

# 走私、貪污、關稅制度與明清國內 貨物流通稅的徵收

——明清時代關稅資料性質的檢討

范毅軍\*

## 摘 要

明清朝廷于天下貨物匯聚之處，多設關收稅，對象以長程而非本地貿易貨物為主。理論上，每一稅關徵收關稅數量的多寡變化，應能反映其所轄範圍內，長程貿易的盛衰榮枯。實際上，諸多因素常影響歷年各關稅的實徵不必是應徵額，而實徵額又與各關上報朝廷數值或有出入。本文即在對此諸因素的作用，依序檢討之。

研究結果判斷，雍正實行財政改革以後到乾隆末年，關稅用作量度國內貿易趨勢的發展，雖非盡善盡美，但尚屬相當有用。至於雍正財政改革以前，諸因素影響關稅反映貿易現狀有多大，目前殊難估計。不過，輔以各種可能情況，即使雍正以前關稅上報朝廷額較各稅關實徵額偏低，但恐怕不致於完全否定關稅可以反映明清時期，國內市場長期擴大的事實。其次，依關稅考察明清時代，各不同區域介入，或對長程貿易開放的程度而言，吾人僅須了解商品流量通過一個區域相對另一個區域的比例大小即可，而非必求各區域準確的絕對貿易量。因此，即使有諸弊端存在，關稅用以分析各區域的貿易發展趨勢，較之用以探測全國性貿易發展的趨勢與程度，更為有效才是。

---

\* 中央研究院近代史研究所助理研究員

# 走私、貪污、關稅制度與明清國內 貨物流通稅的徵收

——明清時代關稅資料性質的檢討

范 毅 軍

## 一、前言

二、銀價變動與稅收政策對於關稅徵收的影響

三、走私與官吏貪污導致關稅可能低收情形

四、關稅呈報制度影響關稅實徵與實報差距

## 一、前 言

貨物過關納稅在中國行之久遠。迄今第一部，也是最重要一部全面探討傳統中國國內關稅制度的書中，日人引周禮「關上以貨出入有稅物；市若泉府廛布總布等亦有稅物」，說明關稅課徵周已有之。<sup>①</sup>明清關稅制度淵源雖可上溯於此，但歷經秦漢、隋唐以來長期演變，無論在稅制內容、課徵範疇以及稅收機構本身，已與上古或近古時代大相逕庭。

大體上，明清以前商稅機關課稅往往混行稅與坐稅爲一。無論如周秦漢時代的關，唐代的舖，或宋代的場、務等，往往兼徵貨物通過稅，所謂行稅，以及當地交易稅，所謂坐稅，或俗稱之落地稅。即使明代初年主要的商稅課徵機構——稅課司、稅課局——仍兼徵行稅與坐稅。然而，自明宣德四年（1429）起，隨七座鈔關新設於灤縣（通州附近）、臨清州、濟寧州、徐州、淮安府、揚州府以及上新河（南京），傳統商稅機構行稅、坐稅兼收的功能，乃起顯著的變化。

初始，鈔關與舊有許多稅課司、稅課局並存時期，鈔關專收行稅，而稅課司、稅課局則仍兼收行、坐二稅。日後隨稅課司、稅課局陸續廢除，到明中葉，特別是

<sup>①</sup> 臺灣總督官房調查課，支那內國關稅制度，3卷，（臺北：臺灣總督官房調查課，1929，1932），第一卷，頁 12-15。

十五世紀以後，鈔關乃成爲全國最重要的商稅徵收機關，其所徵收的關稅也成爲最重要的商稅。<sup>②</sup>

明代除鈔關外，又設立一些抽分廠或抽分局，專司竹木稅的徵收。鈔關歸戶部，抽分廠或抽分局歸工部統領。清代因襲明制，鈔關改稱戶關或常關，抽分局或抽分廠則改稱工關。無論就戶、工二關數量及關稅徵收總額而言，清代較之明代大有增長。明代稅關多集中於沿運河兩岸，清代稅關分佈則擴及長江中上游，贛江、北江、西江及沿海地區。<sup>③</sup> 關稅徵收數量以乾隆末年爲限，明代歷年最高可能到 559,050 兩，清代則達 5,202,270 兩，增長幾達九倍以上。<sup>④</sup>

明清稅關多設於天下貨物匯聚之處，專以徵收貨物通過稅爲主要職責，而此通過貨物又以長程而非本地貿易貨物爲限。理論上，每一稅關徵收關稅數量的多寡變化，自能反映其所轄範圍內長程貿易的盛衰榮枯。此相互關聯在明代因文字記載疏略，鮮能加以論斷。清代則大量現存宮中檔奏摺屢屢予以肯定。<sup>⑤</sup> 通常稅關監督或相關官員在例行奏報各該管範圍內，關稅年度徵收情形時，最常以商品流通或商船通過稅關數量的起伏變化，闡明關稅增減變動原因。

