

唐宋人论杨炎倡行两税法述评

陈明光

(厦门大学人文学院历史学系 福建厦门 361005)

一、缘起

唐德宗采纳杨炎的建议，于建中元年推行两税法，是中国古代赋役制度的一次重大变革。对此，从德宗朝开始就有不同的评论，入宋之后议论者明显增多，毁誉不一，争论余响，流及明清。近代以来，随着西方税收学理论和马克思主义的东传，学者们在传承传统观点的同时，也运用新的理论和概念，对两税法进行更多角度的观察，对其历史意义和历史影响有不少崭新的评论。对此，笔者曾撰文《20 世纪唐代两税法研究评述》（《中国史研究动态》2000 年第 10 期）作了评述。关于近代以来的两税法研究史，日本学者船越泰次写有 4 篇《两税法研究史》，前 3 篇收入氏著《唐代两税法研究》（汲古书院，1996 年），第 4 篇载《山形大学史学论集》（第 19 号，1999 年），相当完整地收集了 1920—1997 年中日两国学者有关两税法的论著目录，并简要介绍主要论点，尽管所收目录有过宽之嫌，仍足资参考。为了更好地理解近代以来学人的学术传承与时代创新，本文对唐宋人关于杨炎倡行两税法的诸多议论加以归纳和辨析，以供参考。

二、唐人陆贽、杜佑论杨炎倡行两税法

唐德宗在位时，朝野对杨炎倡行两税法的利弊就有不少评议。其中最引人瞩目的朝廷大臣，一是陆贽，二是杜佑。他们都亲身经历了建中元年开始的两税法实施过程，所提出的论题和不同观点对后人评价两税法有深远的影响。

先说陆贽。当建中元年开始实施两税法变革时，科举及第后担任渭南县尉的陆贽持积极赞成的态度。史载“德宗立，遣黜陟使庾何等十一人行天下。”陆贽向使者的建言，包括以“四赋经财实……四赋曰：阅稼以奠税，度产以衰征，料丁壮以计庸，占商贾以均利”，史称“时皆赴其言”。（《新唐书》卷一五七《陆贽传》，中华书局，1975年，第4911—4912页）对照“四赋经财实”和杨炎的奏书、有司《起请条》的有关内容（参见王溥《唐会要》卷八三《租税上》，中华书局，1955年，第1535页），可以看出当时陆贽赞同两税法采取杨炎建议的“以贫富为差”（参见《旧唐书》卷一一八《杨炎传》，中华书局，1975年，第3421页）作为计税基本原则。

然而，13年之后，已经升任宰相的陆贽却写下《均节赋税恤百姓六条》这一传诵后世的著名奏书，其中对两税法变革提出激烈的批评意见和修补建议。从中我们可以归纳出其核心论题和涉及的方面。

陆贽奏书关于两税法的核心论题，是两税法取代租庸调制的正当性，并从四个方面展开论述。

第一，对租庸调制的总体评价。陆贽首先盛赞租庸调制，认为：

国朝著令，赋役之法有三：一曰租，二曰调，三曰庸。……此三道者，皆宗本前哲之规模，参考历代之利害。其取法也远，其立意也深，其敛财也均，其域人也固，其裁规也简，其备虑也周。有田则有租，有家则有调，有身则有庸。天下为家，法制均一，虽欲转徙，莫容其奸。故人无摇心，而事有定制。以之厚生，则不隄防而家业可久；以之成务，则不校阅而众寡可知；以之为理，则法不烦而教化行；以之成赋，则下不困而上用足。三代创制，百王是程，虽维御损益之术小殊，而其义一也。（陆贽撰，王素点校《陆贽集》卷二二《均节赋税恤百姓六条第一》，中华书局，2006年，第716—719页）

接着说：

天宝季岁，羯胡乱华，海内波摇，兆庶云扰，版图隳于避地，赋法坏于奉军。建中之初，再造百度。执事者知弊之宜革，而所作兼失其源；知简之可从，而所操不得其要。旧患虽减，新沴复滋，救跛成痿，展转增剧。凡欲拯其积弊，须穷致弊之由，时弊则但理其时，法弊则全革其法……至如赋役旧法，乃是圣祖典章，行之百年，人以为便。兵兴之后，供亿不恒，乘急诛求，渐隳经制，此所谓时之弊，非法弊也。时有弊而未理，法无弊而已更，扫庸调之成规，创两税之新制，立意且爽，弥纶又疏，竭耗编氓，日日滋甚。（《陆贽集》卷二二，第719—721页）

简而言之，他认为从税法本身来看，租庸调制作为“圣祖典章”的“赋役旧法”，在安史之乱以来出现的只是“时弊”，不是“法弊”。因此，以“两税之新制”取代“庸调之成规”，这种“立意”是不合适的。

