

论唐代税收体系和结构的发展变化

刘玉峰

(山东大学历史文化学院, 山东 济南, 250100)

摘要:以德宗建中元年租庸调制的废弃和两税法的实行为分界, 唐代税收体系和税收结构呈现出前后两个时期的鲜明特点。唐前期的租庸调制继承并总结了北魏隋朝以来的租调制, 唐后期两税法 and 多种工商业税的推行则全面开启了征收资产税的法制化新里程。唐代国家税收体系和税收结构总体呈现出的由租庸调农业税为主向多元资产税并存的转化变动特点, 对宋代以后的国家税收形态产生了重大的影响, 也体现了唐代社会乃至中古封建社会的经济变动和社会发展。

关键词: 税收体系; 税收结构; 经济变动; 社会发展

中图分类号: F129.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1001-778X (2003) 03-0059-05*

The Development of Tax System and Structure in the Tang Dynasty

LIU Yu-feng

(School of History and Culture, Shandong University, Jinan, Shandong, 250100, China)

Abstract: The tax system and structure assumed distinct aspects before and after the abolition of The Zu-Yong-Diao System and the implementation of The Two Taxes System in 780 A. D. The Zu-Yong-Diao System at the early period of the Tang Dynasty continued the Zu-Tiao System that had been carried out from Bei Wei to the Sui Dynasty. The Two Taxes system and many industry-commerce taxes at the late period of the Tang Dynasty opened a new mileage of imposing assets tax. The change in the state tax system and structure of the Tang Dynasty from Zu-Yong-Diao farming tax to the coexistence of many assets taxes had exerted great influences on the state tax modes since the Song Dynasty, which, in a way, reflected the economic and social development in the Tang society and even the entire feudal period of China.

Key words: tax system; tax structure; economic change; social development

税收体系一般指政府通过立法所确立的各类税种之间所形成的关系, 这样的关系又决定着各类税种在国家税收总额中的比例构成, 即税收结构。随着政治、经济、军事形势的演变, 有唐一代的税收体系和税收结构多有发展变化, 尤以中唐时期为剧烈, 并以德宗建中元年(780年)租庸调制的最终废弃和两税法的全面实行为分界, 形成前后两个时

期各具特色的体系与结构特点, 直接影响了宋代以后的国家税收形态, 在中国封建税收史上具有承前启后的历史地位。以学界关于唐代税收制度的丰硕成果为基础, 结合个人学习探索的一孔之见, 概要阐述唐代税收体系和税收结构的发展变化情形, 以图从一个层面观察唐代社会乃至中古封建社会的前后变迁。

*收稿日期: 2003-03-20

基金项目: 山东大学人文社会科学青年成长基金项目“唐代经济结构研究”阶段性成果(02JS04)

作者简介: 刘玉峰(1965—), 男, 山东新泰人, 山东大学历史文化学院副教授、历史学博士、博士后, 主要从事隋唐史和中国古代经济史研究。

唐前期的税收体系和结构

唐前期按丁征收的租庸调农业税是最主要的税种,长期支撑了国家财政。同时,按照土地和财产征收的地税与户税,以及附加于租庸调、地税、户税之上的多种附加税,也是重要税种。随着均田制的逐渐瓦解,租庸调征收在国家税收总量中的比例趋于下降,地税、户税和附加税的比例逐步提高,税收结构发生了由税人为主向税地、税资产为主的明显变化,为后来两税法的实行奠定了基础。以下通过对唐前期主要税种实际变化情形的简要考察,来予以具体阐述。

