试论唐代两税法的制度缺陷和执行弊端*

刘玉峰　钊　阳

唐德宗建中元年(780年),经宰相杨炎建议,唐王朝废止陷入窘境的租庸调制而改行两税法。两税法取代租庸调制,代表了中国古代税制由税人为主向税资产为主的变革大方向,在中国古代财政史、赋税史上有着重要意义,对后世宋元明清诸王朝的赋役制度均产生了深远影响。对于两税法的重要意义,中外学者已经做了深入探讨和充分肯定[1]。不过,正像任何一种制度均非十全十美一样,两税法也同样存在着自身的制度缺陷,在实际执行过程中也出现了各种执行弊端。如果只是强调两税法的重要意义而看不到其缺陷和弊端,恐怕无益于全面地认识问题。以笔者寡闻所知,除李剑农、黄永年、张泽咸、李锦绣及陈明光先生在其论著中有所涉论外,迄今尚无专题研究两税法制度缺陷和执行弊端的成果。有鉴于此,本文试从五个方面来阐述两税法的制度缺陷和执行弊端,提出一些初步的意见和看法,希望能够有助于更加全面地认识两税法。

一　没有规定全国统一税额,各州之间税负轻重不均

建中元年(780年)正月,唐德宗采纳宰相杨炎的建议,宣布施行两税法。《资治通鉴》载云:"(建中元年)春,正月,丁卯朔,改元。……始用杨炎议,命黜陟使与观察、刺史'约百姓丁产,定等级,改作两税法'。"[2]与租庸调制规定有全国统一的税额相比,两税法没有规定全国统一的税额[3],而是采取了以州为单位来确定税额总量和具体征收的办法。《唐会要》对此有明确记载:建中元年二月十一日有司《起请条》云:"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。其鳏寡茕独不支济者,准制放免。其丁租庸调,并入两税,州县常存丁额,准式申报。其应

*本文系教育部新世纪优秀人才支持计划项目(NCET-09-0522)阶段性成果。

中国知网　https://www.cnki.net

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，分析奏闻，并报度支、金部、仓部、比部。"[4]唐德宗立即批准实施了这一方案，同月"遣黜陟使观风俗，仍与观察使、刺史计人产等级为两税法。此外敛者，以枉法论"[5]。《旧唐书》德宗本纪亦载云："建中元年二月，遣黜陟使分行天下，其诏略曰：'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。余征赋悉罢，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、人户多少均之，定其赋，尚书度支总统焉。'"[6]

综上可见，除了对商人交纳两税作了特别规定外，两税法的具体实施方法是由朝廷派遣黜陟使前往各地州府，与所在地观察使、州刺史等共同审定当州府的两税税额总量[7]，包括据旧征税数审定钱数以及据大历十四年见佃青苗地额审定斛斗数，确立当州应税都数、夏秋征纳期限以及支留地方、合送朝廷等钱物斛斗分成数量，一要"分析奏闻"即上奏皇帝，一要报送有关资料给度支、金部、仓部、比部等朝廷财政部门和审计部门，即所谓尚书度支总统焉。

这种以州府为单位的定税、征税方式，有着明显的制度设计上的缺陷。两税法推行十余年后，陆贽对两税法的制度缺陷及执行弊端作了深刻揭示。贞元十年(794年)五月，陆贽在奏议中说，两税法"创制之首，不务齐平，但令本道本州，各依旧额征税"；"谋始之际，不立科条，分遣使臣，凡十余辈，专行其意，各制一隅，遂使人殊见，道异法，低昂不类，缓急不伦。逮至复命于朝，竟无类会裁处，其于踳驳，胡可胜言。利害相形，事尤非便。"[8]陆贽的话，批评了两税法四个方面的制度缺陷：其一是税法设计之初，没有规定全国统一的税额，即所谓"不务齐平""不立科条"；其二是"但令本道本州各依旧额征税"，即将定税权和征税权授予了地方州府；其三是各州府各自为政，致使州府之间税负轻重不同、缓急不一，即所谓"专行其意，各制一隅，遂使人殊见，道异法，低昂不类，缓急不伦"；其四是黜陟使"具当州府应税都数及征纳期限，并支留、合送等钱物斛斗，分析奏闻，并报度支、金部、仓部、比部"的工作实际上没有得到落实，而是十分混乱，即所谓"逮至复命于朝，竟无类会裁处，其于踳驳，胡可胜言。利害相形，事尤非便"，后果是错谬百出，不可胜言。