第二,从与田制的关联进一步论证租庸调制“其取法也远,其立意也深”。他说“古者,一井之地,九夫共之,公田在中,藉而不税。私田不善,则非吏;公田不善,则非民。事颇纤微,难于防检。春秋之际,已不能行。故国家袭其要而去其烦,丁男一人授田百亩,但岁纳租税二石而已。言以公田假人而收其租入,故谓之租。……有田则有租,有家则有调,有身则有庸。”(《陆贽集》卷二二,第716—719页)就是说,他认为租庸调制之所以不应该被两税法取代,是因为它是与田制即国家制定土地法令对纳税人的土地占有状况进行干预联系在一起的。

第三,比较租庸调制和两税法采取不同计税原则的优劣。他说:

夫财之所生,必因人力。工而能勤则丰富,拙而兼惰则窳空。是以先王之制,赋入也必以丁夫为本,无求于力分之外,无贷于力分之内。故不以务穡增其税,不以辍稼减其租,则播种多;不以殖产厚其征,不以流寓免其调,则地著固;不以饬励重其役,不以窳怠蠲其庸,则功力勤。如是然后能使人安其居,尽其力,相观而化时靡遁心,虽有惰游不率之人,亦已惩矣。

两税之立则异于斯,唯以资产为宗,不以丁身为本,资产少者,则其税少;资产多者,则其税多。曾不悟资产之中,事情不一。有藏于襟怀囊篋,物虽贵而人莫能窥;有积于场圃囤仓,直虽轻而众以为富;有流通蕃息之货,数虽寡而计日收赢;有庐舍器用之资,价虽高而终岁无利。如此之比,其流实繁,一概计估算缙,宜其失平长伪。由是务轻费而乐转徙者恒脱于徭税,敦本业而树居产者每困于征求。此乃诱之为奸,驱之避役,力用不得不弛,风俗不得不讹,闾井不得不残,赋入不得不阙。(《陆贽集》卷二二,第722—723页)

他认为租庸调制采取“以丁夫为本”的计税原则才是正确的,两税法采用不同的计税原则对社会经济习俗和税收效果产生的影响与租庸调制截然相反。

第四,论税法变革时应如何处理“权令”与“经制”的关系。对此,陆贽从实施两税法影响纳税人税负的角度展开论述。他认为两税法变革并没有收到德宗宣称的“念征役之频重,悯蒸黎之困穷”,即要减轻百姓税负的实际效果。他指出,黜陟使分赴各地确定各州两税征收总额时,“乃搜摘郡邑,劾验簿书,每州各取大历中一年科率钱谷数最多者,便为两税定额。此乃采非法之权令,以为经制;总无名之暴赋,以立恒规。是务取财,岂云恤隐”(《陆贽集》卷二二,第721—722页)

他指出,这种做法之所以加重了纳税人的税负,是因为“大历中,纪纲废弛,百事从权,至于率税少多,皆在牧守裁制。邦赋既无定限,官私俱有阙供,每至征配之初,例必广张名数,以备不时之命。且为施惠之资。应用有余,则遂减放。增损既由郡邑,消息易协物宜,故法虽久刊,而人未甚瘁。及总杂征虚数,以为两税恒规,悉登地官,咸系经费,计奏一定,有加无除。”(《陆贽集》卷二二,第724—725页)“大历中,非法赋敛,急备供军,‘折估’‘宣索’‘进奉’之类者,既并收入两税

矣”(《陆贽集》卷二二,第726页)。“本惩赋敛繁重,所以变旧从新,新法既行,已重于旧。”(《陆贽集》卷二二,第725页)在这里,陆贽是把两税法的税负与安史之乱以前的税负作比较,认为两税法把安史乱中的“非法之权令”“非法赋敛”归并为“两税恒规”,从而加重了纳税人的税负。

不过,我们发现,就税负而言,陆贽在论断“新法既行,已重于旧”时,举证的逻辑实际上有矛盾之处。他说:

创制之首,不务齐平,但令本道本州各依旧额征税。军兴已久,事例不常,供应有烦简之殊,牧守有能否之异,所在徭赋,轻重相悬。既成新规,须惩积弊,化之所在,足使无偏,减重分轻,是将均济。而乃急于聚敛,惧或蠲除,不量物力所堪,唯以旧额为准。旧重之处,流亡益多;旧轻之乡,归附益众。有流亡则已重者摊征转重,有归附则已轻者散出转轻,高下相倾,势何能止。(《陆贽集》卷二二,第723—724页)

按他所说,安史之乱以来各地的税负其实是“轻重相悬”的,并非一律加重。由于两税法“唯以旧额为准”,“旧轻之乡,归附益众。……有归附则已轻者散出转轻”(《陆贽集》卷二二,第724页),因此从全国范围来看,实行两税法变革之后,有不少地方的税负即使比起安史之乱以前也有所减轻。但是,古往今来,人们于此未作细究,多是认同陆贽得出的两税法是“采非法之权令,以为经制;总无名之暴赋,以立恒规”(《陆贽集》卷二二,第722页)的结论。

