

收入分配视角下唐宋之际两税法的制度变迁及启示

童光辉¹, 王武林²

(1. 浙江财经大学-中国社会科学院大学浙江研究院, 浙江 杭州 310018;

2. 铜陵学院财税与公共管理学院, 安徽 铜陵 244061)

摘要:两税法改革开启了“以资产为宗”的新格局,其税制层面的公平性较“以人丁为本”的租庸调制有了明显改进,但政策实践中的赋税不均问题却依然突出。与此同时,“田制不立”和“不抑兼并”成为新的政策取向:一方面,土地交易更加活跃,土地占有趋于集中,富民阶层崛起;另一方面,租佃关系愈加发达,人身依附关系松弛,农民获得更多自由,在一定程度上促进了社会生产力的提高和农商经济的繁荣。当然,富民阶层存在着逃避赋税的强烈动机,而获得更多自由的农民在生产生活上也面临更大的风险。所以,国家需要采取土地清丈和建立以贫民下户为重点的因灾减免救济制度等措施来解决赋税不均问题。历史经验表明,在一定条件下,完备的产权保护制度与税收发挥调节收入分配作用是可以相兼容的,关键在于保护民众发展生产和创造财富的积极性的同时,采取有力措施来维护和落实税收公平原则。

关键词:收入分配;唐宋之际;两税法;均平原则;资产税

中图分类号: F812.9

文献标识码: A

文章编号: 1004-4892(2024)02-0014-11

DOI:10.13762/j.cnki.cjlc.2024.02.001

一、问题的提出

在我国历史上,“富”与“均”作为传统经济思想的两大主旨,有着丰富的思想内涵和多元的政策取向,^[1]如何权衡和实现“富国”“富民”与“均平”的多重目标,成为国家处理财税问题的一个基本原则。当然,由于发展阶段的差异,不同时期的思想观念、制度安排和政策绩效有明显区别,需要我们深入特定的历史场景之中,总结我国古代历史上财税制度调节收入分配的政策实践及其成败得失,挖掘优秀传统财税文化的思想宝库,为制定调节收入分配和促进共同富裕建设的财税政策提供历史镜鉴。

具体到唐宋之际,唐建中年间开启的两税法改革,强调“人无丁中,以贫富为差”的相对平均原则,开启了“以资产为宗”的新格局,为宋元明清数百年所沿承^[2],但政策实践中的赋税不均问题却依然突出,如何均平赋税成为唐宋之际财税制度改革的一条主线索。基于此,本文选择从收入分配的角度来探讨唐宋之际两税法的制度变迁及启示,并将从三个方面来展开:(1)回顾两税法的形成过程,分析传统赋税制度从“税人”为主转向“税地”为重的重大变化;(2)探讨两税法的收入分配效应与赋税不均的纠偏措施;(3)总结上述历史经验对当下制定调节收入分配和促进

收稿日期:2023-08-05

本刊网址: <http://cjlc.zufe.edu.cn>

基金项目:国家社会科学基金一般项目(20BJY212)

作者简介:童光辉(1984—),男,浙江温岭人,浙江财经大学-中国社会科学院大学浙江研究院副教授,博士;王武林(1989—),男,安徽合肥人,铜陵学院财税与公共管理学院讲师,博士。

共同富裕的财税政策的启示意义。

二、从“税人”为主到“税地”为主：两税法的确立与演变

建中元年(780年),唐王朝在总结前期税制改革经验的基础上,正式推行两税法改革,“扫庸调之成规,创两税之新制”^[3]。在此之前,与两税法相关的治税理念、制度基础和征管方法等,已经过较长时间的孕育和发展;在此之后,两税法继续发展演变,唐宋之际前后有别。所以,本文将从两税法的前期基础、正式确立和唐宋嬗变来勾勒其大致的发展脉络。

(一) 两税法的前期基础

在综合前代各项制度的基础上,唐前期建立了“以人丁为本”的租庸调制,并辅之以户等或土地为课征对象的户税、地税以及其他杂税或附加税等制度。其中,作为主体税种的租庸调制,其实预设了一个理想化且标准化的“力分”及其潜在产出水平作为计征依据,“无求于力分之外,无贷于力分之内”^[4],这在一定历史条件下可以起到促进小农经济发展和培植国家税源基础的积极作用^[5]。然而,其政策的有效性和公平性有赖于两个前提条件:一是有土地可供授田或垦荒,确保小农家庭拥有一定数量的土地;二是籍帐制度的有效实施,确保国家能够及时掌握户口状况和应税对象的变化。先来看第一个前提条件,受制于国家掌握土地的有限性,均田制从一开始就没有完全按规定实施,而随着时间的推移,均田数量更是难以保障,到唐中叶,大多数地区连最基本的二三十亩都无法保证,均田制便逐渐成为具文^[6]。在授田不足的情况下,“以人丁为本”的租庸调制反而会起到助推土地兼并和拉大贫富差距等消极作用。再来看第二个前提条件,为了及时掌握全国户口状况,唐前期建立“每一岁一造计帐,三年一造户籍。县以籍成于州,州成于省,户部总而领焉”^[7]的籍帐编制制度,并将户口存亡作为地方官员政绩考核的主要内容之一,但现实中有相当一部分农民因不堪赋役负担而选择逃逸,逃户问题较为突出。到开元末年,国家更是进一步放松了户籍管理,结果是“不为版籍之书,人户寔溢,堤防不禁。丁口转死,非旧名矣;田亩移换,非旧额矣;贫富升降,非旧第矣。户部徒以空文总其故书,盖得非当时之实”^[8]。由此可见,虽然租庸调在唐前期作为国家主体税种的地位并未消失,但随着社会经济形势的变化,不仅其预设的制度前提与基层的实际情况相脱节的问题日益突出,而且在收入分配上的负面效应也进一步显现。