1. 租庸调农业税及其折纳形式 唐王朝建立后,继续推行北朝隋代以来的均田制和租调制,授予广大民户以一定数量的国有土地,^①使其从事耕织生产,能够有能力负担国家赋役。同时推行严格的计帐制度和户籍制度,“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”,[1](卷3《尚书户部》,P65)为均田民户建立起详备的档案资料。通过这些制度,既可实现著民于田,稳定耕织结合的小农经济基础,又可适量调节贫富分化,保障封建统治秩序。租庸调制是以均田制为基础的赋税制度。它规定:“每丁岁入租粟二石。调则随乡土所产,绫绢絁各二丈,布加五分之一。输绫绢絁者,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,旬有五日免其调,三旬则租调俱免。”[2](卷48《食货志上》,P2088—2089)又规定,“水旱霜蝗耗十四者,免其租;桑麻尽者,免其调;田耗十之六者,免租调;耗七者,课役俱免”。[3](卷51《食货志一》,P1343)不过,租庸调制属于上层建筑范畴的法律税制,在实行中又有其独立性,并不完全依托和建基于均田制,并不取决于每户和每丁实际授田是否足额,在没有复除、蠲免情况下,只要是在籍均田课户,户内有成年男丁,就要按照每丁每年相同的数额负担租庸调,被称为丁租、丁调和丁庸,实际上是按丁征收而不计田产,即计丁课税。执行统一的长期稳定的税收标准,仍是人头税。这表明唐王朝依旧采取了通过分配一定数量的国有土地以固着民户,并对民户实施超经济剥削的土地制度和赋税制度,承继了北魏、北齐和隋代以来的田制和税制。需要指出的是,租庸调制以丁为单位征收而不计占有土地与财产的多少,造成了税负的极端不合理。对此连唐人也不讳言,杜佑即说租庸调制“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”。[4](卷7《食货七·丁中》,P175)

在实际执行过程中,根据各地物产情况和政府具体需要,租庸调征收采取灵活变通、形式多样的折纳制,遵循定量折纳和等价折纳的原则。江南地

区的丁租可折纳稻米,也可折纳布匹;河南、河北不通水运之处,丁租可折纳绢或米、豆;关中地区因为桑蚕很少,丁调可折纳米、粟;一些地方的丁调还可折纳金银、铜铁、宝货、绌罗等;唐前期允许盐业私营,私营生产者可以食盐或轻货折纳丁租。《新唐书》卷54《食货志四》载,“负海州岁免租为盐二万斛以输司农,青、楚、海、沧、棣、杭、苏等州,以盐价市轻货,亦输司农”,就是海盐私营生产者将每年应交纳的丁租折成食盐或轻货而完税。井盐私营生产者多以实物纳税,武周时陵州盐井就实行税率为三分之一的分成税,即“置灶煮盐,一分入官,二分入百姓家”。[5](卷399《盐井》条引《陵州图经》)估计其他地区的井盐私营、池盐私营也行实物税,所税多少也应是折纳丁租等;在官营优先的前提下,唐前期也允许矿业私营,即所谓“凡州界内,有出铜铁处,官未采者,听百姓私采”。[1](卷30,州士曹司士参军职掌条)为了保障国家垄断铸币业,规定私营矿业所得铜、锡等铸币材料,要由政府一手买断,不得私自买卖和拥有。除此之外,唐政府对私营矿业还征收矿税——设冶监官营处的私营矿业,向当地冶监交纳矿税;不设冶监处的私营矿业,则向当地地方政府交纳矿税,也可以矿产向当地地方政府折充课役。[6]盐税与矿税的本质相同,都是租庸调的折纳形式,也都包含在农业税中。玄宗开元九年(721年)之前,盐税、矿税的征收已走上法制化的成熟轨道,政府制定了专门的“令”、“式”条文,规定“诸州所造盐铁,每年合有官课”。[7](卷88《盐铁》,P1902)盐税的法制化征收延续到肃宗乾元元年(758年)推行第五琦榷盐法,才由禁榷专卖制度代替了税收制度,矿税征收则一直持续到安史之乱以后,只是管理比较混乱。

因地制宜的折纳形式多种多样,反映了租庸调制的变通性和灵活性,但大体不改变纳税总量和折纳总值,每丁负担的数额基本固定。租庸调及其折纳形式是唐前期最主要的税收,是国家财政收入的支柱,长期维系了唐王朝的财政命脉。但自高宗、武周以后,土地兼并愈演愈烈,土地私有化趋势难以遏止,国家掌握的授田土地越来越少,均田制到玄宗朝已全面废坏,广大均田民户的土地被吞并,纷纷逃亡或者成为贵族、官僚、地主的隐户,在籍丁口大幅减少,租庸调征收日益困难,税额锐减,财政地位急剧下降。安史之乱后,租庸调制徒存虚名,毫无实际意义。德宗建中元年(780年),租庸调制被唐政府最终废弃,代之以两税法,符合了土地占有严重不均和社会财富极端分化的经济现实,标志着我国赋税史上计丁征税从此基本结束,具有划时代的历史意义。[8](P64)

