赋、园池交付县道官,不能随意使用,逐级上交^[19]。

臧知非等人对汉代地方的兵役、徭役制度从起役年龄、服役期、服役对象进行了论证^[20]。

卜宪群等人考证汉代地方的财计组织,地方诸侯国财计组织比照中央自设官员,掌管诸侯国内赋税,并设少府,掌管诸侯王室财政,收山海池泽之税,以为私藏。他们还就汉代地方税收征管机构、职位的设置以及官吏的任命、升降、管理展开论证^[21]。

第二,研究议题越发广泛,不仅有对汉代地方税与土地制度、社会关系、经济发展、户籍制度的研究,还有许多查遗补缺的专题研究,且对汉代地方徭役、户赋、市租等的研究也有深入推进。譬如,关于户赋、刍藁税、口钱、地方税征收管理、地方财政监督的研究,在1979年以前比较鲜见,但在1979年之后,这方面的研究有较多的进展。高敏就汉代地方的田税、户赋、矿产资源税从纳税人、税率、征管等税制要素进行论证^[22]。李伟对口钱的性质、用途进行考证,认为口钱与吏奉、传送、缮兵、给转费相同,是供给地方政府运作费用,用于官员工资薪金、行政开支^[23]。钟一鸣主张,诸侯王有封国,为封君中最有权势的。诸侯王财政分由相、内史、司农与少府具体管理,但诸侯王自己拥有财权,有租赋收入权,可征口赋、算赋等人头税,用于诸侯王所属封地的行政开支;山川园池市井租税收入用于诸侯王的私人开支;诸侯王有兵役、力役征发权,发展官办手工业;有财政支出权,由封国财政支付践更钱,从私人财政开支赏赐费用,经商获利。中央对诸侯王财政的管理,经由设置丞相管理其财政,实施严格的

上计制度,严惩自行调整服役年龄的人,诸侯王要向中央呈报任职情况,缴纳献费。诸侯国除丞相外,皆可自行任命,如任命内史(负责管理国民,与丞相共同治赋)、郎中令(负责安全保护)、司农(负责口赋、算赋)、少府(负责征收山川园池市井租税收入)、长史(负责上计)^[24]。黄今言指出,汉代地方财政监督的重点有赋钱、粮谷、兵械、守御器,监督时限有月校、季校、年度拘校、不定期拘校等,主要为定期拘校与不定期拘校。不定期拘校,有事就查核,而定期拘校有一定之规,上级部门对基层单位进行定期拘校。财物拘校的手段为核对账簿与实物、核定会计账簿与会计凭证^[25]。

这些研究充实了汉代地方税研究,使我们对汉代地方税的税种、税制要素与征收管理有了清晰明确的认识,解决了不少疑惑。

第三,在长时期的学术研究累积的基础上,这一时期出现了一批较完善的标志性研究成果,标志着汉代地方税研究进入一个昌盛发展时期。譬如,陈梦家的《汉简缀述》对汉代地方官员职位职责研究提供了许多重要资料,是一部具有重要学术价值的重要著作^[26]。马大英的《汉代财政史》对汉代地方财政收入、财政支出、财政管理展开了较全面的论述^[27]。陈直的《居延汉简研究》对戍卒、贖产税、名籍制度、上计制度进行深入探讨研究^[28]。中国社会科学院考古所编著的《居延汉简甲乙编》对汉代的地方税收制度研究提供了大量的考证资料^[29]。高敏等人对汉代地方税收制度展开了全面深入的论述^[30]。