总之,陆贽认为唐朝建中元年以两税法取代租庸调制无论从哪个方面来看都是不正当。他的观点对宋人影响很大。

再说杜佑。他在所编纂的《通典》中自述“佑建中中忝居户部,专掌邦赋。属河朔用师,经费或阙,百姓颇困,加赋攸难。欲期集事,实在省用,所以辄上议曰:‘……自圣上御极,分命使臣,按地收敛,土户与客户共计得三百余万。比天宝才三分之一,就中浮寄乃五分有二。出租赋者减耗若此,食租赋者岂可仍旧……’”(《通典》卷四〇《职官二十二·秩品五》,中华书局,1984年,第230—231页)可知建中年间杜佑在户部任职,掌握了当时实施两税法的官方统计资料。因此,他对两税法的评价也是有根据的。

他在《通典·食货七》对两税法变革有如下评述:

自建中初,天下编氓百三十万,赖分命黜陟,重为案比,收入公税,增倍而余。(原注:诸道加出百八十万,共得三百二十万)遂令赋有常规,人知定制,贪冒之吏,莫得生奸,狡猾之氓,皆被其籍,诚适时之令典,拯弊之良图(原注:旧制,百姓供公上,计丁定庸调及租,其税户虽兼出王公以下,比之二三十分唯一耳。自兵兴以后,经费不完,于是征敛多名,且无恒数,贪吏横恣,因缘为奸,法令莫得检制,烝庶不知告诉。其丁狡猾者,即多规避,或假名入任,或

托迹为僧，或占募军伍，或依信豪族，兼诸色役，万端蠲除。钝劣者即被征输，困竭日甚。建中新令，并入两税，恒额既立，加益莫由，浮浪悉收，规避无所。（《通典》卷七，第42页）

显然，杜佑作为参与了两税法变革事务的财政大臣，对两税法变革的正当性给予高度评价，称之为“适时之令典，拯弊之良图”。这一评价也包含着对两税法采取的计税原则的肯定。

关于实行两税法对纳税人税负产生的影响，杜佑在与安史之乱以来“征敛多名，且无恒数，贪吏横恣，因缘为奸”，以及实际税负严重不均的状况进行比较之后，认为“建中新令，并入两税，恒额既立，加益莫由”。换个角度看，如果就税法变革如何处理“权令”与“经制”的关系而言，从杜佑的这一评论可以发现他认为两税法把“权令”归入“经制”是有积极意义的，因为这遏制了安史之乱以来税外加税的恶性发展，制止纳税人税负非法增加的趋势。他的评论着眼点不同于陆贽之处，在于强调税法变革的预期效果，不无道理。

杜佑的上述评论与《旧唐书·杨炎传》的评论类似，传文称“炎因奏对，愚言其弊，乃请作两税法……德宗善而行之，诏谕中外。而掌赋者沮其非利，言租庸之令四百余年，旧制不可轻改。上行之不疑，天下便之。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。”（《旧唐书》卷一一八，第3421—3422页）

陆贽、杜佑关于两税法变革正当性的不同观点，经常为宋人所引用，影响及于近代，可谓深远。

三、宋人论杨炎倡行两税法辨析

宋人论杨炎倡行两税法的核心议题，同样是两税法变革的正当性，但评论的原因和立论的角度与唐人有同有异。

史料显示，从时间上看，宋人对杨炎倡行两税法议论较多的，一是北宋神宗王安石变法推行赋役新政时期，二是在赋税名目显著增多的南宋时期。可见赋役变局是激发宋人热议杨炎倡行两税法的直接原因。议者以古讽今、以今类古，以表达对现实赋役状况的关怀。此外，南宋以来有更多的学者是出于梳理赋税史即出于学术原因加以评论的。因此，从表现形式上看，北宋时期的议论多以奏章的形式，南宋时期的议论多以论著的形式；前者更具现实意义，后者更具学术参考价值。归纳起来，宋人从以下三个角度评论杨炎倡行两税法。

第一，从反对宋朝当局于两税之外加税，增加纳税人税负的角度，以杨炎倡行的

两税法与宋朝赋税制度的关联为证，认为宋朝两税的名目和征收总量系沿承杨炎倡行的两税法而来，应当维持不变。不过，同样出于这一角度对杨炎倡行两税法的评价还有所不同。

有的采用《通典》和《旧唐书·杨炎传》的评价，称赞杨炎倡行两税法，“天下称便”“天下利之”。例如，在王安石变法推行赋役新政之前，钱彦远的《上仁宗答诏论旱灾》称“臣闻隋唐之制，有赋、租、庸、调四者之入。自杨炎变两税法，天下称便。自五代迄今，敛名杂出，两税之法渐弊，民已竭力供矣。加以非时配率、和市、举放，利尽归官。”（赵汝愚编《宋名臣奏议》卷四〇《灾异四》，《景印文渊阁四库全书》第431册，台湾商务印书馆，1986年，第448—449页）显然，他肯定杨炎倡行两税法，而把两税法之弊归因于五代以来的税外科率。北宋末南宋初，罗从彦在评论司马光担任宰相的政绩时，指出“光之相也，天子幼冲，太皇太后临朝，天下之事听其所为。其所改法令无不当于人心者，惟去元丰间人与罢免役二者失之……安石之免役，正犹杨炎之两税，东南人实利之。”（《豫章文集》卷八《集录·遵尧录七》，《景印文渊阁四库全书》第1135册，第716—717页）南宋初期，王应麟在所撰《玉海·户籍科品》记述杨炎倡行两税法时，也采用“天下利之”之说。类似见解还有南宋理宗时黄震所撰《古今纪要》卷一二“杨炎”条等。