既然諸多稅吏順理成章將關稅多寡簡單歸因於長程貿易的盛衰起伏，固然關稅短期隨貿易盛衰變化而增減不一，在所難免，就長期而言，關稅徵收數量的多寡是否就可充分反映國內貿易活動的長期趨勢？又各該關呈報朝廷的關稅額，是否其每年的實徵額？如欲利用明清歷年關稅數字做爲蠡測國內長程貿易發展的指標，類似如上諸多疑點理應釐清，庶不致於爲關稅史料所誤導。

當然，絕對精確無誤的關稅徵收，所謂有稅該徵必徵，而所徵又充分上報，在任何一種社會中恐均難達成。關鍵是明清的關稅史料正確性有多高？史料誤導實際貿易流通情形的可能性有多大？通常四種因素最有可能扭曲關稅所反映的長程貿易趨勢：(1)貨幣購買力的變動；(2)不同稅關對同樣貨物的重複課徵，以及對某些貨物

② 明代商稅制度的變革可參見新宮（佐藤）學，「明代後半期江南諸都市の商稅改革と門攤銀」，集刊東洋學 No. 60.（東北大學，中國文史哲研究會，1988），頁 93-113。

③ 有關明清稅關制度的設立、發展及分布，詳細情形見 Fan, I-chun, "Long-Distance Trade and Market Integration in the Ming-Ch'ing Period 1400-1850", 第二章 (Ph. D. Dissertation, Stanford University, 1992) [以下簡稱 Fan, I-chun(1992)], 頁 62-93。

④ 明代最高整字實際來自順治九年的關稅額，因其去明不遠，或許可以作爲明代最高可能達到的紀錄。清代數字則採自宮中檔奏摺。有關上二數字的討論請見 Fan, I-chun (1992), 頁 122, 126。

⑤ 此處所謂宮中檔，主要指臺北故宮博物院出版康熙、雍正及乾隆三朝宮中檔。另外亦指晚近中國大陸檔案出版社及古籍出版社，併臺灣故宮出版宮中檔，及其它在大陸之宮中檔奏摺爲一，而出刊之康熙與雍正朝漢文殊批奏摺彙編。

的免稅政策；(3)走私以及稅吏的貪污舞弊；(4)稅制瑕疵導致稅關監督低報實際徵收關稅額。以下即依序檢討其對關稅史料性質的影響。

## 二、銀價變動與稅收政策對於關稅徵收的影響

明清貨幣使用基本採取銀銅雙軌制，關稅收繳大體以銀為主。銀價的變動自然影響關稅的實質增減。易言之，任何年度的關稅，均應以當年銀價購買力換算過後，方能反映該年貿易的真實情況。然而，迄今爲之，一個相對可靠的明清長期物價指數完全付之闕如。雖有王業鍵等長期努力建構的清代糧價指數，但並不足以藉之消除銀價變動因素對歷年關稅實質增減的影響。儘管如此，基於以後經常會提到的，由於稅關數量以及分佈範圍由明到清有顯著的擴張，稅關組織本身也不斷擴大，純由常識判斷，由明到雍乾盛世，儘管有通貨膨脹因素存在，但關稅額的實質增長應無疑義才是。

其次，沿貿易路線，一項長程貿易商品往往須經兩個以上稅關方能到達消費市場。此因而導出一件商品是否在不同稅關被重複課徵的問題。果其然，則稅收額相對商品量顯然有過度膨脹的現象。在明代沿運河兩岸六個鈔關初設時，商品被重複課徵的情形，立刻被朝廷察覺。爲避免此一缺失，徐州與濟寧鈔關不久即被廢掉。⑥嘉靖 17 年（1538）當察知商品來往於廣東與江西之間，在贛關（南安）以及太平關（南雄）被重複課稅時，明廷下令同樣貨品只須在贛關或太平關納一次稅即可。⑦

清代爲避免重複課徵以及防止走私，戶部明確規定各稅關課稅商品均有其特定來源。如商品從福建、浙江、山東與東北海運來江蘇，須在江海關（上海）納稅，而不許直接入蘇州地區，在滄墅關（蘇州）納稅。當商品從蘇州和松江地區銷到廣東、福建時，商人可選擇通過浙海關（寧波）或北新關（杭州）。如其選擇任何一者通過納稅，則過另一處稅關轄區時，均應允以免稅放行。⑧

儘管如上規定清楚顯示明清朝廷禁止關稅重複課徵的基本態度，但事實上，關稅重複課徵在明清，特別是在清代屢見不鮮。例如在明代，四川宜賓商民曾上告朝廷，其由四川運販北京的木材，在南京被課徵木材總量的五分之一，在淮安再徵三

⑥ 續文獻通考（臺北：新興書局重印，1963），頁2932。

⑦ 大明會典（萬曆版，臺北：東南書報社重印），卷 35，頁 51a. b。

⑧ 欽定戶部則例（同治版，臺北：成文出版社重印），卷 40，頁 19a-21a。

十分之一，最後在近北京的張家灣又被徵五分之一。<sup>⑨</sup>清代朝廷令河南大豆販運江淮地區者，在淮安關納稅。然而，河南大豆販抵江南地區者，部分在蘇州附近潞墅關又被課稅一次。<sup>⑩</sup>