与“以人丁为本”的租庸调制不同的是,作为辅助税种的地税和户税则具有“以资产为宗”的特点:地税根据实际耕种面积征收,垦田多者多纳,少者少纳;户税按户等征收,户等高者多纳,低者少纳,而户等的划分又以财产的多少为依据^[9]。先说地税,“地税从贮之义仓以备凶年逐渐被国家支用,……发展成为国家的主要谷物税收”^[10],是根据实际耕种面积征收,税额固定,而且坚持“见佃”原则,即征收对象为现耕种人,而不论这块土地是自有的还是租佃的。所以,地税有单独的一套土地统计机制和征管办法,即“青苗簿”,较租庸调的籍帐制度更符合基层的实际情况^[11]。再说户税,唐前期的户税是由综合多种按户交纳之税(杂税)和别税两部分组成,至开元年间已发展出较为完备的税制,其征税的基本做法是中央设定一个有大、小税年之分的总额,然后各地按户等高低向百姓摊派,并在征收对象上实行“见居”原则,既不区分土客,也不区分课与不课,工商、官吏、寄庄寄住、浮游等也一例纳税,所以具体分摊到每个家庭的个体税额是不固定的,会随地区、年份和户等的差异而有所不同,较租庸调的固定税额更为灵活,同时也为户税税额的不断提高留下了空间,“恰如滚雪球一般,越来越大,向国家主要税收发展”^[12]。

至肃、代时期,地税与户税等税种的适应性、灵活性及其征税能力得到了进一步的发展。在安史之乱后,人口逃散,户籍紊乱,“以人丁为本”的租庸调制无法再高效组织财政收入,政府转而加强对地税、户税及各类附加税或杂税的征收,资产税性质的税收收入占比大幅提高,并在实践中

产生了户无主客、夏秋两征、以钱为额、因支定收、租税三分等一系列征税原则或收支特点,为两税法改革奠定了基础。与此同时,各地自行其是,税制混乱不已,“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,官私惧有阙供,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”^[13]。

(二) 两税法的正式确立

面对税权旁落和税制混乱的局面,唐代宗统治前期也曾试图恢复租庸调制,但事与愿违^①。至建中元年(780年),唐王朝正式推行两税法改革。关于两税法的研究已经非常多,其中与本文研究相关的主要内容可以概括为以下三点。

第一,关于“两税”一词的含义,学界尚无定论^②。根据陈明光和孙彩红(2015),唐代两税法采取的是单一税制结构,以“两税”归并此前由地方政府征收的一切税收,并具体由两个计征依据不同的税项构成:一是根据户等高低配征的“两税钱”,二是计田配征的“两税斛斗”,与之前的户税和地税既有关联又有很大不同,不宜混为一谈;又因“两税钱”和“两税斛斗”一年都分两次征纳,分为夏税和秋税,故而有“夏秋两税”等名词^[18]。

第二,关于“两税”的计税依据,其基本原则是“户无主客,以见居为簿;人无丁中,以贫富为差”^[19],亦即“唯以资产为宗,不以丁身为本”^[4]。具体来说,资产又分为田地和杂产两部分。其中,“两税斛斗”是以田地作为计税依据,其征税对象也从原来“见佃”原则下的实际耕种人转变为土地持有者^[20],而以资产定户等高低再征“两税钱”时,是只论杂产,还是又包括田地,学者们意见不一^[21],但可以肯定的是,受制于当时社会经济发展水平等多种因素,国家正式法令在资产评估对象上没有做出明晰的界定。这一制度性缺陷,为政策执行留下了巨大的弹性空间,以至于在实践中无可避免地出现“放富役贫”等不公平现象^[22]。

第三,关于“两税”的税额标准,其设计初衷是“凡百役之费,一钱之敛,先度其数,而赋予人,量出以制入”^[19],但政策实践中的做法却是“每州各取大历中一年科率钱谷数最多者,便为两税定额”^[23],即各地以大历年间钱谷科率最高数量为总元额,然后分摊至每户、每亩的征收量为个体元额。至此,全国再无统一的税额标准,各地差别很大。而且,即便中央政府多次诏令三年一定两税,但各地长时间不定税,依旧额户、田、税率课征几乎成为常态,“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”^[13],赋税不均问题依然突出。

(三) 两税法的唐宋嬗变

从上述讨论中可知,两税法无疑是一项具有划时代意义的重大改革,但其存在的制度缺陷和执行弊端亦是显而易见的。所以,随着时间的推移,或是统治集团主动求变,或是被动适应社会变迁,两税法在唐宋之际发生了重大的变化。

第一,“两税”向单纯的田亩之税转变。唐代的两税法没有区分城镇和乡村,凡是“居人”都根据资产多少来定户等和缴纳“两税”,但因为资产构成的复杂性及其难以评估等原因,再加上城乡之间经济结构的差异,宋代把征自京城及诸州、县、寨、镇等各级城镇的正税命名为“城郭之赋”^[24];而乡村之中“财产税性质的户税在征税对象、征税物品上逐渐与田税趋同;随着税种自身萎缩,户税渐趋融入田税中,最终形成宋代二税即田税的局面”^[25]。

与之相适应的是,宋代实行新的“主客户制”,即城镇的坊郭户之中有房者为主户,无房者为

① 唐代宗统治前期的赋税政策是想恢复租庸调制,所采取的举措也并非失策,而且政策力度也非常大,但这些举措并未收到预想效果。究其根源,一方面是中央政治权力削弱,另一方面是中央重建租庸调制的努力与地方实际赋税征纳路径截然相反。参见吴树国(2021)^[14]。

② 关于“两税”名称的由来,历来多有分歧。既有学者认为,两税法得名于夏秋两征;也有学者认为,是因为包含了户税和地税两大主体税种而得名。相关的综述可参见李锦绣(2007)^[15]、陈明光和孙彩红(2021)^[17]。吴树国(2015)^[16]。

