

唐朝两税三分制的财政内涵试析

陈 明 光

我们认为,从财政学的研究角度去观察,可以发现,唐朝于建中元年(780年)推行实施两税法的改革活动,其内涵与外延,绝非仅仅局限于改革农业税制本身,而是包括了重编国家预算,划定地方预算收支的范围与规模,建立预算管理体制等一系列的财政分配活动内容在内。忽略这方面的内容,就会使两税法的研究有不少欠缺。譬如,建中元年二月十一日中央有关部门拟定的《起请条》,是指导两税法实施的原则,其最后一款规定:

“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,分析闻奏,並报度支、金部、仓部①。”

这段话的财政内涵,指的是编制並核定以州为单位的两税年度预算收支计划,文中对各州府的两税年度收支关系已表述为:

当州府应税都数 = 支留、合送钱物斛斗

(两税预算收入总量) (预算支出总量)

所谓支留、合送,是由留州、送使、上供三个份额构成的。而节度观察使一级财政所享有的两税留使额,即由其辖州的送使额构成。因此,两税三分制的表述,如果以州为计算单位,则为留州、送使、上供三个份额;如果以分级财政为计算单位,则为留州、留使、上供三种区分。显然,两税三分制处理的不是封建国家与税户的关系,而是中央财政与地方财政对两税收入的再分配问题,並成为建中元年实施两税法的一项重要内容,必须纳入我们的研究视野之内。

国内外都有些学者使用“两税四分制”这一概念,认为唐朝对两税收入的财政分配,还有“留县”一级预算。其实这一概念並不准确。我们认为,从预算管理角度衡量,两税法时期並不存在“留县”一级独立的预算单位,而是以州作为编制两税预算收支计划的基本单位的。唐人陆广微所撰《吴地记》存录一份有关苏州的两税钱及茶、盐税钱的收支细目,其支出项目就只罗列“留州”,“送使”和“送纳上都”(即上供)三项。再如,德宗贞元四年(778年)正月一日的敕文规定:

“其京兆府今年已后,准当府每年敕额,应合给用钱物斛斗及草者,宜便于两税内,比诸州府例克留,免其重迭请受,余送纳度支。其河南府亦宜准此②。”

据此可以推知京都的畿县与各地诸县一样,其官员俸禄及行政费用等开支,是通计在其所属州府的留州府额内的,没有另立独立的预算单位。正因为如此,国家进行财务审计即比部勾

①②《唐会要》卷83《租税上》。

勘账目时，“所勾诸州，不更勾诸县^①。”当然，县是基层行政单位，也是征税的基层单位之一，州府在实际财务收支活动中，为避免上缴下拨的“重迭请受”，允许属县按州府的指令留存部份两税收入以供开支，完全是必要的，但这仍属于以州府为单位的预算执行活动。总之，从国家预算管理体制来说，“两税三分制”的提法，既符合《起请条》的规定，也符合当时预算分级管理的实际，是正确的概括。

那么，“两税三分”的编制办法是什么呢？或猜测是采用比例分成的办法。其实不然。据唐宪宗时元稹所说的：

“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，皆量出为入，定额以给资^②。”

用今天的财政习语表述，建中元年黜陟使代表中央逐一核定留州、留使额时，采用的是“以支定收”的办法。明确这种方法，就为我们辨析两税三分制所蕴含的财政内容提供了线索。尽管史料零散，我们仍可以此缀串，描述留州、留使额的基本内涵以及上供额的由来。以下逐次述之。

一、州级预算支出要目与两税留州额

1、当州及其属县的官员俸禄

唐后期官员禄米的支付标准与方式，未见重新规定，显然是沿承前期“依品制禄”之制。地方官的禄米仍实行就近供给的方式。及至宣宗大中六年（852年），吏部考功郎中还重申：

“今按《仓库令》，诸给粮禄，皆以当处正仓充；无仓之处，则申省随近有处支給；又无者，听以税物及和余、屯收等物充。令式昭然，不合隳废^③。”

可证作为通制，地方官的禄米是首先用当地正仓所入即两税米支付的，故在留州额内，州县官的禄米被称为“正料米^④”。计算留州额内该项预算支出总量的方式，系以州县的官员乘以相应的年禄标准。