從明清中央政府的立場言之，一項商品通過甲乙兩關，由任何一關負責徵稅皆無關緊要，只要應徵關稅收齊即可。但從各稅關立場觀之，大部分稅關監督須由關稅支應其常年固定開銷，包括各項合法的、非法的各種支應。此外，各稅關監督的年度考成，也與關稅徵收多寡息息相關。因此，各關之間不免產生矛盾與衝突，各自競以多徵為能事，而造成重複課徵之弊。

朝廷有鑑於此，卻又未能有效防微杜漸，乃逐漸發展出一種折衷而較實隨可行的稅收策略。其基本方式是某項商品的販運如須連過數關，則該項商品在甲關依較高稅率繳稅，在乙或丙關則繳納少量稅金即可放行。也就是說，商人雖因同樣商品在一個以上稅關重複納稅，但該項商品繳納總額則不應超過其原在一關應納稅數。例如，當米糧商船過鳳陽關時，如其已在他關繳過稅，則在鳳陽關每石米糧僅須納 0.008 兩的關稅。如鳳陽關係首徵稅關，則該米糧每石須納至 0.02 兩關稅。<sup>⑪</sup>在廣東地區，如貨物已於粵海關納過稅，當其販運過粵贛交界處的太平關時，其應納稅額較初次納稅時有明顯減輕的現象。反之，貨品在太平關已行初徵，則販至粵海關出口時關稅額也大為減少。<sup>⑫</sup>

簡而言之，關稅重複課徵之事既然禁之不絕，遂發展出一種折衷可行的政策。此于各關本身既有利益均霽的效用，而與明清朝廷禁止各關重複課徵的初意亦相去不遠。因此，儘管有重複課徵之實，但了解其實際運作情形，則單考慮重複課徵因素，明清歷年關稅稅額，仍應不失為判斷明清時期，國內貿易全面發展趨勢的一個有用指標。

其次，既然各關難免重複徵稅，則何足以據各稅關歷年收稅額，以判斷各該關轄區範圍內，商品實際流通量發展的長期趨勢？事實上，長程貿易商品在國內任一稅關初次納稅的額度，遠較第二，甚至第三次納稅額為高。初次徵收該商品流通稅的稅關，必然也最接近這些商品的原產地。各該關稅徵稅來源，自以這些商品為主。其它因重複徵收而浮收的稅額，顯然只佔少數。因此，相對而言，以單一關徵

⑨ 明實錄，景宗（臺北：中央研究院歷史語言研究所重印），頁 5549-5550。

⑩ Fan, I-chun (1992)，頁 163。

⑪ 欽定戶部則例（同治版），卷 57，頁 19a. b。

⑫ 太平關稅則（乾隆 13 年版），頁 5-6。

收到的商稅爲準，理應可適用以測量各該關轄區範圍內，長程貿易的發展趨勢。換言之，重複徵稅因素，也並不足以嚴重到扭曲用各稅關歷年關徵，分析明清全國長程貿易量的區域分佈情況。

關於商品免納政策於關稅應徵額的影響，明清時期朝廷下令某些商品，特別是米穀，免稅的情況屢見不鮮。由於此多發生於災荒之年，關稅短期受此免納政策影響，自難免呈現劇烈的波動起伏。但是對某些商品偶一行之的免稅，畢竟是變態而非常態。就常態而言，如果國內貿易流通量有日漸增加現象，則此一長期發展趨勢，仍可自關稅短期劇烈變動中加以辨識。因此，偶一行之的商品免稅政策，似乎並不足以妨礙用歷年關稅，來分析明清時期國內貿易的發展。

另一牽涉商品免稅政策而值得注意的，是清廷對漕船攜帶「土宜」的免稅措施。通常清廷對各省漕船運糧入通州糧倉，及返航時，准許攜帶一部分免稅「土宜」。數量隨時代先後而有所改變。<sup>⑬</sup>目前欲估算因「土宜」免稅，而造成關稅較實際貿易量低收的數目極爲困難。不過，絕大多數「土宜」的交易，皆集中在運河沿線商埠，特別是北京地區。如果考慮清代運河貿易基本以商運而非漕運爲主，則免稅「土宜」數量在全國總貿易流通中應不致太大，還不致於嚴重影響關稅所反映的全國貿易發展趨勢。不過，如果只集中研究運河沿線的長程貿易發展時，「土宜」免稅因素似應有適當考量才是。

### 三、走私與官吏貪污導致關稅可能低收情形

關於走私與關稅的關係，清代官方對於商人走私而影響關稅實徵的嚴重關切，屢屢見於現存宮中檔，稅關監督或相關官員呈報皇帝的密奏內。<sup>⑭</sup>以理推之，明代走私情況應不亞於清，只是論及此事的明代史料殊少尙存而已。

清代商人走私大體可以歸納成幾種類型。以杭州附近北新戶關的轄區範圍內爲例，有四種典型的走私型態：(1)商品高價低報，或大宗物資化整爲零，以規避較高稅率課稅；(2)商人將商品夾附於官船或客船中，或逕藏於己身或攜帶行李中逃漏稅；(3)商人與稅吏勾結冀圖少稅或免稅；(4)商人繞越稅關轄區，以圖全免納稅。<sup>⑮</sup>

