

中唐以来国家农业税制的失效与改革(766—907)

闻 竞 陈宗杰

摘要:三长制、均田制和府兵制是隋唐国强大的密码,但是这一体系之中有一个最大的缺陷是国家一定要有着充分的土地去支配,否则就会导致建立在其上的国家税收制度的失效。中唐以来,由于土地兼并日益严重,以及大量浮逃户的出现,建立在土地公有制上的租庸调也随之失灵,李唐王朝只有日益缩小的税基。故中唐以来,“两税法”逐渐代替“租庸调”成为了最为主要的农业税收制度,但两税法的出发点是为了维护李唐王朝的统治,只能“救时之弊”。两税法的实施至多在税收项目和征收手续上有所简化,但是对剥削量而言并没有减少,所以也并未减轻农民负担,更没有解决好中央和地方的财政问题,最终导致李唐王朝的税收彻底瓦解。

关键词:中唐;两税法;租庸调;农业税收制度改革

中图分类号:K242 **文献标志码:**A **文章编号:**1006-2335(2022)01-0083-06

Invalidation and Reform of the National Agricultural Tax System Since the Mid-Tang Dynasty (766-907)

Wen Jing, Chen Zongjie

Abstract: The three-level administration system, the equally-dividing field system, and the Fubing system were elements for the strength of the Sui and Tang Dynasties, but the biggest flaw in these systems was that the country must have sufficient land to control, or it would lead to the failure of the national taxation system. Since the Mid-Tang Dynasty, due to the increasingly serious land mergers and the emergence of a large number of floating households, the rent system based on the public ownership of land failed, and the tax base of Tang dynasty gradually shrank. Therefore, since the Mid-Tang Dynasty, the "two-tax law" gradually replaced the "Zuyongdiao system" and became the most important agricultural taxation system. The implementation of the two-tax law had at most simplified tax items and collection procedures, but it did not reduce the amount of exploitation and the burden on farmers, and it did not solve the financial problems of the central and local governments, which ultimately led to the complete collapse of the Tang Dynasty's taxation.

Key words: the Mid-Tang Dynasty; the two-tax law; the Zuyongdiao taxation system; agricultural tax system reform

好的税政是好的军政和民政的前提,一个优异、先进、系统性的税政决定着一个国家的文明程度。但是对税政的考察,需要一些长时

间、远距离的观察才能发现税收制度的一些整体性的规律。也只有把税收制度放在历史中去观察,才能得到正确的规律去指导我们现在的

闻竞,男,博士,河北农业大学马克思主义学院副教授,硕士生导师,研究方向为东北亚国家城市化与乡村发展;陈宗杰,男,河北农业大学马克思主义学院硕士研究生,研究方向为中国古代农业发展史、马克思主义中国化。

税收制度的改革,让历史照进现实。而安史之乱不仅仅是唐朝的重要转折点,更是整个中国历史的重要转折点,影响了此后中国的政治、民族关系、疆域以及地域开发,同样影响了后世的思想。安史之乱以后,租庸调的赋税制度彻底失效,只能由以丁身为本转向以资产为宗来扩大税基,并在此后影响了中国近千年的赋税制度走向。因此,要想把握此后税政改革的方向,从历史中汲取经验教训,就需要借鉴从租庸调到两税法的赋税改革。

一、两税法诞生的背景——租庸调的失效

(一)租庸调的起源

租庸调制是唐从隋朝廷续而来的,建立在均田制上的一种税收制度。《新唐书·食货制》中记载道:“唐之初时,授人以口分、世业田,而取之以租、庸、调之法”^[1](卷51志第41, P1341)],也就是所谓的有田则有租,有身则有庸,有户则有调。而租庸调的征收方法在《旧唐书·食货制上》中有记载:“赋役之法,每丁岁入租粟二石。调则随乡土所产,绌绢絁各二丈,布加五分之一。输绌绢絁者,兼调绵三两;输布者,麻三斤。凡丁,岁役二旬,若不役,则收其庸,每日三尺。有事而加役者,旬有五日免调,三旬则租调俱免。”^[2](卷48志第28, P2008)]也就是说授田的人口作为国家的税基,向国家缴纳赋税。租的标准是每年缴纳粟二石。调则是家庭手工业税,根据地方不同,所要缴纳的手工业产品也不同。养蚕的地方所要缴纳绢絁各二丈,同时缴纳三两丝绵,而不养蚕的地方则是缴纳布匹,但是需要多加五分之一,并且同时缴纳三斤麻。庸则是所有丁男要为国家服力役20天,如果不去服役,每天收三尺丝绢,如果事情过多加役,超过15天则免除调,超过30天则租调都免除,但是每年服役时间最多不超过50天。并且针对可能会出现灾情,给出了减收或者免收租庸调的具体方法规定。

