

税务研究

刍议唐两税法的税制设计思想与原则

李永刚

(厦门大学经济学院,福建 厦门 361005)

[摘要]唐朝实行的两税法,被看做中国赋税史上的一个里程碑。两税法作为唐朝中后期基本的赋税制度,其成功实施无论对当时的唐朝统治,还是对中国的整个赋税史,以及后来整个中国的经济重心都产生了相当大的影响,其反映出的税制设计思想和设计原则,如公平原则、效率原则、确定原则、简化原则及低税率原则等,在今天看来,仍然具有极为重要的历史意义和现实意义。

[关键词]均田制;租庸调制;两税法

[中图分类号]F810.42 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-9339(2009)02-0105-05

一、唐两税法的主要内容

两税法由唐德宗时期的宰相杨炎提出,并于建中元年(公元780年)正式实施。有关两税法的记载,见《旧唐书·杨炎传》:“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,以见居为薄,人无丁中,以贫富为差。不居处而行商者,在所州县,税三十之一,度所取与居者均,使无饶利。居人之税,夏秋两征之,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(公元779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。”^[1]从古书中可以看到,两税法的内容主要包括:(1)纳税人。“户无主客,以见居为薄”,即不分本地人,还是外来户,以居住地为标准,只要在当地有居所的人都是纳税人。无固定居住地的商人也要缴纳1/30的税收。(2)课税对象。“以资产为宗”,这就是说,两税法的课税对象就是纳税人所拥有的资产。这里的资产指田亩,而不包括货币资产这种动产和房屋这种不动产^①。(3)课税依据。“以贫富为差”,就是以居户的户等及其占有的土地和财产多少为依据。(4)纳税期限。由“夏税无过六月,秋税无过十一月”可知,夏季税收的纳税期限最迟在六月底以前,秋季税收的纳税期限最迟在十一月底以前。(5)税率。“其田亩之税,率以大历十四年(公元779年)垦田之数为准,而均征之”,税率与大历十四年的税率相同。

二、唐两税法产生的背景

(一)政治背景

唐两税法是我国封建社会商品经济发展到一定阶段的产物,反映了当时社会经济的深刻变革,其产生的政治背景主要有三:一是朝廷与地方藩镇之间的收入竞争;二是朝廷内部的党争;三是社会矛盾激化。

1. 朝廷与地方藩镇之间的收入竞争。两税法实施前期,朝廷与地方藩镇之间的政治和经济矛盾已经

[收稿日期]2008-11-26

[基金项目]本文获得国家社会科学基金重点项目“贯彻落实科学发展观与深化财税体制改革”(项目编号:07Ajj013)的资助。

[作者简介]李永刚(1978-),男,河北邯郸人,厦门大学2007级财政学博士研究生。

① 租庸调制被废的主要原因是户数与户数所占土地量之间失去了原先的依附关系,而两税法是在废除租庸调制的基础上设立的,因此,新设立的两税法应该避免这个弊端。而且,按户等纳钱,按田亩纳米粟,户等是依据家庭富裕程度的不同而进行的划分。所以,这里的资产应主要是指田亩,不包括货币资产这种动产和房屋这种不动产。

非常尖锐,中央政府几乎失去了驾驭地方藩镇的能力。“安史之乱”以后,由于朝廷内部斗争和吐蕃侵逼京西,朝廷对藩镇采取姑息政策。“安史平而藩镇之祸方始”,“安史之乱”后,又产生了藩镇割据的局面。各地藩镇借“安史之乱”之际扩张势力,破坏租庸调,随意征税。造成王赋不入和税权落空地方,朝廷迫切需要加强自己的财权^①。封建社会的经济权力,归根结底是建立在田制税法上,田制税法不但体现着支配阶级对被支配阶级剥削榨取的深度,也体现着支配阶级内部对于那种榨取物分配的实况。当时的最高统治者要想稳定自己的统治,增加自己的财权,必须改革赋税制度。“唐朝统治者改革税制的主要目的在于解救财政危机,保证中央政府的收入。”^[2]两税法把以往“苛捐杂税”合并,纳入中央政府的控制范围,但并不确定统一的税率,而改用摊派的办法,由中央派人依据各州具体情况确定税额并划分其上供、送使、留州的份额,这些措施反映了中央对地方的财权之争。^[3]也就是说,唐朝政府实施两税法的主要意图在于通过赋税制度的改革来改变中央和地方之间的收入分配关系,以增加中央政府的财力。

