

書叢小學科會社

編主麟秉劉 松炳何

論 稅 課 進 累

著曼格里塞

譯 彰 德 岑



行發館書印務商

目錄

導言·····	一
第一章 社會主義說及損失補償說·····	六
第二章 利益說·····	二〇
第三章 能力說·····	二七
第四章 結論·····	五〇

累進課稅論

導言

比例課稅與累進課稅之爭，至今在學理或事實上，均無定說；察租稅以往之歷史，可知自索倫（Solon）至今，累進課稅之見諸實行者，不一而足，姑就十九世紀而論，多數國家之輿論似均傾向於比例課稅，然各國稅則之採用累進率者，比比皆是，此不徒在日本及歐陸君主國家有之，即民主國家如北美合衆國、澳大利亞、瑞士，亦莫不有之也。例如德意志聯邦諸國、澳大利、瑞典、丹麥、荷蘭、比利時、及瑞士之所得稅；法蘭西、澳大利亞之房租稅；瑞士、荷蘭、澳大利亞之產業稅；法蘭西、德意志、英吉利、瑞士、澳大利亞、及坎拿大等處之遺產稅，皆嘗施用累進率。甚至如北美合衆國素以比例稅之策源地著稱者，亦嘗於產業稅（例如國家稅中之房稅）及所得稅（國家稅及

地方稅中均有之。中施用累進率，此外施用累進稅率者尙有所得稅遺產稅，及土地稅。竊以比例課稅之在今日，已不得稱爲經常稅則，反之，各國大有一部份或全部份採用累進課稅之勢也。

比例課稅與累進課稅之別，本屬不合邏輯，蓋累進固亦比例之一種也。所謂比例課稅者，稅率始終不變，但稅額卻逐漸比例增加；所謂累進課稅者，稅額隨稅率之比例增加而增加，其稅率之變動一隨課稅物品之數量，以爲增減。以上兩例，雖均屬比例課稅，而其結果，則迥不相同。故嚴格言之，二者之間，實有分別；非比例與累進之別，乃兩種比例之別——一爲普通之比例，一爲累進之比例。其次所謂累進者，亦自有其比例與累進之分：例如稅率依照算學式比例而增加者，其名曰比例的累進率；稅率依照幾何式比例而增加者，其名曰累進的累進率。

上說拘文牽義，姑置不論，試取世所公認之分類方法，以求累進課稅之真實意義。

凡稅額與課稅物品之數學關係（比例）一成而不變者，是之謂比例課稅；反之，如是項比例隨課稅物品之大小而變更，課稅物品愈多者，則稅額所佔之成分亦愈大，是之謂累進課稅。累進稅率者，恆隨課稅物品之數量而增高，但有時亦不盡然，稅率儘可不動，但其比例關係，則因徵

收之數量變更而變更，換言之，則以同一之稅率，而徵諸較少之物品而已，其結果實亦相等，蓋課稅物品之減少，必等於稅率之增高也。（例如關稅值百抽五，每百兩納銀五兩，今如向五十兩之貨物亦徵稅五兩，則雖表面稅率仍爲五兩，而實際比例關係，則大不相同矣。譯者）

是稅也，英國通稱之曰等級課稅，實出誤會。蓋等級課稅有向上與向下二種。課稅物品縱有大小之分，其性質縱有產益之別，但其稅率始終一致者，是之謂比例課稅。等級課稅之稅率，隨課稅物品之增高而變更，或增或減不一。例如稅率隨所得之增多而加高者，是之謂累進課稅，此卽英國學者之所謂等級課稅也。又例如稅率隨所得之增高而減少者，亦得謂之等級課稅，此稅之術語曰累減稅，法國學者稱之曰「翻轉之累進稅」，是以廣義之等級稅，應包括累進稅與累減稅而言。