2. 地税和户税 地税和户税是唐前期与租庸调并行的另外两种国家税收,均属资产税,两税法

^①均田制所规定的授田数额只是原则上的,实际授田普遍不足(甚或不授),也只是授予国有无主荒地,并不触动所有权明确的私有土地。

实施后并入两税而不复独立存在。在实行过程中，地税和户税的税制不断完善，税额不断增加，玄宗后逐渐成为替代租庸调的主要财政收入，其税法税则还直接为两税法所继承，实现了税收制度的延续。

地税以建立义仓为名创行于唐太宗贞观二年(628年)，王公以下人户的所有垦田皆须交纳，规定“亩税二升，粟、麦、粳、稻，随土地所宜。宽乡敛以所种，狭乡据青苗簿而督之。田耗十四者免其半，耗十七者皆免之。商贾无田者，以其户为九等，出粟自五石至于五斗为差。下下户及夷獠不取焉。岁不登，则以赈民；或贷为种子，则至秋而偿”，[3]（卷51《食货志一》，P1344）确立了税法、税则以及蠲免事宜。高宗永徽二年（651年），对地税制度做了改革——“义仓据地收税，实是劳烦。宜令率户出粟，上上户五石，余各有差”，[2]（卷49《食货志下》，P2123）把地税由按亩征收改为按户等征收。到武周初年恢复为按亩征收。[9]（P209）玄宗朝继续征收地税，税制更加完善。[1]（卷3《尚书户部》仓部郎中员外郎条）肃宗、代宗时期，地税税率不断提高，税额大幅增加，并开始分夏、秋两次征纳。[10]（P194—195）与租庸调制不计授田是否足额，按丁征收统一的丁租不同，地税按照王公以下每户实际耕田面积征税，显然有其明显的合理性，也有调节贫富差距的积极意义。

地税以义仓为名，是赈灾专项粮储，武周以前，“数十年间，义仓不许杂用”。[2]（卷49《食货志下》，P2123）中宗神龙前后，国家财政拮据，义仓粮食不再用以救荒，而被挪用填充亏空，开始发挥财政作用，地税制度性质发生了变化。玄宗朝，将地税征收与租庸调征收放在同等重要的地位，曾设立了勾当租庸地税使专门负责，有时也派监察御史分赴各地督促征收，地税被更广泛地用于财政支出，并大量变造为米运往京师长安，成为一项重要税收。《通典》卷6《食货典·赋税下》载天宝年间天下计帐，其中“地税约得千二百四十余万石”。当时全国课丁820余万口，扣除各种折纳后，实际“租粟则七百二十余万石”，地税所得大大超过了丁租实际所得。《通典》卷12《食货典·轻重》载天宝八年，“凡天下诸色米都九千六百六万二千二百二十石”，其中“义仓总六千三百一十七万七千六百六十石”，占了65%以上。地税成了国家的主要税粮，其财政地位日益重要。

户税亦创自唐初。高祖“（武德）六年三月令：‘天下户量其资产，定为三等。’至九年三月，诏：‘天下户立三等，未尽升降，宜为九等。’”[4]（卷6《食货六·赋税下》，P106）在编制户籍时一并确定。户税就可能开征于此期，按照王公以下每户资产的多寡交纳数量不同的资产税（有时也折征实物），遵循以支定收的原则，并有大税、小税、别税之别——“凡天下诸州税钱，各有准常。三年一大税，其率一百五十万贯；每年一小税，其率四十万贯，以供军国传驿及邮递之用。每年又别税八十万贯，以供外官之月料及公廨之用”，[1]（卷3《尚

书户部》户部郎中员外郎条）各有其财政用途。与租庸调制相比，户税不分课户、非课户，也不分主户、客户，王公以下的人户均要交纳，纳税面十分宽泛，其中对工商业户的完税管理更为严格，严禁工商业者勾结政府官吏以降低户等，少交户税。[7]（卷85《定户等第》，P1846）