第四,学者们不断从多视阈、广层面展开研究,深化了汉代地方税研究的外延与内涵,大体发掘出汉代地方税的演变规律与格局。此特征在后文展开详细阐述。

二、研究的多视阈和广层面

汉代地方税的产生、发展与嬗变同汉代地方政治、经济、社会、财政等领域的衍变是紧密相关的,探讨相互间的关联,应为学术研究的一个重要议题。此领域已经出现不少研究成果。譬如,汤其领等人认为汉初封国有利于国家政权的巩固、经济发展,封国实施自治,自行管理财权、军权和政权,起到了强国除异的作用,汉武帝之后,诸侯王国逐渐式微,汉政权失去地方护佑,导致了王氏外戚夺权^[31]。杨振红指出,市租是汉代对在市场中销售商品的商人征收的商品交易税。商人采用自行申报方式,向主管官员申报营业额,依据所在行业的法定税率缴纳市租。若商人被发现虚假申报,则要受到相应惩罚,这也说明汉代商品经济比较发达,能为地方带来丰厚的财政收入^[32]。赵梦涵提出,汉代重视农业,一方面轻税,依据田地的肥沃贫瘠程度而征收,体现了税收公平与效率,另一方面节减政府财政开支,充实了地方财政,推动了农业的发展^[33]。总之,多视阈、广层面研究状况的产生与演变,伴随着研究人员对新资料的利用,伴随着对汉代地方税这一研究对象的内涵、外延的认识深化,伴随着新理论、新方法的掌握与运用。

(一) 汉代地方税内容的披沙沥金

由于历史资料详略各异,真伪并存,汉代地方税研究中存在许多困惑甚至空缺,而考证汉代地方税内容是研究中基础性的活动。周伯棣等人对汉代封国的地方税——田租、户赋、市租与山海园林池泽税从征收范围、税率、税收优惠、缴纳形式、用途进行深入探讨^[34]。王彦辉对汉代地方财产税进行探讨,计费范围有田宅、奴婢、马牛羊与其他财物。临时性的财产税,有向商贾子钱征收算缗令与面向国民的以警征赋,及成帝时期的税民贖。财产税征收对象为正常税目之外的动产、不动产,征收范围持续扩大,财产税逐渐常态化征收,以平贖为基础定额课征^[35]。马怡林等人对汉代地方徭役的类型、起役年龄、服役对象、减免及替代进行考释^[36]。张荣强对汉代地方财政年度进行考证,认为“计断九月”是根据黄河流域的主要粮食作物粟的成熟时间确定的^[37]。付志宇认为汉代的方税收法律制度相当健全,有《田律》、《徭律》、《仓律》、《关市律》、《金布律》,这些法律明确规定了各种税收的纳税人、征收范围、税率、征收方式及罚则^[38]。上述研究文献尽管主要从微观视角展开探索,但披沙沥金,史海钩沉,见微知著,对于汉代地方税研究的细化不无裨益。

(二) 汉代地方税的动态研究

高敏对汉初文景时期刍、粟税制度的变化发展进行分析,发现刍税、粟税可用钱折纳,刍税的质量高于粟税,不能用陈旧刍、粟充税,刍税依据田亩的优劣而征收,刍税逐步按户征收,爵位高者免交刍粟税,刍粟税不利于农民,而有利于富人和爵位高者^[39]。

臧知非发现西汉承袭了秦朝的军功赐田与授田制度及其田税征收方式。授田以名籍为准,数量依然是每夫一顷,军功爵者则依次增加,但级差繁复,规定240步为亩,土地一经授予即归私有,可在法定范围内交易、赠予、世袭。地方政府以授田为基础,实施定额田税制度,按顷计算、按户课征,从实物税制转变成实物、货币并举且以货币为主的制度。他认为这一制度推动了汉初商品经济发展,也加快个体农民的破产速度^[40]。

丁光勋指出,傅为正卒兵役,汉初承袭秦制15岁开始傅;汉景帝2年,为20岁始傅;汉昭帝时,改成23岁始傅。汉朝男子通常56岁老免,无爵、犯罪夺爵者除外,但在政治、经济、军事形势需要的情况下,政府会把始傅始役的年龄提前,或延迟终役、老免的年龄^[41]。

李梦泽指出汉初地方设置监郡御史,主司监督地方官员,但监郡御史对地方官吏的监督日渐乏力,因此重新设置刺史和司隶校尉,以强化汉代地方监督^[42]。

上述研究多立足于一方,有需要继续探讨、增补、修正之处,但动态地探讨汉代地方税还是值得肯定。此类研究文献有助于人们更深刻地认识汉代地方税产生、发展的历程与衍变规律。