尚有第三種等級課稅，其稅率自最小之點起，逐漸增至一定之限度爲止，過此則永不變更；其前半爲累進稅，過此則爲比例稅，此之謂轉折課稅。是稅以比例爲其原則，在一定限度以下，則稅率逐漸減少，故轉折課稅爲等級稅中之最普通者。

若者爲累進課稅，若者爲轉折課稅，皆視吾人之計算方法，或自限度向上，或自限度向下。蓋雖在累進之中，隨時皆有其中止之點，歷史上最高之點爲百分之三十七有半，無論如何斷無超過百分之百之理，雖然，累進與轉折之間，固有其不同之點在。轉折課稅者，以比例爲原則，惟因貧苦階級無力納稅之故，特許其將稅率減輕，或爲之另定免稅及減稅辦法。至於累進課稅，則其目的不在於比例，凡富有之家，皆納較高之稅率，蓋依照學理，此類人實應擔負比例以上之稅額也。故在累進課稅中，其等級之起點，即爲轉折課稅中等級之終點，過此則爲比例稅矣。雖然，等級課稅之起點，究在何處，每由武斷，故一人呼之爲轉折課稅者，他人或竟稱之爲累進課稅。累進課稅與轉折課稅彼此相同之點甚多，不過表示同一意見之兩種方法而已，然轉折課稅之於累減課稅，則大不相同。

「累進課稅」與「等級課稅」兩語，尙有他種用法，如因產業之種類不同，（非其數量不同）而所徵之稅率亦異者，斯之謂分別課稅，不曰等級課稅也。但如遺產稅中，因繼承人有親疏之別，而稅率亦隨之而高下者，則應名之爲等級課稅，或曰累進課稅。累進之義，恆指以不同之稅

率，徵諸不同之數量；此例所舉，乃以不同之稅率，徵諸相同之數量，特其繼承人爲不同耳。在此書中等級課稅一語，均係依照其用諸旁系親屬繼承遺產課稅之義解釋。

累進課稅者，不限於所得稅。如產業稅、房屋稅、土地稅、遺產稅等一切直接稅，莫不有之。間接稅中，亦可用累進課稅之法，其義可分爲下列兩層：第一，印花稅、營業稅、及貨物稅等稅率，可隨交易之數量，資本之大小，生產之能力而高下；其二，於一般稅則之中，採用累進課稅方法，凡奢侈品之稅率，一律較日用必需品爲高。歷來累進課稅之學說，均以直接稅爲限，或竟以所得稅爲限，實無理由可言。本書所論計分三編：第一編爲累進課稅史；第二編爲累進課稅論；第三編爲北美合衆國累進課稅考。

第一章 社會主義說及損失補償說

累進課稅之學說，在經濟問題中，最足以引起科學家及社會改良家之注意，但學人立論，惟仲已說，既不考證前人之著述，亦未研究對方之理論，本書之作，即志在搜集各方面有關係之學說，以培吾說之基礎，各家學說之始末，均另行載諸附章，以免與本書相混。

贊成累進課稅之學說，約可分爲三派：其一曰，社會主義說，其二曰，損失補償說，其三曰，經濟說。

主第一說者，首推德國學者華格納（Adolf Wagner）教授。華格納分財政史爲兩個時期：一爲度支政策時期，一爲社會政策時期。在度支政策時期內，政府惟一目的，即在增加收入；在社會政策時期內，政府改良社會之念，超過於增加收入之念。故不以僅得收入爲滿足，而認政府之

職責，在干涉私有財產，務使財產之分配，得以更加平均。所謂度支政策者，每思如何然後政費始有着落；所謂社會政策者，每思如何然後社會中各階級間之關係，始能調和。故度支政策之結果，必爲比例稅率；社會政策之結果，必爲累進稅率。昔日之度支政策，日受近代文明之薰陶，已有漸趨於社會政策之勢，累進稅率之能成立，所恃者無他，倫理上及社會上之理由而已。