2. 朝廷内部的党争。两税法的颁布施行,与当时杨炎与刘晏之间的党争有很大的关系。杨、刘之间的党争源于代宗时期。代宗时,元载为相,势倾朝野,培养杨炎为接班人,“载亲重炎,无与为此”。但是,到了大历十二年(公元777年),唐代宗治元载罪,就派刘晏等进行审讯,最后,处死了元载,杨炎也受到牵连,被贬为道州司马。大历十四年五月代宗死,德宗即位,随即任杨炎为相。“炎坐载贬,晏快之,昌言于朝。及炎人相,追怒前事,且以晏与元载隙陷,时人言载之得罪,晏有力焉。炎将为元载复仇”。^②“杨、刘矛盾的发展,引起理财政策的变化,其中两税法的颁布最为重要,杨炎改变刘晏理财政策的目的是剥夺刘晏的权力,带有明显的朋党偏见。”^[4]林伟洲也认为杨炎欲动摇刘晏的地位,“最根本的手段便是提出一新的赋税方法,与其竞争,甚或取代,两税法的产生便有这种政治作用”。唐德宗即位后,宰相杨炎立即提出“废租庸调、设两税法”。建中元年正月五日德宗大赦天下,颁布了两税法后,杨炎在当月便提醒德宗说:“尚书省,国政之本,比置诸使,分夺其权,今宜复旧。”^③随后,德宗当月就罢免了刘晏转运使、租庸使等职务,二月贬刘晏为忠州刺史,七月赐刘晏自尽,杨炎达到了复仇的目的。

3. 社会矛盾的激化。唐中期以前的赋税不仅重,且极度不公。贵族和官员凭借勋位,可以获得税收的减免,而所减免的税收被朝廷转嫁给了底层劳动人民。杨炎曾曰:“凡富人多丁,率为官为僧,以色役免。贫人无所入则丁存,故课免于上,而赋征于下。”^④贞观初年,朝廷文武官员不过642人,而高宗时内外文武官员达13465人,玄宗时内外文武官员达18805人。^⑤除行政开支外,安史之乱所引起的勤王平乱的军费开支也很大。这时,朝廷为了满足日益扩大的财政支出的需要,不得不加重对农民的赋税。玄宗敕文曰:“重征百姓”,“江、淮之间,此事尤甚。”^⑥对南方的重税引起了人民的反抗,“广德初,‘群盗’蜂起,连陷县邑”。^⑦“人不堪命,皆去为盗贼。上元、宝应间,如袁晃、陈庄、方清、许钦等乱江淮,十余年乃定”。^⑧阶级矛盾激化,唐王朝统治受到威胁,必须统一赋税,整顿经济,以减轻农民负担。

(二)经济背景

在两税法产生以前,中国的赋税制度大都是“以人丁为本”,而“以人丁为本”的前提条件是纳税人必须取得相应的土地和资产。由于唐朝前期实行均田制,广大农民基本上都有田可耕,社会经济繁荣,“以人丁为本”的租庸调制实施得很顺利,税源也很充裕。但是,随着历史的发展,这些赋税制度越来越成为社会发展的阻力,这时就需要有新的赋税制度以代替旧的赋税制度。“盖口分、世业之田坏而为兼并,租调之法坏而为两税。”^⑨这句话直接阐述了两税法产生的经济背景,即均田制和租庸调制不符合时宜,促使了两税法的产生。