留州额内的州县官员俸料钱的构成及其数量核定，稍为复杂。首先，留州额内包含当州县官员俸料钱这一科目，是史有明文可稽的。宪宗元和四年（809年）十二月，度支奏称：

“诸州府应供上都两税匹段及留使、留州钱物等，自元和四年已后，据州县官正料钱数内一半，依省估例，征纳见钱支給……^⑤。”

其后，又见宰相李吉甫估计说：“当今内外官，见以两税钱充俸料者不下万员^⑥”。可证州县官的俸料钱是由当地的两税钱收入支付的；在留州额内，相对于被称为“正料米”的禄米，俸料钱称作“正料钱”。顺便指出，使级的情况类似，下不详述。

黜陟使核算各州占留俸料钱的单位总量的依据是什么呢？以常理推之，一是州县官的定员，二是相应的俸制。这可从元和八年十一月宪宗的一道敕文得到印证。敕曰：

①《唐会要》卷59《比部郎中》。 ②《元稹集》卷34《钱货议状》。 ③《唐会要》卷82《考下》。 ④《全唐文》卷634，李翱在《进士策问二道》中，指出两税法实施以来的钱重货轻、税额暗加之后，说：“（元和）四年春，天下哀之，诏天下守臣定留州、使额钱，其正料米如故，其余估高下如上供”。可与页注⑥引文参见。 ⑤《唐会要》卷83《租税上》。 ⑥《唐会要》卷69《州府及县加减官》“元和六年”条。

“申、光、蔡三州县官，缘给复无税，应支俸料，今量定员额及课料……每月课料钱，委所司量与支給^①”。地方州县官的员额是相对稳定的，加减官员要报经中央审批^②。

州县官的月俸标准，厘定于大历十二年五月。据《唐会要》卷91的记载，上州职事官的月俸标准，如下表所示（单位：贯）：

职官	刺史	别驾	长史、司马	录事参军	判司	参军、博士	市令等
月俸	80	55	50	40	30	15	13

上县的县令月俸40贯，丞30贯，簿、尉各20贯。中州中县以下职事官的月俸，是上州上县同名职事官的2/3。定制之际，中书门下申明：“其旧准令，月俸、杂料、纸笔、执衣、白直，但纳资课等色，并在此数内^③”。说明上述月俸标准是职事官每月俸料钱的总额，而由各项细目构成。

2、州级军费——州军衣资钱粮

唐后期的军队由三级构成，即中央直辖军、方镇兵与州军。关于州军的普遍化，《旧唐书·地理志》指出：

“至德之后，刺史皆治军戎，遂有防御、团练、制置之名。要冲大郡，皆有节度之额，寇盗稍息，则易以观察之号”。^④

说明自安史乱后，即使非带使之州，刺史一般也要治军。正如贞元九年福建观察使王昶所说的：“诸州并设军额^⑤”。州军有“州兵”、“团练”、“镇兵”等不同称号。唐人曰：“凡兵、赋、食，三者相通也^⑥”。所以，留州额内列置当州军士的衣资钱粮的预算份额。这可从元和四年的一道敕文获得明证。敕曰：

“自今已后，送省及留使匹段，不得剥征折估钱。其供军酱菜等价值，合以留州、使钱充者，亦令见钱、匹段均纳^⑦。”

可见留州钱内包含供军费用。

建中元年黜陟使核定各州的供军衣资钱粮的限量，有两项依据：一是大历十二年五月朝廷厘定的州兵“常数^⑧”；二是不同兵种的供给标准，如大历十二年五月中书门下奏状拟定的，“兵士量险隘召募，谓之健儿，给春冬衣并家口粮；当上百姓，名曰团练，春秋归，冬夏追集，日给一身粮及酱菜^⑨”。

3、交通管理费用——馆驿钱粮

宪宗朝李绛说：“馆驿所破，並是官钱”^⑩。元稹也说：“准每年《旨条》，馆驿自有正科，不合于两税钱外擅有加征^⑪”。可见在两税法时期，馆驿经费是出自“两税”的国家预算内支出项目。

