

财税法史

唐代两税法改革中的税收公平思想探析*

郝晨仪**

摘要:税收与国家治理之间具有紧密联系,税收公平的实现对于国家发展具有重要意义。唐代两税法正是历经“安史之乱”后的唐朝统治者为了挽救统治在财税制度上所作的努力。“安史之乱”以来的唐朝面临着旧有制度崩溃、财政危机严重的现实困境,在此背景下,经历了代宗时期的改革与铺垫,秉持着“以资产为宗”精神的两税法改革于唐德宗时期正式施行,唐前期所确立的租庸调制被其所取代。对两税法改革后所形成的制度进行规范化分析后可以发现,相较于旧制而言,两税法在制税原则、纳税主体范围、税收特别措施等方面呈现出进步性,体现了税收公平思想中的经济公平与社会公平理念。这一改革在维护残唐统治的同时,也在客观上推动了税收公平制度的构建与税收公平思想意涵的丰富,对于当代税收法治建设具有可借鉴的价值。

关键词:两税法;税制改革;税收公平;税权;课税要素

一、引言

党的十八届三中全会将“财政”定位为“国家治理的基础和重要支柱”“实现国家长治久安的制度保障”,彰显了现代税收对于国家治理的

* 本文系国家社会科学基金重点项目“财税金融协同促进绿色发展的法治保障研究”(项目编号:24AFX017)的阶段性成果。

** 郝晨仪,西南大学法学院硕士研究生。

重要性。税收公平作为现代税法重要的价值与原则之一,自然成为税收法律制定与制度构建过程中不可忽视的重要内容。党的二十大报告中还指出要发掘并运用好中华优秀传统文化法律文化对于时下的法治建设具有积极意义,在税收法治领域亦是如此。财税思想本身所具有的历史性、现实性、变异性和政治性等特征,决定了其对于后世税收制度建设具有可借鉴的意义。^① 纵观我国税收法律制度的发展历史,中国古代封建税收法制经历了漫长复杂的变化,形成了丰富的财税法制构建经验与思想内涵,对于现代财税法治建设具有借鉴意义。两税法发生于唐朝中期,这一改革对于唐朝乃至后代的赋税制度都产生了一定影响,改革中确立的“以资产为宗”这一计税原则对于税收公平思想的丰富与发展具有重要意义,在这一原则指导下所开展的扩大纳税群体、改革央地税收分配等具体措施对于税收公平的实践也具有积极意义。因此本文将本次改革及其制度成果作为研究对象,探析这一改革在唐朝中期发生的原因与其进步性之所在,尝试挖掘改革所形成的制度之中蕴含的改革智慧,以期为新一轮财税制度改革提供新动力。

两税法发端于中唐时期,从“两税”的定义来看,学界目前尚未达成统一共识。主要存在以下几种认识,有学者认为“两税”是指田亩之税和居人之税,即土地税和财产税,^②另有学者认为“两税”即杨炎所呈奏中提出的夏、秋两税,还有学者认为“两税”被当作户税的专名。^③ 从两税法制度的改革原因来看,多数学者认为两税法改革是经济、政治多重因素作用的结果,均田制崩溃、中央财政紧张、藩镇割据是最主要的原因。^④ 另有学者认为两税法的推行实为党争之产物,认为这一由杨炎所主张和推行的税制改革具有“否认刘宴理财成就、抹杀代宗时期税制改

① 参见赵兴罗:《新时代中华优秀传统文化财税文化的传承和创新》,载《财政监督》2019年第20期。

② 参见闻竞、陈宗杰:《中唐以来国家农业税制的失效与改革(766—907)》,载《农业考古》2022年第1期。

③ 参见赵和平:《唐代“两税”一词探源》,载《敦煌学辑刊》1982年版,第51页。

④ 参见沈世培:《论唐代建中定税的因循性》,载《中国农史》2001年第2期。

革的意思”^⑤。从税收法制的构建与具体内容来看,有学者从税收要素角度出发,对制度加以提炼与分析,提出由于“两税法”准备时间不足、唐中期以来中央权力因藩镇割据而被削弱等原因,产生了两税法下形成的税制虽有进步之处但是仍然存在税制要素欠缺的问题。^⑥另有学者从央地财税权力分配的角度出发,基本形成了两税法时期的地方相对唐前期而言拥有了一定的财税自主权这一共识。^⑦从改革中蕴含的财政思想来看,多数学者对于两税法体现出的“量出为入”原则达成了共识,^⑧认为这一改革开创了“国家财政预算制度的先河”^⑨;还有学者从两税法本身的税收安排出发进行考察与讨论,认为两税法在税制安排层面较租庸调制而言具有进步性,提出两税法将改革重点放在具有相对公平意义的地税、户税之上体现了“均平”思想,^⑩但是在政策实践方面仍然存在问题,大大削弱了两税法在实现税负公平方面的有效性。^⑪

从实施效果来看,学者们主要围绕两税法推行以后对于国家财政税收、巩固国家政权等方面展开了论述。部分学者认为两税法的实施顺应了当时中唐时期社会发展的需要,对于当时民众减轻赋税负担、促进税收公平、稳固国家政权具有积极意义,^⑫并指出从长远来看两税法的改革是中国古代的一次税制突破,为后来的国家治理提供了赋税制度的蓝本;也有学者从两税法的利弊两面进行分析,认为两税法有其固有局限

⑤ 郑学檬:《中国赋役制度史》,厦门大学出版社1994年版,第267页。

⑥ 参见陈明光:《唐朝“两税法”税制要素欠缺析论》,载《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2022年第4期。