客户；乡村户之中有田产者为主户，无田产者为客户，并由主户承担国家的赋税和徭役，客户则只负徭役义务而无赋税负担。主户再根据资产的多少分为若干等。大致而言，乡村一二等户占地数百亩以上，田广资丰，被称为“上户”；四五等户占地数亩至数十亩之间，所获不足以糊口，被称为“下户”；而介乎于二者之间的“中户”则语义较为模糊，或是指三等户，或是指二三等户，抑或是指三四等户^[26]。至此，拥有一定土地规模的三等及以上户等的富民阶层（统称为“上三等户”）成为国家赋役的承担主体。

第二，附加税或杂税的膨胀与控制。虽然两税法强调“比来征科色目，一切停罢。两税外辄别率一钱，四等官准擅兴赋，以枉法论”^[27]，但事实上，随“两税”加征的附加税或杂税却日渐膨胀，至五代十国时，各类附加税或杂税已十分繁杂。入宋以后，尽管有所整顿，但也仍有相当多的附加税或杂税保留下来，统称为“杂变之赋”，“自唐以来，民计田输赋外，增取他物，复折为赋，所谓杂变之赋者也，亦谓之沿纳。而名品烦细，其类不一，官司岁附帐籍，并缘侵扰，民以为患”^[28]。为此，北宋仁宗和神宗两朝先后对杂变之赋进行改革，并称为“杂钱”，促使它们向单一税种转化^[29]。但出于应对浩繁的财政支出需要，北宋晚期和南宋时期再次派生出新的附加税或杂税，呈现出膨胀—控制—再膨胀的发展态势。

第三，徭役的归并、反复与转化。受制于社会经济发展水平等多方面原因，两税法中虽有“杂徭悉省”的规定，但徭役征派并没有取消。到了宋代，徭役再次从“两税”中独立出来，形成了以衙前、里正等内容的职役和以征发普通劳役为内容的夫役。其中，按照户等轮流当差的职役负担较为繁重，矛盾也较为突出，成为两宋赋役制度改革的主要内容之一；相比之下，夫役负担在整体上呈减轻的趋势，并向代役税转化等形式，摊丁入亩趋势初现。

第四，商税从“两税”中独立出来。两税法对“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”^[19]，但商税不必局限于夏秋两征，便逐渐从“两税”中独立出来。再加上唐中后期以来国家建立与工商业者共利分利的机制，至宋代更是发展较为完备的商税制度和专卖制度，来自商税和专卖收入等工商业收入逐渐超过农业赋税收入，成为国家财政的重要支柱^①。虽然商税和专卖收入不是本文的研究主题，但工商业收入的发达，既在一定程度上缓解了“两税”的征收压力，同时也为国家采取措施来均平赋税提供了政策空间。

三、两税法的收入分配效应与赋税不均的纠偏措施

在两税法改革的同时，“田制不立”和“不抑兼并”成为新的政策取向^②：一方面，土地产权交易更加活跃，土地占有趋于集中，富民阶层崛起，贫富升降速率明显加快；另一方面，租佃关系愈加发达，人身依附关系松弛，农民获得更多自由，社会地位相对提高，在一定程度上促进了社会生产力水平的提高和农商经济的繁荣。我国古代人口规模在两宋时期实现台阶式“跃升”就是很好的证明。^③当然，富民阶层存在着通过隐匿田产等方式逃避国家赋税的强烈动机，而获得更多自由的农民在生产生活上也面临着更大的风险。所以，国家需要采取土地清丈和建立以贫民下户为重点的因灾减免救济制度等措施来解决赋税不均问题。

① 据贾大泉(1981)^[30]的测算，在至道末年(997年)，宋代农业“两税”占赋税总收入的比重为65%，到了天禧末年(1021年)，这一比重就降至48%，到了熙宁十年(1077年)更是下降至31%。反之，包括商税和盐、茶、酒等专卖收入在内的其他赋税收入占比则快速上升。

② 需要说明的是，唐宋之际的“不抑兼并”是有特定所指的，即对于土地产权的转移实行“不抑兼并”政策，但与此同时，对于具有集地主、商人于一身的“兼并之家”不仅采取抑制政策，而且在抑制的广度与深度上均超过汉唐时期。参见李华瑞(2022)^[31]。

③ 在中国古代，通过人口增殖以获得大量的劳动力是个体小生产农业内在的经济的要求，是个体小生产农业存在和发展的必要条件。所以，人口的增长往往就标志着社会生产力的增长，人口的减少，则标志着生产力的衰退。参见宁可(2022)^[32]。

(一) 两税法的收入分配效应

1. 富民阶层的崛起与贫富升降速率的加快。在均田制下，国家通过向少地无地农民拨补闲荒地和限制土地交易等方式来维持小农经济的运行，这在王朝前期的确能起到一定的积极作用，但随着时间的推移，不仅国家终将面临无地可授的局面，而且土地交易的禁令也会渐趋松弛，土地兼并问题亦随之突显，以至于“虽有此制，开元之季，天宝以来，法令弛宽，兼并之弊，有逾于汉成、哀之间”^[33]。这一期间，社会上存在着两股不同的兼并势力：一类是权贵官僚地主，主要通过国家赐田和通过购买等方式来扩占土地，而且多以行政权力的赏赐为其主要来源；另一类是身为平民的富民阶层，主要通过买卖来扩占土地，而随着商品经济的发展，这一富民阶层在唐前期已经初具规模，但其超限占有的土地尚未取得完全的合法地位^①。

两税法改革后，国家放弃了大规模调整土地所有权结构的努力，其重心转向允许和规范土地自由买卖，并逐步建立一套较为完整的制度体系来保护土地私有产权。在这一过程中，一方面，土地产权交易的自主程度提高，土地交易市场更加活跃，“千年田换八百主”，更多的私有者进入产权的权利束，产生了较大的产权倍乘效应，从而在整体上推动社会经济发展^②；另一方面，富民阶层所占有的大量土地也获得了合法地位，并成为兼并土地等社会资源的主力军，土地占有趋于集中。而且，随着经济实力的壮大，唐宋以来的富民阶层在乡村社会经济中发挥着越来越越重要的作用：一是富民收纳佃户，管理并监督生产过程，成为社会生产活动的主要组织者；二是富民是国家赋役的主要承担者；三是富民是国家赋税征发和维持地方治安等乡治的主体；四是富民通过减少政府开支和向贫民提供救灾物资等方式成为灾荒之时的稳定器^[36]。

