

试论两税法的财政改革及其对 唐中、后期经济的影响

王 复 华

一、两税法创制的时代背景

唐初，高祖李渊在均田制的基础上制定了租庸调法，又经太宗李世民的整顿，到玄宗开元、天宝间，前后共120多年一直使用不变。在这段时间里，社会经济稳步上升，户口逐年增加，财政赋税制度符合当时社会经济的发展，因而出现了唐前期社会经济空前繁荣的景象。到了唐代中期，随着社会经济的发展，特别是大土地私有制的日益发达，庄园经济的迅速发展，均田制遭到破坏，租庸调法亦因此失去了存在的基础，唐王朝不得不对赋税制度进行改革。其原因，主要有以下几个方面：

（一）大土地私有制的发展，庄园经济的兴起，土地兼并加剧，改变了土地的占有状况，均田制遭到破坏。均田制始行于北魏，北齐、北周相继采用，到隋朝时把它推行到全国。唐初，仍然具备实行均田的条件：一方面，有大量失去土地的流民需要国家安置；另一方面，国家又掌握有大量的无主荒田。为了安定社会秩序，医治战争创伤，恢复和发展农业生产，把失去土地的农民重新和土地结合起来，继续实行均田。但是，封建土地私有制本身就带有否定具有公社土地所有制性质的均田制。随着社会经济的发展，土地私有制和均田制的矛盾日益加重，唐初，均田制并未严格实行，这就造成新增人丁无田可受。又由于土地买卖规定的放宽和官吏的普遍受田，给了大地主兼并土地以可乘之机，致使大地主的庄园经济和寺院经济日益发展，土地兼并加剧，国家掌握的荒地和公田相对减少，土地占有的状况发生了变化，均田制无法继续实行。失去土地的农民，举家逃亡，大部分成为地主庄园的佃户。唐王朝既失去了征收赋税的土地，又失去了缴纳赋税的人丁。

（二）户籍弊坏，人口凋弊。唐自开元以后，天下户籍久不更造，人口、土地的情况，变化很大，财政税收制度逐渐紊乱。安史之乱造成人口大量地流散和逃亡，纳税的自耕农越来越少，人丁都逃光了，国家也征不到税了。安史之乱前，天宝十四年（公元755年），中央支配的户数为8914709户，人口为52919300人；到乾元三年（公元760年），户数只有1933174户，人口只有16990386个。^①由于人口大量逃亡，土地荒芜，以人丁为本，以户籍为依据的租庸调法则难以维持，只有改弦易辙，以一种新的赋税制度来代替。

(三) 农民的赋役负担加重,超过了所能承受的能力。这一时期国家机构日益庞大,官吏增多,开支增加。唐玄宗后期边境形势紧张,赋役加重。安史之乱爆发后,为了筹集军饷,唐王朝加重对人民的征收,这时唐王朝直接管辖的地域缩小,致使江南八道144万户农民,要负担唐朝83万军队的粮饷,平均每两户要负担一兵,其它水旱灾荒损失,额外的征敛还不在于内,繁重的赋税和徭役,人民已无法承受。

(四) 安史之乱后,地方藩镇截留税收,任意征敛,已无制度可言。安史之乱后,社会经济遭到严重破坏,国家所能征收到的财政收入有限。而各地节度使各占一方,不听从唐王朝的调度,有的地方还联合反唐,王朝的赋税收入,被地方藩镇任意截留。唐王朝赋税收入锐减,因而国库空虚,财政危机。为了扭转这一局面,公元780年,德宗李适以杨炎为相,改革赋税制度,实行两税法。