有的采用陆贽的“大历中，非法赋敛，急备供军，‘折估’‘宣索’‘进奉’之类者，既并收入两税矣”（《陆贽集》卷二二，第726页）的说法，认为宋朝纳税人的两税税负已经很繁重，不宜再增加。例如，南宋绍兴三十二年五月，汪应辰上书称：“唐至德宗，用杨炎之说，尽取军兴以来暴敛横赋，合而为两税。”（《文定集》卷二《应诏陈言兵食事宜》，《景印文渊阁四库全书》第1138册，第597页）他们的论证虽有不同，但殊途同归，都旨在以古论今，表达不能在唐朝两税的基础上加税的主张。

特别是在北宋王安石变法推行免役法、助役法，征收免役钱、助役钱的时候，一些反对者更是以杨炎倡行的两税法作为反对征收役钱的理由。不过，我们发现，他们的议论对宋代的两税、差役与唐朝两税法的关联，存在着两种误解。

一是误认为宋朝的两税是直接沿承唐朝两税法而来的。其实，唐朝两税经历了五代十国的演变，才为宋朝所沿承。宋朝的两税在计征依据、征收形式以及税额、税负等方面，都与唐朝两税法有不小的差异。特别是唐朝以资产为计征依据的“两税钱”，在五代逐渐地归并入以桑田为计征依据的“两税斛斗”，官方文献称为“桑田正税”（参见陈明光《从“两税钱”、“两税斛斗”到“桑田正税”——唐五代两税法演变补论》，《文史》2010年第1辑）。宋朝纳税人的二税税负也因为沿承了五代两税的“沿征钱物”而比唐朝要沉重（参见陈明光《从“两税外加率一钱以枉法论”到两税“沿征钱物”——唐五代两税法演变续论》，《魏晋南北朝隋唐史资料》第25辑，2009年）。正如宋宁宗时林駉在所撰《古今源流至论·续集》卷三《赋税》中

所说的“若唐之租调，亦为良法。奈何德宗从杨炎之请，遽变为两税，使他赋有出于商贾、园林之征亦皆取给于田。是虽曰省赋，而农民之蠹甚矣。此终唐之世，民生无聊之由也。五代以来，横敛四出，国朝立极，已加蠲免，而旧岁之额，视唐为加重。”（《景印文渊阁四库全书》第942册，第391页。他的这一说法当源自同时人章如愚所编《群书考索后集》卷五二《财门·税赋》）

二是误解了宋朝的“差役”“役钱”与唐两税法归并“庸”两者之间的关系。

唐朝建中元年推行两税法的《起请条》规定“其丁租庸调并入两税。州县常存丁额，准式申报。”（《唐会要》卷八三《租税上》，第1535页）按此规定，两税法时期若征调现役是非法的，合法形式只能是和雇。然而，由于税法设计存在疏漏，地方政府出于实际需要仍然必须无偿征调现役，朝廷也逐渐地把它合法化为“随户杂徭”，要求采取“造籍役民”的签派方式。（参见陈明光《试论唐后期的两税法改革与“随户杂徭”》，《中国社会经济史研究》1994年第3期）

宋朝的“差役”既不是唐朝前期的丁役，也不等同于唐朝后期以“役夫”（也称“夫役”）即“应是役夫及竹木瓦砖工巧之类”（如杜牧的《与汴州从事书》将“役夫”与“夫役”互用。见杜牧著，陈允吉校点《樊川文集》卷一三，上海古籍出版社，1978年，第198页）以劳役为主的“随户杂徭”。宋朝的“夫役”主要由军士承担，一般不征调民力。（《文献通考》卷一二《职役考一》载“宋朝，凡众役多以厢军给之，罕调丁男。”《文献通考》，中华书局，1986年，第128页）差役主要是指“职役”。如《文献通考·职役考一》所概括的，宋初以来沿承五代十国旧制，征调“衙前以主官物，里正、户长、乡书手以课督赋税，耆长、弓手、壮丁以逐捕盗贼，承符、人力、手力、散从官以奔走驱使。在县曹司至押录，在州曹司至孔目，官下至杂职、虞候、拣搠等人，各以乡户等第差充”（《文献通考》，第127页）。因此，王安石变法所征收的“役钱”，是“差役”的代役金、助役金，不能视同于唐朝作为正役代役金的“庸”，因而也就与两税法归并“庸”没有关联。