这些制度缺陷，必然会造成两税法在实际执行中出现多种弊端。陆贽又对两税法的定税、征税方式批评道："每州各取(代宗)大历中一年科率钱谷数最多者，便为两税

中国知网 https://www.cnki.net

定额。此乃采非法之权令,以为经制;总无名之暴赋,以立恒规",甚至将大历年间的"非法赋敛、急备供军、折估、宣索、进奉之类者","并收入两税矣"[9]。各州府所确定的每年征收的两税总额,不仅是各州府在代宗大历年间征缴赋税数额最多者,而且将大历年间非法的征敛、索取等苛捐杂税也予以合法化了。如此一来,两税税额在各州府之间势必有多少的差异,各州府之间的税负也势必有轻重的不同。

清代学者王夫之认同陆贽的认识,对两税法予以抨击:"盖后世赋役虐民之祸,杨炎两税(法)实为之作俑矣。……两税之法,乃取暂时法外之法,收入于法之中。于是而权以应迫者,皆以为经。……人但知两税之为正供,而不复知租、庸、调之中自余经费,而此为法外之征矣。……呜呼,苟且以图一时之便利,则祸生民亦至此哉!"[10]现代著名史家黄永年先生也指出,两税法是以州府为单位,把各州府过去征收户税、地税最多一年的总额,再加上各州府原先征收的租庸调残额和非法赋敛,确定为各州府的两税总额,然后按各州府土户客户的户数、户等和见佃青苗地额来加以摊派,完全是一种摊配性质的税制。[11]

两税法的这类制度缺陷和执行弊端,显然违背赋税公平合理的原则,迅速引发了众多社会问题。两税户从税负重的州府逃往税负轻的州府的逃亡迁徙,即是问题之一。贞元元年(785年),德宗颁布的制文承认:"自立两税,经今六年,或初定之时,已有偏并,或户口减耗,旧额犹存,轻重不均,流亡转甚。"[12]贞元十年(794年),陆贽说两税法的推行造成了"旧重之处,流亡益多;旧轻之乡,归附益众"。而纳税户的逃亡迁徙,又引发了"摊逃"之弊,并陷入恶性循环之中。陆贽接着又说:"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]德宗之后,摊逃之弊害愈加严重。宪宗元和十四年(819年)八月,丹王府谘议参军李渤上疏,称:"臣出使经行,历求利病。窃知渭南县长源乡本有四百户,今才一百余户,阌乡县本有三千户,今才有一千户,其他州县大约相似。访寻积弊,始自均摊逃户。凡十家之内,大半逃亡,亦须五家摊税。似投石井中,非到底不止。摊逃之弊,苛虐如斯,此皆聚敛之臣剥下媚上,唯思竭泽,不虑无鱼。"[14]李渤通过实际调查,发现了"摊逃"积弊所造成的极大危害。会昌元年(841年)正月,武宗颁制有云:"诸道频遭灾沴,州县不为申奏,百姓输纳不办,多有逃移。长吏惧在官之时破失人户,或恐务免正税减克料钱,只于见在户中分外摊配,亦有破除逃户桑地以充税钱。逃户产业已无,归还不得;见在户每年加配,流亡转多"[15],指出当时诸道州县官吏大肆摊逃、加配等,致使农户"流亡转多",破产逃亡更加严重。至唐末,摊逃、加配情形愈益恶化。乾符二年(875年),僖宗颁赦说不仅

中国知网 https://www.cnki.net

仍然存在着“三降敕命”而不能扭转的“将逃亡规摊见在人户”的摊逃，而且“遭灾水旱处，有于见在户两倍征，或至三倍”，以致百姓“生生举债，至有卖男女以充纳官”[16]。摊逃和加配等弊端蹂躏之下的劳苦大众，此时已经陷入水深火热的苦痛深渊。

二 田亩资产数和户等长期不予核查审定，征税严重不均不合理

两税法的征缴原则和方式是“户无主客，以见居为簿；人无丁中，以贫富为差”[17]；“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”[18]；“计百姓及客户，约丁产，定等第，均率作年支两税”[19]，即以纳税户占有土地及其他资产的多寡，来划分出不同的户等并按照户等来纳税。从理论上讲，这一征缴原则具有“平等征税”的合理性，即纳税户的税负与其资产占有状况具有对等性，也是后世赞美两税法的重要理由之一。但是，要将这一征缴原则真正落到实处，就需要州县政府部门定期核查纳税户的田亩多寡和其他资产多少，以确定户等高下并及时加以调整。然而，两税法推行以后，尽管朝廷三番五次地发布有关诏令，地方州府并没有认真切实地加以实行，而是长期不核查田亩及资产多寡，也长期不审定和调整户等，造成了配税严重不均不合理问题的长期存在。