<sup>⑬</sup> 「土宜」政策詳細討論見 Fan, I-chun (1992), 頁 139-149。

<sup>⑭</sup> 宮中檔部分，見故宮出版康、雍、乾三朝宮中檔關稅部分。另可參見北新關志（雍正九年版），濬縣關志（康熙十四年與嘉慶十三年版），淮關統志（康熙二十五年與嘉慶二十一年版）。

<sup>⑮</sup> 北新關志（雍正九年版），卷 6，頁 16。

以上第四種除外，其它三種走私都須通過稅關的管轄範圍內。曾有北新關監督綜合各項資料推斷，每年至多應只有百分之一上下的貨品能避過稅吏的耳目而走私成功。之所以如此之低，該稅關監督認為三種防止漏稅因素起甚大作用。第一，商人過關徵稅過程，實際牽涉商人本身、船主以及稅吏三者。所有此三者各自保有一份應納稅商品種類及數量的詳細紀錄。稅關內高階官吏對此經常做隨意的抽查。因此，除非商人、船主、稅吏三者相互勾結作偽，商人本身殊難篡改紀錄以逃漏稅。第二，清代關稅稅率甚輕，大體在百分之三至百分之六之間。商人意圖漏稅若一旦被查獲，其或者受重罰，或受稅吏的百般脅迫勒索，到頭來殊不上算。因此，商人個人欲逃避稅吏的耳目而逃漏稅自有其一定的限制。第三，清律鼓勵私人密告行爲。凡走私者一旦被查獲，百分之五十的私貨被官方沒入，另百分之三十則歸告密者。北新關監督認為此重賞之下，商人走私當然會有所收斂。<sup>⑩</sup>

如果誠如北新關監督所言，只有百分之一的商品能成功的漏越，但這也只是專指那些商人能避過稅吏耳目，而私自漏稅成功的。北新關監督認為商人不勾結船主，稅吏殊難走漏貨品，事實上，不僅在北新關，即其它稅關，正是商人、船主及稅吏官商勾結漏稅之事，乃比比皆是。<sup>⑪</sup>此乃因爲明清時期的商稅稅率固然不高，但各種合法的，不合法的陋規常被稅吏用作要脅客商的手段。其次，大部份低階的稅吏爲無給制，或薪水極低。其日常生活所需幾乎全部仰仗抽驗貨物時，從商人處取得的陋規，或從正常抽得的商稅中上下其手，將一部分納入私囊之所得。因此，從制度的設計或缺失而言，明清各稅關的基層稅吏毫無理由會讓商人私自輕易漏關走越。這也是北新關監督敢誇口只有百分之一的商品能漏得了稅。但真正的問題是官商勾結，特別是基層稅吏與商人朋比爲奸所造成的稅收損失，才是真正需要認真考量的。

究竟官商勾結導致稅收損失有多大？一個例子發生在雍正年間。當商人運貨過崇文門稅關入北京時，商人或者預先打點或者就地與稅吏討價還價，議定賄賂與稅額。此因而造成許多貨物應稅而未稅，僥倖過關。據時人估計，崇文門稅關每年因此而損失的稅收達到應收稅款的百分七、八十以上！<sup>⑫</sup>

晚清時，馮桂芬提供另一個生動的案例，說明每年蘇州附近澣墅關，因官商勾

<sup>⑩</sup> 同註<sup>⑤</sup>，卷5，頁6a、b；卷3，頁1b。

<sup>⑪</sup> 北新關志（雍正九年版），卷6，頁2a-3b；淮關統志（嘉慶二十一年版），頁231。

<sup>⑫</sup> 故宮博物院，宮中檔雍正朝奏摺，無年月日，輯26，頁490。

結而造成的稅收損失有多大。據馮言，當商人若販運一百石米糧過潯墅關時，稅吏通常會暗示其申報三十石即可。經查驗過後，主事之稅吏會宣稱實際驗過的米糧達到四十石。根據罰則，商人須罰繳實際發現米糧雙倍的稅款，也就是依八十石米糧上稅。<sup>19</sup>商人因而可節省二十石米糧應納的稅款，當然這其中尚須扣除一部分給稅吏作為賄賂，就政府立場而言，乃平白損失二十石米糧的應收稅款。

事實上，無論百分之七、八十或百分之二十的漏越，皆屬印象式的描述。既是官商勾結，當事者當然心照不宣，外人又何以得其詳？因此，儘管人人言之鑿鑿，卻難以用之估算政府實際損失的稅收。唯有待官商勾結事敗，朝廷遣人徹查時，陳年舊案一一洩底，乃透露一些較為可信的訊息。

當乾隆年間一件事涉九江關漏稅、貪污舞弊案爆發時，乾隆皇帝遣大員徹查。不但各種漏稅舞弊方式一一曝光，更重要的，是每件涉及舞弊營私，而造成實際損失的應收稅款，也被一一查出。這可能是在目前宮中檔奏摺中，提供今人估算官商勾結，可能造成國家稅收多大損失，最完整而可靠的一個案例。