華格納之分類方法，未可盡信。考之歷史，各國所行稅制，向無專用度支政策之事，每於無形之中，受廣義的社會政策之影響。例如保護關稅政策，即在謀國家及社會之福利，非僅爲收入而已。奢侈品之課稅，無異於妨止奢侈，其中增加收入，與阻止消費之目的，並重。國產稅之施行，或依廣義之社會政策，或依狹義之財政政策。自有租稅以來，社會政策，無時不在施行之中，故欲勉強將度支政策與社會政策分作兩個時期，必致失敗無疑。

反之，上節所謂度支政策中之社會成分，斷不可與華格納教授所呼爲社會政策，或世人誤呼爲社會主義者相混。今有兩原則於此，其一謂國家得因謀社會利益起見，修正其嚴格之度支政策；其二謂國家應以租稅之力，平均財產；二者相距甚遠，不容妄越。信如第二說也，則豈徒社會

主義而已，或竟至於共產主義。如認此爲政府職責之一，則財政學一書，大可不作，蓋政府之職責無他『沒收富人之財產而以之分配於貧乏』而已。

上述之社會成分，與華格納社會政策之別，即社會改良，與社會主義之所由分也。今世分配之不公，吾人固毋庸諱言。然究之如何始得謂之公平，似應先加以認識。此題如欲盡量發揮，勢非另著專書不可。今姑以假定之結論，條列於下。公平者，就政府之行爲而論，義在持平，不與任何人以額外之便利；人人在法律下均屬平等，人人均有平均發展其天才及物力之機會。政府不得故意促進分配之不公平，但亦不得故將不平之點，盡量掃除。公平義即平等，對於現行之租稅制度，不妨加以改革。此其意在掃除現行租稅制度中所含歷史上之不公平，以期人人得到平等待遇。準此義也，則社會改良，甚屬切要。且儘有活動餘地，但所謂改良者，乃改革舊有之不公平，非促進新加之不公平也。法律公平者，義即法律之平等；但如因人類秉賦之不公平，遂促進資產之不公平，則未免超越公平原則以外矣。

社會改良之議，在今日洵屬切要。但以政府而論，則改良之能否實行，胥視立法者對於社會

及工業之態度爲斷。在財政範圍以內，改良之點，與其謂在收入，毋寧謂在支出。國庫支出，務應薄利貧乏，使之咸得享受文明進步之幸福，然究之此項政策，應推行至何種地步，則非屬財政以內之問題，而與政府一般政策有關矣。國家在徵收租稅之時，對於社會之福利，誠不可不加以注意，此在既往爲然，意其於將來，必能如是。且世人漸悟及財產所含之社會性質，與夫私產之導源社會，及其中所含之社會成分，但此去華格納教授之主張累進課稅，爲平均財產之具者，相距尙遠。蓋累進稅率之能平均財產，乃係事出偶然，如以此爲主張累進課稅之惟一理由，則其能免於社會主義之譏者，蓋亦僅矣。故欲以『社會政策』爲一種獨立之租稅原則者，必至困難叢生，蓋無疑義。

就國家之管理土地一事而論，固不妨藉課稅之力，以防止地產之集中，致害及政治安寧，與民權進步。是以民治國家之向大地主徵收重稅，尙爲輿論所許可，然此種目的，是否可用別種方法達到尙屬疑問。考各方贊成徵收土地重稅之原因，不外土地之累進課稅，只能防止地產集中，並不能減少地產數量。至於其他產業，則每因施用累進稅率之故，減低積聚之心。是以潘安瑪

(Thomas Paine) 以反對社會主義之人，而主張累進課稅，因其能防止傳長制度 (promonature) 故也。紐西蘭 (New Zealand) 及歐克拉霍瑪 (Oklahoma) 之土地立法，亦不得謂之爲社會主義。就『社會政策』之學理而論，其中含義似欲政府顯然努力，課富人以重稅，將其財產，減至與貧家相等，此說斷不足恃。