贞元四年(788 年)正月，唐德宗颁布赦文云：“天下两税，更审定等第，仍令三年一定，以为常式。”[20]规定两税征收过程中每三年审定调整一次户等，并命令要长期予以推行。元和十四年(819 年)七月，宪宗颁赦有云：“比来州县并不定户，贫富变易，遂成不均。前后频有制敕，长吏不尽遵守。今宜三年一定，必使均平。”[21]元和十五年(820 年)二月，穆宗颁敕有云：“建中元年已来，改革旧制，悉归两税，法久则弊，奸滥益生。自今已后，宜准例三年一定两税，非论土著客居，但据资产差率。”[22]宪宗和穆宗都重申了三年一定户等的法令。长庆四年(824 年)三月，敬宗颁布大赦文再次申明：“自今已后，州府所申户账及垦田顷亩，宜据见征税案为定，后与户部类会，具单数闻奏。仍勒五年一定税。”[23]将三年一定户等调整为五年一定户等。

皇帝颁布的这些赦文、敕令等，实际上并没有得到切实认真的执行。此有史为证。宪宗元和六年(811 年)正月，衡州刺史吕温上奏称：“当州旧额户一万八千四百七，除贫穷死绝老幼单孤不支济等外，勘差科户八千二百五十七。……臣昨寻旧案，询问闾里，承前征税，并无等第。又二十余年都不定户，存亡孰察，贫富不均。臣不敢因循，设法团定，检获隐户，数约万余。”[24]从奏文可知，衡州在 20 多年的时间里没有审定过户等，也不按户等征税。其实，非独衡州如此，田亩资产长期不核查、户等长期不审定调

中国知网 https://www.cnki.net

整,是全国普遍存在的问题。长庆四年(824 年),同州刺史元稹在上奏穆宗的状文中说"当州两税地"云:"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。……百姓税额已定,皆是虚额征率。"[25]可见在元稹任刺史之前,同州不审核田亩、不审定户等的时间已经长达 36 年之久。事实上,皇帝屡颁赦敕,多次强调定期审定户等,这本身恰恰说明了反复强调的政策法令并没有得到真正实行。

对田亩多寡、资产多少长期不予核查,对户等高低长期不予审定,两税法"以贫富为差""以资产为宗""约丁产,定等第"的征缴原则,实际上就无法贯彻落实,无法真正实现"均率作年支两税"。时日一久,反而造成了豪强兼并愈多、资产愈富而税负愈轻,而贫者失业亡产、资产愈少却税负愈重的极端不合理。宪宗元和年间,柳宗元在《答元饶州论政理书》中说:"今富者税益少,贫者不免于捃拾以输县官,其为不均大矣!然非唯此而已,必将服役而奴使之,多与之田而取其半,或乃出其一而收其二三。主上思人之劳苦,或减除其税,则富者以户独免,而贫者以受役,卒输其二三与半焉。是泽不下流,而人无所告诉,其为不安亦大矣!"[26]同时期的沈亚之也直陈其弊说:"今自谋叛以来,农劳而兵逸,其租税所出之名不一,猾吏挠之,后期而输者则鞭体出血。……故豪农得以蠹,奸贾倍之,而美地农产尽归奸豪。益其地、资其利而赋岁以薄矣;失其产者,吏督以不奉而赋岁以重,是以割姻爱、弃坟井,亡之他乡而不顾。亡者之赋又均焉,故农夫蚕妇蓬徙尘走于天下而道死者多矣!"[27]穆宗长庆四年(824 年),同州刺史元稹在奏状中也说,在其任职前,"百姓税额已定,皆是虚额征率。其间亦有豪富兼并,广占阡陌,十分田地,才税二三,致使穷独逋亡,赋税逋不办,州县转破,实在于斯"[28]。到文宗朝,出现了"豪民侵噬产业不移户,州县不敢徭役,而征税皆出下贫。至于依富室为奴客,役罚峻于州县。长吏岁辄遣吏巡覆田税,民苦其扰"[29]的普遍情形。这种情形在文宗以后愈益恶化,征税不均不合理愈益严重,成为逼迫纳税农户大批破产流亡、转死沟壑的重要原因,不断激化了社会矛盾和阶级矛盾。

三 没有灾害减免和赈灾救灾的制度化规定

合理完善的税收制度应包含有关税收减免的制度规定。唐前期实行租庸调制,有关赋役减免的规定是清楚明确的。《大唐六典》载云:"凡水、旱、虫、霜为灾害,则有分数:十分损四已上,免租;损六已上,免租、调;损七已上,课役俱免。若桑、麻损尽者,各免调。若已役、已输者,听免其来年。"[30]对各种灾害程度的界定以及赋役减免事宜,有着明确的法令规定。不管其执行过程中的实际状况如何,至少制度上的设计可以说