(三) 汉代地方税和社会发展、经济演变的互动

这是更为广阔的研究视阈,此视阈更关注汉代地方税衍变同政治、社会、经济发展的关联关系,也可称作横向视阈,有着较浓厚的理论思辨特征。史卫考究西汉在建立之始,鉴于秦灭亡的缘由在于秦朝实施的财政集权制度,在古代没有便利的交通运输方式,税收的征收和社会成员服劳役,均产生很大的成本,因此西汉未在成立时延续秦朝的财政集权制度,而是实施财政分权制度,经过70年的发展,到汉武帝时才重新构建财政集权制度,在这70年间的财政分权中,地方政府有相应的税收管理权限,存在地方税^[43]。

董平均等人认为,汉初诸侯均可征收税赋,但到汉景帝、汉武帝时,为削减诸侯王国势力,中央对封国实施改革,诸侯不再掌管其国,惟得衣食租税,其所食租税应为全租而非半税。汉武帝实施盐铁专卖后,诸侯逐渐被剥夺经营冶铁、铸钱、煮盐的经济特权,大大减少了诸侯私奉养的收入。历经多次分、削,诸侯的政治经济实力比汉初锐减^[44]。

梁莉考证后认为,西汉对经营盐业、银业、冶铁采铅,采金业炼丹等征收工商业税,有从价按比例征收,也有从量定额征收,且自行申报缴纳,这一政策刺激了工商业的发展。徭役对残疾人、需赡养父母者、手工业者、有爵位者有减免,并对擅自不服徭役者给予严惩^[45]。

刘华祝认为,汉代土地私有制盛行,地主向佃农征收的地租按田亩产量的50%征收,具有产品直接分配性质,政府对土地所有者征收地税,税率乃三十税一,计税依据按照历年田亩面积、贫瘠肥沃程度、产量的常量而定,以实物谷米为征收形式,还兼征刍粟税,具有产品再分配性质^[46]。

李孝林、黄小红等人认为汉代从农业定额、手工业定额、赋税定额、俸禄定额、亩制定额、酿酒成本定额和工程定额、户籍制度、派出朝廷使者刺史等方面加强地方财政管理^[47]。

可见,前述文献从政治因素、工商业发展、户籍制度探讨地方税,证实了地方税并非孤立存在,而是与社会经济的方方面面相关,这些研究有助于我们对汉代地方税进行全方位认识。

(四) 汉代地方税同等级制度、阶级关系、社会集团的关系

汉代地方税体现的是地方政府同编户齐民的分配与再分配关系,汉代存在多个社会身份等级,各身份等级享有的法律、政治、经济地位不同。汉代地方税征收时,如何对待各社会身份等级或社会集团呢?谁为主要的纳税人、负税人?实际税收负担怎样?地方税的经济效应如何?社会效应怎样?是否实现公平?达成效率与否?很多学者对这些问题进行了研究。

臧知非提出,在汉代,伴随土地私有化的发展,农民实有土地数与应纳税土地数出现背离,政府对农民征税有统一数量标准,而农民的实际缴纳税额取决于地方官员的征管情况,并无统一的数额标准,实际征管程序非常复杂。从税收负担率看,井田制的十一而藉与十税一没有不同^[48]。汉代的乡因辖区、人口划成相应级别,是县政权的分支机构;乡佐、游徼与乡有秩、啬夫不是对应的辅吏和主吏的关系,他们同属县吏序列,受县廷任命,拥有民政、司法、社会治安、生产管理权限,征收赋税,征发徭役,是县政府统治的行政基石,乡官部吏的活动决定了地方政治运作质量与社会秩序。

卜宪群推断,汉代乡里组织负责保护土地等的各种私有财产的合法占有,保护私有财产的继承,处理经济纠纷与维护正常经济秩序,执行中央、地方经济政策,承担乡里与经济有关的公共事务建设和管理,运用政治权力激发农民积极从事生产,如设置力田的最终目的是为保护发展财源^[49]。

黄今言发现地方通过拘校发现贪污腐败、偷盗公共财产、拖欠薪俸、军事武器毁损严重。严惩贪污腐败者,违反财经法纪者要予以赔偿,严重者撤职。经由拘校,严肃整顿财经纪律,维护地方财政管理秩序^[25]。