⑦ 参见邹新凯:《帝制时代央地税收配置:特征、原因及逻辑》,载《黑龙江省政法管理干部学院学报》2018年第1期。

⑧ 参见陈明光:《“量出制入”与两税法的制税原则》,载《历史研究》1986年第1期。

⑨ 徐柏泉:《两税法财政思想及其产生的争论》,载《内蒙古农业大学学报(社会科学版)》2006年第2期。

⑩ 参见陈明光:《“调均贫富”与“斟酌贫富”——从孔子的“患不均”到唐代的“均平”思想》,载《历史研究》1999年第2期。

⑪ 参见童光辉、王武林:《收入分配视角下唐宋之际两税法的制度变迁及启示》,载《财经论丛》2024年第2期。

⑫ 参见琚喜臣:《试论租庸调制到两税法的变革》,载《中南财经大学学报》1988年第5期。

性与弊端之所在,提出从长期来看这一制度并未减轻民众负担,反而产生了剥削底层民众的消极影响。^⑬对于两税法中的税收公平思想的研究成果也较多,但大多数学者均是在探究中国古代整体税收思想演变的过程中对其有所提及,专门对两税法中税收公平思想的研究仍然较少。在现有研究中,大多数学者认为两税法改革所体现的立法精神具有历史进步性,认为两税法中蕴含了税负公平的进步思想,其在制度安排上以财产数量作为课税标准更符合按能力负担原则,^⑭与税收公平的思想内涵相对应。还有学者认为两税法以资产为宗的制税原则体现了税制设计的纵向公平原则。^⑮

回顾学术前史,关于两税法的研究整体上虽然已经形成了较为丰富的学术成果,但仍然存在研究视角局限、对所蕴含的税收公平思想研究不够深入、挖掘不足等问题。税收作为国家直接从民众手中获取财物的行为,会对国家和地方、国家与个人、个人与个人之间的利益分配产生重要影响,同时民众对于“税痛”的感知也最为直观和强烈,可见税收公平的实现对于国家治理的实现和有序运转具有重要意义。因此本文将主要从税收公平视角出发,坚持“论从史出”的研究原则,对《新唐书》《旧唐书》《资治通鉴》以及敦煌、吐鲁番出土文书等文献中对于两税法的相关记载加以剖析,对两税法下形成的税收法制进行规范化分析,并尝试总结出其中蕴含的税收公平思想,探析其对于当下税收法治建设的意义之所在。

二、两税法的改革动因探析

两税法改革的重要内容之一是将唐朝前期确立的租庸调制度废止,并建立起新的税收制度。这一变革的实现与新制度的确立并不只是由唐德宗时期的诏令所促成的,而是经历了较长时间的酝酿与铺垫,并在

^⑬ 参见闻竞、陈宗杰:《中唐以来国家农业税制的失效与改革(766—907)》,载《农业考古》2022年第1期。

^⑭ 参见杨杨:《税收公平观的历史演进》,载《商业时代》2010年第27期。

^⑮ 参见李永刚:《刍议唐两税法的税制设计思想与原则》,载《税务与经济》2009年第2期。

后世的沿袭中不断被完善。因此有必要回顾前史,结合历史文献厘清唐朝前期所建立起的赋税制度,在制度的梳理与比较中探析引发两税法改革的真正原因之所在。

(一)唐朝前期租庸调制的缺陷

唐朝前期主要继受隋以来的制度,同时吸取隋朝灭亡的教训,充分考虑经历战乱后民众的生存状况,以“轻徭薄赋”为税收立法的指导思想,并在这一思想指导下推进税收法制的构建。

唐初,唐高祖于武德二年(619年)确定了租庸调之法,规定“每丁租二石、绢二匹、绵三两”^{①⑥}。武德七年(624年)颁布均田令,规定了划分年龄阶段以及据其分授田地的具体规则^{①⑦}。此后唐朝逐渐形成了通过“簿籍授受、官田授受、户内通分、对共给授”^{①⑧}等方式加以实施的均田制。此后,均田制与租庸调制度互为协调配合的制度体系逐渐形成、运行。依据《唐律疏议·户婚卷》中关于赋役制度的规定:“诸部内输课税之物”条〔疏〕议曰:

输课税之物,课租、调及庸,地租,杂税之类。物有头数,输有期限,而违不充者,以十分论,一分答四十。

由此可见,唐朝前期形成了以租庸调制度为主,以户税、地税为辅的税收制度。关于租庸调制度的具体内容也可以在《新唐书》中找到解释:

凡授田者,丁岁输粟二斛,稻三斛,谓之租。丁随乡所出,岁输绢二匹,绫、绝二丈,布加五之一,绵三两,麻三斤,非蚕乡

^{①⑥} (宋)司马光:《资治通鉴·卷一百八十七·唐纪三》,中华书局2013年版,第7748页。

^{①⑦} “凡民始生为黄,四岁为小,十六为中,二十一为丁,六十为老。授田之制,丁及男年十八以上者,人一顷,其八十亩为口分,二十亩为永业;老及笃疾、废疾者,人四十亩,寡妻妾三十亩,当户者增二十亩,皆以二十亩为永业,其余为口分。”参见(宋)欧阳修、宋祁:《新唐书·卷第五十七·志第四十一·食货一》,中华书局2003年版,第849页。

^{①⑧} 武建国:《论均田制土地授受方式——兼论均田制实施范围》,载《历史研究》1987年第5期。

则输银十四两,谓之调。用人之力,岁二十日,闰加二日,不役者日为绢三尺,谓之庸。^{①⑨}

总的来说,唐前期租庸调制的运转逻辑在于由国家向百姓发放土地,以所发放的土地为基准,同时政府以年龄为依据对人口进行划分,并对纳税主体“丁”进行确定,由受到国家所分授的田地且满足“丁岁”要件的家庭按照前述税率标准分别缴纳租、庸、调赋税,以人丁、家庭、土地作为征收赋税的依据,简言之就是“有田则有租,有家则有调,有身则有庸”,因此均田制和户籍制度对于租庸调的正常运转具有重要意义。从制度设计来看,这一制度充分体现了统治者“轻徭薄赋”的税收思想,从制度理想运转的角度来看,唐前期设置的税率在3%至6%,对于初经隋末唐初战乱的国家局面而言具有积极意义。大批荒地掌握在国家手中,为实现土地、户籍和税赋制度的有效运转提供了可实现的基础,统治者本着“均平中庸”思想充分汲取前朝经验将荒地民众授发,与这一时期统治需要与民众现实生产状况相适应,对于实现唐朝统治初期的稳定与发展具有积极意义,促进了唐朝人口数量与经济的增长与发展。^{②⑩}