(五) 均田制和租庸调法的赋税制度本身存在着弊病。例如,土地买卖限制的放松,造成土地兼并日益激烈;而官吏的普遍受田,则又助长了土地私有。同时,租庸调法本身也存在着根本性质的矛盾,如,规定了很多的免课税户,贵族、宗室和大官僚地主,他们既占有大部分土地,又占有很多的户数和人口,而沉重的赋役却全都落在课税户身上:天宝十四年课税户为5349208,乾元三年下降到758582户;课口则从8208321下降到2370799口,不及天宝末的三分之一。课户、课口的急剧下降,造成财政收入的锐减,在这种情况下,不得不进行赋税制度的改革。

(六) 在两税法确立之前,户税和地税已上升到重要地位。唐王朝的租庸调法遭到破坏,但又必须维持一定的财政收入,原来作为租庸调补充形式的地税和户税,在发展过程中逐渐重要起来。到唐玄宗天宝年间,地税和户税的收入已占国家财政收入的很大部分。地税是从义仓纳粟演变而来,唐初规定从王公贵族到一般老百姓,按照垦田的多少,每亩交粟二升,作为租庸调法的补充。代宗大历元年,公元766年,因国用不足,征收青苗钱,大历五年,税率增加,青苗钱分夏秋两季征收。户税是一种资产税,征收货币,也是租庸调法的一种补充形式,唐初武德年间开始实行,按资产分等纳税。到大历四年,下户由每户220文,增加到500文,上户要交4000文。天宝时,每年地税约得1240余万元,约为粟米收入的二分之一;户税平均约200万贯,折合一年绢布收入的三分之一^②。可见,户税和地税在唐王朝的赋税收入中,已占有一定的比重,成为向两税法过渡的先声。

由于以上原因,促使赋税制度必须加以改革。杨炎根据客观形势发展的需要,创行两税法,为唐德宗所采纳,遂颁行全国。

二、两税法的内容

1. 中央根据预定的财政支出,定出总税额,然后分配给各地,实行量出为入的原则。各地按照中央所分配的税额数,向当地民户征收。

2. 土著户和客居户,都一律编入现居州县的户籍;不分丁男、中男,都按贫富,也就是按资产和田亩定出户等。

3. 两税分夏秋两次交纳,夏税不得超过六月,秋税不得超过十一月。

4. 租庸调和一切杂徭、杂税全部废除,但丁额不废,即保持人丁,作为征兵、派差的依据。

5.两税按户等纳钱，按田亩纳米粟。田亩数以大历十四年的垦田数为依据。

6.商贾在所在州县按照其收入的三十分之一纳税，使与定居的民户负担均等。

从两税法的内容来看，我们应注意这样几个问题：

1.量出为入原则的提出。我国自西周以来，传统的理财思想是量入为出，这是周公辅佐成王时制定的理财原则。以后由于土地私有和农业经济的发展，国家的理财原则也就随之而有所演变，西汉初期汉高祖刘邦曾确定“自天子以至封君…不领于天下之经费”；并实行“量吏禄，度官用，以赋于民”。^③前者为公私财政划分的开始，后者为量出制入的萌芽。至唐德宗时，杨炎为相，明确提出“量出为入”的原则，采与传统的“量入为出”原则相对立。量出为入的原则，是杨炎理财的根本思想，用杨炎的话说：“凡百役之费，一钱之敛，先度其数而赋于人，量出以制入”。所谓“先度其数”，即是首先裁定国家每年各种支出的数额，而后根据这个数额向人民征收，按计划进行收支，不得有浮收滥支，使收支得到平衡，这便成为世界各国预算制度的先声。“量出为入”的原则，是杨炎最先提出来的，比西方国家提出这一思想原则要早上一千多年，它代表了世界财政理论发展的方向。

2.课税的主体。就是由谁来纳税。租庸调法是以“丁身为本”，丁身逃隐就没有了税收来源。两税法的纳税人是“户无主客，以现居为簿”，即是不分主户和客户，都要在所居住的地方纳税。两税法是以户为课税主体。行商是流动的，也要在所在的州县交纳三十分之一的税收。