杨华指出,中央、郡、国、县、乡各级都有官社,最基层的官社就是里社。与帝社、郡社、国社、县社相比,里社为私社,但相较于民间自行组织的私社,里社又为官社。汉代县衙的诸曹掾史中有劝农掾官吏,主司监乡五部,春夏为劝农掾,秋冬为制度掾,又由派驻巡查官转化成乡里的常设官,乡一级劝农掾负有名籍、赋税、官司担保的职责,也司春祠社稷、谨修治社稷^[50]。

朱德贵指出,汉代的田租税律对瞒田税、少交田税及所交田租不合规定者要给予处罚,汉代有对达到一定爵位等级者给予优待的规定以及对编制《田租籍》等账簿方面的规定^[51]。

萧国亮归结,由于税收沉重,徭役过度,土地兼并盛行,阶级斗争激烈,秦最终为汉所取代^[52]。

高敏论证《傅律 346 号简》所说 20 岁、22 岁及 24 岁的傅年是对有爵者和有爵者之子给予优待的规定,汉代前期庶民的傅年仍为 15 岁,不以身高为定,只是身高过低或有残疾者可免傅^[53]。

阪尾秀幸认为西汉初期地方势力强大,在西汉后半期,中央逐渐对地方势力予以弱化,也开始关注具体的农业生产^[54]。角谷常子主张专司外交事务的相邦,其地位是与家族势力抗衡的过程中发展为百官之长,但其地位又是经由同家族势力的联合而获得巩固。官僚与家族势力实现共赢,汉初的诸侯王制是战国各国的再现^[55]。

陈苏镇详细探讨了汉初诸侯王国包括地方税在内的各项制度,发现在郡国并行的架构下,皇帝和诸侯王一起统治国家。中央在保证其统治地位的条件下,限制其法律对王国事务的干预,王国具有自治的法律空间,在汉朝中央法律许可范围之内,制定实施本国的政策法令,实行一定的相宜而治^[56]。

付志宇认为汉代征税原则为按需定收,依据军政需要向辖区内居民课征赋税^[38]。胡寄窗、谈敏指出,汉代课税原则遵循清静无为,“道莫大于无为,故无为也,乃无不为也”,财政支出要节制,减少社会成员的赋役负担^[57]。

杜树章则认为汉代轻田租、重人税与徭役,人头税税率不断增加,徭役繁重^[58]。陈登原指出,汉代坚持低田税政策,但低税优惠被富豪尽享,而平民得不到好处,有劫贫济富之嫌,谷税之外附加粟税,粟税之外又有官吏的另外加收^[59]。

孙文学认为汉代地方税重本抑末,相机实施税收优惠政策,减免相应田租与赋税。税收减免有恩免、灾免和移民免复。恩免是统治者不定期给予民众的税收优惠。灾免是在发生灾荒时给予受灾民众的税收减免。移民免复是对迁徙民众的徭役减免。陂湖园池租给穷人用免税,民众家产不到 3 万免税,对生子多的有税收减免,对晚婚者实行累进税。同时对商人实施重税^[60]。魏莹指出,商人要如实向政府报告自有收入与资产,若不如实申报,惩以一年的充军戍边、没收财产,揭发人可获得一半的罚款以资奖励^[61]。

渡边信一郎提出,汉代社会性劳动的编制,徭役与刑徒皆以县、郡为单位实施集中组编的。更徭作为地方力役是在县内从事劳动,刑徒由县狱司空治理进行管理。在当地郡县内完成的徭役为内徭,

在郡外、首都进行的徭役为外徭。社会性劳动编制与租税的征收、储蓄及财政收支一致,编户百姓缴纳的田租、算赋、口赋、过更钱等租税,由郡县征收、保管,再作为献费上交中央财政,中央根据需要向地方郡国征调物资财力,在各郡间实施横向转移支付^[62]。

从上述文献可以看出,尽管汉代地方重视农业,实施轻税,但大量税负还是由普通农民负担的,虽然汉代地方轻视商业,实施重税,但商人可以通过买爵位的方式不交税或少交税,因而没有实现税收公平。在地方税面前,贵族高官与社会普通民众并未实现平等。为提高税收征收效率而加强中央对地方财政的监督会引发经济萧条。总体来看,汉代地方税没有实现完全的公平与效率,但政府还是采取了一定举措来缓和阶级矛盾,维护统治。