馆驿须由地方承办，所以，留州额内理应列置该项预算支出项目。贞元年间，陆贽在《论度支令京兆府折禄市草事状》说：

“谨检京兆府应征地税草数，每年不过三百万束。其中留供诸县馆驿及镇军外，应合入城输纳，唯

①《唐会要》卷75《杂处置》。②参见《唐会要》卷69《州府及县加减官》。③④《唐会要》卷91。

⑤《全唐文》卷536，《请停执刀资粮奏》。⑥《全唐文》卷763，郑吉：《楚州修城南门记》。

⑦《唐会要》卷83《租税上》。⑧《资治通鉴》卷225。⑨《唐会要》卷78《遣使杂录上》。

⑩《全唐文》卷646，李绛：《论许振武进奉请驿递送至上都状》。

⑪《元稹集》卷37《弹奏剑南东川节度使状》。

二百三十万而已①。”

就提到京兆府的留府钱物中有一项留供馆驿的草料预算。馆驿的其他费用颇繁杂。会昌元年（841年）二月，武宗敕令御史大夫陈夷行与中书门下商量，将各地“所置馆驿、鞍马、什物，兼作人多少，其鞍马数，勘每驿见欠多少，速具分析闻奏”。陈夷行回复说：

“臣今商量，请准敕先牒诸州府，勘鞍马、什物、作人功价粮课，並勘每年缘驿马占留钱数，诸色破用及使料粟麦，递马草料，待诸州府报到，续具闻奏②”。

由此可知，馆驿费用还包括用以添修交通工具和雇“作人”供应过往使臣和官员的食宿等“诸色破用③”。

馆驿费用是专项经费，单独结算。若要将该项结余划转他用，须报中央批准。例如，穆宗长庆元年四月，“河南尹韦贯之请以去年夏末至今年夏初供馆驿外残钱一万三千五百八十贯，草九万五百八十束。代百姓填元和十一年至十五年逋欠及今年夏税。从之④。”

4、行政管理费用——杂给用钱

留州额内设置一项“杂给用钱”，用以满足州县的行政管理费用的需求，其具体支出项目比较杂泛。“杂给用钱”的存在，可以元和四年十二月的度支奏状为证，其曰：

“留使、留州杂给用钱，即合委本州府并依送省轻货中估，折纳匹段充。如本户税钱较少，不成端匹者，任折纳丝绵充数。如旧例征纳杂物、斛斗支用者，即任准旧例处分⑤”。

这里提到“杂给用钱”有征纳杂物、斛斗等实物的，显然是因用途的杂泛所致。在预算计划中，“杂给用钱”的使用有一定的灵活性。例如，会昌元年正月，中央为了追索逃户所欠税额，实际上采取了克扣地方预算的办法，不过，究竟克扣哪一项经费，武宗的制文规定是：

“其逃户钱草斛斗等，计留使钱物，合十分中三分已上者，并仰于当州、当使杂给用钱内，方落下，不得克正员官吏料钱及馆驿使料、递乘作民课等钱”⑥。

可见，相比于收支挂钩、专款专用的官吏俸料与馆驿经费，“杂给用钱”的开支范围没有一对应的严格细目限定⑦。

二、使级预算支出要目与其属州的两税送使额

使级预算收入即“留使”的唯一合法来源，是其辖州的两税“送使”钱米。根据“量出以制入，定额以取资”的预算方法，建中元年黜陟使必须先核定使级的预算支出要目，确定其数量界限。

必须指出，诸道节度、观察、处置、经略等使，“大者连州十余，小者犹兼三四⑧”，尤其是节度使，是以军事力量为实体的一级政权，常被称为“军府”，是使级预算的主要代表。所以，留使钱粮常被唐人或分称为“供军钱”、“供军粮”，或合称为“军资钱米”、“供军钱米”。这种说法，揭示了军费是使级预算支出的主要内容。