3.课税标准。两税法规定，不分丁男、中男，都要按贫富，即按照拥有土地和财产的多少来纳税。这说明杨炎已考虑到人民的负担能力，把由按劳动力的多少、强弱为课征原则，改变为按财富的多少为课征基础。这是一种进步，后世的税收也是在这个原则的基础上加以发展，税收制度才逐渐完善。两税法的制定，考虑了人民的负担能力，这是制定这项制度的一个特点。

4.纳税期限。两税法分夏、秋两次交纳，夏税不超过六月，秋税不超过十一月。后世纳税的期限只是时间的错前和错后。

5.纳税物品。租庸调法是以实物交纳，两税法是按户等纳钱，按田亩纳米粟，就是既征钱又征实物。德宗时，实行两税法后政府每年征得钱3000多万贯，米2000多万斛。

三、两税法的改革思想及其不足之处

两税法是我国赋税史上一次重大的变革，由对人课税转向对资产、田亩课税，并以货币计税，分两期缴纳。两税法是针对大土地私有制的膨胀发展状况制定的赋税征收制度，是社会经济发展到一定阶段的产物，它适应了庄园经济的发展，并具有较深的改革思想：

（一）实现了税制的简化。十八世纪末，英国古典经济学派曾提出便利与经济的租税原则，成为哄动当时的著名理论，而我国杨炎在八世纪末便已提出这种原则。两税法是将过去推行的租庸调以及户税、地税、青苗钱等多种税收合并在一起，实现了租税简化的原则。在此之前征收多种税，而各种税征收的时间、客体、手续和次数均各不相同，封建官吏经常催征，人民经常交纳，不但手续麻烦，而且容易作弊。而两税法将这些税收合并减省，分两次征收，纵使人民的负担没有得到明显减轻，却已省去了原来“旬输月送”的麻烦和官吏催征苛索的纷扰，纳税项目减少，交纳时间集中，手续简便，税额规定清楚，达到了简化

税制，方便人民的目的，这不能不说是一大优点。

（二）体现了合理负担的税收原则。两税法规定：“人无丁中，以贫富为差”，这就废除了以丁身为本的人头税，实行计资纳税，这是一种进步。按照贫富纳税，照顾到了人民的负担能力，体现了合理负担的税收原则。以贫富为差，税无虚发，从道理上说比较公平，当时由于户籍败破，人口减少和丁中计算不一等弊病均可避免，并且深合于税制发展的规律，由对人课税而进为对物课税，适应了社会发展的趋势。两税法规定户不分主客贵贱，人不分丁中，业不分农商，一律在现居地纳税，扩大了纳税面，增加了财政收入，加强了中央控制财政的能力，从而改变了唐王朝财政的窘困局面，延长了其统治的时间。

（三）税款改为以货币计征。自魏晋以来，封建赋税都是以征收实物为基本形态，直到唐天宝年间，实物收入仍占全部税收收入的百分之七、八十^④。此后，在两税法实行之前，由于安史之乱，藩镇割据，征收实物更具稳定性，加上物重钱轻，政府更加重视实物征课。两税法改行以货币缴纳，它适应了商品经济发展的需要，实现了从实物税向货币税的历史转移，具有重要的历史意义。特别是实施两税法后，加强了中央控制财政的能力，改变了财政征收制度方面的混乱局面。同时，在征课上又使计算方法、收交手续和运输方式，都有很大的简便，在当时物重钱轻的情况下，有利于纳税人的积极纳税，从而保证了财政收入。以货币计征，在财政制度上不失为一种先进的纳税方式，它开创了我国货币财政的先例，标志着封建土地占有制形式转入到一个新的进程，预示着封建皇朝的财政也转入了一条新的榨取手段。