1. 唐均田制的失败。均田制失败的重要原因是未对全国土地进行彻底的分配,均田制实施得不够彻

① “安史之乱,数年间,天下户口什之八九。州县多为藩镇所据,贡赋不入,朝廷府库耗竭”,见《资治通鉴》卷二二六四。

② 《旧唐书》卷一二三:《刘晏传》,中华书局1975年版。

③ 《资治通鉴》卷二二六,德宗建中元年正月条。

④ 《通典》卷七《食货典》。

⑤ 《全唐文·苏州嘉兴屯田化集颂》,中华书局1987年版。

⑥ 《全唐文》卷三十四元宗:《禁重征租庸敕》,中华书局1987年版。

⑦ 《全唐文》卷四三八陈简甫:《开元以来良吏》,中华书局1987年版。

⑧ 《新唐书》卷一四九:《刘晏传》,中华书局1975年版。

⑨ 欧阳修等《新唐书》卷五十一,《食货志序》,中华书局1997年版。

底。原因主要包括：(1)均田制给予王公贵族、地主和官员占有土地的特权。均田制度规定，对有战功而被授予勋位的人，按官职的高低，可得勋田六十亩至三十顷；五品以上官员及皇宫贵族，按职务和贵族地位之高低，可得永业田五顷至一百顷；在职官员，按职务性质的不同，可得职分田八十亩至二十顷。此外，朝廷还依据官署衙门性质和等级的不同分配公廨田。(2)当时朝廷所分发的土地，仅限于其自身占有的空荒地，其他私人占有的私有土地未进行重新分配。其他私人占有的土地是指平民占有的土地和贵族官员及寺院占有的土地。早于均田制的封建大土地所有制，在唐中期发展十分迅速。朝廷放松了土地买卖的限制后，众多豪门贵族和朝廷官员大量购买土地，许多官员成了大地主，而许多大地主本身又是官员，加剧了封建大土地私有制的发展。不仅贵族和官员占有大量土地，当时的寺院也占有大量土地。当时的寺院经济已经是“驱策田产，积聚货物，耕织为生，估贩成业”。(3)朝廷所占有的大量屯田、营田等没有用来重新分配。唐天宝八年(公元749年)，农业生产条件还很落后，但仅屯田就收一百九十一万三千九百六十石。由此可见，朝廷所占田产数量相当大。“京畿地狭，民户殷繁。计丁给田，尚犹不足。”^①对土地分配的不彻底，限制了均田制应有功能的发挥，埋下了被淘汰的祸根。

2. 唐租庸调制的失败。唐初实行的租庸调制是建立在均田制基础之上的，也就是把土地分配给农民后再对农民征收租庸调。租庸调制是“以一丁身为本，不以资产为宗”的赋税制度，即“有田则有租，有家则有调，有身则有庸。”不管田产之多寡有无，凡是丁男都要交纳等量的租调。“租”是按人口计算的，每丁征粟二石，南方产米的，则交稻三石；“庸”是农民应服的劳役，每丁每年二十日，闰年加两天；“调”是对农村家庭手工业剩余生产物的课征，以绢或币缴纳，凡纳绢者每丁每年二丈，另缴银三两，纳币者二丈五尺，另缴麻三斤。租庸调制失败的原因主要有：(1)均田制实施得不彻底。由于均田制的实施不彻底，加上封建大土地私有化的发展，导致了土地被大量的兼并。农民除了缴纳租庸调外，还必须交纳其他多种苛捐杂税，农民大量流亡，成了庄园经济的庄客，均田制下的小农经济被打破。到了玄宗开元、天宝年间(公元713～756年)，均田制已名存实亡。这时，以均田制为基础的租庸调制也必将退出历史舞台。(2)户籍久不更造。“租庸调之法，以人丁为本。自开元以后，天下户籍久不更造，丁口转徙，田亩卖易，贫富升降不实，而户部岁以空文上之。……兵兴，财用益屈，而租庸调弊坏。”战乱的兴起使得朝廷无暇对居民户籍进行编造。这时，“以人丁为宗”的租庸调制，引起了税负在不同家庭之间的转移，国家无法再依据户籍进行公平课税。(3)贫富差距过大。“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，国家奢费无节，而大资起。兵兴，财用益屈，而租调法弊坏。”在土地兼并、户口流亡、贫富悬殊的情况下，再按丁身征租庸调已不可能，也不合理，只有因循大历时户税按户等和地税按田亩征税的方法，才能减轻无地或少地的农民的负担。