(二)租庸调的弊端

租庸调制度最大的问题是它建立在均田制之上,而均田制在诞生之初就意味着必然会

走向毁灭。因为均田制的基础就是朝廷一定要掌握着大量的无主荒地,但是土地相对于人口几何级的增长速度而言,最终一定会落入无地可分的局面中来。不仅如此,唐初之时的分田也存在大量的水分,而均田的授田不足,在西魏就已经有所体现。比如在《西魏大统十三年敦煌户籍记账》中,“邓延天富户,一丁男,一丁女,应授田四十六亩,实授田二十六亩;王乱皮户,一丁男,一丁女,应授田四十六亩,实授田二十三亩”^[3](P117-134)]。在西魏尚且如此,到了唐朝,经过发展,人数已经有了几何级数的增长,授田不足的情况根本不可能出现好转,授田更是存在大量的水分。但是根据《唐开元九年账后户籍残卷》中的记载,“余善意户,授田二十八亩,缴纳租二石;杜客生授田四十亩,缴纳租二石”^[3](P117-134)],从中我们可以发现,授田不同,但是需要缴纳相同的赋税,并且实际授田可能会更少。租庸调中依照田亩的租尚且如此,并未因授田不足而有所减免,而是按照足额的授田缴纳赋税,庸与调就更不可能减免了。不仅分配少,在均田制下只有永业田可以传给子孙后代,而口分田在被授田者死后是需要退还给国家重新进行分配,但是对土地的渴望会让人们隐瞒不报,变成国家的“黑户”,这导致国家更不会有充裕的土地进行分配。

正是因为以上原因,底层民众更多的选择则是脱离户籍,逃离家乡,重新购买一块土地生存。从这个角度来看,均田制仅仅维持着表面的均,虽然不允许土地自由买卖,但是却规定:“凡庶人徙乡及贫无以葬者,得卖世业田,自狭乡而徙宽乡者,得并卖口分田”^[1](卷51志第41食货一, P1342)]。通典更记载:“诸庶人有身死家贫无以供养者,听卖永业田,即流移者亦如之,乐迁就宽乡者,并听卖口分”^[4](卷2食货二田制下, P31)],虽然手续烦琐,但是依旧可以合法地进行土地买卖。于是大量的人为了逃避租庸调的赋税而卖了自己的永业田,典当了自己的口分田,重新购买一块土地进行生活。因为只要不是朝廷分配的土地,就不会纳入到租庸调的赋税体系中去。不

仅如此,人们还寻找着一切可以逃离赋税的机会,比如僧道的度牒、占用军籍,或者成为地方豪族的佃户,而这一切又加剧了土地兼并的发生。这些导致李唐王朝只有日益缩小的税基。

面对这种情况,唐高宗决定禁止土地买卖。《新唐书·食货志一》中有记载:“初,永徽中禁买卖世业、口分田。其后豪富兼并,贫者失业,于是诏买者还地而罚之。”^[1](卷51志第41,P1345)但是情况依旧不见好转,官府虽然可以在一段时间内强迫人们退回购买的土地,但是到了后期,随着官僚的惰性增加以及人情世故的变化,最后官府不得不默认这种土地买卖的事实。所以到了唐玄宗开元年间干脆放松了对土地和户籍的管理。《新唐书·食货志二》中记载,“租庸调之法,以人丁为本,自开元以后,天下户籍久不更造,丁口转死,田亩卖易,贫富升降不实。”^[1](卷52志第42,P1351)

此时李唐王朝已经没有办法得到准确的土地以及户籍的具体数据,均田制名存实亡。正是由于以上的原因,导致了唐朝的财政一直不健康,正规税收渠道不仅收不到足够的税款,甚至渠道还并不通畅,需要派遣转运使之类的临时财务官员去地方上压榨。

(三)租庸调的失效

总而言之,从北魏到唐朝的均田制和土地分配制度之所以会失败,根本原因就在于其存在着巨大的缺陷:其一是人口的几何级数增长使得根本不可能有足够的土地去分配;其二是均田制以及建立在其上的租庸调会超出官府的统计能力;其三是百姓对土地的渴望,会让他们在家人死亡后隐瞒不报,将土地占为己有。均田制最后的结果是土地兼并,或者流入地下市场,而统治者最后不得不默认土地的私有化。