唐代的两税法，在实施过程中，由于制度本身的不严谨和执法者枉法，因而出现了不少弊端。首先，两税法规定，课征方法是以大历十四年的垦田数为依据，各州道按照所掌握的旧有数额进行摊派。因为战乱，各州道人民具有的田亩数额变动很大，情况变化了，再按旧额摊派赋税是不合理的。两税法按户等纳钱，唐朝制度规定，3年一定户等，3年中户等升降变化很大，户等不能随时调整，也是产生税负不平的原因之一。其次，两税法以货币计税，在唐德宗时，货币经济虽然有了发展，但还没有发展到全部使用货币的时候，有时交货币，有时要折成绢帛等交纳，在折合过程中，官府加重了人民的负担。第三，两税之外，又生苛杂，立法之初，虽规定两税之外不得有加征，但行之不久，加征即已开始。如建中三年（公元782年），淮南节度使陈少游，请于本道两税钱上每千钱加收200文，朝廷因命其它各州照征；贞元八年（公元792年），剑南西川观察使韦皋，又奏请加征十分之二的赋税；以后屡有加征。尽管如此，两税法仍不失为一种符合当时均田制破坏后的社会经济形势的征收制度，它的出现，反映了当时社会经济的深刻变化，实物地租向着货币地租发展。两税法实行后，对唐中、后期的经济发展和阶级矛盾的缓和起到了重要作用。

四、两税法的实施对唐中、后期经济的影响

两税法是在均田制和租庸调法遭到彻底破坏后建立起来的一种新税制，它适应了大土地私有制的发展，是社会经济发展到一定阶段的产物。所以，不少历史学家对两税法的实行给以肯定的评价。例如，和杨炎同时代的《通典》作者杜佑认为，在两税法实行以前，征敛多名，且无定额，贪吏横行，因缘为奸，法令也不能制止，一些有权有势的人，千方百计逃避赋税，沉重的赋税负担，落在了贫苦的农民身上。自颁布两税法后，“遂令赋有常规，人知

定制。贪冒之吏，莫敢生奸，狡猾之氓，皆被其籍。诚适时之令典，拯弊之良图^⑤。”高度评价了两税法。《文献通考》的作者马端临把两税法实行前后的情况进行了对比，认为两税法虽非经国之远图，乃救弊之良法也。”^⑥新、旧《唐书》的作者也都称赞两税法，认为两税法实行后“天下便之”。“并从此后天下轻重之权，始归于朝廷”。同时，两税法的实行还起到了缓和阶级矛盾、调动农民生产积极性的作用；并为宪宗削平方镇之乱提供了条件。

隋唐时期，江南经济发展很快，安史之乱以后，唐朝的财政收入主要依靠江南地区，尤其是两税法施行后，唐朝两税的收入，几乎全部落在江南八道144万户的人民身上。由于江南地区没有直接遭受大的战祸，两税法的推行，又促进了江南经济的进一步发展。仅就水利灌溉来说，如李皋为荆南节度使，修塞汉代废坏的古堤，“广良田五千顷，亩收一钟”^⑦；孟简为常州刺史时，修浚孟渚，长四十里，“得沃壤四千余顷”^⑧。又如于頔为湖州刺史时，境内有西湖，“溉田三千顷，久湮废，頔命设堤塘以复之，岁获秔稻蒲鱼之利，人赖以济”^⑨；淮南节度使李吉甫，“于高邮县筑堤为塘，溉田数千顷”^⑩；江西观察使韦丹，筑堤捍长江水，“凡为陂塘五百九十八所，灌田万二千顷”^⑪这些水利工程促进了江南农业生产的发展。当时，江、淮一带经济也得到了迅速发展，如淮南一带是：“淮海奥区，一方都会，兼水陆漕挽之利，有泽渔山伐之饶，俗具五方，地绵千里”^⑫浙西的湖州，出产橘柚纤维茶，纁等物，“舟车所会，物土所产，雄于楚、越，虽临淄之富不若也。”^⑬润州也是繁富之地，“大江具区惟润州，其薮曰练湖，幅员四十里，菰蒲菱芡之多，龟鱼鳖蜃之生，厌饫江、淮，膏润数州。”^⑭浙东地方，是“机杼耕稼，提封九州，其间茧税鱼盐，衣食半天下。”^⑮由于当时江南经济的发达，才能负担起唐王朝沉重的赋税任务。唐政府通过运河把江南的赋税收入转运到长安和洛阳。