当然，有别于汉唐时期世家大族的土地兼并及其所附带的占田规模的等级性、地权流通的凝固性和扩田置产的掠夺性特征^[37]，唐宋以来富民阶层所占有的土地具有很强的流动性，即在商品经济发展、土地交易频繁以及大户分家析产等过程中，富民破落为贫民的事例寻常可见；反过来，贫民也拥有依靠自身努力上升为富民的可能，整个社会的贫富升降速率明显加快，正所谓“贫富无定势，田宅无定主，有钱则买，无钱则卖”^[38]。

2. 租佃关系的发达与农民获得更多的自由。随着富民阶层的崛起及其所占有土地的扩大，通过书面契约形式建立起来的租佃关系也逐步发展起来。至迟到北宋中叶已可明显看出，契约租佃经济成为当时农业经济体制的主要表现形式^[39]，土地占有的集中与土地经营的分散两种现象并存。在这种背景下，附加在农民身上的人身依附关系也渐趋松弛，农民获得更多的自由，社会地位也相对提高，并具体表现为以下两个方面：

第一，客户与主户之间的人身依附关系趋于松弛。在宋代的“主客户制”下，贫富主客皆为国家的编户齐民，在政治上和法律上是相对平等的，再加上他们在经济上相互需要，促使双方基于单纯的经济因素来考虑和确立彼此之间的租佃关系^[40]，这与汉唐时期的部曲、奴婢、徒附、宾客等靠交出人身权利取得私家地主的庇护已大不相同，佃户日趋普遍地享有迁徙自由和退佃权利^[41]。而且，为了缓和社会矛盾，国家权力从土地所有制结构的调整中抽身出来后，便逐步转向租佃领域，企图通过限定和干预民间租率来调节主客关系，多少改善一点佃农处境^[42]。然而，上述情况在北宋后期（主要是宋徽宗时期）发生逆转，并一直延续至南宋。由于权势膨胀权贵官僚地主，不仅加大对佃农和自耕农的剥削力度，而且还力图扩大地主与农民之间的贵贱等级关系，引发了农民阶级的剧烈反抗。所以，北宋末年方腊所提出的“平等”口号和两宋之交钟相等等所倡导的“等贵贱，均贫富”要求，不仅将矛头指向地主阶级的经济剥削，也有反抗等级压迫的内涵^[43]。

① 《唐律疏义·户婚·占田过限条》中规定：“诸占田过限者，一亩笞十；十亩加一等，过杖六十；二十亩加一等，罪止徒一年”^[34]。

② 所谓产权的“权利束”包含了所有权、占有权、经营权、处置权、收益权和阻止他人侵害权等诸多权利。参见刘云(2019)^[35]。

第二,国家对农民的人身支配关系趋于弱化。在唐前期,以庸代役的出现,在一定程度上减弱了官府对服役者的人身束缚,但在“以人丁为本”的赋税结构下,严厉的户籍管控制度依然存在,严格限制农民的迁徙自由。而两税法确立的“户无主客,以见居为簿;人无丁中,以贫富为差”基本原则,不仅实现了从“税人”为主到“税地”为主的重大转变,更是促成了国家对人丁控制的松弛。此外,在唐宋之际,虽然徭役制度多有反复,但总的趋势是“一代二雇三转化”,摊丁入亩趋势初现^[44],这既减轻了贫民下户的徭役负担,又更进一步弱化了国家对这部分群体的人身支配关系,农民拥有更多的自由。

(二) 赋税不均的纠偏措施

在“以资产为宗”的税制结构下,富民阶层成为“两税”的纳税主体,但是他们会通过隐匿田产等方式来逃避赋税,这既影响了国家财政收入的征收,也关系到赋税政策的公平性。而且,在面对各种灾害时,不同财力水平的家庭在抗风险能力上存在明显差异,需要国家在减免赋税或开展救济时进行区别对待,确保贫民下户能维持最基本的生产生活所需。凡此种种,都需要国家采取措施来应对。

1. 土地清丈工作与均平赋税的努力。“两税”是以田产为最主要的计征依据,各家各户所登记的田亩数量和等级确切与否就成为一项极为重要的基础性工作。因此,从晚唐的“均田图”到北宋的“千步方田法”和“方田均税法”,再到南宋的“经界法”和“排推法”,其中有一条贯穿始终的改革主线就是均平赋税。

(1) 晚唐元稹的“均田图”。如前所述,在两税法改革后,尽管唐朝中央政府多次诏令三年一定两税,但各地长时间不定税,依旧额户、田、税率课征几乎成为常态。例如,元稹在任同州刺史期间,就发现“右件地,并是贞元四年检责,至今已是三十六年。其间人户逃移,田地荒废。又近河诸县,每年河路吞侵,沙苑侧近,日有沙砾填掩,百姓税额已定,皆是虚额征率。其间亦有豪强兼并,广占阡陌,十分田地,才税二三,致使穷独逋亡,赋税不办,州县转破,实在于斯”,但如果差遣官吏检量,又担心疲人烦扰等问题,于是“令百姓自通手实,又令里正手书等傍为稳审,并不遣官吏擅到村乡。百姓等皆知臣欲一例均平,所通田地,略无欺隐。臣便据所通,悉与除去逃户荒地及河侵沙掩地,其余见定顷亩,然后取两税元额地数,通计七县肥瘠,一例作分抽税。自此贫富强弱,一切均平”^[45]。简言之,元稹通过百姓的自通手实和乡村基层组织的审核等程序,按照上报的土地数量和肥瘠状况将一州的元额在各县之间及各县内部进行重新分配,取得了一定的积极效果。虽然元稹的“均田”工作只在同州推行,但对后世影响很大。例如,周世宗曾于显德五年(958年)将元稹的“均田图”发放到全国各地,作为均定田税的一个借鉴^[46]。在上述措施中有两点做法及其后续发展尤为值得关注:

第一,百姓的自通手实。百姓之所以愿意主动申报,除了贫民下户需要改变“地少税重”的状况外,还有一个非常重要的产权保护激励,即“谁承担田税谁就享有对该地的所有权”^[47],特别是在土地交易与契约租佃关系渐趋发达的情况下,“为了保障契约得到有效执行,或者得到信用背书,在双方已有约定,同时也有见人、保人的情形下,还要引入官府权力作为更高等级的背书”^[48]。在这一过程中,土地产权的保护、土地交易的认定及相应税额的交割等事务的制度安排,就成为官府与民众共同关心的问题。所以,从晚唐时期的“户帖”到宋代的“地契”等制度安排,既是国家征收“两税”的重要政策工具,也是确认土地产权的归属及其合法性的重要法律凭证,正所谓“盖至于今,授田之制亡矣。民自以私相卖易,而官反为之司契券而取其直”^[49]。当然,富民上户也会采取各种逃税的办法,“富民买田而不收税额,谓之有产无税,贫民卖田而不推税,谓之产去税存”^[50],“有产无税”与“产去税存”现象并存。

第二,乡村基层组织的审核。元稹在《同州奏均田状》中只提到“又令里正手书等傍为稳

审”^[51]，但没有详细说明里正、手书等基层人员的家世背景和职能分工，但就历史趋势而言，晚唐五代是我国传统乡里制度从“乡官制”转向“职役制”转变的关键时期，“乡里组织领袖的选任由以德才为主要标准的荐任制和选任制向以财力为主要标准的轮差制转变”^[52]，而“国家以富民作为乡治主体是从让其承担赋税运输与征派之责开始的”^[53]。因为由富民充任的里正、手书等基层人员在赋税征派上的责任很重，同时权力也很大，所以他们的品行操守和行政能力对于完成国家赋税的征收任务就显得尤为重要。至宋代时，将那些吏人以及乡官、里正、手书等赋税征收的经办者纳入“形势版籍”管理，主要是出于监督的考虑^[54]。

与此同时，有些地方也会采取差官检田的办法。例如，唐敬宗时，湖州刺史庾威所采取的均税办法就是差官检量，但因扰民问题而没有成功。至五代时期，各个政权在土地统计的问题上出现了百姓自通手实与差遣官吏检田两种手段交替使用的现象^[55]。但总的来说，由于吏治等原因，差遣官吏检田的效果不佳，所以权衡利弊之下，各个政权更倾向于采用百姓自通手实为主，差遣官吏检田为辅。

(2) 北宋的“千步方田法”与“方田均税法”。如前所述，采取百姓自主申报加基层组织审核的办法，能起到一定的作用，但由于富民阶层存在着逃避国家赋税和侵占小农利益的强烈动机，至宋初时，赋税不均的问题再次被朝野所关注，就连宋真宗也认识到“天下税赋不均，豪富、形势者田多而税少，贫弱地薄而税重，由是富者益富，贫者益贫”^[56]。

宋代大规模土地清丈工作始于宋仁宗时期。庆历三年(1043年)，郭諮在洺州肥乡县(今属河北)推行“千步方田法”，其主要工作是按田亩实数定税，以堵塞逃税行为和消除无地有税现象，“四出量括，遂得其数，除无地之租者四百家，正无租之地百家，收逋赋八十万，流民乃复”^[57]。之后，又在蔡州上蔡县(今属河南)实行，括出26930余顷逃税田，取得了一定的积极效果。但由于实施过程中阻力很大，清丈工作半途而废，“自郭諮均税之法罢，论者谓朝廷徒恤一时之劳而失经远之虑。至皇祐中，天下垦田视景德增四十万七千顷，而岁入之谷乃减七十一万八千余万石，盖田赋不均，故其弊如此”^[58]。

王安石变法时，于熙宁五年(1072年)推行“方田均税法”，再次启动大规模土地清丈工作，其主要做法是“以东南西北各千步，四十一顷六十六亩一百六十步为一方。岁以九月，县委令佐，分地丈量，随陂原平泽而定其地，因赤淤黑垆而辨其色。量毕，以地及色，参定肥瘠，而分五等，以定税则。至明年三月毕，揭以示民，一季无讼，即书户帖，连庄帐付之，以为地符。均税之法，县各以其祖额税数为限，……有方帐，有庄帐，有甲帖，有户帖，其分烟析生、典卖转移，官给契，县置簿，皆以今所方之田为正”^[59]。简言之，以“方”为丈量单位，在官府委派的官吏与当地百姓的共同参与下，把“方”内各户田亩面积登记到方帐、庄帐和甲帖、户帖上，然后再根据土地肥瘠程度确定相应的税额；经公示无异议后，把登载该户田亩面积的庄帖和户帖发给民户，作为地契凭证。该办法曾在京东等部分地区陆续实行，清查出一部分豪强地主的隐田匿税行为，减轻了一些耕种贫瘠土地的农民的重税之苦，对于增加财政收入和均平税负起到了一定的积极作用，但由于官吏扰民及豪强地主的强烈反对等原因，前后只实行了十余年时间。