三、唐两税法对我们的启示

(一)历史意义

两税法舍弃了按人征税的传统人头税，全面开启了按土地和资产征税的税制新历程。他所体现的赋税思想、税制设置观念及其实施的结果，无论是对我国的赋税史，还是对当时唐朝的统治以及唐后我国经济重心的分布都产生了深远的影响。

1. 两税法的创立，实现了从“以人丁为本”向“以资产为宗”的转变。唐中期以前，田赋制度实行人税与物税并行征收。两税法则以田产和资产的数量为课税依据，废除了对人课税的庸、调，也就等于废除了“以人丁为本”的赋税制度。“两税是由按户等征收税钱的户税和按田亩征收解斗的地税组成，其主要特点是资产税”。^[5]这样，两税法实现了赋税制度从“以人丁为本”向“以资产为宗”的转变，开辟了以资产为课税依据的历史先河。杨炎的“以资产为宗”的课税观念，要比马克思的“社会财富的分配决定于占有生产资料的多少而不是决定于人口的多少”的观念早上一千多年。

2. 两税法的创立，开辟了我国古代以货币计税的历史先河。两税法产生以前，田赋的缴纳都是以实物为主的，而两税法规定，可以用相同价值的货币代替实物完成对田赋的缴纳，确定了税钱的合法地位。这样，征税的客体由以实物缴纳为主转为以货币缴纳为主，极大地方便了国家对赋税征纳的统计和管理。一般来说，在商品经济高度发展的基础上，才会形成以货币计税的税收制度。但唐德宗即位时，商品经济还不够发达，在这种情况下，以货币为计税依据的两税法还能得以推广，在中国赋税史上，意义就更加重大。

^① 王溥《唐会要·内外官职田》之唐开元二十九年(公元741年)敕，中华书局1955年版。

3. 两税法的创立, 公平了税负, 节约了征纳成本。两税法实施以前, 唐朝的贵族官僚以及封建大地主等可以凭借自己的特权获得税收的减免。两税法“以资产为宗”, 实行资产多者多纳税, 资产少者少纳税的制度, 公平了税负, 增加了朝廷的财政收入, 降低了农民的税收负担。此外, 两税法设立以前, 赋税杂役名目繁多, 劳动人民“旬输月送无休息”, 官府也为此忙碌不断。“其租庸杂徭悉省, 而丁额不废”, 两税法不但合并了徭役, 还将纳税期限集中在每年六月和十一月, 大大节约了赋税的征纳成本。

4. 两税法的实施转移了中国的经济重心。两税法的实施, 使得唐朝的经济重心从北方转移到南方, “每岁县赋入倚办, 正于浙西、浙东、宣歙、淮南、江西、鄂岳、福建、湖南等道, 合四十州, 一百四十四万户。比量天宝供税之户, 四分有一。”从此以后, 江南地区成为中国历朝历代财政收入的主要来源地; 迄今为止, 再未北移。

(二) 现实意义

一千二百多年前实施的两税法虽然早已成为历史, 但是, 成为历史的仅是两税法的概念或其含义, 两税法所体现的税收思想或税制设计原则, 永远不会成为历史。因为两税法所体现的税制设计思想, 对于我国目前, 以至未来的税制改革, 都具有一定的指导意义。那么, 两税法体现了哪些可以用于指导税制设计的税收思想或原则呢? 笔者认为, 主要有以下几点:

1. 税制设计的公平原则。在现代社会, 人们一般从横向公平和纵向公平两个角度来体现税制设计的公平原则。对于税制的公平原则, 一般可从两个方面去理解: 一是纳税能力或经济能力相同的人应当缴纳数额相同的税收, 称作“横向公平”。也就是说, 如果在征税之前两个人的福利水平相同, 在征税之后, 他们的福利水平也应该相同。二是纳税能力或经济能力不同的人应当缴纳数额不同的税收, 称作“纵向公平”。税制设计所要求的横向公平原则和纵向公平原则, 在两税法中也有体现: (1) 两税法提到“不居处而行商者, 在所州县, 税三十之一, 度所取与居者均, 使无饶利”, 即居无定所的商人也要交税, 税率与有定所的人基本相同。这体现了税收的横向公平原则, 即“相同能力的人缴纳相同的税收”。(2) 两税法还提到“人无丁中, 以贫富为差”, 就是说男子不分十六岁还是十八岁, 均以其所持有的土地和财产数量为依据进行课税。这体现了税收的纵向公平原则, 即“能力大者多纳税, 能力小者少纳税, 无能力者不纳税”。此外, “以资产为宗”, 也体现了税制设计的纵向公平原则。因为在两税法出台以前, 由于土地兼并、人丁转死, 均田制已名存实亡。一方面, 人丁多的户口占有的土地不一定就多; 另一方面, 丁口相同的家庭, 其纳税能力不一定相同。而在封建社会, 土地是人们最重要的生产资料, 占有的土地越多, 纳税能力越强; 反之亦然。所以, 两税法“以资产为宗”恰恰体现了税制设计的纵向公平原则。

2. 税制设计的效率原则。在税制设计过程中, 人们经常以效率原则衡量税收制度的优劣。人们不仅评价税收制度所形成的行政效率, 还评价其对资源配置的影响效应。税收制度所形成的行政效率与资源配置的经济效率往往是相互联系的。换言之, 较低的行政效率一般总是阻碍经济效率的提高, 而较高的行政效率则总是能够促进经济效率的提高。两税法提到“其租庸杂徭悉省”, 体现了税制设计的行政效率和经济效率原则。两税法将租庸调以及户税、地税、青苗钱等合并, 统一开征两税, 纳税项目减少, 缴纳时间集中, 省去了原来的“旬输月送”的麻烦和税吏催缴的痛苦。这样, 就等于简化了税制, 集中了税款征纳时间, 自然地就提高了税收制度的行政效率。税收制度行政效率提高了, 税款征纳成本就降低了, 即税收执行成本降低, 相应地税收的经济效率就提高了。相反, 在两税法颁布以前, 户税、地税、青苗钱等杂税徭役分开征收, 征纳时间也不尽相同, 造成“旬输月送”, 这大大增加了赋税征纳及运输过程中的无形损耗, 无疑降低了税制的经济效率。

3. 税制设计的确定原则。根据现代税制理论, 税收制度必须符合帕累托效应的要求, 不增加社会经济的额外负担, 不扭曲资源的有效配置, 才有可能提高经济效率, 增进社会福利。如果政府不遵守事先的约定(税法对课税对象、税率等的规定就可以理解为政府对纳税人所应缴纳税收的一种事先约定), 经常而且随意地扩大课税范围或提高税率以满足支出扩大的需要, 那么就会给纳税人以错误的预期, 迫使纳税人改变其经济行为, 从而影响税制设计的预期经济效率, 并最终影响社会福利的增进。两税法避免了不确定性因素所带来的负面影响。两税法提到了“量出以制入”, 就是说先确定财政支出规模, 然后以财政支出规模来确定财政收入规模。这就是说, 朝廷在一定时期内的支出总量要预先确定下来, 再根据支出总量确定收入总量, 而不能随意地扩大收入, 增加赋税总量。两税法的这一规定, 在一定程度上约束了朝廷的乱课税行为, 使得朝廷不能随意增加赋税的课征, 这就等于给了当时臣民以正确的税赋预期, 体现了税制设计的确定原则。此外, 两税法规定“夏税无过六月, 秋税无过十一月”, 也就是说, 夏季税收最迟在六月底以前完