虽然租庸调制度在唐朝前期发挥了重要作用,但是其本身仍然存在与税收公平理念相违背的制度理念和设计。从制税原则来看,这一制度以“人丁”作为基础制定统一的赋税标准,而“与他们(白身丁男)的收入、财富即支付能力无关”^{②⑪},实际上忽视了区域、财产等具体差异,“人丁”这一计税标准指向的实质是以劳动能力作为衡量纳税能力的重要标准,然而赋税最终的征收形式除了徭役之外是田地所生产的谷物,二者之间并不具有绝对的关联性,因此也就难以保证税收能力与税收负担相匹配,从而无法真正实现税收公平。此外,这一制度的有效运转以“拥有

^{①⑨} (宋)欧阳修、宋祁《新唐书·卷第五十七·志第四十一·食货一》,中华书局2003年版,第849页。

^{②⑩} 据《旧唐书》记载,到开元十四年唐朝人口已经达到“今年管户七百万九千五百六十五,管口四千一百四十一万九千七百一十二”的规模,较唐初而言人口大大增长。

^{②⑪} 孙彩红:《试析唐前期租庸调制下纳税人的税收负担水平——对“轻徭薄赋”政策的补充论证》,载《西北师范大学学报(社会科学版)》2005年第2期。

土地数量作为税收公平判断的信息基础”^②,对于国家治理能力和基层税务行政能力要求较高,因此一旦国家治理能力下降、政务松弛,这一制度的有效性将会大打折扣。随着时间推移,当出现国家手中土地不足以满足分授田地要求的情况,制度也会受到动摇。

(二)“安史之乱”前后的制度动荡

“安史之乱”是唐王朝统治由盛转衰的重要历史节点,对唐王朝统治的各个方面都造成了重大冲击,对于税收制度尤其如此。然而税收制度的动荡绝非自“安史之乱”时才真正发生,其制度本身存在的缺陷在历史发展的过程中逐渐显现,最终旧的制度无以为继,多重因素决定了两税法这一改革推行的必要性和必然性。

1. 旧制崩坏,税负不均

如前所述,唐朝前期租庸调制度的正常运转建立在均田制这一土地制度之上,均田制与唐初人少地多、恢复国家生产、增强国力的需要相适应,然而天宝以降人口越多,^③社会经济得以发展,国家手中掌有的土地已经不能继续满足继续向百姓分授的需要。在“安史之乱”之前均田制这一制度就已经受到冲击,如《新唐书·食货志二》中所记载的:“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。……而租庸调法弊坏。”^④至此,旧有赋税制度逐渐沦为“空头”法令。这一现象从《唐天宝三载(744)年敦煌郡敦煌县神沙乡弘远里籍》^⑤也可以见得。

该文书的具体内容为:

户主张奴奴载陆拾叁岁,老男。

^② 焦耘、林映强:《税收合法性的历史演化及其现实判断》,载《地方财政研究》2023年第2期。

^③ 据史料记载,至天宝年间,唐人口户数已经从武德年间的二百户增长至九百万户。

^④ (宋)欧阳修、宋祁:《新唐书·卷第五十八·志第四十二·食货二》,中华书局2003年版,第855页。

^⑤ 转引自[日]池田温:《中国古代籍帐研究》,龚泽铎译,中华书局2007年版,第190页。

母宋载捌拾叁岁,老寡。

妻解载陆拾岁,老男妻。

女妃尚载叁拾玖岁,中女。

合应受田捌拾贰亩。贰拾贰亩已受:廿亩永业,二亩居住园宅。六十亩未受。

文书中记录了张奴奴为户主的家庭情况,详细记载了户主与家庭中母亲、妻子和女儿的年龄、人口类别以及相应的受田情况。可以发现,根据均田制安排应当受到国家分配的田地八十二亩,但是实际上仅受到二十二亩田地。另有《唐天宝六载(747年)敦煌郡敦煌县龙勒乡都乡里籍》中所载的以阴承光为户主的家庭应当分得二顷六十二亩土地,最终却有“二顷一十三亩未受”,也可以证明在天宝年间已经出现人口足而土地不足的情况,国家能够分授的田地数量日益减少,均田制被动摇。

同时土地兼并日益严重,^{②⑥}也加剧了制度的崩坏。富农与官僚大肆收敛土地,普通小农人口越多而土地越少,以人丁为征税标准的租庸调对于普通小农而言剥削日益增重,税负日益不均。作为租庸调主要征税对象的自耕农大量选择涌向大地主阶层,通过向大地主提供力役的方式来逃避国家税收,依据《文献通考》所记载的:“户有八百万,而浮客户乃八十万”^{②⑦},天宝年间无须承担税负的客户数量已经相当大。而面对自耕农以附庸方式逃避税收的行为,当时唐政府与官员并未采取有效措施,反而采取剥削未逃避税收民众的方式,^{②⑧}最终造成了逃脱税收的自耕农日益增多的局面。且户籍制度“久不更造”,作为租庸调主要征税对象的成丁数量难以统计,税收大受影响。多重因素影响下最终均田制崩坏,租庸调制度也无以为继。此外,“安史之乱”期间为了调集财富以

^{②⑥} 据《旧唐书》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。”唐朝前期就已经存在兼并土地的情况;唐代宗时期曾发布《禁富户吞并敕》期待达到抑制富豪兼并土地的作用。

^{②⑦} (宋)马端临:《文献通考》,中华书局2011年版,第55页。

^{②⑧} “不以逃亡户口申报,而以逃户应出之租税,摊配于其亲邻,令之代输。亲邻不胜负累之苦。”参见(宋)王溥:《唐会要》,中华书局1955年版。

应对叛乱,唐肃宗兴征并无税目与税率规定的杂税,^②这一税种在唐前期所构建的法制体系中并无规定,征收多少全凭政府自行酌定,在盘剥普通民众的同时对原本的制度也造成了破坏。因此,确立一种新的税收制度有其必要性所在。