而随着均田制的失灵,建立在其上的租庸调制度以及府兵制也逐渐瓦解。府兵制的瓦解使得唐玄宗将其改成募兵制,并将百分之九十的兵力分给十大节度使统领,一改关陇集团原来内重外轻的局面,最后这种局面被野心家利用,掀起了安史之乱。为了平定安史之乱,李唐

王朝在当时也设立了大量的苛捐杂税,造成了“科敛之名凡数百”的混乱局面,但是李唐王朝的横征暴敛并未能解决当时的财政困境。因此,为了解决这种混乱的现象,解决国家日益缩小的税基问题,杨炎提出了两税法。欧阳修对两税法取代租庸调概括如下:“租庸调之法,以人丁为本。自开元以后,天下户籍久不更造,丁口转死,田亩卖易,贫富升降不实。其后国家侈费无节,而大盗起,兵兴,财用益屈,而租庸调法弊坏。自代宗时,始以亩定税,而敛以夏秋。”^[1](卷52志第42食货二,P1351)

二、两税法的确立

唐德宗建中元年,杨炎为相,根据当时的财政困境,上书请求实行两税法。据《旧唐书·杨炎传》中所载:“凡百役之费,一钱之敛,先度其数而赋于人,量出以制入。户无主客,以见居为簿。人无丁中,以贫富之差。不居处而行商者,在所郡县税三十之一,度所与居者均,使无饶利。居人之税,秋、夏两征之,俗有不便者正之。其租庸杂徭悉省,而丁额不废,申报出入如旧式。其田亩之税,率以大历十四年垦田之数为准而均征之。夏税无过六月,秋税无过十一月。逾岁之后,有户增而税减轻,及人散而失均者,进退长吏,而以尚书度支总统焉。”^[2](卷118列传第68,P3421)

虽有部分学者表示杨炎的两税法是牛党与李党相争斗的产物,是用来打击唐代著名财政改革家刘晏的政治工具,但是财政改革从肃宗、代宗两朝便已经开始,想要用来解决地方藩镇擅财赋,平衡地方和中央的财权问题,重新划分了国家与地方的财政权益。而两税法就是将所获取的赋税一分为三的新的财政体制,分别是上供、留使、留州。两税法的实行成功实现了税收的改革,由以丁身为本向以资产为宗转变,更是肃宗、代宗二朝整顿国家财政、削弱地方藩镇财权的财政政策继承和总结。因此,两税法绝对不是简简单单的政治斗争的工具,不是牛党与李党相互斗争的产物,更不是杨炎短时间内可以谋划出来的,它是安史之乱以后顺应财政改革的历史趋势的产物,被陆贽

称为“扫租庸调之成规,创两税之新制”。

但是需要注意的是,杨炎的上书并不能当成两税法的实施标准,并不是正式的法令。据《唐会要》中所记载,“至二月十一日,起请条请令黜陟观察使及州县长官,据旧征税数及人户土客,定等第、钱数多少,为夏秋两税。其鳏寡惻独不支济者,准制放免。其丁租庸调,并入两税。州县长存丁额,准式申报。其应科斛斗,请据大历十四年见佃青苗地额均税。夏税六月内纳毕,秋税十一月纳毕。其黜陟使每道定税讫,具当州府应税都数及征纳期限,并支留合送等钱物斛斗,分析闻奏,并报度支、金部、仓部、比部。”^[5](卷83租税上,P1535)而根据鞠清远先生的看法,“请起条”这一草案性质的东西,一经批准,就会成为正式的法令。因此,在考察两税法时,应将二者结合起来看,并佐以其他史料。

建中元年二月,德宗派遣黜陟使分行天下,其诏略曰:“户无主客,以见居为簿,人无丁中,以贫富为差。行商者,在郡县税三十之一。居人之税,夏秋两征之,各有不便者三之。余征赋悉罢,而丁额不废。其田亩之税,率以大历十四年垦数为准。征夏税无过六月,秋税无过十一月。违者进退长吏。令黜陟使各量风土所宜、人户多少均之,定其赋,尚书度支总统焉。”^[2](卷48志第28食货志,P2093),系统地说明了两税法的内容。两税法相较于租庸调最大的变革是实现了以丁身为本向资产为宗的转变,这一点是毋庸置疑的。但就两税法具体征收内容学界却各有看法,长期争论不清。有学者认为两税法是租庸调转化而来的,也有的认为两税法是户税,还有一部分学者认为两税法是户税和地税发展演化而来的。