玄宗开元元年间户税已每年分两次征收，定额不断扩大。天宝年间，“天下计帐户约有八百九十余万，其税钱约得二百余万贯”，[4]（卷6《食货六》，P110）广泛地用于官俸等各类财政支出，特别是地方政府的财政支出，财政地位日渐重要。[11]（P499—500）安史之乱后，户税愈加受到重视。大历四年（769年）正月，代宗敕令：“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，下中户七百元，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。若一户数处任官，亦每处依品纳官。其内外官，仍据正员及占额内阙者税。其试及同正员文武官，不在税限。其百姓有邸店、行铺及炉冶，应准式合加本户二等税者，依此税数勘责征纳。其寄庄户，准旧例从八等户税，寄住户从九等户税，比类百姓，事恐不均，宜各递加一等税。其诸色浮客及权时寄住户等，无问有官无官，各所在为两等收税。稍殷有者准八等户，余准九等户。如数处有庄田，亦每处税。诸道将士庄田，既缘防御勤劳，不可同百姓例，并一切从九等输税。”[2]（卷48《食货志上》，P2091—2092）对户税制度做了改订和调整，规定了官僚、百姓、工商业户、寄庄户、寄住户、浮客及诸道将士的级差税额，完善了税法税则，大幅提高了税率，进一步扩大了纳税面，户税总额有了显著增长，其财政地位更加突出。户税不论主客浮寄、以支定收的原则和每年两次征收的方法，均直接为后来的两税法所继承。

3. **附加税** 指附加于租庸调、地税、户税上的税收，有脚钱、营窖、税草、加耗、裹束等，在唐前期均形成固定税制，但不是主要税种。脚钱（亦称租庸脚直、脚直、脚价、租脚、车脚或运脚等）是各州租庸调和地税送纳配所以及运至两京所需加纳的运输费，通常交纳铜钱，可按户配脚，也可按丁支脚。[4]（卷6《食货六·赋税下》）由于各地路程的远近险易不同，中央度支虽然规定了脚钱征收的基本数额，但具体征收各地有所不同。[1]（卷3《尚书户部》度支郎中员外郎条）营窖税是为了营建仓廩和保存粮食而附加于丁租、地税之上的附加税，规定征藁、槲、篋篠、苦等实物，[1]（卷19《司农寺》太仓署令职掌条）实际征收中，由于实物不易运输，多折纳现钱。税草是地税的附加税，始征于太宗贞观年间，同地税一样按照青苗簿每年征收，百姓均田、寺田、观田均需交纳。京师长安和东都洛阳五百里之内州县，不但有常税草供诸闲厰马料，而且有别税草供皇帝临幸之用。两京五百

里之外的州县税草，纳于当地，供州县军事、邮驿、运输等的草料支用，遵循按支定收的原则。加耗是丁租、地税的附加税，大体遵循“贮经三年，斛听耗一升，五年以上二升”[1]（卷19《司农寺》，P375）的加耗率，即有1%和2%的不同比率。裹束是附加于庸调的包装费——“诸庸调物……所须裹束调度，折庸调充，随物输纳。”[4]（卷6《食货六·赋税下》）征收这些附加税，唐王朝就征收了租庸调、地税、户税的运输、保管、损耗费用，使得租庸调、地税、户税成为了国家财政的净收入。

唐后期的税收体系和结构

唐后期的两税法舍弃按人征税的传统人头税，全面开启了按土地和资产征税的历史新里程，并与多种工商业税共同构成国家税收新体系，奠定了中古封建社会后期国家税收体系和税收结构的新格局。以下对唐后期的主要税种做简要考察，来予以具体阐明。

1. 两税法 唐德宗建中元年（780年），为了适应均田制、租庸调制全面废坏的经济形势，整顿安史之乱以后全国税收的混乱局面，简化和统一税制，保障中央政府获得充足的税收以维持王朝统治，在宰相杨炎的建议和推动下，以肃、代时期的税制变革为基础，唐王朝对国家税收体系做出重大改革：废弃计丁课税的租庸调制，继承和并入先前的地税和户税，改行统一按每户的实有田亩和资产征税，每年分夏秋两次征缴，税收总额分为留州、留使和上供三部分，有中央和地方分成，是为两税法。