2. 政局混乱,财政困难

在旧有土地制度和户籍制度崩坏的同时,唐王朝也面临财政收入锐减、官员俸禄与军费支出巨大等严重的财政危机,迫使其在税制上有所变革。

在官员俸禄支出方面,这一危机在“安史之乱”以前就已经显现端倪。据史料所记载:“及其弊也,兵冗官滥,为之大蠹。”^③唐前期官员数量就已经呈现递增的态势,到高宗时期已经从唐初 640 名官员增加至 13,465 人,玄宗时期增长至 18,805 人。此外宦官集团数量也剧烈增长,成为中央财力的巨大负担。^④可见“安史之乱”爆发之前,在玄宗时期就已经出现了“兵冗官滥”的情况,政府部门扩张,官吏数量增加,相应的财政开支大增。而后于天宝年间爆发的“安史之乱”对于唐王朝各方面都造成了巨大的冲击,在财政方面更是造成了“而大盗起,兵兴,财用益屈”^⑤的影响。战乱对于社会生产力造成了巨大破坏,除了遭受掠夺外,死亡、逃荒的人口数量急剧提升,税收锐减,国家经济陷入近乎停滞的状态。^⑥而在“安史之乱”被平定后,唐德宗即位以来,北方藩镇割据出现并演变得越发严重,逐渐呈现出中央弱而地方强的局势。藩镇割据一方肆意加收赋税,并将民众所缴纳的税收截留在地方一级,中央税收的税源被大大削弱,无法满足国家运转的财政需要,故而税制改革势在必行。

^② 参见陈明光:《唐代财政史新编》,中国财政经济出版社 1991 年版,第 170 页。

^③ (宋)欧阳修、宋祁:《新唐书·卷第五十七·志第四十一·食货一》,中华书局 2003 年版,第 852 页。

^④ 参见黄惠贤、陈锋:《中国俸禄制度史》,武汉大学出版社 2012 年版,第 198 ~ 199 页。

^⑤ (宋)欧阳修、宋祁:《新唐书·卷第五十八·志第四十二·食货二》,中华书局 2003 年版,第 855 页。

^⑥ “自两京陷没,民物耗弊,天下萧然。”参见(宋)欧阳修、宋祁:《新唐书·卷第五十八·志第四十二·食货一》,中华书局 2003 年版,第 852 页。

三、两税法制度的规范化分析

(一) 两税法之确立

“自代宗时,始以亩定税”,自代宗时期就已经开启了税收制度的初步改革。据《旧唐书》记载,代宗时代重新核实划分户等,当时的理财专家刘宴根据时局之需推行盐税改革,并严格选拔基层税务工作人员,为德宗时期实施两税法奠定了充分的基础。^{③4}

两税法的正式确立据《新唐书》与《唐会要》中对于两税法实施过程有所记录可以基本确认,两税法这一制度改革设计系由唐德宗时期时任丞相的杨炎提出,“其年八月,宰相杨炎上疏奏曰:国家初定令式,有租赋庸调之法……则租庸之法弊久矣”^{③5},而杨炎向德宗呈交《请行两税法奏》详细说明了其主张,而后唐德宗所发布的施行两税法的正式诏令、建中元年正月五日敕文以及二月十一日起请条等重要内容^{③6},则更进一步说明两税法从杨炎的个人主张正式上升为国家层面的财税政策与制度。

唐德宗发布的定两税诏是最直接了解两税法制度内容的历史资料,在此诏令中规定:

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,秋夏两征之。各有不便者三之,餘征赋悉罢,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,均定其赋。尚书度支总统焉。^{③7}

^{③4} “大历四年正月十八日,敕有司:‘定天下百姓及王公已下每年税钱,分为九等:上上户四千文,上中户三千五百文,上下户三千文。中上户二千五百文,中中户二千文,中下户一千五百文。下上户一千文,下中户七百文,下下户五百文。其见官,一品准上上户,九品准下下户,余品并准依此户等税。’”参见刘昫:《旧唐书》,中华书局1975年版,第1139页。

^{③5} (宋)王溥:《唐会要》,中华书局1955年版,第1536页。

^{③6} 参见黄永年:《唐代两税法杂考》,载《历史研究》1981年第1期。

^{③7} 《全唐文·卷0050·定两税诏》。

这一诏令对课税对象、纳税时间、税率等都作出具体规定,二月十一日有关部门所作的起请条也可与之相印证:

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(鰥)寡孀独不支济者。准制放免。其丁租庸调。並(并)入两税。州县常存丁额。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。秋税十一月内纳毕。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。其月。大赦天下。遣黜陟使观风俗。仍与观察使刺史计人产等级为两税法。^{③⑧}

在颁布诏令后,德宗随即安排使节前往地方就主户、客户的情况加以统计:“建中元年正月五日敕文。宜委黜陟使与观察使及刺史转运\所由。计百姓及客户。约丁产。定等第。均率作。年支两税。如当处土风不便。更立一限。其比来征科色目。一切停罢。”同时又依据史料中对于唐德宗的记载:“己巳,上朝太清宫。庚午,谒太庙。辛未,有事于郊丘。是日还宫,御丹凤门,大赦天下。自艰难以来,征赋名目颇多。今后除两税外,辄率一钱,以枉法论。”^{③⑨}可以基本证明建中元年以来唐德宗已经接受杨炎的建议,派遣黜陟使前往各地考察各地的具体情况,两税法于此正式被推行,并在其后的实施期间被进一步充实完善。

(二)两税法的制度分析

税收制度可以反映制度构建的立法精神与指导思想,因此要探析两税法改革中所蕴含的税收公平思想,须运用法学方法对其最终形成的制度加以梳理与规范化分析,透过制度表象分析其所蕴含的思想之所在。