(3) 南宋的“经界法”与“排推法”。宋室南渡后，因百姓流离、税籍散失和征管混乱等原因，赋税不均的问题变得更加严重。所以，在宋金首次和议后，核定田产和整理税籍之事就被提上议事日程。时任两浙转运副使的李椿年在绍兴十二年(1142年)上书建议实行“经界法”，并于次年六月颁行各路。与北宋“方田均税法”不同的是，“经界法”以都保为单位，官府动员保正长们召集田主和佃客，按坵画出各户田产分布图，一个都保之内应有多份以坵为单位的田产图，田主和佃客要在涉及自家田产的坵图上签字画押，保正长们要在每份坵图上签字画押，这是信誉保证；然后再按照图上所载的各户田产信息，以户为单位制造砧基簿，以记录自家田产位置和面积等详细信

息，并在县、州和转运司三级机构存档；官府再按图核实各户所报是否属实，隐瞒不报的部分，一经查出即被充公。由此可见，“经界法”的关键在于以民户自主申报为主，并结合以官府派员核查的办法，而砧基簿上的田产信息既是国家征税的基本依据，也是民户田产的法律证明文书，明代的“鱼鳞图册”即导源于此。尽管该办法存在着涉及范围广、丈量技术繁、改革阻力大和运行成本高等问题，但总的来说，改革还是比较成功的，在一定程度上缓解了当时社会的税负不均问题。

当然，“经界法”也不是可以一劳永逸的。随着时间的推移，版籍不正和经界不均等问题会再次出现。至南宋末年，一种简易版的“经界法”——“排推法”被推行开来，其主要做法是由乡村都保乡役依据原有的经界图册重新核定田产赋税，“订田亩税色，载之图册，使民有定产，产有定税，税有定籍”^[60]，而官府只负领导、督促之责，以求简便易行。时值南宋亡国前夕，“排推法”推行范围有限，再加上地方吏治败坏等原因，成效有限。

2. 建立以贫民下户为重点的赋税减免和救济制度。如前所述，获得更多自由的农民在生产生活上面临更大的风险，特别是在遭遇各种不可抗力的自然灾害时，极易发生动乱或起义，但宋代却是我国古代历史上唯一一个不曾爆发全国性农民起义的王朝。虽然其中有多方面的原因，但宋代较为发达的民生福利思想与社会救济制度可谓是功不可没，“水旱蝗螟饥疫之灾，治世所不能免，然必有以待之。……宋之为治，一本于仁厚，凡振贫恤患之意，视前代尤为切至”^[61]。

“救荒之务，检放为先。行之及早则民知有所恃赖，未便逃移；放之稍宽则民间留得禾米，未便缺乏”^①，减免赋税徭役是国家灾荒救济的重要措施之一。根据薛政超(2020)，唐前期在减免赋税徭役时主要考虑受灾百姓的田业受损程度，而其贫富户等并不在考虑范围之内，但到了唐中叶以后，不问贫富一例减税的原则悄然发生改变，逐渐形成了以贫民下户为重点的赋税减免制度，到了宋代，还为贫民下户因灾蠲税的重心区分出等级层次，使之更为制度化和规范化^[63]。

而且，宋代通过严格的抄割制度将国家对严重自然灾害后的下户贫民的救助落到实处。所谓抄割是北宋中期至南宋在救荒和社会救助活动中普遍实行的一种排查核实登录制度，其目的主要有二：一是调查登记受灾人数，即救助范围；二是排查核实，防范假冒，使救助落到实处。所以，与政府出于课税或征役等需要而编制的丁簿、五等丁产簿、税帐、保甲簿等户口统计系统不同的是，抄割作为赈灾户口统计系统，是为救助民众提供依据，带有一定的“养民”和“回馈”色彩，户等越高得到的救助或资助就越少，政策向户等较低的贫民倾斜，使得他们能获得最基本的生产生活所需^[64]。

四、结论与启示

虽然农业税早已退出我国的历史舞台，现代税制建设及其运行机制的复杂性更非传统农业社会所能比拟，但我们仍然可以从唐宋之际的两税法改革及其收入分配效应的历史经验中得到以下四个方面的结论与启示：

第一，落实公平原则是税收制度的生命力之所在。在唐前期，作为主体税种且“以人丁为本”的租庸调制是与均田制密切联系在一起，国家通过向少地无地农民拨补闲荒地和限制土地交易等方式来促进小农经济发展与培植税源基础。然而，当均田制逐步成为具文时，租庸调制的积极效应及其公平性也就无从谈起；反之，地税和户税等辅助税种之所以能够不断发展壮大，并最终在唐中期归并整合成一个新的税制体系——两税法，这与其所贯彻的“以资产为宗”的相对平均原则是密不可分的，适应了当时社会土地占有和财富分配日益不均的历史趋势。由唐入宋，随着税制结构从

① 原文出自朱熹延和奏劄，引自俞森(2018)^[62]。

“税人”为主转向“税地”为主，拥有一定土地规模的富民阶层成为国家赋税的承担主体，并在乡村经济生产、社会治理和公益事业等方面发挥非常重要的作用；与此同时，国家放松了对人丁的控制，加上契约租佃关系的发达，强加于农民身上的人身支配关系趋于松弛，农民获得更多自由，在一定程度上促进了农业生产力水平的提高和农商经济的繁荣。

当然，公平原则的落实亦不是一个冠冕堂皇的理念就能解决问题的，这既需要完备的制度设计，也有赖于良好的政策执行，二者缺一不可。两税法改革开启了“以资产为宗”的新格局，其税制层面的公平性较“以人丁为本”的租庸调制有了明显改进，但政策实践中的赋税不均问题却依然突出。特别是当富民阶层成为国家赋税的承担主体后，他们会通过隐匿田产等方式来逃避赋税，这既影响了国家财政收入的征收，也关系到赋税政策的公平性问题。所以，从晚唐的“均田图”到北宋的“千步方田法”和“方田均税法”，再到南宋的“经界法”和“排推法”，其中有一条贯穿始终的改革主线就是清丈土地与均平赋税。