是說也，初非翹自華格納氏。當十五世紀之末，佛羅稜薩 (Florence) 共和國，因累進課稅之爭，幾至全國騷動。時有著名之歷史家，出版家基西亞地泥 (Guicciardini) 著論兩篇，研究反正兩方之學說。其第一篇所列諸說，已開近代累進課稅學說之先聲，如本書所舉之經濟說是；但基氏著重之點，仍在累進課稅能平均財產，及防止巨富。簡言之，則累進課稅者，應從國家之社會政策中，求一保障。基氏本人，屬於反對累進課稅之一派，但其論文第一篇，至今稱重士林，蓋昔日學者主張累進課稅之學說，於此可見一斑。然今日除義大利國而外，基氏此文，知者絕少，良足異已。基氏曰：緩和之累進課稅，尙不足以躋公平平等之域，蓋富人所受之限制尙不逮貧家感受生活費限制之甚。吾輩既同屬國民，彼此理應平等，苟非藉課稅之力，將吾人之經濟程度，減至同

等，則所謂租稅平等，租稅公平，仍屬不能實現。凡財產太多者，不但與人無益，且足以害及國家，害及社會，並害及本人。如能施用累進課稅方法，然後理想上之平等始可實現。

中古時期之社會主義派，姑置不論，法國革命，是說復作，傑可賓黨人(Jacobins)倡之最力。(一七九三)嘗謂擬將一切財產，減低至以年入四千五百利佛等於九辨士半爲度。羅伯斯皮愛(Robespierre)則以此種限度，尙嫌太寬，每人所得，應以每年三千利佛爲限。此說後曾略加修正。當拉麥(Ramel)之向法議會提出累進課稅案也，備述強迫捐與累進課稅之不同，蓋強迫捐一徵而已，累進課稅則可常徵。『至於累進課稅，其稅率固不應高至百分之百，然仍應逐漸增加以期達到平均財產之目的。』云云，此案遂在法議會通過。

未幾又有巴伯弗(Babeuf)者，謂累進課稅雖不能根本鏟除社會之罪惡，然尚能分化財產，防止巨富，及減少奢靡。是以分配土地，取締奢侈，及累進課稅三者，皆達到平等之方法也。

自法蘭西大革命以來，社會主義各宗派，如共產黨，先期之感情社會主義派，及美國之民衆派，莫不以累進課稅爲其信條之一。在法則有聖西門(St. Simon) 高足弟子地柯地茫許

(Decourdemanche) 及一八四八革命時之學者，在瑞士則有歐白米勒 (Obermüller) 之社會主義說，主張稅率應高至百分之五十。

美國之主是說者，如民衆派人所持之理由正同。自一八八八年起，十年之中，馬沙 (W. W. Marshall) 著論不下數十篇，名之曰累積課稅 (Cumulative Taxation) 論。自一八九五年後，馬沙更編輯定期刊物一種，名曰等級納稅人 (Graduated Taxpayer)。據其宣言中所稱：『志在提倡一種稅則，務使私產不得過大工業大聯合，如托辣斯及專利之類，不至實現，貧乏者之負擔，不至過重。』有丹尼爾 (Percy Daniels) 者與馬沙爲同志，嘗任坎塞斯 (Kansas) 省副省長，美國國會中之累進課稅案，卽由丹尼爾爲之起草。其後民衆派運動中止，而以等級所得稅減低大工業家收入之運動，亦告沉寂。

上述原理，於十八世紀末葉之經濟家著述中亦可見之，如利慈 (von der Luth) 卽其人也。德國經濟學家喜爾 (von Sheel) 間亦爲之倡道。此外一班學者，如德國之經濟學家，及華格納之門人，則均力反是說。