中国知网 https://www.cnki.net

是完备的。反观两税法，除了建中元年二月十一日有司《起请条》明确规定“其鳏寡茕独不支济者，准制放免”[31]外，对灾害减免并没有具体的制度规定。两税法在制度设计安排上只注重征税，没有相应的灾害减免规定，是其制度本身上的明显缺陷之一。同时，两税法也缺乏如何赈灾救灾的制度化规定。两税法实行税收三分制，即所谓“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，皆量出以为人，定额以给资”[32]，实际上是朝廷和地方的财赋“分赃”，但分赃之后，无论是中央还是地方均没有设立赈灾救灾的专项贮备。

这种制度缺陷，使得朝廷和地方州府消极对待灾害减免和赈灾救灾。贞元十年（794年），陆贽指出推行两税法后，各州府“急于聚敛，惧或蠲除，不量物力所堪，唯以旧额为准”。当灾害疾疫发生，户口减耗时，“牧守苟避于殿责，罕尽申闻，所司姑务于取求，莫肯矜恤”[33]。贞元十五年（799年）时，韩愈《归彭城》诗有云：“前年关中旱，闾井多死饥。去岁东郡水，生民为流尸。”[34]揭露了赈济缺乏下灾民的生灵涂炭。白居易也以诗讽喻道：“杜陵叟，杜陵居，岁种薄田一顷余。三月无雨旱风起，麦苗不秀多黄死。九月降霜秋早寒，禾穗未熟皆青干。长吏明知不申破，急敛暴征求考课。典桑买地纳官租，明年衣食将何如？”[35]记述了灾害发生后，地方长官在明知灾情的情况下，不但不申报灾情减免征税，反而急敛暴征以求考课上等，严厉征收两税。在这种情况下，社会底层的广大纳税民户必然深遭戕害。乾符元年（874年）正月，翰林学士卢携就当时全国情形上书曰：“臣窃见关东去年旱灾，自虢至海，麦才半收，秋稼几无，冬菜至少，贫者硙蓬实为面，蓄槐叶为畜，或更衰羸，亦难收拾。常年不稔，则散之邻境。今所在皆饥，无所依投，坐守乡闾，待尽沟壑。其蠲免余税，实无可征，而州县以上供及三司钱，督趣甚急，动加捶挞，虽撤屋伐木，雇妻鬻子，止可供所由酒食之费，未得至于府库也。或租税之外，更有他徭。朝廷倘不抚存，百姓实无生计。乞敕州县，应所欠残税，并一切停征，以俟蚕麦；仍发所在义仓，亟加赈给。”史称“敕从其言，而有司竟不能行，徒为空文而已”[36]。各种灾害面前，各级地方州府不仅不予救灾赈济，反以“上供”为口实，催逼两税，导致“百姓流殍，无所控诉，相聚为盗，所在蜂起”[37]，最终发展为波澜壮阔的唐末农民大起义。

四 钱重物轻形势下实际税负的成倍加重

两税法施行后不久，出现了钱币不断升值、物价持续下跌的通货紧缩形势，时称“钱重物轻”，或称“钱重货轻”，如《唐会要》载云“建中初定（两）税时，货重钱轻，是后

中国知网 https://www.cnki.net

货轻钱重"[38],《资治通鉴》亦载"自定两税以来,钱日重,物日轻"[39]。

两税法以官铸铜币(钱币)数确定税额,但在实际征收时则大多以绢帛等实物折算交纳,即所谓"定税之数,皆计缗钱;纳税之时,多配绫绢"[40]。在钱重物轻形势不断加剧之下,即使两税钱币数额固定不变,纳税户以绢帛等实物折算交税时,其实际负担必然会不断加重甚至数倍地加重,必然会加重纳税户的困苦艰难,《新唐书·食货志》载云:"初定两税,货重钱轻,乃计钱而输绫绢。既而物价愈下,所纳愈多,绢匹为钱三千二百(文),其后一匹为钱一千六百(文),输一者过二,虽赋不增旧,而民愈困矣。"[41]通货紧缩形势的不断加剧,两税纳税户实际负担的成倍增加,很大程度上是由两税法的征税方式造成的。