1. 中央与地方税权设置

唐前期确立的是中央高度集中的财税权力体系,中央政府对于地方

^{③⑧} (宋)王溥:《唐会要》,中华书局1955年版,第1535页。

^{③⑨} 刘昫:《旧唐书》,中华书局1975年版,第164页。

财政收支管控极其严格,地方政府在财政上并不享有自主权,这也是唐王朝维护封建统治的重要手段之一。然而中唐以来藩镇割据日益严重,唐中央政府实际上已经无力统筹全国各地税收,天宝以来财政权力被逐渐下放至地方,^⑩“安史之乱”更是对原本的央地财权分配体制造成了冲击,央地之间财政权力的分配也陷入混乱之中。两税法改革以来,唐德宗政府意在重新建立体制将财税权力逐渐自地方向中央回收,最终形成了“两税三分”的央地财税权分配格局,也就是史料中所记载的:“自国家置两税以来,天下之财,限为三品,一曰上供,二曰留使,三曰留州,皆量入为出,定额以给资。”^⑪所谓“两税三分”即文献中所记载的内容,是指所收取的赋税一分为三份。“上供”是指归中央所有的份额;“留使”是指归属以节度使为代表的一级政权的部分,主要用于军费开支^⑫;“留州”是指归属州一级主要用于官员俸禄以及各项管理支出的部分。

2. 课税要素分析

从税收法制构建层面来看,课税要素主要包含纳税主体、课税对象、税率、纳税环节、税收特别措施、纳税地点、计税期间和纳税期限等税收实体要素。唐代前期所形成和适用的租庸调制已经具有相对完整的课税要素体系,两税法时期的具体课税要素可以从杨炎呈交的《请两税法奏》以及唐德宗发布的具体诏令中加以提炼、分析。

关于征税时间,从当时中央部门在杨炎上奏的基础上作出修改补充拟定的《起请条》中可以发现,当时的法令仅就纳税期限作出了规定:“令黜陟观察使及州县长官,……为夏秋两税。……夏税六月内纳毕,秋税十一月内纳毕”^⑬,《文献通考》中也对两税法的征税时间进行了记录:“夏输无过六月,秋输无过十一月”^⑭。具体来讲就是以农作物收获时节为依据,每年征收夏、秋两次税,但是对于具体的纳税时间并未作出规定。

^⑩ 参见郑学檬:《中国赋役制度史》,厦门大学出版社1994年版,第249页。

^⑪ “请商量付度支,据诸州府应征两税,供上都及留州留使旧额。”参见刘昉:《旧唐书》,中华书局1975年版,第1150页。

^⑫ 参见陈明光:《唐朝两税三分制的财政内涵试析》,载《中国社会经济史研究》1988年第4期。

^⑬ (宋)王溥:《唐会要》,中华书局1955年版,第1535页。

^⑭ (宋)马端临:《文献通考》,中华书局2011年版,第57页。

关于纳税主体的规定,依据德宗在建中元年二月所颁布的诏令中所规定的:“户无主客,以见居为簿。……行商者,在郡县税三十之一。……”^{④5}可以发现,此次改革将主户和客户均纳入了纳税主体的范围,这与唐中期以来存在的农户通过逃脱原有居所、依附大户以达到逃税目的的行为有关。在旧有租庸调制度的背景下,官僚贵族无须承担赋税,^{④6}官僚、富豪大肆兼并土地,自耕农选择成为地主附庸以逃避税收,并且由于税负不公以此方式逃避税收的农民数量日益增多,被称为“客户”、“浮户”或者“寄庄户”,课税对象由主户转向主户、客户均征税,扩大了纳税主体的范围,对于改变旧制下普通民众税负的情形具有积极意义。此外也将商人也纳入了纳税主体范围之内,在两税法改革之前,并无明文规定商人需要承担赋税,而两税法改革中将商人纳入了征收赋税的范围,意在增加税收来源与收入。

关于课税对象的规定,确立了“以资产为宗”的计税原则和土地、财产两个主要的课税对象。据《旧唐书》记载:“人无丁中,以贫富为差”^{④7}。两税法改革将唐代前期租庸调制背景下所适用的人丁这一计税标准实际废止,确立了“贫富为差”的新标准,即以所享有的资产多少作为税收征纳的标准。税收对象主要是说明向什么征税的问题,两税法所确定的税收对象主要有两个,其一,居人之税即根据人的资产多少所征收的财产税。其二,田亩之税即起请条中所列出的“据大历十四年见佃青苗地额均税”^{④8},通过史料中对于税收结果的记载^{④9},也可得知其征税对象是财产与土地。关于税率问题,两税法法令中明示了对商人征收“三十

④5 刘昫:《旧唐书》,中华书局1975年版,第1140页。

④6 “若老及男废疾、笃疾、寡妻妾、部曲、客女、奴婢及视九品以上官,不课。”参见[日]仁井田陆:《唐令拾遗》,栗劲、霍存福、王占通、郭延德编译,长春出版社1989年版,第132页。“按开元二十五年〈户令〉云:诸视流内九品以上官……皆不为不课户。”参见(宋)欧阳修、宋祁:《新唐书·卷第五十七·志第四十一 食货一》,中华书局2003年版,第849页。

④7 刘昫:《旧唐书》,中华书局1975年版,第1139页。

④8 丁柏传、陈作梁:《唐代两税法征收内容辨析》,载《河南师大学报(社会科学版)》1984年第1期。

④9 “岁敛钱二千五十余万缗、米四百万斛以供外”。参见(宋)马端临:《文献通考》,中华书局2011年版,第58页。

税一”的工商税之规定,对于普通农户征税的税率规定为“以大历十垦田之数未定”^{⑤0},即以大历十四年的税额作为参考标准,并未作进一步规定,但是值得注意的是相较于租庸调制下统一税额的规定而言,两税法并未在全国范围内统一税额。