可是，不少宋人却把“役钱”误解为“庸”的再现，进而指摘为是在唐朝两税法之上的加税。例如，神宗元丰五年三月，提举江南西路常平等事刘谊上书称“唐坏租庸调法而为两税，其后每税钱千而增二百，是庸之外一取矣。五代之麴、盐、鞋、蕡，本朝皆入两税，是庸之外两取矣。又出茶租，是庸之外三取矣。又出役钱，是庸之外四取矣。”（《续资治通鉴长编》卷三二四，《景印文渊阁四库全书》第319册，第471页）熙宁四年二月，苏轼上书反对征收役钱时称“自杨炎为两税，租调与庸既兼之矣，奈何复欲取庸”（《宋史》卷三三八《苏轼传》，中华书局，1977年，第10805—10806页。按，章如愚赞同苏轼看法，在所编《群书考索后集》卷五六《财赋门·役类》称“自杨炎变两税法，取大历中一年科敛多者总为二税，则昔日之庸固已在其中矣。”《景印文渊阁四库全书》第937册，第784页）苏辙也上书

说“今遂欲于两税之外别立一科，谓之庸钱，以备官雇乡户……自唐杨炎废租庸调以为两税，取大历十四年应干赋敛之数，以定两税之额，则是租调与庸两税既兼之矣。今两税如旧，奈何复欲取庸？”（《栾城集》卷三五《制置三司条例司论事状》，《景印文渊阁四库全书》第1112册，第380页）哲宗元符三年，晁以道在《应诏封事》中称“本朝因唐杨炎并租庸调之二税以为税矣，近又纳义仓，是称租也。五等之民，岁纳役钱，是称庸也。岁有常役则调春夫，非春时则调急夫，否则纳夫钱，是或再或三以调也。”（《景迂生集》卷一《元符三年应诏封事》，《景印文渊阁四库全书》第1118册，第9页）李复《上户部范侍郎书》也说“向日田役税出，亦略循唐杨炎两税之法。今之役钱，乃向之差役。”（《潏水集》卷三《上户部范侍郎书》，《景印文渊阁四库全书》第1121册，第21页）南宋时，李心传说“予尝谓唐之庸钱，杨炎已均入二税，而后世差役复不免焉。是力役之征已取其二也。”（《建炎以来朝野杂记甲集》卷一五《财赋二·身丁钱》，《景印文渊阁四库全书》第608册，第379页）他们这些与唐两税法作比较的评论，其实都混淆了唐朝前期“庸”与宋朝差役的区别，从而误解了唐朝两税法归并“庸”的税收内涵。

第二，从税法与田制的关联角度，审视杨炎倡行两税法的正当性。

宋人也认为唐朝以两税法取代租庸调制是与田制破坏相关的。例如，欧阳修在《新唐书·食货志一》写道“盖口分、世业之田坏而为兼并，租、庸、调之法坏而为两税。”（第1342页）范祖禹撰、吕祖谦注的《唐鉴》卷二《高祖下》写道：

唐初定均田，有给田之制，盖犹有在官之田也（吕注：唐《食货志》：唐之始时，授人以口分、世业田，而取之以租庸调之法）。其后，租庸调法坏而为两税，给田之制因不复见（吕注：同上。天宝以来，骄君昏主，奸吏邪臣，取济一时，屡更其制。由是财利之说兴，聚敛之臣进。盖口分世业之田，坏而为兼并；租庸之法，坏而为两税）。（《景印文渊阁四库全书》第685册，第479页）

但是，对在这种情况下以两税法取代租庸调是否应当，宋人则有不同的评论。

南宋初期，郑樵在所编撰《通志·食货略·赋税》中记述德宗信用杨炎以两税法取代租庸调之后，所加按语比较系统地阐述己见。他指出：

后魏孝文帝之为为人君也，真英断之主乎！井田废七百年，一旦纳李安世之言而行均田之法，国则有民，民则有田。周、齐不能易其法，隋唐不能改其贯。故天下无无田之夫，无不耕之民。口分、世业，虽非井田之法，而得三代之遗意。

始者，则田租户调以为赋税。至唐祖开基，乃为定令，曰租，曰调，曰庸。有田则有租，有家则有调，有身则有庸。租者，什一之税也。调者，调发兵车井田之赋也。庸者，岁役二旬，不役则收其资，役多则免调，过役则租调俱免，无伤于民矣！舍租调之外而求则无名，虽无道之世亦不为。自太和至开元，三百年之民，抑何幸也！

天宝之季，师旅既兴，诛求无艺，生齿流移，版图焚荡。然是时赋役虽坏，而法制可寻。不幸建中天子用杨炎为相，遂作两税之法。自两税之法行，则赋与田不相系也。况又取大历中一年科率多者，为两税定法。此总无名之暴赋，立为常规也。

且言利之臣，无代无之，有恨少无恨多，有言加无言减。自两税以来，赋不系于田，故名色之求，罔民百出，或以方圆取，或以羨余取，或言献奉，或言假贷。初虽暂时，久为成法。建中以来，将五百年，世不乏杨炎，不知所以加于大历中一年之多，数目复几倍乎！呜呼，后世之为民也，其难为民矣（《通志》卷六一，《景印文渊阁四库全书》第374册，第268页）