史实上正是如此,两税法的推行不断增加了纳税户的实际税负,也不断加剧了民生苦难。德宗贞元四年(788 年),陆贽说当时两税交纳情形有云:"往者纳绢一疋(匹),当钱三千二三百文;今者纳绢一疋,当钱一千五六百文。往输其一者,今过于二矣。虽官非增赋,而私已倍输。此则人益困穷。"[42]而此时距实施两税法仅仅八年。宪宗元和四年(809 年),进士策问的题目有云:"初定两税时,钱直(值)卑而粟帛贵。粟一斗价盈百,帛一匹价盈二千,税户之岁供千百者,不过粟五十石,帛二十有余匹而充矣。……及兹三十年,百姓土田为有力者所并,三分逾一其初矣。其输钱数如故,钱直(值)日高,粟帛日卑,粟一斗价不出二十,帛一匹价不出八百,税户之岁供千百者,粟至二百石,帛至八十匹然后可,为钱数不加,而其税以一为四。百姓日蹙而散为商以游,十三四矣。"[43]可见实施两税法 30 年后,在钱重物轻形势下,纳税户的实际负担加重了四倍。元和十五年(820 年),李翱在《疏改税法》中也说:"自建中元年初定两税,至今四十年矣。当时绢一匹为钱四千,米一斗为钱二百,税户之输十千者,为绢而匹半而足矣。今税额如故,而粟帛日贱,钱益加重。绢一匹价不过八百,米一斗不过五十,税户之输十千者,为绢十有二匹然后可。"[44]又可见实施两税法 40 年后,纳税户实际负担几乎增加为原来的五倍。白居易则以诗揭露道:"私家无钱炉,平地无铜山。胡为秋夏税,岁岁输铜钱。钱力日已重,农力日已殚。贱粜粟与麦,贱贸丝与绵。岁暮衣食尽,焉得无饥寒!"[45]

更有甚者,在以绢帛等实物折算两税钱额的过程中,贪官污吏们还利用"实估"与"虚估"[46]之间的价格差,上下其手,中饱私囊,攫取不义之财。贞元十二年(796 年),河南尹齐抗批评两税法有云:"百姓本出布帛,而税反配钱,至输时复取布帛,更为三估计折,州县升降成奸。"[47]宪宗朝前期,两税征收出现了"其留州、送使,所在长吏又降

中国知网 https://www.cnki.net

省估使就实估,以自封殖而重赋于人"[48]的普遍情形。虽然元和四年(809年),宰相裴垍进行了改革,取得了一时之成效,但不法藩镇"以实估敛于人,虚估闻于上"[49]的弊端并未长期得到解决,广大纳税户深受其害,陷入水深火热之中。

五 各类加征及苛敛杂税对两税法造成了破坏瓦解

建中元年颁行两税法时,明确规定取消其他一切苛敛杂税,即所谓"今后除两税外,辄率一钱,以枉法论"[50];"其比来征科色目,一切停罢"[51];"此外敛者,以枉法论"[52];"比来新旧征科色目,一切停罢,两税外辄别配率,以枉法论"[53]。但是,这一反复强调的规定并没有很好地得到贯彻执行。历史的事实是,两税法施行后不久,各类加征和苛敛杂税就开始不断出现,对两税法本身造成了破坏瓦解,也使杨炎"请为'两税法',以一其制"[54]的制度目标化为乌有。

建中二年(781年)五月,削藩战争打响,朝廷开支庞大,"以军兴,增商税为什一"[55],将商税税率由原来的1/30一下子提高到了1/10,大幅增加了商人的两税税负。一年后,"(建中)三年五月,淮南节度使陈少游请于本道两税钱每千增二百,因诏他州悉如之"[56],在全国全面提高了两税钱钱额。到建中四年(783年)六月,削藩战争势成骑虎,德宗又批准推行了税屋间架法和算除陌钱之法——"间架法:凡屋两架为一间,屋有贵贱,约价三等,上价间出钱二千,中价一千,下价五百。所由吏秉算执筹,入人之庐舍而计其数。衣冠士族,或贫无他财,独守故业,坐多屋出算者,动数十万,人不胜其苦。凡没一间者,杖六十,告者赏钱五十贯,取于其家。除陌法:天下公私给与货易,率一贯旧算二十,益加算为五十。给与他物或两换者,约钱为率算之。市牙各给印纸,人有买卖,随自署记,翌日合算之。有自贸易不用市牙者,验其私簿,无私簿者,投状自集。其有隐钱百者没入,二千杖六十,告者赏十千,取其家资。法既行,而主人市牙得专其柄,率多隐盗。公家所入,曾不得半,而怨谤之声,嚣然满于天下。"[57]简直将两税法置之不理。德宗虽然于兴元二年(785年)正月赦令废止了税间架法和除陌法,但造成了很大危害。德宗贞元八年(792年)四月,"剑南西川观察使韦皋奏请加税什二,以增给官吏。从之"[58],又在剑南西川地区提高了20%的税率,再一次增加了两税税负。由上观之,两税法施行后不久,唐德宗已自毁制度,亲手撕毁了两税法法则。具有嘲讽意味的是,贞元九年(793年)十一月,在大赦天下的赦文中,德宗仍然下令:"诸司使及诸州府,除两税外,别有科配,悉宜禁绝。"[59]如此命令,只是说说而已。