成,秋季税收最迟在十一月底以前完成。这也体现了确定原则,因为规定了纳税时间,给了纳税人和课税主体以确定的纳税期限。

4. 税制设计的简化原则。税制设计的简化原则,是我国税制改革的一个重要原则。如 2008 年 1 月 1 日颁布实施的《中华人民共和国企业所得税法》合并了内外资企业所得税,把企业所得税税率统一定为 25%。税制设计的简化原则在两税法中也有体现。比如两税法规定“租庸杂徭悉省”,也就是说,把租庸调以及户税、地税、青苗钱等苛捐杂税一起合并,统一开征两税。两税法把原先多个纳税项目或纳税对象合并,把他们的税款征纳时间集中在六月和十一月。这样,两税法的实施等于简化了税制,体现了税制设计的简化原则。

5. 税制设计的低税率原则。现代西方税制理论认为,税率会影响纳税人对自己行为的抉择,过高的税率可能会使经济人的行为发生扭曲,影响社会福利总量的增长。基于此,低税率成了西方税制改革的一个原则,我国也不例外。比如,最近几年我国个人所得税扣除额不断提高,这就等于降低了个人所得税税率。两税法提到,“不居处而行商者,在所州县,税三十之一,度所取与居者均,使无饶利”。这就是说,无固定居所而进行流动经营的商人所缴纳的税收是其营业额的三十之一,约 3.3%,这一税率是非常低的。低税率体现了两税法的“轻徭役”原则。此外,从“度所取与居者均,使无饶利”,也可以看出,有固定居所的人其税负也不高,与“不居处而行商者”相同,也相当于 3.3%。另外,两税法的课税对象虽然“以资产为宗”,但这里的资产仅指田亩,而不包括货币资产这种动产和房屋这种不动产,这就等于有了一部分的“必要扣除”,降低了纳税人的税负,从另一个侧面来看就等于降低了税率。

两税法除了上述所体现的税制设计原则外,也有其自身的缺陷。比如,未考虑财产中动产与不动产的区别;确定户等时,有可能发生恃强凌弱的行为;以钱计税,折收实物,易受物价影响引起农民负担不稳定等。但是,两税法所体现的税制设计原则比威廉·配第(1623~1687 年)在《赋税论》提出的“公平、简便、节省”三原则以及亚当·斯密(1723~1790 年)在《国民财富的性质和原因的研究》中提出的“公平、确定、便利、节省”四原则要早上近千年。此外,两税法所体现的税制设计原则在当今以及可以预见的未来,仍然可以用于指导新税制的设计。所以,两税法所体现的历史意义和现实意义不容忽视。

[参 考 文 献]

- [1]孙翊刚,陈光炎.中国赋税史[M].北京:中国税务出版社,2003:187.
- [2]郭虚中.福建师范学院历史系第二次科学讨论会[J].历史研究,1959,(12).
- [3]黄永年.论建中元年实施两税法的意图[J].陕西师大学报,1988,(3).
- [4]郑学檬.唐代德朝党争和两税法[J].历史研究,1992,(4).
- [5]沈世培.论唐代建中定税的因循性[J].中国农史,2001,20(2).

责任编辑:冯媛媛

The Thinking and Principles of Tax System Design of Two-tax Law of Tang Dynasty

Li Yong-gang

(School of Economics, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract :The implementation of the Two-Tax Law of the Tang Dynasty was seen as a milestone in China tax history. Two-Tax Law is the basic tax system in the latter part of Tang Dynasty. Two-Tax Law had an important historical significance on the rule of the Tang Dynasty, the whole tax of Chinese history, and China's economic center. The thinking and principles of the design, such as the principle of equity, efficiency principle, determined principle, simplification principle and the principle of lower tax rates, it still has an extremely important historical and realistic significance in today's point of view.

Keyword :Jun-Tian System; Zu-Yong-Diao System;Two-Tax Law