两税法的征税原则是“户无主客，以见居为簿；人无丁中，以贫富为差”，[2]（卷48《食货志上》）不再只按丁征税，也不再区分土户、客户或者课户、不课户，一律按照每户田亩和资产的多寡征税，税负较为合理，纳税面大大扩大。又规定“行商者，在（所）郡县税三十之一”[2]（卷48《食货志上》），确定了工商业户的完税办法，进一步扩大了纳税面。这些都从制度上保证了税收总额的增长，初期即取得“岁敛钱二千五十余万缗，米四百万斛，以供外；钱九百五十余万缗，米千六百余万斛，以供京师”的显著成效，[3]（卷52《食货志二》，P1351—1352）使两税成为中央和地方政府的重要财源。两税主要征收谷物和铜钱，均可视具体情况变通折纳，“置两税使以总之，量出制入”，[3]（卷52《食货志二》，P1351）但两税不是中央直接税，而是一种以州为计税单位的定额税，唐中央并不握有独立完整的征税权，配税权和征税权均由地方政府拥有，“每州各取大历中一年科率钱谷数最多者，便为两税定额”，[12]（卷22《均节赋税恤百姓》）所以两税法在实行中存在制度上的缺陷，各地税额轻重不均，并出现了加征、摊派、科配、组配等附加税，并不减轻广大纳税户的实际负担，相反在唐后期日趋严重的钱重物轻形势下，税负不断加重。但两税法的实施适应了社会经济巨变的发展要求，适应了舍人税地的税制变革趋势，是对社会财富进

行再分配的财税制度改革，是“适时之令典，拯弊之良图”，[4]（卷7《食货七·丁中》，P157）在中国古代经济史和税收史上具有划时代意义，为宋代后的税制改革理顺了头绪，明代的一条鞭法和清代的摊丁入亩均与唐代的两税法一脉相承。[13]（P661）

2. 商 税 商税主要包括关市之征（商品通过税、交易税）和对商人的苛捐杂税。唐前期“凡关，呵而不征”，[1]（卷6《尚书刑部》司门郎中员外郎条，P153）没有商品通过税。商品交易税一般认为始征于玄宗天宝九载（750年），按照2%的税率征收除陌钱，实施得也较晚。[7]（卷66《太府寺》）总体而言，安史之乱以前，商税税种很少，不是重要的税收项目。安史之乱后，为平叛救国，唐王朝开始多方敛财。至德二载（757年），肃宗下令：“其商贾，准令所在收税。”[4]（卷11《食货十一·杂税》，P244）一举大开税商之门。上元年间，肃宗又“敕江淮堰埭商旅牵船过处，准斛斗纳钱，谓之埭钱”，[4]（卷11《食货十一·杂税》末尾注文，P250）正式确立了商品通过税的税种。德宗朝，商税制度趋于健全。建中三年（782年）九月，采纳判度支赵赞之议，“于诸道津要，置吏税商货，每贯税二十文，竹木茶漆皆什一税一（之），以充常平本”。[2]（卷12《德宗纪》，P334）按商人所携商货价值的高低征收商品通过税，其中竹木茶漆等被列为一类，10%收税，其他商货2%收税。德宗朝还推行了赵赞的除陌法：“公私贸易，千钱旧算二十，加为五十；物两相易者，约直为率”，[3]（卷52《食货志》，P1353）扩大了商品交易税的征收范围，并将先前2%的税率提高到了5%。自此之后，商税税收逐渐成熟，其财政地位有所提高。德宗至宪宗时期，唐王朝开始征收外商税，即对外商“纳舶脚”。[14]（卷下）晚唐时，外商税成为重要的财政收入。僖宗乾符五年（878年），黄巢起义军围攻广州城，左仆射于琮惊呼：“南海有市舶之利，岁供珠玑，如令妖贼所有，国藏渐当废竭。”[2]（卷178《郑畋传》，P4633）一语道明当时外商税在国家财政中举足轻重的地位。

安史之乱后，地方政府也大肆税商，苛捐杂税名目繁杂，多如牛毛，唐统治阶层自身对此也不讳言。杜佑说安史之乱后，“诸道节度使、观察使多率税商贾，以充军资杂用，或于津济要路及市肆间交易之处，计钱至一千以上者，皆以分数税之。”[4]（卷11《食货十一·杂税》）昭宗指出，“诸镇县节度及诸津渡，访闻每年兴贩百姓，广有邀求，致令停滞”。[15]（卷92《改元天复赦文》，P962）后期商人除交纳两税外，苛捐杂税也成为他们极其沉重的负担。