此后的情况并未好转,两税之外的加征和苛税不断出现,"月进"、"日进"等所谓

中国知网 https://www.cnki.net

“羡余”征收成为新的名目。德宗贞元至宪宗元和之际，白居易根据自己的见闻作诗《秦中吟十首》，其中《重赋》诗有云：“国家定两税，本意在爱人。厥初防其淫，明敕内外臣：‘税外加一物，皆以枉法论’。奈何岁月久，贪吏得因循。浚我以求宠，敛索无冬春。织绢未成匹，缫丝未盈斤。里胥迫我纳，不许暂逡巡。岁暮天地闭，阴风生破村。夜深烟火尽，霰雪白纷纷。幼者形不蔽，老者体无温。悲喘与寒气，并入鼻中辛。昨日输残税，因窥官库门：缯帛如山积，丝絮如云屯。号为羡余物，随月献至尊。夺我身上暖，买尔眼前恩。进入琼林库，岁久化为尘！”[60]

会昌元年(841年)，武宗颁制有云：“内外诸州府百姓，所种田苗，率税斛斗，素有定额。如闻近年长吏不守法制，分外征求，致使力农之夫，转加困弊。亦有每年差官巡检，劳扰颇深。”[61]可见当时“分外征求”两税斛斗的普遍和严重程度。到宣宗朝，广征“加耗”、“遽除”等杂敛又呈泛滥之势。大中四年(850年)，宣宗颁诏称：“天下仓场所纳斛斗，如闻广索耗物，别置一仓斛斗。又随斗纳耗物，率以为常，致疲人转困，职此之由。”[62]大中六年(852年)十一月，宣宗颁敕又云：“应畿内诸县百姓、军户，合送纳诸仓及诸使两税，送纳斛斗。旧例，每斗函头、耗物、遽除，皆有数限。访闻近日诸仓所由，分外邀额利，索耗物，致使京畿诸县，转更凋弊，农桑无利，职此之由。”[63]两税法推行之后的各类加征和苛敛杂税，还有“脚钱”“纽贯”“科配”等等名目。僖宗《乾符二年南郊赦》有云：“近年百姓流散，税钱已多。如闻自朝廷用军，有纳百姓正税外，每贯纽四十、五十文。已是数年，至今不矜放，黎甿冤抑。”[64]所云“每贯纽四十、五十文”，即指“纽贯”。这一类加征杂敛也是对两税法的破坏，对两税法颁行时所做两税外辄率一钱以枉法论的制度规定来说，无疑是出尔反尔。李锦绣先生指出，两税法的各种附加税的征收，使“两税成为叠床架屋、含多种税收的复杂税制，与建中初定两税时的单一赋税原则完全背道而驰了”[65]。

需要强调的是，各类加征和苛敛杂税都是政府的超经济强制行为，是唐王朝统治者对于两税法的自毁和破坏，在实际上不断加剧了阶级矛盾和社会动荡。李剑农先生深刻地指出：“两税法及各种杂征课之产生发展，但以整理财政收入为目的，非以改善人民生活为目的，对于旧日促使经济衰落之因素，非但不能消泯，且因顾虑收入短绌之故，采用苟简应付政策，致令社会经济崩溃之因素益增”；“贫者负担奇重，不能维持生存，因而流亡者聚为盗贼，遂至于政权解体”[66]。唐王朝最后走向坍塌覆亡，实乃理之当然、势之必然。

中国知网 https://www.cnki.net

注释：

[1]参见胡戟等主编：《二十世纪唐研究·经济卷》第三章《赋役》，中国社会科学出版社，2002年，第373—388页。

[2]〔宋〕司马光：《资治通鉴》卷二二六德宗建中元年正月条，中华书局，1956年，第7275页。

[3]黄永年：《唐两税法杂考》，载《历史研究》1981年第1期；张泽咸：《唐五代赋役史草》，中华书局，1986年。

[4]〔宋〕王溥等：《唐会要》卷八三《租税上》，上海古籍出版社，1991年，第1818—1819页。

[5]〔宋〕王溥等：《唐会要》卷八三《租税上》，上海古籍出版社，1991年，第1819页。所派遣黜陟使的人数为十一人，《资治通鉴》卷二二六德宗建中元年二月条载"二月，丙申朔，命黜陟使十一人分巡天下"，第7277页。