不难看出，郑樵是在陆贽的观点上展开进一步的议论。他认为唐朝的租庸调制建立在自北魏孝文帝开始的“均田之法”的基础上，体现了先秦以来赋、税、役分别立项征收的“遗意”。其最大的好处在于“舍租调之外而求则无名”。而“自两税以来，赋不系于田，故名色之求，罔民百出”；“初虽暂时，久为成法”。这就是“自两税之法行，则赋与田不相系”所导致的严重弊端。因此，他认为南宋时期百姓的税负比唐朝百姓的两税税负要加重好几倍。

宁宗时，吕祖谦在所撰《历代制度详说》卷三《赋役》中认为“大抵田制虽商鞅乱之于战国，而租税由有历代之典制。惟两税之法立，古制然后扫地。”（《景印文渊阁四库全书》第923册，第928页）与吕祖谦友善的朱熹，在著文评论商鞅的“开阡陌”时认为，商鞅的田制变革“犹杨炎疾浮户之弊，而遂破租庸，以为两税，盖一时之害虽除，而千古圣贤传授精微之意于此尽矣”。（《晦庵集》卷七二《杂著·开阡陌辨》，《景印文渊阁四库全书》第1145册，第429页）他们都表达了对杨炎倡行不与田制相联系的两税法的批评意见。

宋元之际，马端临在编撰《文献通考》时，也从历代税法与田制的关联，对“唐租庸调之良法坏于（杨）炎”提出自己的看法。他在《文献通考·自序》中指出：

秦废井田，而始捐田产以予百姓矣。秦于其当与者取之，所当取者与之。然所袭既久，反古实难，欲复封建，是自割裂其土宇，以启纷争；欲复井田，是强夺民之田亩，以召怨讟。书生之论，所以不可行也。随田之在民者税之，而不复问其多寡，始于商鞅；随民之有田者税之，而不复视其丁中，始于杨炎。三代井田之良法坏于鞅，唐租庸调之良法坏于炎。二人之事，君子所羞称。而后之为国者，莫不一遵其法。一或变之，则反至于烦扰无稽，而国与民俱受其病，则以古今异宜故也。（第4页）

为什么租庸调制是“良法”，马端临《文献通考·田赋三》认为：

自秦废井田之制，隳什一之法，任民所耕，不计多少，于是始舍地而税人，征赋二十倍于古。汉高祖始理田租，十五而税一，其后遂至三十而税一，皆是度田而税之。然汉时亦有税人之法……然至元魏，而均田之法大行，齐、周、隋、唐因之。赋

税沿革，微有不同，史文简略不能详知。然大概计亩而税之令少，计户而税之令多。

然其时户户授田，则虽不必履亩论税，只逐户赋之，则田税在其中矣。（第48页）

马端临认为，先秦以来国家税法采取的计税原则，虽然有“舍地而税人”“度田而税之”“计户而税之”等变化，而且“计户而税之令多”，但从北魏到唐朝前期的税制一脉相承，都是基于“均田之法”即国家制定土地法令对土地实际占有状况加以有效干预，因此“计户而税之”的税法实际上与田制相关，具有一定的合理性。同时，他认为“唐租庸调之良法坏于（杨）炎”，有田制遭受严重破坏的客观社会经济原因，指出：

至唐始分为租庸调，田则出粟稻为租，身与户则出绢布绫锦诸物为庸调。然口分、世业，每人为田一顷，则亦不殊元魏以来之法。而所谓租庸调者，皆此受田一顷之人所出也。

中叶以后，法制隳弛，田亩之在人者，不能禁其卖易，官授田之法尽废。则向之所谓输庸调者，多无田之人矣。乃欲按籍而征之，令其与豪富兼并者一例出赋，可乎？

又况遭安史之乱，丁口流离转徙，版籍徒有空文，岂堪按以为额。盖当大乱之后，人口死徙虚耗，岂复承平之旧？其不可转移失陷者，独田亩耳。然则视大历十四年垦田之数以定两税之法，虽非经国之远图，乃救弊之良法也。……然必欲复租庸调之法，必先复口分世业之法，均天下之田，使贫富等而后可。若不能均田，则两税乃不可易之法矣！

又历代口赋，皆视丁中，以为厚薄。然人之贫富不齐，由来久矣。今有幼未成丁，而承袭世资家累千金者，乃薄赋之；又有年齿已壮，而身居穷约家无置锥者，乃厚赋之，岂不背缪（《文献通考》卷三《田赋三》，第48页）

总之，马端临并不拘泥于与田制相关的租庸调制才是“良法”的成说，而是揭示在安史之乱加剧了土地占有严重不均和税负不均之后，唐朝国家通过制定《田令》对土地占有状况进行干预已经失效且不可恢复的情况下，计丁征收的租庸调制就丧失了原有的一定的合理性，而顺应贫富不均状况的两税法则是“救弊之良法”。