我们发现，建中元年黜陟使出巡之际，中央对如何核定留使预算支出数额，本是有明确指示的。德宗下制曰：

①《陆宣公集》卷20。

②《唐会要》卷61《馆驿》。

③《元稹集》卷38《论转牒事》也

提及供奉使臣的“熟食、草料、人夫、牛”等项目。

④《册府元龟》卷484《邦计部·经费》。

⑤《唐会要》卷83《租税上》。

⑥《唐会要》卷85《逃户》。

⑦德宗贞元十五年追减州级预

算，所抽调上交中央财政的“门仓库、狱囚子、驿馆、廨宇等钱”，当有一部份属杂给用钱。见《唐会要》卷91。

⑧《新唐书》卷50《兵志》。

“自艰难以来，征赋名目繁杂。委黜陟使与诸道观察使、刺史作年支两税征纳。比来新旧征科色目，一切停罢。两税外辄别率一钱，四等官准擅兴赋以枉法论。其军府支计等数，准大历十四年八月七日敕处分①”。

非常可惜，大历十四年八月七日的一纸敕文，业已渐灭无闻。我们只好根据零散的资料，试加推断出留使额的预算支出要目，当包括以下几类：

1、使级官员的俸禄

使级官员由两税留使额内支付禄米的预算情况，与州级类似，此不再赘。

使级官员的俸料钱亦由两税留使额内支付，这在上文已有说明。

黜陟使核算留使额内的官俸占留总量，也应是依据当使官员的编制定额以及相应的俸制。不过，仔细探究，使级官员的定额及其俸制的详情，也有待勾稽之处。

首先是不同名目的使级的文官定额问题。据《新唐书·百官志》所述，使级的文官配置定额如下：

A、节度使

下设副大使知节度事、行军司马、副使、判官、支使、掌书记、推官、巡官、衙推各一人，同节度副使十人，馆驿巡官四人，府院法直官、要籍、逐要亲事各一人，随军四人。合计三十员。

节度使常有兼使。若兼观察使，又可置判官支使、推官、巡官、衙推各一人；兼安抚使，则有副使、判官各一人；兼支度、营田、招讨经略使，则有副使、判官各一人；兼支度使，又有遣运判官、巡官各一人。

B、都防御使

下设副使、判官、推官、巡官各一人。

C、观察使

下设副使、支使、判官、掌书记、推官、巡官、衙推、随军、要籍、进奏官各一人，合计十员。

D、团练使

下设副使、判官、推官、巡官、衙推各一人。

可见使级文官定额，以节度使一级为多。不过，实际上节度使属官的法定编制是多少，似有疑问，若据文宗开成四年（839年）六月中书门下奏：

“诸道节使参佐，自副使至巡官共七员……节度判官旧额，虽本两员，近日诸道，亦不尽置，起今已后，望以一员为定。其课料等，本是供军数内，户部不可更收②”。

看来，中央用以核算节度使一级官俸总量的文官定额，显然比《新唐书·百官志》所记的低得多。

其次是使级官员的俸制问题。

节度使、都防御使两级官员的俸制，仅见于《新唐书·食货五》，示如表A与B。

①《全唐文》卷50《停杂税制》。

②《唐会要》卷79《诸使杂录下》。

(表A) 节度使官员月俸标准

(单位: 贯)

职官	节度使	监军	别敕判官	节度副使	判官、 观察判官、 章书记	推官
料钱	300	150	50	70	50	40

(表B) 都防御使官员月俸标准

(单位: 贯)

职官	都防御使	监军	副使	判官	巡官
料钱	150	150	150	40	30

(表b) 防御使官员月俸标准

(单位: 贯)

职官	使	监军	都防御副使	判官	巡官
料钱·厨钱	200	200	50	40	30

(表C) 诸道观察使团练使及其属官月俸标准

(单位: 贯)

职官	使	都团练副使	判官	支使	推官	巡官
料钱	100	80	50	40	30	30
杂给	50	30	20	20	20	20
合计	150	110	70	60	50	50
备注	1、州县见任官充者，月料杂给减半。 2、刺史知军事者，每人除正俸外，给七十贯；如带别使，不在加限，杂给不过三十贯。					
资料来源：《唐会要》卷91						