三、前瞻与思考

20世纪以来汉代地方税研究历经不同发展阶段,经由多视阈、广层面的探讨,展现出汉代地方税的多层内涵与丰富外延,取得了丰硕的研究成果,也获得了创新性的突破,但汉代地方税的研究仍需要研究者的持续探讨,不仅要不断找寻与运用新的研究资料,还要加强相关工作。

(一) 继续运用现代经济学、财政学理论分析与思考汉代地方税问题

能否合理运用理论关系到汉代地方税研究成果的意义,就汉代地方税研究的近百年来发展过程而言,研究者需要进一步运用现代经济学、财政学理论进行钻研。譬如,已有研究涉及汉代地方税存在与否的争论,地方税为地方有一定管理权限的地方收入,有学者认为汉代是中央集权国家,地方征收机构是中央派出机构,不存在地方税,却忽视了汉初郡国并存、诸侯国有权征税、有地方税的存在。吴王辖区有铜山,可铸钱,靠海水煮盐,有丰厚财政收入,不需征税,因此诸侯国也有权决定不征税。在汉武帝之后,尽管诸侯国唯衣食租,地方政权对这种衣食租有征管权限,还是存在地方税,只是地方税的规模有所缩减。即便在郡县,地方政府征税之后,在有特别需要如灾荒时,仍有财政支出权,也就是对收入的支配权,说明郡县仍有一定意义上的地方税征收权力,只是不完整罢了。同时,转移支付在汉代地方政府间也存在,转移支付又称为无偿支出,是指各级政府间为解决财政失衡而经由一定的形式与途径转移财政资金的活动,是用来增补公共物品而提供的一种无偿支出,是政府财政资金的单方面的无偿转移,体现的是非市场性的分配关系,是一种二级分配手段。转移支付有两种,自上而下的纵向转移与横向转移。汉代中央政府在特殊时期会给予地方政府一定的资金、物资支持,当属于纵向的转移支付;而各郡国之间也存在一定的资金、物资的横向调拨,这属于横向的转移支付。如若否定汉代地方税存在的合理性,认为汉代不存在地方税,那么地方政府间的横向转移支付也是不可能存在的,这就割裂了汉代地方税收与近代、现代国家地方税收间的历史关联关系,进而难以解释近现代国家地方税收的合理性。若可采取理性的态度,承认汉代地方税存在的合理性,以此为前提,研究者则需要解决一些新的疑难:汉代地方税包括哪些税种?在汉代地方生产力水平下,地方税赋的合理规模是怎样?地方政府怎样对经济社会地位各异的不同阶级、社会集团确定合理的税负?汉代地方税中哪些税有助于社会稳定、经济发展,哪些税损耗民众财力,加剧社会冲突?汉代地方税负到底是多少,在汉代地方生产收入中的占比几何?这些都需要深入细致的计算考证。有研究者认为汉代地方税负轻,有研究者认为汉代地方税负重,孰对孰错?这也需要进行严谨的实证分析,不能武断地得出结论。深入研究此类疑难,会使汉代地方税研究更科学、合理,对当代社会经济发展更有借鉴价值。又如,汉代地方政府实施重本抑末的税收政策,但征收的结果却是商人富有,农民贫困,竞相舍本逐末,为什么会出现这种情况?笔者认为,这还要从商品经济的供求关系入手。这种情况也表明汉代对商人、商业实施重税更多是出于财政目的,而调整经济结构目的并未达成。因此,需要进一步探讨汉代地方政府对商人、商业征税的目的及征税的经济影响。