[6]〔后晋〕刘昫等：《旧唐书》卷四八《食货志上》，中华书局，1975年，第2093页。

[7]〔宋〕王溥等：《唐会要》卷七八《黜陟使》亦载其定税方式云："委黜陟使与诸道观察使、刺史，计资产作两税法。"上海古籍出版社，1991年，第1679—1680页。

[8]〔清〕董诰等：《全唐文》卷四六五陆贽《均节赋税恤百姓六条·其一论两税之弊须有厘革》，中华书局，1983年，第4749页。陆贽上奏的时间见《资治通鉴》卷二三四德宗贞元十年五月条，第7555页。

[9]〔清〕董诰等：《全唐文》卷四六五陆贽《均节赋税恤百姓六条·其一论两税之弊须有厘革》，中华书局，1983年，第4749—4750页。

[10]〔清〕王夫之：《读通鉴论》卷二四《德宗》，中华书局，1975年，第711—712页。

[11]黄永年：《论建中元年实施两税法的意图》，载《陕西师大学报》1988年第3期；《唐两税法杂考》，载《历史研究》1981年第1期。

[12]〔宋〕宋敏求：《唐大诏令集》卷六九德宗《贞元元年南郊大赦天下制》，中华书局，2008年，第387页。

[13]〔清〕董诰等：《全唐文》卷四六五陆贽《均节赋税恤百姓六条·其一论两税之弊须有厘革》，中华书局，1983年，第4749页。

[14]〔后晋〕刘昫等：《旧唐书》卷一七一《李渤传》，中华书局，1975年，第4438页。

[15]〔清〕董诰等：《全唐文》卷七六武宗《检校逃户制》，中华书局，1983年，第799页。

[16]〔宋〕宋敏求：《唐大诏令集》卷七二僖宗《乾符二年南郊赦》，中华书局，2008年，第404页。

[17]〔后晋〕刘昫等：《旧唐书》卷一一八《杨炎传》，中华书局，1975年，第3421页。

[18]〔清〕董诰等：《全唐文》卷四六五陆贽《均节赋税恤百姓六条·其一论两税之弊须有厘革》，中华书局，1983年，第4749页。

[19]〔宋〕王溥等：《唐会要》卷八三《租税上》，上海古籍出版社，1991年，第1818页。

中国知网 https://www.cnki.net

[20]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八五《定户等第》,上海古籍出版社,1991年,第1846页。

[21]〔宋〕宋敏求:《唐大诏令集》卷一〇宪宗《元和十四年册尊号赦》,中华书局,2008年,第60页。

[22]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八五《定户等第》,上海古籍出版社,1991年,第1847页。

[23]〔清〕董诰等:《全唐文》卷六八敬宗《御丹凤楼大赦文》,中华书局,1983年,第718页。《旧唐书》卷一七上《敬宗纪》亦载云"今后户帐田亩,五年一定税",中华书局,1975年,第508页。

[24]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八五《定户等第》,上海古籍出版社,1991年,第1846—1847页。

[25]〔清〕董诰等:《全唐文》卷六五一元稹《同州奏均田状》,中华书局,1983年,第6618页。

[26]〔清〕董诰等:《全唐文》卷五七四柳宗元《答元饶州论政理书》,中华书局,1983年,第5803页。

[27]〔清〕董诰等:《全唐文》卷七三四沈亚之《对省试策》第三道,中华书局,1983年,第7576页。

[28]〔清〕董诰等:《全唐文》卷六五一元稹《同州奏均田状》,中华书局,1983年,第6618页。

[29]〔宋〕欧阳修、宋祁等:《新唐书》卷五二《食货志二》,中华书局,1975年,第1361页。

[30]《大唐六典》卷三《尚书户部》,三秦出版社,1991年,第69页。

[31]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八三《租税上》,上海古籍出版社,1991年,第1818页。

[32]〔清〕董诰等:《全唐文》卷六五一元稹《钱货议状》,中华书局,1983年,第6621页。

[33]〔清〕董诰等:《全唐文》卷四六五陆贽《均节赋税恤百姓六条·其一论两税之弊须有厘革》,中华书局,1983年,第4749—4750页。

[34]〔清〕彭定求等:《全唐诗》卷三三七韩愈《归彭城》,中华书局,1960年,第3773页。

[35]〔清〕彭定求等:《全唐诗》卷四二七白居易《杜陵叟》,中华书局,1960年,第4704页。

[36]〔宋〕司马光:《资治通鉴》卷二五二僖宗乾符元年正月条,中华书局,1956年,第8168—8169页。

[37]〔宋〕司马光:《资治通鉴》卷二五二僖宗乾符元年十二月条,中华书局,1956年,第8174页。

[38]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八三《租税上》,上海古籍出版社,1991年,第1822页。