第三，从两税法与传统“古法”“旧法”比较的角度加以评论，其中也牵涉到税法变革如何处理“权时”与“经制”的关系问题。

对此，宁宗时吕祖谦的论说影响广泛。他在《历代制度详说》卷三《赋役》中，先摘录唐朝“两税”制度，然后加以“详说”，甚至提出杨炎“为千古之罪人”的论断。他说：

德宗时，杨炎为相，以户籍隐漏，征求烦多，变而为两税之法。两税之法既立，三代之制皆不复见。然而两税在德宗一时之间，虽号为整办，然取大历中科徭最多以为数；虽曰自所税之外并不取之于民，其后如间架，如借商，如除陌，

取于民者不一。杨炎所以为千古之罪人。

接着,他阐述杨炎“变古乱常,所以为千古之罪人”的理由,指出:

两税未立之前,非无暴君污吏。所谓污吏,尚有经常,有权时,然而分外不过一时横敛。敛之重者无如王莽,计本取息十分之一;役之多者无如隋炀帝,开汴河民八百万。不过权时如此,经常正法,元不曾动,有王者作经常之制。自吾复古,杨炎并两税之后,经常、权时混为一区,有王者作无所取证,而经常、权时者皆在其中,民力安得不重?因杨炎之变古乱常,所以为千古之罪人。(《历代制度详说》卷三《赋役》,第927—928页)

在讲学时,吕祖谦还对门生说:

杨炎变租庸调为两税,只取一时之便,不知变坏古法最不可者。租庸调略有三代之意。至杨炎时,只为暴赋横敛,名色之多,皆在租庸调之外,故炎都并来均作二税,二税之外不许诛求一钱。它却不知如何保得后来不诛求。且如租庸调之法尚在,自是无害于民。外有暴赋横敛,只为军兴窘急及暴君污吏所为。使有贤君,使无军兴,则此等自可罢去,却如何将旧法扫地坏了。大凡治财,最不可坏旧法,最不可并省名目。名目既省,则后来复置容易矣。(吕乔年《丽泽论说集录》卷九,《景印文渊阁四库全书》第703册,第441页)

可见他沿承了陆贽、郑樵的观点,认为与田制相关联的租庸调制才是“经常正法”,杨炎倡行“坏旧法”“并省名目”的两税法,是以“权时”取代“经常”,终结了自先秦以来的传统税制,“变古乱常,所以为千古之罪人”。

对此,马端临不以为然。他针对税法变革如何处理“修旧法”与“创以新意”之间的关系,以史传关于宇文融和杨炎的不同评论为例,提出自己的见解。在《文献通考》卷三《田赋考三·历代田赋之制》的“德宗时杨炎为相遂作两税法”条目下,他先引用“沙随程氏曰”对《唐书》传记“诋融而称炎,可谓浅近矣”的议论:

开元中,豪弱相并,宇文融修旧法,收羡田,以招徕浮户而分业之。今炎创以新意,而兼并者不复追正,贫弱者不复田业,姑定额取税而已,始与孟子之论悖。而史臣诋融而称炎,可谓浅近矣。“赞”称:融取隐户剩田,以中主欲。夫隐户而不出,剩田而不取,则高祖、太宗之法废矣,流亡浮寄者何以振业之乎?使贤者当炎之地,宜用融之善,以修旧法,以革时弊,去融之不善,务为简易,责成守令,而不收籍外之税,俾高祖太宗之法弊而复新,户口既增,租调自广。此陆贽之论淳复而发者,如斯而已也。且天宝盛时,户八百余万,兵乱之后至是三百余万。既曰土著者百无四五,是主户十五余万,浮客二百八十余万也,宜无是理。既不复授田,虽以见居为簿,何益乎!

再加“按”反驳程氏之说,认为“(杨)炎变法而人安之”,指出:

宇文融、杨炎皆以革弊自任,融则守高祖太宗之法,炎则变高祖太宗之法。

然融守法而人病之，则以其逼胁州县，妄增逃羨以为功也。炎变法而人安之，则以其随顺人情，姑视贫富以制赋也。融当承平之时，簿书尚可稽考，乃不能为熟议缓行之规。炎当离乱之后，版籍既已隳废，故不容不为权时施宜之举。今必优融而劣炎，则为不当于事情矣。（《文献通考》卷三《田赋三》，第46页）

最后，马端临提出结论：

盖赋税必视田亩，乃古今不可易之法。三代之贡、助、彻，亦只视田而赋之，未尝别有户口之赋。盖虽授人以田，而未尝别有户赋者，三代也。不授人以田，而轻其户赋者，两汉也。因授田之名，而重其户赋，田之授否不常，而赋之重者已不可复轻，遂至重为民病，则自魏至唐之中叶是也。自两税之法行，而此弊革矣，岂可以其出于杨炎而少之乎（《文献通考》卷三《田赋三》，第48—49页）

第四，从“立法”与“君意”的关系角度进行评论。例如，范祖禹在《唐鉴》卷一二《德宗一》先记载“建中元年正月，始用杨炎议，约百姓丁产，定等级，作两税法，比来新旧征科色目一切罢之。二税外辄率一钱者，以枉法论。”接着写道：