九江關重大違失案事發於乾隆三十三年（1768）。該年乾隆皇帝遣安徽臬司景善赴九江關，原欲查明監督舒善徵收乾隆三十二年（1767）稅銀短少原因。結果意外查出九江關大小稅吏涉及乾隆三十二、三十三年各項不法貪瀆事。經過嚴加審訊，涉案者被迫將所涉案件一一指認招供。凡因所涉各案而損失的應收未收關稅，也被一一追出，鉅細靡遺。

在九江關轄區內，涉及官商勾結的走私行為，大體可以區分為三大類。第一類以大量通過九江關東下的木材漏稅為例。通常稅關衙役會要求代為申報納稅的稅牙轉知木商低報過關的木材數量。此因而逃漏的稅款，百分之三十屬商人的利得，另百分之七十則歸稅牙與稅吏共享。換言之，木商可以從隱匿不報的木材中，節省百分之三十的稅款，另百分之七十則作為一種賄賂付給稅牙與稅吏。乾隆三十二、三年因此種行為導致九江關稅款損失分別達 2,400 與 2,610 兩。第二類有部分稅吏個人經商者，往往將其貨物免費附搭於來往九江關的商船上。這部分商船乃被畀以免稅過關的權利。乾隆三十二、三年因此而損失的稅款分別是 1,400 與 1,060 兩。最後一種是九江關稅吏會唆使當地民船船主為爪牙，專門來往梭尋意欲漏越過關的商船。一旦被捕獲者，納賄於稅吏後即可被免稅放行。乾隆三十二、三年，九江關肇因於此而少收的稅款分別高達 3,000 與 6,000 兩。<sup>20</sup>

<sup>19</sup> 馮桂芬，「罷關征議」，收入葛士濬，皇朝經世文續編（臺北：文海出版社重印），頁1247。

<sup>20</sup> 故宮博物院，宮中檔乾隆朝奏摺，乾隆 33 年 12 月 12 日，輯 32，頁 795-798。



綜而言之，乾隆三十二、三年，九江關因上述三種官商勾結行爲而損失的關稅總數，分別達到 6,800 與 9,670 兩。在此兩年內，九江關實報的關稅則分別是 340,953 和 332,856 兩。兩者相除，九江關每年因官商勾結，肇致的稅款損失，約佔全年應收關稅的百分之二與三之間。如此比例顯較一般想當然爾印象式的描述要低得多。

發生於九江關的貪瀆事件，是迄今所能尋獲的唯一最佳案例。吾人當然不能據此以偏概全，認爲全國各稅關因官商勾結而損失的稅款皆微不足道。某些稅關的損失可能較高，但如上述崇文門及馮桂芬所指潯墅關，每年因官商勾結而漏稅達百分之二十至七、八十以上，或許有過度誇張之嫌。

在清代，或許基於官方本位立場，一般稅關高階官吏心目中，視下層稅吏因官商勾結而導致的關稅損失，往往遠不及商人自身繞越稅關轄區，冀圖規避納稅來的嚴重。例如淮安關、北新關監督就常以此爲最大的隱憂。現存淮安與北新關志中連篇累牘討論商人繞越話題卽一明證。<sup>①</sup>然而，儘管現存描述商人如何繞越逃漏關稅的史料頗爲豐富，吾人卻難以據此估算關稅的大致損失。不過，如果考量下述幾種因素，商人繞越漏稅的百分比，恐遠低於當時人純文字描述所提供的印象。

誠然商人走私繞越在清代曾激起不少政治、社會問題，且引起時人的嚴重關切。但這些大多與販運私鹽而非一般商品有關。<sup>②</sup>由於鹽屬國家專賣，任何私販均屬違法，即使過關納稅亦爲法所不許，因此唯有繞越一途。對大多數一般商品而言，繞越與否則多基於利潤、成本的考慮，繞越並非必行之途。首先，客觀上繞越被捕或者遭受重罰，或者遭稅吏脅迫勒索均不鼓勵商人繞關漏稅。而更重要的，是基於運輸成本大量增加的主觀考慮，常有效制止商人企圖繞越稅關轄區。此運輸成本的增加可進而從稅關組織與所在地點加以申論之。

通常各稅關有所謂大關，卽稅關監督衙門所在，其下往往分轄數個或甚至數十個分關、子口、分口等。<sup>③</sup>其數量及所在經常可以機動調整，以因應商販繞越路線的增加或改變。較極端例子如四川夔關位於出川門戶，商販幾無可繞越餘地，僅夔關大關一口卽可收防微杜漸之效。然而淮安關轄區地屬廣大平原地區，河汊交錯，

① 淮關統志（嘉慶 21 年版），頁 103、220-227、236-237；北新關志（雍正九年版），卷 3，頁 8a、b，月 17b-18b；卷 6，頁 3b-4a；卷 16，頁 5b、6a-7a、19b。

② 清代私鹽販銷一例見渡邊惇，「清末長江下流域における青幫、私鹽集團の動向——私鹽流通との關係を中心に——」，收入酒井忠夫先生古稀祝賀紀念の會，歴史における民眾と文化——酒井忠夫先生古稀祝賀紀念論集（東京：國書刊行會，1982），頁 541-566。