是說最近之發展以法儒杜斐 (M. Dufay) 爲之首倡，杜斐之意，以爲租稅者，除其在經濟上或財政上之職責而外，尚有所謂道義上之職責。杜斐曰：財富之生產，至少間接上，衆人皆盡其力，是以租稅之職，應使財富之分配，歸納於一定限度以內；並使人類之中，能保持真正之平等，凡個人之自利思想及絕對之天然平等，均爲之一一糾正。『換言之，租稅之職責，在「解放勞工，非如今日之約束之也。」是則租稅者，應從資本中，抽出一部份多餘之勢力，以補足勞工在社會上及經濟上之力量。』

如主張累進課稅者，以社會政策爲其惟一理由，則其說顯然不能成立。華格納素惡社會主義之名，但在財政範圍以內，社會主義之與社會政策，界限頗不分明，自來主張累進課稅者，多根據於社會政策立論，吾人既不欲掛名爲社會主義黨人，惟有否認是說而已。所惜者一般中等階級，及號稱爲經濟家者，誤認累進課稅之經濟說，爲累進課稅之社會說，因之遂謂累進課稅之結果，必爲社會主義及沒收財產耳。

累進課稅之受人指摘，蓋以此故。當英國國會初議施行所得稅之時，（一七九九）阿克蘭

爵士(Lord Auckland)即謂等級稅者無他，直革命而已。同時有德國政治家甘慈(Gentz)亦謂累進課稅尙不如公共偷盜。又塔歌(Turgot)當國之時，有以累進課稅之議獻者，塔歌書其卷側曰『吾人應付執行者，(即死刑)乃獻議之人，非其計畫也。』穆勒(John Stuart Mill)呼之爲『等級的劫盜。』杜榜(Dupont)謂累進課稅爲社會主義及革命式的課稅。利華褒利(Leoroy-Beaulien)曰『累進課稅之母曰妒忌，其女曰壓迫。』愛塞茲(Escherts)嘗謂累進課稅爲『無產階級』(have-nots)妒忌之結果，特假詭辯以完其說耳。司徒莫(Stourm)謂之爲破壞及沒收之工具。翁方巴黑(Umpfenbach)則稱之爲『共產主義之實現，極無理由可言，惟社會中之充滿戾氣者，始能適用是稅耳。』

反對累進課稅之論調，可謂激切矣，然如遽稱之爲社會主義及沒收財產，則仍未爲得也。吾人儘可反對社會主義之租稅論，但仍不妨從純粹經濟說方面，提倡累進課稅。人之崇拜個人主義者，固不妨服膺累進課稅論也。此說真理，可於以後討論個人主義累進課稅說時見之。

在未討論上述諸說之先，姑先取折衷諸說，加以研究。是諸說者，其主張累進課稅之理由，與

社會主義說及經濟說，皆無關係，此即所謂累進課稅之損失補償說也。

昔華克 (Francis Walker) 以下列兩種理由，主張累進課稅：一、產業及收入之不齊，每因政府不能盡其保護人民之責；二、財產之不同，每由於國家行為之結果，例如通商條約、關稅、金融條例、禁金出口、斷絕貿易及戰爭，皆是也。華克之意以為財產之不齊，每由於政府之行爲或不行為，故在稅則之中，必須預謀補救之道。『如能極人類之智力，不挾絲毫偏見，以制定一種稅則，則累進課稅之原則，當然在採用之列。』

此說富有興趣，初非創自華克，先是有羅雅 (Mlle Royer) 女士者根據此項理由，詳論累進課稅之宜加採用，於是瑞士浮德邦 (Vaud) 之政務會議，於國際稅則會在洛桑 (Lausanne) 開會之時（一八六〇），特頒重獎。羅雅女士之意，以為人民所受不平等法律之結果，政府應予以賠償，今時代之人，對於過去之不公非法，應行加以懺悔。然如欲達到此種目的，非乞靈於累進課稅不可。

此種見解在法儒維姚梅 (Villiaumé) 書中，亦可見之。維姚梅之主張累進課稅，以為習慣