[39]〔宋〕司马光:《资治通鉴》卷二四二穆宗长庆元年九月条,中华书局,1956年,第7799页。

[40]〔清〕董诰等:《全唐文》卷四六五陆贽《均节赋税恤百姓六条·其一论两税之弊须有厘革》,中华书局,1983年,第4750页。

[41]〔宋〕欧阳修、宋祁等:《新唐书》卷五二《食货志二》,中华书局,1975年,第1353页。

[42]〔清〕董诰等:《全唐文》卷四六五陆贽《均节赋税恤百姓六条·其一论两税之弊须有厘革》,中华书局,1983年,第4750页。

[43]〔清〕董诰等:《全唐文》卷六三四李翱《进士策问二道》,中华书局,1983年,第6399页。

[44]〔清〕董诰等:《全唐文》卷六三四李翱《疏改税法》,中华书局,1983年,第6403页。

[45]〔清〕彭定求等:《全唐诗》卷四二五白居易《赠友》,中华书局,1960年,第4677页。

中国知网 https://www.cnki.net

[46]关于“虚估”与“实估”的含义,学界存在一定的争议。一般认为,“虚估”(又称“省估”“中估”“元估”等)为唐中央尚书省制定,是高于时价、类似于“保护价”的价格,较为合理;而“实估”(或称“时估”)由地方自行而定,以各地时价之低价为准,多不合理。参见魏道明:《论唐代的虚估和实估》,载《中国经济史研究》2002 年第 4 期。

[47]〔宋〕欧阳修、宋祁等:《新唐书》卷五二《食货志二》,中华书局,1975 年,第 1358 页。

[48]〔后晋〕刘昫等:《旧唐书》卷一四八《裴垍传》,中华书局,1975 年,第 3991—3992 页。

[49]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八三《租税上》,上海古籍出版社,1991 年,第 1822 页。

[50]〔后晋〕刘昫等:《旧唐书》卷一二《德宗纪上》,中华书局,1975 年,第 324 页。

[51]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八三《租税上》,上海古籍出版社,1991 年,第 1818 页。

[52]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八三《租税上》,上海古籍出版社,1991 年,第 1819 页。

[53]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷七八《黜陟使》,上海古籍出版社,1991 年,第 1680 页。

[54]〔宋〕欧阳修、宋祁等:《新唐书》卷一四五《杨炎传》,中华书局,1975 年,第 4724 页。

[55]〔宋〕司马光:《资治通鉴》卷二二六德宗建中二年五月条,中华书局,1956 年,第 7299 页。

[56]〔后晋〕刘昫等:《旧唐书》卷四八《食货志上》,中华书局,1975 年,第 2093 页。《唐会要》卷八三《租税上》亦载:“(建中)三年五月,初加税。时淮南节度使陈少游请于当道两税钱,每一千加税二百,度支因请诸道悉如之。”上海古籍出版社,1991 年,第 1820 页。

[57]〔后晋〕刘昫等:《旧唐书》卷四九《食货志下》,中华书局,1975 年,第 2127—2128 页。

[58]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八三《租税上》,上海古籍出版社,1991 年,第 1820 页。

[59]〔宋〕宋敏求:《唐大诏令集》卷七〇德宗《贞元九年南郊大赦天下》,中华书局,2008 年,第 390 页。

[60]〔清〕彭定求等:《全唐诗》卷四二五白居易《重赋》,中华书局,1960 年,第 4674 页。

[61]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八四《租税下》,上海古籍出版社,1991 年,第 1828 页。

[62]〔清〕董诰等:《全唐文》卷八〇宣宗《两税外不许更征诏》,中华书局,1983 年,第 839 页。

[63]〔宋〕王溥等:《唐会要》卷八八《仓及常平仓》,上海古籍出版社,1991 年,第 1918 页。

[64]〔宋〕宋敏求等:《唐大诏令集》卷七二僖宗《乾符二年南郊赦》,中华书局,2008 年,第 404 页。

[65]李锦绣:《唐代财政史稿》下卷,北京大学出版社,2001 年,第 677 页。

[66]李剑农:《魏晋南北朝隋唐经济史稿》,中华书局,1963 年,新 1 版,第 290 页。

(作者单位:山东大学历史文化学院)

中国知网 https://www.cnki.net