关于税收特别措施,两税法延续了唐代前期的立法精神,对于弱势群体作出了规定。唐朝一直以来就有对于特殊人群减免税的规定,主要包括身份性和灾害性的免税规定^{⑤1}。除特权阶级的身份性免税以外,主要就是对于弱势群体的免税规定;而灾害性的规定则可以从《唐令·赋役令》中发现,其中主要对遭受“水旱虫霜”等自然灾害的灾民予以免税。两税法改革中延续了这一传统,在法令中直接对弱势群体的课税予以免除。在《起请条》中记载:“二十一日起请条请令黜陟、观察使及州县长官,据旧征税数及人户土客多少,为夏、秋两税。其鳏寡惻独不支济者,准制放免。”^{⑤2}《新唐书》中记载“遣黜陟使按比诸道丁产等级,免鳏寡惻独不支济者”^{⑤3},对于独自一人生活、无法供养自己的人直接规定免除其税收。

四、两税法制度的进步性探析

中国古代的税收公平思想由来已久,并在历史发展中不断被丰富和完善。春秋时期孔子提出“不患寡而患不均”,强调均平财富对于社会稳定的重要性,而税收作为调节社会财富分配的重要工具,国家应当充分发挥其作用,保证税负的公平性从而避免出现贫富差异过大的情况;^{⑤4}管子提出“相地而衰征”的主张,并据此确定了根据土地的贫瘠程度、土地产量多少确定不同税额的税收制度,这一制度丰富了税收公平思想的内涵,也为后世公平税制的构建提供了思想源泉和制度示范。^{⑤5}到魏晋时期,傅玄在其赋税思想中提出“至平”的理念,正式将税负公平

^{⑤0} (宋)马端临:《文献通考》,中华书局2011年版,第58页。

^{⑤1} 参见郑学檬:《中国赋役制度史》,厦门大学出版社1994年版,第260页。

^{⑤2} (宋)王溥:《唐会要》,中华书局1955年版,第1535页。

^{⑤3} (宋)欧阳修、宋祁:《新唐书·卷第五十八·志第四十二·食货二》,中华书局2003年版,第855页。

^{⑤4} 参见周道生:《论孔子的赋税思想》,载《湘潭师范学院学报》1995年第4期。

^{⑤5} 参见吴霖:《我国古代公平税负思想综观》,载《经济问题探索》1987年第9期。

作为一项经济原则确定下来,其主要关注“上”与“下”、国家与公民之间的税收利益问题,^{⑤6}认为国家摊派税赋要根据实际需要并考虑民众的承受能力,主要探究了税收公平中的纵向公平的问题。

结合前述古代赋税思想中就税收公平所提出的思想理念,可以进一步对公平在税收领域的内涵加以提炼。税收公平主要包括社会公平与经济公平两大维度,社会公平是指从社会发展角度出发,国家运用税收手段对收入分配加以调节,实现社会范围内的整体公平,从而达到维护社会整体稳定的目的;经济公平则进一步包括两个层面的内涵——横向公平和纵向公平。经济公平层面关涉的是不同纳税人之间的税收利益关系,指向的意涵是纳税能力相同的人交纳相同的税、纳税能力不同的人交纳不同的税收。而国家与个人之间就课税形成的利益关系对于税收公平的实现也具有重要意义,这是由于国家运用强制力征课于民,不可毫无节制地征课掠夺税收,具有税负能力的人才方可税。^{⑤7}由此可见,无论是哪一维度的税收公平,均需分析纳税主体的纳税能力与其所需承担的税负是否适当,这也就成为衡量税收制度是否公平的重要因素。

(一) 两税法中的经济公平

1. 征税原则的合理化

通过前述制度的规范化分析可以得知,两税法基本确认了“以资产为宗”的征税原则。在这样的征税原则下计税标准从人丁转向资产,这一转变可以在唐朝前期与后期记录户口状况的籍帐的对比之中得到印证。之所以从户籍的相关记录中寻找相印证的证据,是因为唐代的赋役制度与户籍制度紧密相连,记录户籍的文书上不仅有本户人口的相关信息,还规定了赋税的相关信息。如《唐天宝六载(747年)敦煌郡敦煌县龙勒乡都乡里籍》中所记载的:

户主阴承光载贰拾玖岁,白丁。课户,见输。

^{⑤6} 参见陈勇、张媛媛、靳皓媛:《从傅玄、亚当·斯密赋税原则看中西古典经济思想的契合》,载《青海社会科学》2015年第4期。

^{⑤7} 参见侯卓:《重申量能课税的制度价值》,载《法学》2022年第4期。

婆袁载柒拾叁岁,老寡。
 母齐载肆拾陆岁,寡。
 妻侯载贰拾肆岁,丁妻。
 弟承俊载贰拾伍岁,白丁。
 妹惠日载贰拾岁,中女。
 合应受田贰顷陆拾贰亩。肆拾玖亩已受:卅亩永业,七亩口分,二亩居住园宅。二顷一十三亩未受。^{⑤⑧}

又如,《唐大历四年(769年)沙州敦煌县悬泉乡宜禾里手实》中所记载的:

户主安大忠年贰拾陆岁,白丁。下下户。课户,见输。
 母屈年肆拾柒岁,寡。永泰二年帐后勤责逃走,限满除。
 弟金苟年壹拾陆岁,小男。上元二年帐后死。
 妹桃花年贰拾叁岁,中女。上元二年帐后死。
 妹胡胡年贰拾岁,中女。永泰二年帐后勤责逃走,限满除。

 合应受田壹顷壹亩。叁拾叁亩已受:廿亩永业,一十二亩口分,一亩居住园宅。六十八亩未受。^{⑤⑨}

从前述两个不同时期的文书中可以发现施行两税法之前,唐前期在户籍制度方面的记录文书基本已经形成了范本,记录名字、丁口、受田情况,两个文书中均存在“白丁、小男、中女”等对于人口年龄划分的形容词,这与租庸调制以人丁为征税基础的制税原则有关。而到唐代后期籍帐文书《唐大中六年(852年)十一月唐君盈户口田地状》中记载:

^{⑤⑧} 转引自刘进宝:《敦煌学对中古史地研究的新贡献》,载《中国社会科学》2021年第8期。

^{⑤⑨} 转引自刘进宝:《敦煌学对中古史地研究的新贡献》,载《中国社会科学》2021年第8期。

百姓唐君盈

户唐君盈年卅七,妻阿索年(缺)