第二，完备的产权保护制度与税收政策发挥调节收入作用是可以兼容的。在两税法改革后，“不立田制”和“不抑兼并”成为新的政策取向，国家放弃了大规模调整土地所有制结构的努力，其重心转向允许和规范土地自由买卖，并逐步建立一套较为完整的制度体系来保护土地私有产权。在这一过程中，土地产权的保护、土地交易的认定及相应税额的交割等事务的制度安排，就成为官府与民众共同关心的问题。所以，从晚唐时期的“户帖”到宋代的“地契”等制度安排，既是国家征收“两税”的重要政策工具，也是确认土地产权的归属及其合法性的重要法律凭证。这其中蕴含了一个非常重要的产权保护激励机制，那就是“谁承担田税谁就享有对该地的所有权”，特别是在土地交易与契约租佃关系渐趋发达的情况下，为了保障契约得到有效执行，需要引入官府权力作为更高等级的背书。这也是唐宋之际历次大规模土地清丈工作都离不开百姓的自通手实的关键所在，清丈工作需要百姓的自通手实与官府的差官检田相结合。

第三，土地兼并的根源很多，既有市场因素，也有非市场因素，由此所产生的社会问题也是有所不同的。在唐宋之际，一方面土地交易更加活跃，土地占有趋于集中，但另一方面富民阶层所占有的土地具有很强的流动性，整个社会的贫富升降速率明显加快。而且，在宋代的“主客户制”下，贫富主客皆为国家的编户齐民，在政治上和法律上是相对平等的，再加上他们在经济上相互需要，促使双方基于单纯的经济因素来考虑和确立彼此之间的租佃关系。然而，这种情况在北宋后期（主要是宋徽宗时期）发生逆转，并一直延续至南宋。这主要是由于权贵官僚地主的权势膨胀，他们不仅加大对佃农和自耕农的剥削力度，而且还力图扩大地主与农民之间的贵贱等级关系，引发了农民阶级的剧烈反抗。尽管这已不是税收政策所能解决的问题，但我们在总结历史经验时，需要对市场因素与非市场因素在推动土地兼并过程中不同的作用机制及其后果有一个客观且清醒的认识。

第四，税收政策要体现对社会弱势群体的优惠和照顾。汲取财政收入固然是税收政策的基本职能，但在“取民”的同时也不能忽视了“养民”的重要性。如前所述，获得更多自由的农民在生产生活上面临更大的风险，特别是在遭遇各种不可抗的自然灾害时，是极易发生动乱或起义的，但宋代又是我国古代历史上唯一一个不曾爆发全国性农民起义的王朝。其中的原因是多方面的，而宋代较为发达的民生福利思想与社会救济制度可谓是功不可没，通过建立以贫民下户为重点的因灾减免救济等制度，使得这部分群体在应对灾害时能获得最基本的生产生活所需，留下一息生存的机会，从而消弭了形成全国性民变的可能性。

参考文献：

- [1] 赵靖. 中华文化通志·经济学志[M]. 上海：上海人民出版社，1998：19-21.
- [2] 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[J]. 历史研究，1999，(2)：41-51.

- [3] 陆贽. 陆贽集[M]. 北京: 中华书局, 2006: 720.
- [4] 陆贽. 陆贽集[M]. 北京: 中华书局, 2006: 722.
- [5] 童光辉. 收入分配视角下的汉唐时期赋税制度变迁及启示[J]. 税务研究, 2022, (10): 128-135.
- [6] 阎守诚, 宁欣. 中国大通史·隋唐五代: 全2册[M]. 北京: 学苑出版社, 2017: 258.
- [7] 李林甫, 等. 唐六典[M]. 北京: 中华书局, 2014: 74.
- [8] 刘昫, 等. 旧唐书[M]. 北京: 中华书局, 1975: 3420.
- [9] 李锦绣. 唐代财政史稿(第二册)[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2007: 103.
- [10] 李锦绣. 唐代财政史稿(第二册)[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2007: 187.
- [11] 吴树国. 承续与变迁: 唐宋之际的田税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021: 31.
- [12] 李锦绣. 唐代财政史稿(第二册)[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2007: 186.
- [13] 陆贽. 陆贽集[M]. 王素, 点校. 北京: 中华书局, 2006: 724.
- [14] 吴树国. 承续与变迁: 唐宋之际的田税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021: 35-36.
- [15] 李锦绣. 唐代财政史稿(第五册)[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2007: 4.
- [16] 陈明光, 孙彩红. 中国财政通史(第四卷)隋唐五代财政史[M]. 长沙: 湖南人民出版社, 2015: 413.
- [17] 吴树国. 承续与变迁: 唐宋之际的田税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021: 39-42.
- [18] 陈明光, 孙彩红. 中国财政通史(第四卷)隋唐五代财政史[M]. 长沙: 湖南人民出版社, 2015: 416.
- [19] 刘昫, 等. 旧唐书[M]. 北京: 中华书局, 1975: 3421.
- [20] 吴树国. 承续与变迁: 唐宋之际的田税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021: 44.
- [21] 陈明光, 孙彩红. 中国财政通史(第四卷)隋唐五代财政史[M]. 长沙: 湖南人民出版社, 2015: 416.
- [22] 陈明光. 试论汉宋时期农村“计赀定课”的制度性缺陷[J]. 文史哲, 2007, (2): 61-68.
- [23] 陆贽. 陆贽集[M]. 北京: 中华书局, 2006: 721.
- [24] 李华瑞. 宋型国家历史的演进[M]. 北京: 商务印书馆, 2022: 309.
- [25] 吴树国. 承续与变迁: 唐宋之际的田税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021: 43.
- [26] 张其凡. 中国大通史·宋: 全2册[M]. 北京: 学苑出版社, 2017: 166.
- [27] 王钦若, 等. 册府元龟[M]. 北京: 中华书局, 1960: 1058.
- [28] 李焘. 续资治通鉴长编[M]. 上海师大古籍所, 华东师大古籍所, 点校. 北京: 中华书局, 2004: 2642.
- [29] 吴树国. 承续与变迁: 唐宋之际的田税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021: 122.
- [30] 贾大泉. 宋代赋税结构初探[J]. 社会科学研究, 1981, (3): 51-58, 81.
- [31] 李华瑞. 宋代“兼并之家”考析[J]. 历史研究, 2022, (2): 178-188.
- [32] 宁可. 试论中国封建社会的人口问题[M]//宁可. 宁可文集. 第一卷. 北京: 人民出版社, 2022: 226-250.
- [33] 杜佑. 通典[M]. 北京: 中华书局, 2016: 33.
- [34] 岳纯之, 点校. 唐律疏议[M]. 上海: 上海古籍出版社, 2013: 204.
- [35] 刘云. 宋代产权制度研究[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2019: 2, 37.
- [36] 薛政超. 规模·品格·角色·范式: 唐宋“富民”考论[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2020: 3.
- [37] 葛金芳. 两宋社会经济研究[M]. 天津: 天津古籍出版社, 2010: 26.
- [38] 袁采. 袁氏世范[M]. 北京: 商务印书馆, 2017: 159.
- [39] 张其凡. 中国大通史·宋: 全2册[M]. 北京: 学苑出版社, 2017: 168.
- [40] 薛政超. 规模·品格·角色·范式: 唐宋“富民”考论[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2020: 76-77.
- [41] 张其凡. 中国大通史·宋: 全2册[M]. 北京: 学苑出版社, 2017: 169.
- [42] 张其凡. 中国大通史·宋: 全2册[M]. 北京: 学苑出版社, 2017: 157.
- [43] 李文治, 江太新. 中国地主制经济论: 封建土地关系发展与变化[M]. 北京: 知识产权出版社, 2020: 301-307.
- [44] 葛金芳. 土地赋役志[M]. 上海: 上海人民出版社, 1998: 381.
- [45] 元稹. 元稹集[M]. 北京: 中华书局, 2015: 501-502.
- [46] 王溥. 五代会要[M]. 上海: 上海古籍出版社, 2006: 307.
- [47] 李文治, 江太新. 中国地主制经济论: 封建土地关系发展与变化[M]. 北京: 知识产权出版社, 2020: 77.
- [48] 耿元骊. 唐宋乡村社会与国家经济关系研究[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2021: 142.
- [49] 刘公纯, 王孝鱼, 李哲夫, 点校. 叶适集[M]. 北京: 中华书局, 1961: 652.
- [50] 薛政超. 规模·品格·角色·范式: 唐宋“富民”考论[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2020: 110.
- [51] 元稹. 元稹集[M]. 北京: 中华书局, 2015: 501.