两税法施行后，在庄园经济发达的基础上，手工业和商业又有了进一步的发展。尤以商品交换，表现得更加活跃，这是因为庄园经济的分工，经济作物增多，手工业生产扩大，促进了商业的繁荣。此外，水陆交通运输的发展，也对商品交换活动起到了促进作用。

唐朝中、后期，在工商业中，纺织业有了进一步的发展。本来河北定州一带，是丝织品产量和贡品最多的地方。因北方战乱，江东的丝织品得到加速的发展，“薛兼训为江东节制，乃募军中未有室者，厚给货币，密令北地娶织妇为妇，岁得数百人。由是越俗大化，竞添花样，绫纱妙称江左矣。”^⑯蜀锦的制作也更加精美，棉织业也开始发展起来。此外，造船业、造纸业、瓷器业、制茶业和矿冶业等在唐中、后期都继续在发展。

农业、手工业的发展，促进了唐中、后期商业的进一步繁荣，一些富商大贾活跃在江南各地，商业都市的繁华，邸店的普遍，柜坊和飞钱的出现，都能表明商业的繁荣景象。扬州的繁荣富庶，所谓“江、淮之间，广陵大镇，富甲天下。”^⑰杭州则为“东南名郡，咽喉吴、越，势雄江海，骈墙二十里，开肆三万室。”^⑱成都则“江山之秀，罗锦之丽，管弦歌舞之多，伎巧百工之富，……杨（州）不足以侔其半。”^⑲广州更是“蛮胡贾人，舶交海中，……外国之货日至，珠香象犀玳瑁奇物，溢于中国。”^⑳就连山西解池，因有盐池之利，也是“官帑委输，商徒繁会”^㉑，成为商贾辐凑之地。大都会的繁荣，城市中夜市已相当普遍；在繁华的都市中，专门经营储蓄和钱币行业的柜坊和飞钱大量出现。飞钱类似现在的汇票，它的出现省去了转携钱币的烦难，又可避免长途转运钱币可能发生的危险，它是商品经济发展到一定阶段的产物。

总之，两税法是适应庄园经济的发展而产生的，它的施行，使庄园经济更为发达，因而唐朝的封建政权，依靠江南地区的殷富财力得以勉强维持。唐朝中、后期，农业、手工业和商业在以前发展的基础上继续发展。

(责任编辑：赵秀英)

注：①梁方仲：《中国历代户口、田地、田赋统计》第70页。

②《通典》卷六，《赋税下》天宝计帐计算。

③《史记·平准书》。

④杜佑：《通典》。

⑤杜佑：《通典》卷七，《食货七·丁中》。

⑥《文献通考》卷三，《田赋三》。

⑦《唐会要》卷八九《疏凿利人》。

⑧同上。

⑨《旧唐书》卷一五六《于阗传》。

⑩《旧唐书》卷一四八《李吉甫传》。

⑪《新唐书》卷一九七《韦丹传》。

⑫《陆宣公集》卷九《杜亚淮南节度使制》。

⑬《全唐文》卷五二九顾况：《湖州刺史厅壁记》。

⑭《全唐文》卷三一四李华：《润州丹阳县复练湖颂》。

⑮《全唐文》卷七四八杜牧：《授李纳浙东观察使兼御史大夫制》。

⑯《唐国史补》卷下。

⑰《旧唐书》卷八二《秦彦传》。

⑱《全唐文》卷三一六李华：《杭州刺史厅壁记》。

⑲《全唐文》卷七四四卢求：《成都记序》。

⑳《韩昌黎集》卷二一《送郑尚书序》。

㉑《全唐文》卷八〇九司空图：《解县新城碑》。