③ 欽定戶部則例（同治版），卷 39，頁 10a-18b。

因此，除淮安大關外，下屬十九分口與二十巡查哨所。至於稅關分屬機構數量的調整，以滸墅關為例，清初時滸墅關下轄二十三個分口。隨貿易日漸擴大，雍正年間時，分口數量大增到五十二個。<sup>②④</sup>稅關分口數量及所在的機動調整，正如十九世紀後半厘金制新創時，厘卡屢屢增設以防商人繞越一樣。當時西人描述厘卡在江南地區新設情形說：

「厘卡所在幾乎全依商業流向而定。當然難免有一些走私商貨借小路繞越而過。但行之不久，很少有不被查覺的。厘卡在這些新路上乃隨之設立。」<sup>②⑤</sup>

在稅關組織如此安排下，純就官方刻意制止言，商人已感繞越漏稅之大不易。進而言之，既以徵商稅為目的，稅關大關所在自以區域間貿易匯聚之地為考慮。其下屬各分口也多設於區域內商業往來要地。所有這些地點自然也多是交通往來便捷之所在。商人欲繞越，必選僻遠崎嶇之路而行。由於明清大宗商品不外米糧、大豆、木材、棉布等值輕量重貨物，一旦繞越，運費往往劇增而不敷貿易成本。<sup>②⑥</sup>基於此，所謂傳統時期商人繞越稅關逃避課稅之事，自有其相當的限制。

再就稅關主事者立場言之，如果因重稅或過度需索，而導致大量稅收因商人繞越而流失，其本人難免受上級官吏或皇帝責難，年度考成不利亦有礙其前程。因此除加強緝私外，另一要途就是優遇商人，以廣招徠。這就是何以明清稅關經常有減稅招商的舉措。<sup>②⑦</sup>如此，於商人繞越也多少有一些抑止的作用。

綜而言之，明清時代各種形式的走私漏稅，無論是否事涉官商勾結曾引起時人很大關切。一些關稅也確曾因而流失。但如前述，有漏稅也有積極或消極的制止之道。雖不必全然有效，卻也自然形成一種制衡的作用。因此，純就各種走私因素納入考量，欲以歷年關稅作為推測明清國內貿易發展大勢的指標應尚屬有效。

#### 四、關稅呈報制度影響關稅實徵與實報差距

除各種走私行為以外，影響關稅是否適當反映貿易發展趨勢，另一個值得斟酌的因素，是稅關監督每年報部或密奏皇帝的關稅額與實徵額的差距。通常上報稅額都難免低於實徵額，特別是在雍正以前。此差額多源自各種附加稅，或所謂的陋

<sup>②④</sup> 吳建雍，「清前期推關及其管理制度」，中國史研究 1（1984），頁94。

<sup>②⑤</sup> T. W. Kingsmill, "Inland Communication in China," *Journal of the China Branch of the Royal Asiatic Society, for the Year 1893-1894*, New Series, 卷 28(1898), 頁118。

<sup>②⑥</sup> 參見 Fan, I-chun (1992), 第三、五各章。

<sup>②⑦</sup> 淮關統志（嘉慶二十一年版），頁 221、231-232、242。

規。在現存有稅關史料中，經常可以看到官方抱怨商民的走私行爲，另一方面商民卻屢屢指控官方的苛徵暴斂。<sup>②</sup>其所以促成一般商民與低階稅吏勾結逃漏稅，主要目的就在規避一些額外的需索。

事實上，超額課徵固無法可循，但此並不必然表示稅關當局的貪污舞弊。有許多商民眼中的苛徵暴斂，實源自稅制本身的不健全。最明顯的一個弊病，是稅則、稅例不能依時修改，以符合實際情況。例如有些新貨品上市，卻無稅則可依，以利抽稅。而許多稅率又未能隨物價變動而調整。如果嚴格遵照舊稅則課稅，則每年關稅不免有嚴重低收的現象。康熙十四年（1675）左右一個案例就顯示，滸墅關當時年徵關稅約 149,000 兩。但如果嚴格遵循部頒稅則課徵，則滸墅關只能收到 30,000 兩。<sup>③</sup>因此，法外的課徵有時亦是一種不得不然的，彌補稅制本身缺陷的措施。

如果將所有額外課徵計入，則每年各關關稅必然要較依部頒則例所徵收者爲高。這些稅才能反映真實貿易情況。問題是既屬法外開徵，就提供各稅關當局可以少報，或甚至不報朝廷的機會。

在清代，額外開徵多出諸於火耗、陋規或規禮的形式。<sup>④</sup>當商人繳納額定的關稅時，另外依額定關稅附加一定比例的額外開徵，謂之火耗。火耗徵收較爲固定且系統化，數額較少，因此也較易估算。陋規或規禮則不然。不但各關徵收的陋規或規禮、種類、各目各不相同，所牽涉的金額也遠較火耗爲高。