(二) 需要不断增强量化实证分析

对税收史的量化研究,一直都被研究者所关注,也取得了研究成果。譬如,于琨奇论证汉代

地方田租实行的是以分成制为基础的定额制征收方式,计税依据为平均亩产量,考证了汉代亩产量,税率有什五税一、三十税一,但实际税率对地主官吏为1%,而对普通农民则为50%^[63]。周国林对汉代的田租标准,进行索引,折算,认为汉代亩租额为1斗以上,常为1斗5升^[64]。另外,汉代计税依据有按人头征税、按户征税、按田亩征税,如何比较不同计税依据的税负各几何,对农民的生活有何影响,怎样经由市税估算商品经济发达程度,这些疑难均有一定程度的解决,但存在许多分歧。地方税作为一种地方政府与地方民众的分配与再分配关系,是一种数量关联关系,只有加大量化实证分析的力度,才能就汉代地方税的合理规模、适当税种、税赋和地方社会生产力、税赋和地方民众生活等重要研究课题展开深入细致的探讨。但是量化实证分析需要大量的数字指标,譬如度量衡、物价、亩产量、生活成本等,各地有所不同,因此要秉持严谨的研究态度,尽最大可能按照汉代地方社会生产力水平、地方生活状况择取可靠、恰当的数据资料。

(三) 大胆开拓研究视野,充实研究方法

汉代地方税应为真实场景的社会活动,关系到地方的所有民众,但过去的学术研究更多注重考查政府的规章制度,较少再现地方税赋缴纳的实际过程,尤其是基层乡一级社会的真实税款缴纳、服役的具体情形。未来此领域的研究进展,一方面我们期盼新资料、新线索的挖掘与面世,另一方面要求研究者创新研究方法、转变研究视角。钟一鸣提出,汉代存在地方税收竞争,诸侯王国有权自行征发兵役与徭役,辖区内民众只在诸侯国内服役,不必如直接隶属于中央政府的郡县民众那样需服边戍,徭役负担比郡县轻,而且诸侯王国有征税权,在财力富足时,可少征税或不征税,甚至在民众践更时给补助,常有郡国的人不堪沉重税赋,用脚投票,移居到低税的诸侯国,其他郡国官员要抓移居者,诸侯国还会与郡国使者为敌,这就说明地方政府直接存在税收竞争,税收竞争的结果是低税地方获得更多劳力,综合竞争力进一步增强,无助于中央统治集权^[65]。袁延胜从目前面世的第一份汉代县级算赋文书天长纪庄木牍《算簿》,考证《算簿》中的事算,发现徭役承担者与算赋承担者具有同一性;《算簿》中复算数目约占算赋总额的1/10,表明汉代各种情况的复算人员比较多;《算簿》与《户口簿》的统计显示,汉代算赋承担者约占总人口的1/2;《算簿》中8月与9月的算赋数额,分别为8月算人与计断9月的测算结果^[66]。此类论著虽不是很多,但显示出如果可以进一步运用新材料、新研究视野、新理论和新方法加强对汉代地方税的研究,那么必定能让汉代地方税所体现的地方政府与地方社会利益集团、社会群体间的分配与再分配关系更为清晰地跃然纸上。

参考文献:

- [1] 胡钧. 中国财政史讲义[M]. 上海:商务印书馆,1920:63-89.
- [2] 周筠溪. 西汉财政制度之一斑[J]. 食货,1936(8):8-36.
- [3] 刘道元. 商鞅变法与两汉田赋制度[J]. 食货,1935(3):1-13.
- [4] 马非百. 秦汉经济史资料[J]. 食货,1935(1):9-31;1935(2):2-25;1935(8):22-33;1935(10):7-32;1936(3):8-38;1936(9):9-33.
- [5] 加藤繁. 中国社会史概述(一)[J]. 萧正谊,译. 食货,1936(2):12-24.
- [6] 黄君默. 两汉的租税制度[J]. 食货,1936(7):30-35.
- [7] 范石轩. 汉代之徭役及人头税[J]. 食货,1936(7):36-40.
- [8] 罗振玉,王国维. 流沙坠简[M]. 京都:日本京都东山书社,1914:25-32.
- [9] 劳干. 居延汉简考释[M]. 北京:商务印书馆,1949:123-136.
- [10] 李剑农. 先秦两汉经济史稿[M]. 北京:生活·读书·新知三联书店,1957:142-145.
- [11] 韩连琪. 汉代的田租口赋和徭役[M]. 文史哲,1956(7):49-67.
- [12] 杨伟立,魏君弟. 汉代是奴隶社会还是封建社会?——读王思治、杜文凯、王汝丰三同志《关于两汉社会性质问题探讨》之后[J]. 历史研究,1956(2):31-49.