但就笔者的观点而言,从上面的史料中我们可以清楚地看出,两税法的征收内容包括两个方面:其一是田亩之税,其二则是居人之税。田亩之税是根据土地的多少征收,是土地税,也就是“请据大历十四年见佃青苗地额均税”这项税收征收的是粟麦;而居人之税则是财产税,是根据财产的多寡来征收赋税,也就是所

说的“依旧征税户及人户土客,定等第、钱数多少”。居人之税在征收以前按照钱计算,在实际征收的过程中则折换成实物。因此,两税法是由户税和地税演变而来的,但又不仅仅只包括这两者,两税法同样包括了租庸调以及在此之前的各项苛捐杂税。而对各项非法征敛的杂税,陆贽有过表述。他在《均节赋税恤百姓六条·其一论两税之弊须有厘革》中这样写道:“大历中,非法赋敛,急备、共军、折估、宣索、进奉之类者,既并收入两税矣。”^[6](卷465,P4748)综上所述,两税法征收的内容包括了户税、地税、租庸调以及各项杂税。至于杨炎所说的“其租庸杂徭悉省”,还有杜佑所说的“其旧租庸及诸色名目,一切并停”,这其中悉省和并停的也仅仅只是名目,实际上统统都并入到两税中去了。

若要分析两税法,应该从以下三个方面展开:其一就是对国家职能的定义,也就是增加税收的目的是什么,这就需要考虑到国家要用这些税收去做什么,以及如何定义国家职能的问题;其二是向谁来获取这部分税收,也就是向谁征税的问题;其三则是征税方法的问题。根据以上三点进行考察,我们才能彻底地了解两税法的利弊,以及两税法带给今天税政改革的启示意义。

三、两税法的利弊

首先是对国家职能的定义问题。国家征收这部分税收的目的是为了削弱地方藩镇的财权以及为朝廷中央集资。而税政的源泉,或者说税政的发起实质上是一种博弈,这种博弈的结果形成了一种税政,在唐朝则集中体现在藩镇与中央的博弈。两税法在实施过程中的确削弱了在安史之乱中膨胀起来的地方节度使和州刺史手中的财权,使得朝廷中央可以收到稳定的财政收入,朝廷中央的话语权大大提升。《旧唐书》中也记载了两税法实施后的效果:“人不土断而地著,赋不加敛而增入,版籍不造而得其虚实,贪吏不诚而奸无所取,自是轻重之权,始归于朝廷矣。”^[2](卷118列传第68,P3422)从这里我们可以看出两税法的确起到了一定的作用,杨

炎也获得了“救时之弊,颇有嘉声”的赞誉。同时两税法的实行也为宪宗削平藩镇、中兴江山提供了财政支持。但是两税法的实施并未让民间经济得到根本性的好转,由于各种折算问题,官员利用估价权,在实估与虚估中间上下其手,使得地方层面的赋税征收彻底失控,中唐底层民众所承担的赋税已经是初唐时期的十几倍。

其次是向谁征税的问题。两税法扩大了税基。在两税法实施以前,很多人是不需要缴纳赋税的,而在两税法实施以后,拥有免税特权的皇亲国戚、官僚、衣冠户、形势户等也都成为纳税对象,也体现了税收的公平原则。并且两税法中所规定“户无主客,以见居为簿,人无丁中,以贫富为差”,流动的行商也要在所在的州县交纳三十分之一的税收。但是两税法的制度性缺陷也在这里体现出来。与租庸调相比,两税法并没有统一的税额,而是按照“大历十四年垦田之数为准”,也就是国家并没有制定统一的税收标准,地区间的赋税标准波动较大,类似于一种包税制,即中央要求的额度是一定的,地方负责给中央征税,只要中央的额度得到满足,地方征收多少都可以。这样的做法虽然能保证中央获得了充足的税收,但是各地税收不平衡必然会导致民众向赋税低的地区迁移,这导致的后果就是赋税重的地区愈重,轻的愈轻。而且虽然两税法让官府不需要像租庸调那样进行复杂的垦田数和户口册的统计,在征收的手续上有所简化,但是其弊端也暴露无遗,这样税法就如同上面所说的,地方可以随意征收,如此两税法就变成了中央与地方官府之间的分赃。但这是租庸调崩坏、中央失去稳定的财政之后的必然抉择。

最后是两税法的征收方法问题。两税法同租庸调相比,其最大的历史进步意义是实现了由以丁身为本向以资产为宗的转变,按资产征税,舍弃了传统的按人征税的方式,但是要定期审定相关的数据。在实际的征收过程中,比如唐德宗颁布赦文云:“天下两税,更审定等