弟僧君亦年卅五岁。(缺)弟(缺)不受

父磨牙年六十三。妻啊汜年(缺)

受田四十七亩。^⑥

比较实施两税法前后的两个文书可以发现,二者间最明显的变化之一是不再有关于“丁中”的标记,这从侧面反映了两税法以来计税原则的转变,对于纳税人纳税能力的评估标准由单一的“人丁”转向了所拥有资产的多少。其转变的合理与进步性在于,唐前期租庸调制下征收定额税只看人丁不看具体财富,课税率与应课税土地的数量成反比^⑥,且租庸调制度随着土地兼并的日渐严重,普通民众拥有土地日益减少,但所承担的赋税仍然随着成丁数量的增多而增多。至此,旧有的制税原则下所确立的以纳税人的体力强弱为基础的纳税能力评估原则^⑦,已经呈现出严重的累退性,不符合税收公平的要求。

而两税法所确立的“以资产为宗”这一制税原则,通过对纳税人财产多少的评估来确定纳税能力,资产越多纳税越多,从经济公平视角来看其呈现出的累进性这一特征,符合了税收公平思想的要求,对于改变唐前期租庸调制度下税负不均的局面具有积极意义,在此原则的指导下税制要素的确定相较于旧制而言也在税收公平层面体现出进步性。

2. 纳税主体的普遍化

在税收公平思想下,纳税主体的确认也与纳税能力相关,纳税群体的普遍化是实现税收公平的重要路径。两税法改革中采取的一个重要措施就是将纳税主体的范围扩大,将“客户”、行商等重要群体纳入了纳税主体范围内,是两税法中税收公平思想的一个重要体现。

^⑥ 转引自[日]池田温:《中国古代籍帐研究后图》,龚泽铤译,中华书局2007年版,第426页。

^⑦ 参见孙彩红:《试析唐前期租庸调制下纳税人的税收负担水平——对“轻徭薄赋”政策的补充论证》,载《西北师大学报(社会科学版)》2005年第2期。

^⑧ 参见何平:《论中国历史上的税收负担思想》,载《税务研究》2004年第1期。

“客户”是在唐王朝不抑制土地兼并这样的大背景下产生的群体,其依附于官僚、大地主。由于唐前期租庸调制下以户口和人丁作为征税依据,“客户”这一群体因其已经逃脱原户籍地、未被记载于所依附地的户簿中而实际上逃脱了征税,其数量在唐王朝统治期间日益增多,虽然唐朝统治者早已意识到此类逃户使国家社会治理存在隐患,然而对此类逃户采取的仍然是较为柔和的政策。如武则天统治时期,从《长安三年三月括逃使牒并敦煌县牒》中可以看出当时所施行之政策,该文书记载:

甘、凉、瓜、肃所居停沙洲逃户
牒奉处分:上件等州,以田水稍宽,百姓对
悉居城,庄野少人执作。沙洲力田为务,
小大咸解农功,逃迸投诸他州,例被招
携安置,常遣守庄农作,抚恤若类家
僮。好即薄酬其庸,恶乃横生构架。为
客脚危,岂能论当。……
今奉明敕,逃人括还,无问户等高下,给
复二年。又今年逃户所有田业,官贷
种子,付户助营。逃人若归,苗稼见在,课
役俱免,复得田苗。或恐已东逃人,还被主人
谗诱,虚招在此有苗,即称本乡无业,
(后略)^③

其中所提到的“给复”意为给予免除徭役的待遇,这一文书的大意是指:依据敕令要求逃户应当还乡,然而即使对逃户采取保持其户籍地田地并免除一定期限内的徭役的优待,逃户仍然会通过和所在地主户串通欺骗的方式不愿还乡。可见武周时期虽然通过减免赋税徭役的方式劝归逃户,然而逃户回归的意愿并不高,政策收效甚微,强行招回对地方

^③ 转引自孟宪实:《出土文献与中古史研究》,中华书局2017年版,第272页。

治理也并无益处。实际上临近唐朝中期时对于户籍的治理就已经日益松弛,到唐玄宗统治时期虽然宇文融的括户政策对当时八十万逃户不纳税的问题有所缓解,然而在宇文融受到政治处分后逃户问题再度严重^④,经历“安史之乱”后更是出现了“百姓逃散,至于户口,十不半存”^⑤的逃亡局面。

在租庸调制下,此类数量庞大的群体不纳税,其在户籍地应当缴纳的赋税却由当地百姓被迫承担,这样的税收安排在进一步加剧了逃户情况出现的同时,对于普通民众并不公平。而两税法将该群体纳入纳税人范围内是在前述纳税能力评估标准改变后的应对方法。依据诏令所述的“以见居为簿”这一不按人丁而按照资产根据居住地原则重新登记的措施,大大避免了随意摊派税收这一不公行为的发生,充分体现了税收公平精神,居住地原则的适用也适应了当时的社会状况,对于社会治理具有积极意义。

此外,两税法改革也将行商这一原本不纳税的群体纳入了纳税主体范围内。唐朝前期由于行商居无定所而被排除在纳税人范围之外,然而从商人的收入与财力来看,其资产远高于普通农户,因而将其纳入纳税人范围内是实现税收公平的应有之义,同时对行商纳入课税范围也缓解了行商与坐商之间征税畸重畸轻的问题^⑥,有益于实现不同群体之间税收利益的平衡。

由此可见,两税法在纳税主体的确定上充分践行了资产为宗的原则,进一步实现了纳税群体的普遍化,这对于整体社会税收利益的分配与实现以及不同群体之间税收公平的实现具有积极意义。

(二) 两税法中的社会公平

“两税法”改革在进一步实现经济公平的同时,在实现税收公平中的社会公平层面也具有积极意义。与社会公平理念相一致的最主要的

^④ “黎甿失业,户口凋零,忍弃粉榆,转徙他乡,佣假取给,浮窳求生”。可见逃户问题仍然严重。参见(宋)宋敏求:《唐大诏令集》,学林出版社1992年版,第529页。