- [13] 李永田. 试论汉初赐爵制度的历史进步作用[J]. 徐州师范学院学报, 1979(4): 57-60.
- [14] 周双利. 论贾谊和“削藩”[J]. 吉林师大学报, 1974(3): 41-46.
- [15] 朱绍侯. 秦汉时代土地制度与生产关系[J]. 河南大学学报: 社会科学版, 1960(1): 116-141.
- [16] 陈直. 汉代盐铁铸钱三大手工业[J]. 人文杂志, 1957(1): 11-23.
- [17] 董书业. 战国秦汉时代的手工业与商业[J]. 文史哲, 1958(2): 27-38.
- [18] 黄今言. 从张家山竹简看汉初的赋税征课制度[J]. 史学辑刊, 2007(2): 3-10.
- [19] 朱红林. 睡虎地秦简和张家山汉简中的《金布律》研究——简牍所见战国秦汉时期的经济法规研究之一[J]. 社会科学战线, 2008(1): 84-89.
- [20] 臧知非. 从张家山汉简看“月为更卒”的理解问题[J]. 苏州大学学报: 哲社版, 2004(6): 92-94.
- [21] 卜宪群. 简帛与秦汉地方行政制度史研究[J]. 国学学刊, 2010(4): 56-76.
- [22] 高敏. 关于汉代有“户赋”、“质钱”及各种矿产税的新证——读《张家山汉墓竹简》[J]. 史学月刊, 2003(4): 121-122.
- [23] 李伟. 从凤凰山汉简看地方财政税收[J]. 南京师大学报: 社会科学版, 2010(3): 83-87.
- [24] 钟一鸣. 西汉诸侯王之财权考述[J]. 湖南城市学院学报, 1987(3): 9-13.
- [25] 黄今言. 居延汉简所见西北边塞的财物“拘校”[J]. 史学月刊, 2006(10): 18-24.
- [26] 陈梦家. 汉简缀述[M]. 北京: 中华书局, 1980: 25-56.
- [27] 马大英. 汉代财政史[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1983: 251-268.
- [28] 陈直. 居延汉简研究[M]. 天津: 天津古籍出版社, 1986: 362-378.
- [29] 中国社会科学院考古所. 居延汉简甲乙编[M]. 北京: 中华书局, 1980: 124-135.
- [30] 高敏. 秦汉赋役制度的考释[M]. 郑州: 中州书画社, 1982: 95-115.
- [31] 汤其领. 西汉郡国并行论[J]. 史学月刊, 2001(1): 33-37.
- [32] 杨振红. 从张家山汉简看秦汉时期的市租[M]//中日学者论中国古代城市社会. 西安: 三秦出版社, 2007: 50-67.
- [33] 赵梦涵. 西汉前期的农本思想与农税政策分析[J]. 河北经贸大学学报, 2012(2): 75-77.
- [34] 周伯棣. 中国财政史[M]. 上海: 上海人民出版社, 1981: 97-98.
- [35] 王彦辉. 论汉代的“訾算”与“以訾征赋”[J]. 中国史研究, 2012(1): 57-75.
- [36] 马怡林. 汉代的戍役[M]//中国经济通史: 秦汉经济卷. 北京: 经济日报出版社, 1999: 724-725.
- [37] 张荣强. 从计断九月到岁终为断——汉唐间财政年度的演变[J]. 北京师范大学学报: 社会科学版, 2005(1): 80-93.
- [38] 付志宇. 中国财政史[M]. 北京: 对外经济贸易大学出版社, 2011: 58-59.
- [39] 高敏. 论两汉前期刍粟税制度的变化发展——读《张家山汉墓竹简》札记之二[J]. 郑州大学学报: 哲学社会科学版, 2002(4): 114-116.
- [40] 臧知非. 西汉授田制度与田税征收方式新论——对张家山汉简的初步研究[J]. 江海学刊, 2003(3): 143-151.
- [41] 丁光勋. 秦汉时期的始傅、始役、终役的年龄研究[J]. 上海师范大学学报: 哲社版, 2003: 51-55.
- [42] 李梦泽. 两汉地方监察制度研究概览[J]. 中学历史教学, 2008(4): 80.
- [43] 史卫. 中国古代政府间财政关系的初期演化——基于集权—分权视角[J]. 地方财政研究, 2007(8): 49-53.
- [44] 董平均. 西汉诸侯“惟得衣食租税”考疑[J]. 首都师范大学学报, 2004(4): 9-13.
- [45] 梁莉. 《二年律令》中的工商业税和徭役史料研究[J]. 重庆工学院学报: 社会科学版, 2008(1): 51-52.
- [46] 刘华祝. 关于两汉的地租与地税[J]. 北京师范大学: 哲学社会科学版, 1981(4): 52-56.
- [47] 李孝林, 黄小红. 简牍中的定额管理初探——汉朝内部控制初步发展新证据[J]. 重庆工学院学报: 社会科学版, 2009(6): 12-17.
- [48] 臧知非. 再谈汉代田税征收方式问题——兼答李恒全同志[J]. 江西师范大学学报: 哲学社会科学版, 2001(2): 63-70.