3. 矿 税 如前已述，唐前期矿税以租庸调的折纳形式而征收，在玄宗朝已步入法制化的成熟轨道。安史之乱后，唐中央集权遭受重创，地方藩镇纷纷抢占矿业之利，矿税征收经历了一段混乱时期。为加强中央监管力度，建中元年（780年）九月，

德宗采纳户部侍郎、判度支韩洄的建议，诏授盐铁使统管全国矿业，但并没有实行如同对盐业一样的禁榷制度，征收矿税仍是对私营矿业的主要管理。宪宗时，饶州乐平县银山“每岁出银十余万两，收税山银七千两”。[16]（卷28《江南道四》）文宗开成元年（836年），唐中央做出让步，停止盐铁使对全国矿业的统管，允许地方政府插手矿业，由州刺史选派僚属具体负责，但要向中央交纳一定的矿利。然而，各地方政府并不积极交纳，而是纷纷收利自强，以致中央每年所得矿利仅七万缗，还跟不上上一县之茶税。[3]（卷54《食货志四》）为改变这种状况，宣宗下令盐铁使重新统管全国矿业，再次加强管理，取得“天下岁率银二万五千两，铜六十五万五千斤，铅十一万四千斤，锡万七千斤，铁五十三万二千斤”[3]（卷54《食货志四》）的成效。后来中央威权江河日下，地方势力急剧膨胀，盐铁使对全国矿业的管理形同虚设，矿业之利落入地方政府手中。

4. 酒 税 有关史料表明，代宗广德二年（764年）之前，唐王朝基本采取了允许私营酒业自由发展的政策，对私营酿酒不课不税。广德二年十二月，代宗下诏推行不完全的榷酒制度，垄断酿酒之利，改变了唐前期的酒业政策。大历十四年（779年）五月德宗即位后，为显示新政，曾一度停罢代宗之制。但到建中三年（782年）初，为筹措削藩军费反又实行了完全的榷酒政策，后到兴元元年（784年）正月停废。德宗贞元二年（786年）以后，唐王朝制定推行了一种要么由地方政府向治内两税户征收榷酒钱；要么由地方政府独置官店垄断酒利，禁止两法并用的酒业新政策，并大致延续以至唐亡。[17]（P168—176）

由政府独置官店垄断酒利（官酤制），显然是榷酒之制。征收榷酒钱虽以“榷酒”为名，却并不是榷酒制度的一种形式，而是一种酒税制度。这只要考察一下榷酒钱的征收方式便可明了。反映榷酒钱征收方式的典型史料有多条：（1）元和十四年（819年）七月，湖州刺史李应奏罢官酤制，改行榷酒钱制，说：“伏望许令百姓自取酤，登旧额，仍许入两税，随贯均出，依旧例折纳轻货送上都。”宪宗许之。[18]（卷504《邦计部·榷酤》）（2）元和十五年（820年），元稹建议全国皆行榷酒钱制，说：“今请天下州府榷酒钱，一切据贯配入两税，仍取两贯已上户均配，两贯以下户不在配限。”[15]（卷651元稹《中书省议赋税及铸钱等状》，P6610）（3）文宗太和五年（831年）六月，江西观察使裴谊言及榷酒钱的征收，有云：“旧例百姓酤造，其钱依前例，随百姓两税贯头均纳，当管洪州停官店酤酒，其钱已据数均配讫。”[18]（卷504《邦计部·榷酤》，P6043）（4）太和五年（831年），文宗以谏议大夫王彦威充任勘定淄青两税使，令其“与令狐楚等审商量，其两税、榷酒及征物匹数，虚实估价，并留州、留使、上供等钱物斛斗，比类诸道，一一开项分析，平均摊配，立一定额，使人知常数，不