见规定俸制，是个疑问。

2、军将士的衣粮酱菜

留使额内包括供军的衣粮酱菜等钱物，这从上文所引元和四年敕可获证明。供军的对象包括军将与兵士两个部份，而以兵士为主。

建中元年黜陟使核算使级的兵士衣粮酱菜预算限额时，由于“官健”与“团结”的不同标准已经确定，故关键在于核定兵额。当时方镇的兵额，朝廷是否有明确的限量，回答是肯定的。因为，安史乱前，唐中央对节度使乃至军、镇的兵额，本有限定^②；安史乱起，中央对所增置的方镇，理应也有兵额的规定。大历九年，郭子仪说：“河南、河北、山南、江淮，小镇数千，大镇数万^③”、清人吴廷燮在《唐方镇年表·旧序》说：

“唐之方镇……用人重轻，不以地广，而以兵多。河东、宣武，号称大镇，究厥地形，如今一道。江西、福建，即今一省，而置观察，号为小镇。并、汴戎士皆谪十万，洪、霍、潭、越不过万人，盖以此也。实则大镇厥军五万，此外节度率皆三万”。

①据《全唐文》卷81。

②参见《唐会要》卷78《节度使》，《大唐六典·兵部尚书》。

③《旧唐书》卷120《郭子仪传》。

不过，据大中六年八月宣宗《给夏州等四道节度以下官俸敕》的规定，其以“料钱厨钱”名义颁给节度使官员的月俸数额，与表A吻合；唯给都防御使官员者，与表B颇有出入，示如表b④。

我们认为，《新唐书·食货五》将都防御副使的月俸等同於使和监军，与其他诸使情况皆不符，当有误。都防御使官员月俸标准，应以宣宗敕文为据。

总之，建中元年黜陟使核定节度使与都防御使两级官俸时，是分别采用表A与表b的月俸标准为依据的。

至于观察使、团练使官员的月俸标准，唐中央于大历十二年五月业已厘定，示如表C。

不过，衙推以下属官未

以史籍的零散记载对证，吴氏的归纳不无根据^①。至于观察使、经略使的法定兵额，就少得多。如桂管观察使的“敕额兵数，只一千五百人^②”。

可见，方镇擅自扩召兵马是另一回事，当他们向中央申报粮饷预算时，只能以法定兵额作为计算依据。这里有一个明显例证。建中元年，黠陟使洪经伦出巡至东都，“访问魏州田悦食粮兵凡七万人”，即“以符停其兵四万人，令归农亩”。骄藩田悦也只能伪承其命，先“依符罢之”，然后再出“家财”把超编兵员私养起来^③。这表明，魏博节度使的法定“食粮兵”限为三万，乃是黠陟使与田悦双方都明瞭的事实，没有讨价还价的余地。

总之，建中元年黠陟使是依据方镇的法定军额以及不同兵种的供应标准，去核算使级的供军衣粮酱菜限量的。诸道军粮，除边军营田处，余“皆取正税米分给^④”。其他钱物，取自两税钱及其折纳物品。供军衣粮酱菜，遂成两税留使额内的一个预算内容。

3、赏设之费

“赏设”是用以奖赏犒劳方镇兵于当道界内服役或作战的勋劳的预算支出。此目列为留使预算内容之一，明见于贞元三年闰五月度支奏：“浙江东西节度使韩滉自建中已后，供军资费、赏设等，每年续加当钱六十一万六千贯^⑤”。可知建中元年已设置该项预算。大中六年，宣宗《给夏州等四道节度以下官俸敕》规定：“赏设，（夏州、灵武、振武）每道每年给五千贯文”，天德军则给三千贯^⑥。这是因为“赏给”几成“官健”待遇中的一项固定部份^⑦，所以，“赏设”是留使额内不可少的预算项目。

4、修器仗

此目明见于上引宣宗敕，规定灵武、夏州、振武每道修器仗之费每年给三千贯文，天德军给一千贯。按理，方镇既是军府，修造军械器仗都是必不可免的，因此，宣宗敕文所反映的“修器仗”一目，当属各地留使额内早有列置的一个预算项目。

5、杂给用钱

贞元中，德宗曾因“东都留守额阙，宜令度支每年支钱三千贯文，充杂给用^⑧”，其时，东都留守、都防御使杜亚曾将“军中杂钱举息^⑨”。元和三年五月，判度支裴均奏请取荆南（节度使）杂钱一万贯修尚书省^⑩。武宗明令把逃户所欠部份税物，于当使“杂给用钱内方圆落下^⑪”凡此都表明，留使额内例有一项“杂给用钱”（亦称杂钱）的预算，使用时与留州额内的“杂给用钱”类似，有一定的灵活性。