第,仍令三年一定,以为常式。”^[5](卷85定户等第,P1558)三年定一次,这其中会发生太多的变化。不仅如此,此后宪宗、穆宗也都重申三年调整一次户等的法令,到了敬宗则改成五年一次,以上都说明了官府并未定期审定相关数据。田亩数、资产数以及户等长期不进行审查核定,这都会导致征收严重不均、不合理。其次是两税法在征收方法上摒弃了原来量入为出的方针。量入为出是中国自西周以来的传统财政原则,《旧唐书》中也记载:“先王之制,度地以居人,均其沃瘠,差其贡赋,盖敛之必以其道也。量入而出,节用而爱人,度财省费,盖用之必有度也。”

^[2](卷48志第28食货志上,P2085)两税法开创了我国预算制度的先河,实行量出以制入的预算制度,这是一种先进的财政思想。但是量出以制入的预算制度弹性较大,国家可以根据需要随时提升征收的额度。比如,两税法本来就把租庸调、户税、地税以及各项苛捐杂税并入其中,简化了税制,但是后来由于德宗进行削藩,为了应付朝廷庞大的军费开支,骑虎难下的唐德宗在量出以制入的预算制度下,巧立各种名目,先后又批准屋间架法和算除陌钱之法,这导致两税法成为李锦秀先生所指出的那样:“两税成为叠床架屋、含多种税收的复杂税制,与建中初定两税时的单一赋税原则完全背道而驰了。”^[7](P67)再加上两税法的征收是折纳成货币计算的,虽然完成了以实物为主向货币为主的计税方式的转变,但是再后来,正如《资治通鉴》所指出的那样:“自定两税以来,钱日重,物日轻”^[8](卷242唐记58,P7799),通货紧缩下使民众承担的赋税越来越严重。除此之外,相较于租庸调而言,两税法同样没有相应的灾害减免规定。

总之,两税法有其历史进步意义,但是也有其历史局限性。两税法没有成功挽救李唐王朝,除了自身的原因外,还有一点需要注意的是唐玄宗错过了最佳的改革时间。因为在当时由于均田制的失效,浮逃户大量的出现,经济基础已经发生了巨大的变化。经济基础发生如此大的变化,那么上层建筑也势必要进行改

革,但是当时唐玄宗在成绩面前已经失去了锐意进取的精神,并没有勇气去改革,没有用壮士断腕般的决绝去实现由以丁身为本向以资产为宗的改变,以解决当时经济基础所发生的巨变,以至于最后丧失了改革的最佳良机。而最后由于均田制的失效下府兵制瓦解,导致了唐玄宗不得不改变兵制,由原来的府兵制转向了募兵制,而募兵制的改革彻底改变了关陇集团内重外轻的局面,导致了强枝弱干的局面出现,最后酿出了安史之乱,全方面影响了中国此后近千年的历史。

四、小结

两税法的实行实现了由以丁身为本向以资产为宗的转变,这是它巨大的历史进步意义所在,可以说是整个中国封建社会农业税制的界标。一方面两税法顺应了历史发展的趋势,它是在均田制失灵,建立在其上的府兵制和租庸调制度也随之瓦解的情况下提出来的,适应了经济基础的巨变。但就另一方面而言,两税法有其历史局限性。两税法的目的在于削弱安史之乱中增长起来的地方藩镇的财权,为朝廷中央集资,去维护李唐王朝的统治,因此至多在税收手续上有所简化,但在总量上并不会

所减少,从这个角度上来说两税法也并未缓解底层劳动人民的负担,乃至最后竟成为了一种叠床架屋、含多种税收的复杂税制。但归根结底,两税法为后世一条鞭法以及摊丁入亩税制的改革起到了良好的开局作用,无愧是“扫租庸调之成规,创两税之新制”。从租庸调到两税法可以看出,每种税制都有着独特的生命周期,关键是分析好每一个税制所存在的潜在危机,当它的潜在危机不被发觉的时候,就容易走向反面。

[参考文献]

- [1](宋)欧阳修,宋祁.新唐书[M].北京:中华书局,1975.
- [2](后晋)刘昫.旧唐书[M].北京:中华书局,1975.
- [3]王仲荦.唐代两税法研究[J].历史研究,1963(6).
- [4](唐)杜佑.通典[M].北京:中华书局,1992.
- [5](宋)王溥.唐会要[M].北京:中华书局,1955.
- [6](清)董诰.全唐文[M].北京:中华书局,1983.
- [7]李锦绣.唐代财政史稿(下卷)[M].北京:北京大学出版社,2001.
- [8](宋)司马光.资治通鉴[M].北京:中华书局,1956.

责任编辑:李丽娜