可加减”[15]（卷72文宗《令王彦威勘定郅曹等州税务诏》，P756）（5）僖宗《乾符二年南郊赦》规定京兆府“逃亡人户产业田地未有人承佃者，其随田地苗税、除陌、榷酒钱及斛斗等，并权放三年”。[19]（卷72）由这些史料可以看出，榷酒钱的征收方式是朝廷授权地方政府将实行榷酒制，或者实行官酤制时某年所得的酒利钱额，确立为榷酒钱制下每年要征收的酒利总额，并依据治内两税户每户所纳两税钱或青苗钱贯数的多少，按一定比例均配。显然，榷酒钱征收借用了两税法的税法税则，虽以榷酒为名，但实是凭政治强权进行摊征的一项固定税收，表面上似是一种附加税，实则具有独立性。榷酒钱成为有唐一代的主要酒税，在国家财政中占有一席之地。德宗时，陆贽在《论缘边守备事宜状》中说：“以编户倾家破产之资，兼有司榷盐税酒之利，总其所入，半以事边。”[15]（P4839）

5. 茶 税 如前所述，德宗建中三年（782年）九月，把茶叶与竹、木、漆等商货列为一类，按总价值的10%征收商品通过税，正式出台了税茶之制。但茶税只是商品通过税的一种，还不是独立税种，而且此次税茶的时间有限，兴元元年（784年）正月，德宗颁《奉天改兴元元年赦》，罢“垫陌及税间架、竹木茶漆榷铁等诸色名目”，[3]（卷54《食货志四》，P381—382）前后仅有1年有余。

茶税成为独立税种并由盐铁使兼管始于德宗贞元九年（793年）正月。该年，盐铁使张滂“奏立税茶法。郡国有茶山，及商贾以茶为利者，委院司分置诸场，立三等时估为价，为什一之税”，[7]（卷87《转运盐铁总叙》）专门设立茶税，有盐铁使所属院司（巡院）设置税场，按品质优劣将茶叶分为三等时价，按总价值的10%收税，再由盐铁使总其大成，全额移交户部司收贮。[20]（卷234贞元十年五月条，P7559）贞元九年后，茶税“税无虚岁”，一般岁入四五十万贯，成为中央户部司的主要财源。后来，许多地方州府在盐铁使院司之外，自行设立茶店征收茶税，以中饱私囊，造成了茶税征收的混乱。元和十三年（818年）三月，宪宗采纳盐铁使程异之议，诏罢地方州府所设茶店，维护盐铁使对茶税的征收专权，保证利归中央。[7]（卷87《盐铁》，P1903）穆宗即位后，财政艰窘，对茶税征收作出重大调整。史载：“穆宗即位，两镇用兵，帑藏空虚，禁中起百尺楼，费不可胜计。盐铁使王播图宠以自幸，乃增天下茶税，率百钱增五十。江淮、浙东西、岭南、福建、荆襄茶，播自领之，两川以户部领之。”[3]（卷54《食货志四》）将茶税税率由先前的10%提高到15%，并将茶税征收事务划分为东西两大区，分别由盐铁使和户部司负责，改变了先前由盐铁使统管的征管体制。文宗开成元年（836年），“以茶务委州县”，[15]（卷759卢商《请增加盐额奏》）将茶税征收权交由地方政府掌领。后来随着中央集权的衰弱，茶税之利完全被地方政府所有。

唐代税收体系和税收结构前后两个时期的发展

变化情形大抵如上所述。概要而言，唐前期的租庸调制继承并总结了北魏隋朝以来的租调制，唐后期租庸调制的被废除基本终结了计丁课税的人头税征收办法，两税法 and 多种工商业税的推行则全面开启了征收资产税的法制化新里程，国家税收结构总体呈现出由租庸调农业税为主向多元资产税并存的转化变动特点。唐代税收体系和税收结构的发展变化，不仅仅是国家税制本身的变化，不仅仅体现了政府根据国情变化对税制的主动调整和改革，从根本上说，是土地占有和社会财富占有变化以及商品货币经济发展对国家税制的必然要求，有着深刻的社会经济变动的深层原因。也可以说，唐代税收体系和税收结构的发展变化所反映和体现的正是以土地所有变化为核心的社会财富占有的变化，其中租庸调制的废弃和两税法的实行说明推行“惟以资产为宗，不以丁身为本”[12]（卷22《均节赋税恤百姓》）的国家税收制度已是大势所趋，说明国家承认土地私有合法已是历史发展的必然选择，土地开始作为资产征税，而不再作为固着人丁的物质载体而征税，具有划时代的意义；工商业税的法制化建设则反映体现了唐代商品货币经济的不断增长，表明社会经济出现了新的增长领域。

参考文献：

[1] 大唐六典 [M]. 西安：三秦出版社，1991.