- [49] 卜宪群. 从简帛看秦汉乡里组织的经济职能问题[J]. 史学月刊, 2008(3): 30-38.
- [50] 杨华. 战国秦汉时期的里社与私社[J]. 天津师范大学学报: 社科版, 2006(1): 21-28.
- [51] 朱德贵. 《史记》卷二二《汉兴以来将相名臣年表》“田租税律”考[J]. 中国社会经济史研究, 2005(4): 96-99.
- [52] 萧国亮. 秦二世亡的经济原因——斥“四人帮”在秦汉史上的一个谬误[J]. 社会科学, 1980(6): 114-120.
- [53] 高敏. 西汉前期的“傅年”探讨——读《张家山汉墓竹简》札记之六[J]. 新乡师范高等专科学校, 2002(3): 27-29.
- [54] 宫宅洁. 1999年日本史学界关于秦汉史的研究[J]. 中国史研究动态, 2001(6): 21-26.
- [55] 角谷常子. 2001年日本史学界关于战国秦汉史的研究[J]. 中国史研究动态, 2003(5): 20-27.
- [56] 陈苏镇. 汉初王国制度考述[J]. 中国史研究, 2004(3): 27-40.
- [57] 胡寄窗, 谈敏. 中国财政思想史[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1989: 187-192.
- [58] 杜树章. 中国皇权社会的赋税研究[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2009: 102.
- [59] 陈登原. 中国田赋史[M]. 上海: 上海书店出版社, 1984: 55.
- [60] 孙文学. 中国财政思想史(上)[M]. 上海: 上海交通大学出版社, 2008: 110-113.
- [61] 魏莹. 中国古代赋税徭役(上)[M]. 长春: 吉林文史出版社, 2011: 55.
- [62] 渡边信一郎. 汉代国家的社会性劳动的编制[M]//佐竹靖彦. 殷周秦汉史学的基本问题. 北京: 中华书局, 2008: 287-312.
- [63] 于琨奇. 两汉田租征收方法与数量探析[J]. 安徽史学, 1995(1): 1-5.
- [64] 周国林. 汉代亩租额稽核[J]. 中国社会经济史研究, 1989(2): 95-102.
- [65] 钟一鸣. 西汉诸侯王之财权考述[J]. 湖南城市学院学报, 1987(3): 9-13.
- [66] 袁延胜. 天长纪庄木牍《算簿》与汉代算赋问题[J]. 中国史研究, 2008(2): 105-118.

[责任编辑: 杨凤春]

Review and Outlook of Research on Local Tax in Han Dynasty

LIU Xiao-feng

Abstract: When Han Dynasty was just founded, vassal states and the counties coexisted because of the requirement of the situation. Vassal states could levy tax, which was beneficial to the stability of the sovereignty of early Han Dynasty and the development of economy. After some time, the coexistence threatened the sovereignty of the central government, so the central government limited the levy right of local government. But the local tax existed all the time. In recent centuries, the research on local tax in Han Dynasty has experienced three stages with different characteristics. The research has already achieved a lot. Researchers should continue to analyze and think over by applying modern economics and public finance theories, enhance quantitative empirical analysis, widen research vision, and enrich research methods, so as to further the research and add the academic and practical value.

Key Words: local tax system in Han Dynasty; hierarchical system; poll tax; emphasizing agriculture and despising commerce; historiography in local tax