從一個相繼被香坂昌紀、Madeleine Zelin 等引用的案例中，對陋規或規禮數額的大小可略見一斑。雍正三年（1725），淮安關監督慶元初履任時，下令舊有值百抽二的火耗予以廢除，代之而起的是各種陋規。包括驗照費、文具費和衙役伙食費等，每一兩正稅課徵陋規竟達 0.6 至 0.7 兩。除此之外，原本不開徵的地方流通貨物，也予以課稅。<sup>⑤</sup>淮安關因此而博得一「閻王關」的惡名。<sup>⑥</sup>

另外陋規問題在專處理對外貿易的粵海關也頗引人側目。雍正初年，據時人議論，每一進口的外國船隻依其攜進購貨資本的大小，須付 3,000、6,000、8,000 至

<sup>②</sup> 吳建雍（1934），頁 92-94；唐文基，「明朝對行商的管理和徵稅」，中國史研究 3（1932），頁 27-30。

<sup>③</sup> 滸墅關志（康熙十四年版），卷 6，頁 6a-10a。

<sup>④</sup> 何本方，「清代戶部耗羨歸公的改革」，南開史學 2（1984），頁 181-186；Madeleine Zelin, *The Magistrate's Tael* (Berkeley: University of California Press, 1934)，頁 48、92。

<sup>⑤</sup> Madeleine Zelin（1934），頁 60-61；香坂昌紀，「清代における關稅贏余銀兩制度について」，集刊東洋學 14（1965），頁 49-50。

<sup>⑥</sup> 故宮博物院，宮中檔雍正朝奏摺，雍正 3 年 6 月 18 日，輯 4，頁 539-40。

10,000兩不等的規禮。<sup>⑳</sup>同時，在廣東各口岸從事貿易的地方船隻，每年亦須上繳總數達五萬至六萬兩規禮給粵海關。<sup>㉑</sup>

關於各稅關額外課徵上繳情形，上述淮安關在慶元主政時期被商民視之為苛徵暴斂，但據當時江蘇巡撫張楷的調查，絕大部分的陋規皆被併入法定稅額內上報朝廷，並未被慶元本人納入私囊。<sup>㉒</sup>但在某些稅關，則情形大不相同，許多陋規銀兩皆被稅關監督或其上級官員隱而不報。如前述粵海關情形，時人盛傳外國入口船隻所納規禮大部分被當時廣東巡撫楊文乾挪用。<sup>㉓</sup>而廣東本地商船所納規禮，只有一萬兩被併入關稅中上報。其它四至五萬兩，則被粵海關官僚私下處置。<sup>㉔</sup>在當時，整個粵海關每年上報朝廷的關稅在十萬至十三萬兩之間。易言之，隱而不報的關稅竟達實報數的一半以上。

表面上所有隱而不報的額外課徵，似乎被稅關及其相關官員所吞沒，事實上，也確有一部分是如此。但進一步考慮當時整個的財政制度，各級稅關有關的官員也有其不得不隱而不報的苦衷。正如 Zelin 的研究指出，在雍正皇帝進行財政改革以前，稅關主政者並無正式、合法的地方財政管道，以應付其個人及官方的雜項開支。附徵於法定關稅之外的火耗、陋規及規禮等，乃成爲其最主要的日常開支來源。除支應己身雜項開銷，稅關監督一般又得提成捐獻給其上級官吏，以應付他們各自的開銷。這就在清代官僚之間形成一個非正式的財政網絡。<sup>㉕</sup>稅關監督既身處其中，又掌控巨額關稅收入，將一部分關稅隱而不報，以輸入此一非正式的財政網絡中，乃極其自然之事。

除支應各級官吏的非式開支，再進一步從稅制本身的缺陷言之，也實有其有利於稅關監督低報實徵稅額的條件。正如本文頁一六二曾提過，明清的稅則、稅例多不能依實際情況隨時修改。通常各稅關都有部頒的稅則，但大多陳陳相因，有行之百年以上而不變的。如雍正六年(1728)臨清關就仍在使用的明萬曆二十七年(1599)的部頒稅則。<sup>㉖</sup>當時，許多前代應稅之物已不復在市場上流通，而許多新商品的開徵卻無稅則可循。另外九江關在康熙二十四年(1685)曾行增稅措施，但卻仍依順

⑳ 同註⑳，雍正6年7月18日，輯10，頁860。

㉑ 同上，雍正4年2月12日，輯5，頁613。

㉒ 同上，雍正3年6月18日，輯4，頁539-40。

㉓ 同上，雍正6年7月18日，輯10，頁869。

㉔ 同上，雍正4年2月12日，輯5，頁613。

㉕ Madeleine Zelin (1984)，第二章各節。

㉖ 故宮博物院，宮中檔乾隆朝奏摺，乾隆29年5月2日，輯21，頁365。

治二年（1645）稅則爲據，並無改變。<sup>④</sup>此種情況自然爲一些稅關監督將關稅高收低報，大開方便之門。

所有上述諸弊皆發生於清代。明代儘管缺乏直接史料，但明廷經常敦促各稅關全數上報實徵關稅，並且創設各種制度督監之，顯然亦面臨同樣問題。<sup>⑤</sup>迫不得已，明廷乃不得不採行一種與現實妥協的政策。大約在明英宗天順四年（1460），明廷下令各關關稅呈報分成正額與贏餘兩部分。<sup>⑥</sup>名義上，所有關稅所得包括正額、贏餘仍須全數上報朝廷。實質上，正額乃成爲各稅關無論貿易豐盈與否，皆須呈繳朝廷的最低的配額。多繳部分即屬贏餘，則由各稅關監督視情況自動報繳。