（上接第 11 页）

规划等部门密切合作，共同抓好民族文化、艺术保护与开发的整体塑造。面临各民族老艺术家相继谢世、后继乏人的状况，为传承民族民间文化，应加紧采取措施，如建立民间文化资料库、设立保护区等，积极开展抢救和保护工作。

5. 大力发展文化产业 为推进建设民族文化大省的进程，满足人民群众的文化需求，实现民族文化与国际接轨，必须进一步解放思想，与时俱进，开拓创新，大力发展文化产业。

随着社会主义市场经济的高速发展和人民群众生活水平的提高，人们的精神世界和文化需求日益丰富，一轮接一轮的文化时尚迅速转换，各种不同层次的文化消费者表现出对不同种类的文化产品的强烈要求，那种文化和经济截然分开的观念已显示出明显的局限性，急需建立文化市场和文化产业的运作模式。

随着西部大开发战略的深入实施及我国加入世贸组织后所面临的各种机遇和挑战，迫切需要大力发展文化生产力和文化产业，实现文化由“事业模式”向“产业模式”的转变。云南的民族文化资源是我们取之不尽的无形资产，可以说本身就是一种特殊的文化产业。因此，要依据民族文化资源的突

[2] 旧唐书 [M]. 北京：中华书局，1987.
[3] 新唐书 [M]. 北京：中华书局，1987.
[4] 杜佑·通典 [M]. 北京：中华书局，1988.
[5] 李昉·太平广记 [M]. 北京：中华书局，1961.
[6] 刘玉峰·唐代矿业政策初论 [J]. 齐鲁学刊，2001，(2).
[7] 王溥·唐会要 [M]. 上海：上海古籍出版社，1991.
[8] 张泽咸·唐五代赋役史草 [M]. 北京：中华书局，1986.
[9] 郑学檬·中国赋役制度史 [M]. 上海：上海人民出版社，2000.
[10] 陈明光·唐代财政史新编 [M]. 北京：中国财政经济出版社，1999.
[11] 李锦绣·唐代财政史稿：上卷 [M]. 北京：北京大学出版社，1995.
[12] 陆贽·陆宣公集 [M]. 四部备要本.
[13] 宁 可·中国经济通史：隋唐五代经济卷 [M]. 北京：经济日报出版社，2000.
[14] 李肇·唐国史补 [M]. 学津讨原本.
[15] 全唐文 [M]. 北京：中华书局，1983.
[16] 李吉甫·元和郡县图志 [M]. 北京：中华书局，1983.
[17] 刘玉峰·唐代工商业形态论稿 [M]. 济南：齐鲁书社，2002.
[18] 册府元龟 [M]. 北京：中华书局，1960.
[19] 宋敏求·唐大诏令集 [A]. 四库全书 [M]. 台北：商务印书馆，1986.
[20] 资治通鉴 [M]. 北京：中华书局，1987.

（责任编辑 何斯强）

出特色，做大做强旅游支柱产业，扩大文博产业、花卉产业等相关产业的对外开放，形成民族文化产业走向世界和参与国际竞争的主体力量。

在发展民族文化产业过程中，要一手抓繁荣，一手抓管理，始终把社会效益放在首位，增强文化公益事业自身的发展活力，并按照江泽民同志在党的十六大报告中要求的“四个扶持”精神，发展各类群众文化。特别要注重抓好从社区——村寨开始的基层文化建设，努力提高各民族人民的素质，积极改善民族乡村的经济状况。从实际基础出发抓好图书馆、文化馆、文化站和文化活动室的建设，抓好“千里边疆文化长廊”建设，开展科普兴文活动，让广大的村民参与其中，受益其中。通过基层文化活动的开展，让先进文化走进千家万户，提高各族人民的文化科学素养和劳动素质。使文化教育和提高社会生产力的工作落实到乡村基层。

参考文献：

[1] 十五大以来重要文献选编（上） [M]. 北京：人民出版社，2000.
[2] 江泽民·在全国宣传思想工作会议上的讲话 [N]. 人民日报，1994—03—07.

（责任编辑 何斯强）