^⑤ (宋)王溥:《唐会要》,中华书局1955年版,第1565页。

^⑥ 参见吴霖:《我国古代税收思想初探》,载《财经论丛(浙江财经学院学报)》1992年第4期。

体现是关于税收特别措施的制度安排。

在特别课税措施的规定上,两税法改革延续了唐一直以来对于特殊群体的税收关照。依据“以资产为宗”的原则来看,弱势群体拥有资产就应当纳税,然而两税法的相关诏令中明确规定“鳏寡惻独不支济者,准制放免”^{⑥7},对这几类弱势群体直接作出了予以免税的特别规定。这一规定在充分体现了“民本”思想的同时,其实质内容与精神指向的是税收公平中社会公平这一维度。通过国家强制规定将弱势群体以免税的方式实质排除在了纳税群体之外,为其提供社会福利,进而实现社会整体公平。

此外,对于官僚贵族课税的相关规定也体现了其在实现社会公平方面的进步性。在唐前期的税收制度下,除了对弱势群体和遭受自然灾害的人群实施赋税免除政策之外,还存在专门面向官僚贵族群体的身份性免税规定,如《新唐书》中所载:

太皇太后、皇太后、皇后總麻以上亲,内命妇一品以上亲,郡王及五品以上祖父兄弟,职事、勋官三品以上有封者若县男父子,国子、太学、四门学生、俊士,孝子、顺孙、义夫、节妇同籍者,皆免课役。凡主户内有课口者为课户。若老及男废疾、笃疾、寡妻妾、部曲、客女、奴婢及视九品以上官,不课。^{⑥8}

可以发现,唐前期除了面向弱势群体的免税政策外,还有面向“孝子、顺孙、义夫、节妇”等的免税政策,这或许与当时文化中重孝、节的思想有关。然而值得关注的是,凡是九品以上的官员均不课税,意味着官僚这一群体在分得田地的同时却享有免税的特权,这样的规定长期以来造成了对纳税群体的不公,“赋税完全负担在仅占总户数的三分之一、占总人口数的七分之一的农民身上”^{⑥9}。在两税法改革中,采取了实际措

^{⑥7} (宋)王溥:《唐会要》,中华书局1955年版,第1535页。

^{⑥8} (宋)欧阳修、宋祁:《新唐书·卷第五十七·志第四十一·食货一》,中华书局2003年版,第848页。

^{⑥9} 朱红伟:《唐代两税法的规范主义分析》,载《中州大学学报》2011年第4期。

施将部分特权群体纳入了纳税人范围,体现了税收公平的倾向。如《禁公主家邑司擅行文牒敕》中所记载的:“应公主家有庄宅邸店,宜依百姓例差役征课。”^⑩该敕文内容是指公主名下的庄田、宅邸等也应当和寻常百姓一般接受税收征课;又如,宣宗曾想因亲戚关系免除其舅舅田庄的赋税,为相关职能部门所反对,认为“据地出税,天下皆同。随户杂徭,久已成例……免郑光庄田,则似稍乖前意。”^⑪强调即使是皇帝的舅舅也应当根据其所享有的地产量来缴纳税金,故而最终未能免除。由此可见两税法改革实际上免去了对于官僚特别是特权阶级的课税免除。这种对身份性免税的剥除更进一步体现了两税法制度中所具有的实现社会公平之意涵。

当然,在税权设置上央地财权“两税三分”的安排使地方享有了一定的财政自主权,在征纳环节上简易化的设计省去了旧制下的烦琐征纳流程,虽然其并未直接指向税收公平的实现路径,但与其他课税要素一同构建起了两税法完整的税收制度,对实现税收公平具有实际意义。

五、结语

两税法所形成的制度较旧制而言在税收公平上已经具有一定的历史进步性,其确立的以资产确定税负的制税原则颠覆了旧制中以“人丁”为依据这一不合理的理念。在“资产为宗”原则下所采取的纳税群体普遍化、央地财权调整、税收特别措施范围的收束等税收制度改革,与税收公平思想所追求的经济公平和社会公平相一致,也为丰富税收公平理念提供了新的实践内涵。然而两税法在实践过程中仍因其自身所具有的时代局限性存在缺憾,如虽然确定了用财产衡量纳税能力的原则却未作出具体规定,这给实际执法中留下许多可操作的“灰色地带”;到了晚唐时期,虽然税制得以沿袭,基层税务执法却存在许多问题,都对两税法制度的有效性产生了消极影响。但不可否认的是,本次改革对于中国税收法律制度的发展产生了极为深远的影响,其开创了以资产为依据征

^⑩ 《全唐文·卷八十一·禁公主家邑司擅行文牒敕》。

^⑪ (宋)王溥:《唐会要》,中华书局1955年版,第1545页。

税的先河,为后世所采取的税制改革奠定了基础,其“在一定程度上弥补了过往税制体系长期的缺陷,促进税制体系得以向前发展,特别是成为宋朝两税法施行的基础”^②。无论是后来的“一条鞭法”还是“摊丁入亩”直至“人头税”的彻底废除,都能从其中探寻到“两税法”改革所体现的税收公平精神之所在。因此必须承认,两税法制度不仅对于当时的唐王朝而言具有积极意义,长远来看对于中国古代税制发展也产生了积极影响。

在当今时代,税收已经成为大多数国家的主要收入,税收国家的性质使税收公平在社会公众利益分配、国家治理和国家发展等方面均具有重要意义。在此现实需求之下,我国已经开展了多次财税体制改革,不论是分税制财政体制改革、“营改增”、个人专项附加扣除等措施,还是不断被调整的个人所得税免征额,每一次改革都是朝着构建更为公平的税收制度方向所作出的努力。而在改革过程中我们也应当认识到回归中华优秀传统文化法律文化的重要性之所在。由此可以从“两税法”中探查新一轮财税体制改革的新思路,遵循税收公平理念的要求,坚持税收法定原则,同时注重税务行政执法能力的提升,逐步有序地推进税收法治现代化的最终实现。

^② 敖涛、付志宇:《两税法改革的历史借鉴》,载《税务研究》2020年第4期。