清制大體沿襲明舊。一個微小改變，是清初以來，某些稅關必須上繳一定數額的銀兩，做爲京師鑄銅局辦銅鑄幣之用。<sup>⑦</sup>這形同變相的加稅，但數量不大，且屬固定，可以全數反映於上繳關稅中，因此並不影響關稅反映實際貿易情況的作用。真正產生重大影響的還在於各稅關是否將贏餘部分如數呈報。

理論上贏餘必須上報，實際上則由各稅關監督自由承報，而承報與否，或承報多少，就多取決於中央政府的態度。如果朝廷督促嚴格，稅關監督倍感壓力，自然多報，否則乃多隱而不報。迄今所知，整個明清時期，曾採積極且嚴格措施，督促各稅關如數呈報正額、贏餘者，始自雍正皇帝。當時在全國性火耗歸公的財政改革運動中，所有稅關監督必須將實徵稅額包括正額、贏餘全數上奏。另外則發給各級官吏養廉銀，作爲支付一切雜項開銷所需。<sup>⑧</sup>

自雍正財政改革，一直到乾隆末年，稅吏挪用吞併關稅的案件仍時有所見。但貪瀆規模似乎不會太大。本文曾述及，九江關在乾隆三十二、三年間，因官商勾結漏稅事，遭朝廷派員徹查。就在相近期間另案爆發，查出乾隆二十七到三十三年六年間（1762~1768），兩任稅關監督共隱沒關稅39,719兩。平均一年約少報6,600兩。與該期間各年實際奏報關稅收入相比，約佔百分之一點七至百分之二之間。<sup>⑨</sup>

<sup>④</sup> 故宮博物院，宮中檔雍正朝奏摺，雍正6年12月3日，輯11，頁897。

<sup>⑤</sup> 魏林，「試論明代的鈔關」，收入彭澤益主編，中國社會經濟變遷（北京：中國財政經濟出版社，1990），頁756-757。

<sup>⑥</sup> 同上，頁754-755。

<sup>⑦</sup> 香坂昌紀，「清代前期の關差弁銅制及び商人弁銅制について」，東北學院大學論集，歷史學、地理學11（1981），頁116-128。

<sup>⑧</sup> Madeleine Zelin（1984），第三章各節；何本方（1984），頁186-194。

<sup>⑨</sup> 九江關在乾隆27到33年間，一年關稅收入最高是398,451兩，最低是332,856兩。以6,600兩除此最高與最低額，乃得此百分比。乾隆27到33年間稅關監督隱沒稅案見故宮博物院，宮中檔乾隆朝奏摺，乾隆33年12月12日，輯32，頁804。

如果加上前述因官商勾結而走漏稅款一年所佔百分之二到三的比例，則九江關一年因各種走私漏稅行爲以及稅關監督隱報稅款，造成關稅一年上報數較實徵數少百分之三點七到百分之五之間。

事有湊巧，九江關就在相近，甚至同一時期，各種走私與稅關監督隱稅不報數案併發，使吾人有機會確知各種因素造成清代實徵關稅與上報關稅的確切差額。當然僅此一孤立案件，未必能代表一般狀況。不過，雍正實行財政改革以後，稅關監督隱稅不報的數量可能會減少。而各種走私漏稅行爲包括官商勾結等，導致稅款流失的實際數字，又遠不如一般描述所得印象來得大。因此，雍正施行財政改革以後到乾隆末年，綜合各種可能弊端後，關稅用作量度國內貿易趨勢的發展，雖非盡善盡美，但尚屬可用，應無庸置疑。至於雍正財政改革以前，關稅屬贏餘部分可能不報或少報因素，會影響關稅反映貿易現況有多大，目前殊難估計。不過，輔以明清稅關制度的創立及不斷擴大，江南市鎮的普遍興起，以及目前公認十八世紀人口大量增長諸因素，既使雍正以前關稅上報額較實徵額偏低，但恐怕亦不致於完全否定關稅可以反映明清時期，國內市場長期持續擴大的事實。

最後，再就考察明清時代，各不同區域介入，或對長程貿易開放的程度而言，吾人僅須了解商品流量通過一個區域相對另一個區域的比例大小即可，而非必求各區域準確的絕對貿易量。因此，儘管雍正財政改革之前與之後，各稅關因贏餘報或不報，導致前後稅收呈報基準可能會有不同，但既然僅求長程貿易量在各區域間分布大小的相對關係，亦即在各區域間相對的集中程度，則關稅的可用性，理應較用之以蠡測全國性貿易發展的趨勢與程度，更爲有效才是。