臣祖禹曰：立法者，其始未尝不廉，而终于贪；出令者，其始未尝不戒，而终于废。法令者，人君为之，而与天下共守之者也。苟朝廷自不守其法则，天下其谁守之？德宗之政，名廉而实贪，故其令始戒而终废。其初禁暴，非不严也，而刻剥之令，纷然继出，天下不胜其弊。盖法虽备具，而意常诛求。人君用意，出于法外；天下之吏，奉朝廷之意而不奉其法。逆意有罪，奉法无功，是以法虽存，而常为无用之文也。（《唐鉴》，第556页）

南宋时，陈傅良在论说“示人以法不若以意”时，举例说“唐德宗即位，用杨炎议作两税法，新旧色目，一切罢之。未几，刻剥之令，纷然继出。法虽备具，意常诛求也。”（陈傅良《八面锋》卷一，《景印文渊阁四库全书》第923册，第997页）实际上他们谈论的还是税法规定与实际执行的区别。

对此，马端临明确地把税法本身与实施中的吏治之弊加以区分。他说：

但立法之初，不任土所宜输其所有，乃计绫帛而输钱。既而物价愈下，所纳愈多，遂至输一者过二，重为民困。此乃掊刻之吏所为，非法之不善也。

……今两税之法，人无丁中，以贫富为差，尤为的当。宣公所谓计估算缗，失平长伪，挟轻费转徙者脱徭税，敦本业不迁者困敛求，乃诱之为奸，殴之避役。此亦是有司奉行者不明不公之过，非法之弊。（《文献通考》卷三《田赋三》，第48页）

关于上述唐宋人关于杨炎倡行两税法的正当性的诸多评议，下面再区分为必要性和正确性两个方面加以概括和述评。

关于两税法变革的必要性。唐宋人无论是批评者还是赞誉者，其实都承认杨炎倡行两税法具有纠正“时弊”的针对性。（按：持这种看法的宋人，还有宋神宗时的秦

观。他上书指出“昔唐室赋役之法，有租庸调者，最为近古。自开元之后，版图既隳，丁口田亩，皆失其实，法以大弊。故杨炎变之，以为两税之法。”秦观《淮海集》卷一四《论议上》，《景印文渊阁四库全书》第1115册，第497页）也就是说，他们在不同程度上都承认当时实行税法变革具有必要性，只是对税法变革的形式应该是“修旧法”，补“成规”，还是“坏旧法”，“创新制”的认识和主张大有不同。

关于两税法变革的正确性，唐宋人的不同观点则泾渭分明。从论证逻辑来看，否定两税法正确性的论者，主要是与租庸调制比较而言。一是认为租庸调制与北魏隋唐的“均田之法”相联系，得三代井田制之“遗意”，而两税法却是“赋不系于田”。二是认为以丁计征的租、庸、调，三个税项简明，税额固定，也得三代以来赋、税、役分别征收之“遗意”；两税法的“并省名目”是“总无名暴赋以为恒规”，开启了日后“分外诛求”的方便之门。三是把两税法实施之弊与税法规定混为一谈。宋人持这种观点者居多。肯定两税法变革的正确性，其实只有马端临。他强调在唐宋之际国家在不可能恢复对土地占有严重不均进行法令干预的社会现实面前，以丁计征的租庸调完全丧失了存在的合理性，以资产为宗的两税法才是“救弊之良法”“不可易之法”；且强调两税法实施之弊多是吏治之弊，不是“法弊”。

双方分歧的要点在于田制变化与税法变革的关系。以陆贽为代表的否定两税法变革正确性的唐宋论者，都迷恋于传说中的井田制和北魏以来《田令》所体现的“授田”制。但是，社会现实是唐朝“虽有此制，开元之季，天宝以来，法令弛坏，兼并之弊，有逾于汉成、哀之间”（《通典》卷二《田制》，第16页）。唐朝通过《田令》对土地占有状况加以干预的措施已经失效且不可恢复。在这种情况下是绝对不可能恢复租庸调制的。所以，马端临指出“若不能均田，则两税乃不可易之法矣”，实是振聋发聩的见解。马端临肯定杨炎倡行两税法的正确性的观点，获得不少明清学者的赞同。（参见明人丘濬《大学衍义补》卷二二，《景印文渊阁四库全书》第712册，第308页。明人胡世宁《贡赋之常肤见》，见黄训编《名臣经济录》卷二〇《户部·赋役》，《景印文渊阁四库全书》第443册，第379页）

综上所述，我们认为，唐德宗排除疑义，断然实行杨炎倡议的两税法，采取“以贫富为差”“以资产为宗”的计税原则，顺应了以土地占有状况为主要标志的社会经济变化趋势。这就是两税法变革的精髓之所在。所以唐朝的两税法得以在宋元明清进一步演变为“以田地为宗”的田赋制度。对此，唐宋人的许多评论或囿于时局，或囿于对唐朝两税法缺乏准确的认识，或囿于对以租庸调制为代表的传统税制的迷恋，存在不少失当之处。比较而言，宋元之际马端临的有关评论，对后人全面正确地评论杨炎倡行的两税法更具参考价值，所以为20世纪以来的不少学者所接受。

（责任编辑：张欣）