

# “劫富济贫 抑或“有缺陷的正义”

## ——美国的联邦累进所得税之争考

刘连泰\*

[内容摘要] 联邦累进所得税在美国一直存在争论。美国联邦最高法院认为联邦累进所得税是合宪的,是间接接税。学界对联邦累进所得税多有批评,但比例税并不比累进所得税完美。学界争论双方的观点都不是决定性的,美国人生活在有缺陷的正义中。

[关键词] 联邦累进所得税 比例税 合宪性 分配正义

美国是以所得税为主要税种的国家。<sup>[1]</sup>然而,联邦累进所得税制从诞生的那一天起,就聚讼纷纭:为什么要就收入征税?富人为什么要比穷人多交税?不过迄今为止,联邦累进所得税制仍屹立不倒。因为联邦累进所得税可能不尽完美,但比它完美的税种在哪里呢?谁能担保,引进比例税率代替联邦累进所得税不会导致更大范围的论争呢?回顾发生在域外的这些论争,有助于我们对累进所得税的一般机理有更深入的理解,并有助于我国税制立法之完善。

### 一、从 1862 年《所得税法》到《宪法》第十六修正案:联邦累进所得税的合宪性之争

美国立国之初,与其他领域的论争相反,声名显赫的政治家几乎都赞成联邦累进所得税制。如托马斯·杰斐这样表达自己的观点:“静悄悄地缩小财富不平等的路径是对财富在某个水准以下的人免税,并随着财产的增加而提高税率。”<sup>[2]</sup>1798年,亚历山大·汉密尔顿提出了自己朴素的不动产所得税观点:对于木屋,每间房征税 20 美分;对于有 7 间房或 7 间以上房的房产,每个房间征税 1 美元。

“宪法之父”们的理论首先在各州的所得税法案中开花结果。在联邦政府征收所得税以前,各州已开始实践。在 19 世纪 50 年代,至少有 7 个州通过了所得税法案。这些所得税法案的基本结构几乎就是今天联邦所得税法案的雏形:“免税额度较高,起始税率较低,但

\* 刘连泰,厦门大学教授,法学博士。

[1] 参见王晓刚、王则柯:《美国税制》,中国经济出版社 1999 年版,第 4 页。

[2] Thomas Jefferson, To James Madison, Julian P. Boyd ed., The Papers of Thomas Jefferson, Princeton University Press, 1953, p. 682

逐渐累进。<sup>〔3〕</sup>1862年,联邦政府为了筹措军费,制定了1862年《所得税法》,其完全继承了州所得税法的上述特征:免税的范围宽泛,按照年收入计算所得税,从600美元到2000美元不等——这意味着只有0.2%到1.3%的人达到起征点的收入;刚开始的税率是3%至5%;到内战末期,税率为5%至10%。也许是战争的紧迫需要压倒了人们的正当性诉求,1862年的《所得税法》未遭遇诉讼。随着美国内战的结束,1862年《所得税法》于1872年被废止。

随着关税的减少,为弥补财政经费不足,议会于1894年重新恢复所得税,这就是《威尔逊—戈尔曼关税法案》(Wilson-Gorman Tariff Act)。<sup>〔4〕</sup>该法案规定:对分红、利息和租金以及其他来源于财产的收入按单一税率2%征收所得税。也许是惧怕遭遇反对,该法案规定了超乎寻常的豁免额度:4000美元。这意味着只有0.13%的人需要缴纳所得税。<sup>〔5〕</sup>这一法案仍可理解为累进所得税:收入在4000美元以下的,税率为0;收入在4000美元以上的,税率为2%。高额度的免税额,反映了只对人口中极少部分富人征税的立法意图。由于需要纳税的人口数量极少,联邦累进所得税制在这一时期获得了很高的认可度。

尽管议会谨小慎微,一年后仍发生了波洛克诉农业贷款及信托有限公司案(Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.)。在该案中,联邦最高法院判决该法违宪。波洛克是农业贷款及信托有限公司的股东,持有该公司10%的股份。《威尔逊—戈尔曼关税法案》通过后,农业贷款及信托有限公司对股东宣布:公司不负责承担股东应缴纳的所得税,公司将从股东的分红中扣除所得税,上交给征税机关。波洛克经过一系列程序,最后诉请最高法院判决《威尔逊—戈尔曼关税法案》违宪。理由是该税针对财产征收,构成直接税。在这一时期,国会对直接税的征收是按照各州人口进行的,<sup>〔6〕</sup>不按各州人口比例征收直接税是违宪的。

依据《威尔逊—戈尔曼关税法案》对波洛克征收的所得税是否构成直接税呢?梅尔维尔·富勒代表最高法院发表了判决意见:对分红、利息和租金的征税如同对不动产征税一样,都是直接税,违反美国《宪法》第1条第9款第4项。<sup>〔7〕</sup>当然,这一判决仅认为对来自财产的收入征收所得税是违宪的,而对来自其他途径的收入能否征收所得税,则语焉不详。