- [52] 赵秀玲. 中国乡里制度[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 1998: 78.
- [53] 薛政超. 规模·品格·角色·范式: 唐宋“富民”考论[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2020: 102.
- [54] 吴树国. 承续与变迁: 唐宋之际的田税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021: 246.
- [55] 吴树国. 承续与变迁: 唐宋之际的田税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2021: 223.
- [56] 徐松. 宋会要辑稿[M]. 北京: 中华书局, 1957: 4810.
- [57] 脱脱, 等. 宋史[M]. 北京: 中华书局, 1985: 10530.
- [58] 马端临. 文献通考[M]. 北京: 中华书局, 2011: 99.
- [59] 马端临. 文献通考[M]. 北京: 中华书局, 2011: 100 – 101.
- [60] 脱脱, 等. 宋史·[M]. 北京: 中华书局, 1977: 4181 – 4182.
- [61] 脱脱, 等. 宋史·[M]. 北京: 中华书局, 1977: 4335.
- [62] 俞森. 荒政丛书(一)[M]. 北京: 中国书店, 2018: 33.
- [63] 薛政超. 规模·品格·角色·范式: 唐宋“富民”考论[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2020: 152.
- [64] 李华瑞. 宋型国家历史的演进[M]. 北京: 商务印书馆, 2022: 202 – 207.

Institutional Changes and Enlightenment of the Liang-shui-fa System during the Tang and Song Dynasties from the Perspective of Income Distribution

TONG Guanghui¹, WANG Wulin²

(1. Zhejiang Research Institute of ZUFE-UCASS, Hangzhou 310018, China;

2. School of Finance, Taxation and Public Administration, Tongling University, Tongling 244061, China)

Abstract: The reform of the Liang-shui-fa System opened up a new pattern of “asset-based,” and its fairness on the tax dimension was significantly improved compared with the “people-oriented” pattern of the Zu-yong-diao system. However, the uneven tax burden in policy practice was still an outstanding issue. In turn, how to equalize the tax burden became a main thread of the tax system reform during the Tang and Song Dynasties. At the same time, the state gave up its efforts to adjust the structure of land ownership on a large scale. On the one hand, land transactions became more active, land ownership tended to be concentrated, the wealthy farmer class rose, and the change rate between the rich and the poor was significantly accelerated. On the other hand, with the advancement of tenancy relationships, farmers gained more freedom with a relatively improved social status under loose personal appendent relations. To some extent, such a situation promoted the improvement of agricultural productivity and the prosperity of the commodity economy. To be sure, there remained behaviors such as evading state taxes and encroaching on the interests of small farmers among the wealthy farmer class, and farmers who gained more freedom faced greater risks in production and life. Therefore, the state had to take measures to rectify tax evasion, develop social welfare undertakings, and guide and give full play to the active role of the wealthy farmer class in grassroots governance and charity. Historical experience shows that “wealth” and “equity” are not necessarily opposites. The key lies both in protecting people’s enthusiasm for creating wealth and regulating the construction of the tax system; distributing the tax burden fairly, developing social welfare undertakings, giving full play to the power of public welfare, and promoting cooperation between the public and the private sector to promote the improvement of income distribution and the improvement of people’s livelihood and well-being.

Key words: Income Distribution; Tang and Song Dynasties, Liang-shui-fa System; Equal Principle; Property Tax

(责任编辑: 朱 丹)