上述五类预算支出要目，即是留使额“以支定收”的基本内容，由此形成诸使的预算定额。及至大中六年，中书门下的奏章还强调说：“应诸道节度使、观察、团练使、防御、经略等使，所请俸料、职田、禄粟、时服、杂给並诸色人事用度等”，“置使之初，必有定

^①如凤翔节度使“当军应管兵三万人”，见《册府元龟》卷413《将帅部·召募》所载文宗大和中王承元奏。河东节度使“全军”为五万，参见《资治通鉴》卷238，元和五年述王锬政绩。

^②《全唐文》卷772，李商隐：《为荥阳公论安南行营将士月粮状》。

^③《旧唐书》卷127《洪经伦传》。

^④《全唐文》卷66，穆宗《登极德音》。

^⑤《册府元龟》卷484《邦计部·经费》。

^⑥《全唐文》卷81。

^⑦如穆宗在《南郊改元德音》说，官健分番营农者，“停给月粮，其衣赐及杂赏给並如旧”。见《全唐文》卷66。

^⑧《全唐文》卷484，权德舆《谢每年赐钱三千贯文表》。

^⑨《旧唐书》卷146《杜亚传》。

^⑩《唐会要》卷57《尚书省》。

^⑪《唐会要》卷85《逃户》新载会昌元年制文。

额^①”。诸使的预算定额确定之后，其辖州的两税送使额就相应产生了。

三、各州两税上供额确定的方法

各州上供额也称“送省”、“送纳上都”钱物。由于先确定了各州两税总额，而“每年留州、留使钱额，本约一年用度^②”，则余下的自然剩额，即是各州两税上供额。这就是说，各州两税上供额既不是采用固定比例分成的方法去确定的，也不是根据中央财政支出的实际需求而“量出以为入”的。用公式表达则为：

$$\text{州两税总额}A - (\text{留州额}B + \text{送使额}C) = \text{上供额}D。$$

该式说明，并非诸州一律有上供额，而是只有当 $A > (B + C)$ 时，才可能有当州的两税上供额的存在。

概括本文所述，唐朝在建中元年实施两税法之际，在改革农业税制的同时，中央居于支配地位，采取“以支定收”的方法，严格核定了州、使两级地方预算的收入项目及其数量界限，建立了地方预算的规范。留州两税额用以支付州县官员俸禄、供应州军衣资钱粮、维持交通网络以及行政管理等消费性开支，基本上可以满足唐后期州县实现以行政为主、兼理军戎的职能的财政需求。留使两税额用以满足使级官员俸禄、军将兵士的衣粮酱菜、赏设、修器械和杂给用等需求，反映了使级预算的以供军为主的财政职能。这种地方预算的构成，体现了唐后期的时局特点。与此同时，中央也确定了自身的两税受益数量。总之，通过实施两税三分制，中央财政完成了与地方财政“划分收支”的程序，理顺了自安史乱以来中央与地方之间混乱不堪的预算收支关系，建立起国家预算新体系，收到巩固中央集权、削弱地方割据倾向的政治效果。同时也展开了中央与地方争夺两税收入的新斗争。

（作者陈明光，男，1948年9月生，现为厦门大学历史研究所助理研究员。）

（上接第52页）

元朝末年，江南两浙一带为张士诚所据，张氏“又併诸拨属财赋府与夫营、沙、职、僧道、站役等田粮”^③，即是将元朝在这一带的隶官田全部没收，以给予自己的勋戚与部属。明太祖朱元璋平吴后，“尽籍其功臣子弟庄田入官”^④，于是元朝在江南的官田，直接或间接地转移到明朝政府手中。

（作者罗贤佑，男，1945年6月生。现为中国社会科学院民族研究所助理研究员。）

①《唐会要》卷79《诸使杂录下》。②《元稹集》卷38《中书省议赋税及铸钱等状》。

③《嘉靖上清志》卷8，页32上。

④《明史》卷153，《周忱传》。