各州的情形与联邦相反,州法院一直支持各州对公民征收累进所得税。因美国《宪法》没有禁止各州征收直接税的规定,纳税人用以反对州累进所得税的依据就只有征收规范,即美国《宪法》第十四修正案。但各州法院认为累进所得税不构成没有补偿的征收,是合宪的。事实上,各州的累进所得税一直在实行,其正当性并未受到质疑:“继承税的广泛存在,

〔3〕 See Glenn W. Fisher, *The Worst Tax?: A History of the Property Tax in America*, University Press of Kansas, 1996, p. 40; Debs O. Kinsman, *The Income Tax in the Commonwealths of the United States*, American Economic Association, 1903, pp. 37, 39; Edwin R. A. Seligman, *The Income Tax*, Kessinger Publishing, 1914, pp. 388, 406; Robert Stanley, *Dimensions of Law in the Service of Order: Origins of the Federal Income Tax, 1861 - 1913*, Oxford University Press, 1993, p. 38.

〔4〕 该法案的主要意图不是规定所得税,而是为了进行关税改革。当时的美国,关税收入下降。为弥补部分关税损失,该法案才规定征收所得税。

〔5〕 John F. Witte, *The Politics and Development of the Federal Income Tax*, 72 - 73 (1985), University of Wisconsin Press, 1985, pp. 72, 73.

〔6〕 美国《宪法》第1条第2款第3项规定:“根据相应的人口数量,众议员和直接税应在本联邦所包括的各州中按比例分配。同时,美国《宪法》第1条第9款第4项规定:“除非和人口统计或在此已指示采用的计数成比例,不得征收人头税或其他直接税。”

〔7〕 158 U. S. 601 (1895).

司法对全额累进所得税的支持,洗涤了反对者自 1890年以来列举的该税的一长串原罪——累进所得税意味着穷人反对富人的战争,构成‘没收’,代表着多数人通过法律的暴政。〔8〕1913年前夕,美国 48个州中的 35个州执行累进所得税。

美国国会为了解决联邦所得税的合宪性困境,于 1909年抛出了美国《宪法》第十六修正案:“国会有关任何来源的收入规定并征收所得税,无须在各州按比例加以分配,也无须考虑任何人口普查或人口统计。”1909年至 1913年,人们对《宪法》第十六修正案进行了广泛论争,人们争论的焦点集中在两个方面:联邦所得税作为税法的基础是否合适,该条不明确禁止累进税率是否正当。〔9〕参议员休斯(Hughes)在其反对意见中称:第十六修正案没有规定统一税率,就意味着允许联邦适用累进税率,这是不正义的。〔10〕当然,大部分议员认为:适用累进税率并无不妥。赞成《宪法》第十六修正案和反对第十六修正案的双方都承认:国会提出的《宪法》第十六修正案并不禁止联邦在征收所得税时适用累进税率。1913年,美国《宪法》第十六修正案获得各州批准。从理论上讲,征收联邦累进所得税无违宪之虞。

## 二、所得税是特殊的直接税吗:《宪法》第十六修正案的真正之争

美国《宪法》第十六修正案获得各州批准后,国会于 1913年 10月 9日通过了 1913年《税法》(Revenue Act of 1913)。该法是美国《宪法》第十六修正案后的第一部涉及所得税的法案,史称《安德伍德关税法案》(Underwood Tariff Act)或《安德伍德—西蒙斯关税法案》(Underwood - Simmons Tariff Act)。〔11〕该法规定了对自 1913年 3月 1日以来的收入征收联邦累进所得税:免征额是个人 3000美元(或夫妻 4000美元),按照累进税率征收,从 1%开始,收入到 500000美元时,税率增加到 7%。

该法颁布后两年,也就是 1915年,发生了布拉西伯诉联合太平洋铁路公司案(Brushaber v. Union Pacific Railroad Company)。该案被百隆和卡尔文理解为对所得税合宪性挑战的“苟延残喘”。〔12〕该案的基本案情是:布拉西伯是联合太平洋铁路公司的股东,联合太平洋铁路公司代征布拉西伯应缴纳的所得税,被布拉西伯诉至法院,要求联合太平洋铁路公司停止支付按 1913年《税法》应支付的所得税。经过一系列程序,案件到了最高法院,布拉西伯要求最高法院判决 1913年《税法》违反美国《宪法》第五修正案,认为该法规定了对公民财产的征收,且没有补偿。理由是:《宪法》将税分成直接税和间接税,并为其制定了不同的规则——按各州人口比例分担直接税,其他的税服从于统一(Uniformity)原则。〔13〕直接税只有一种例外,那就是《宪法》第十六修正案规定的情形,只有在该种情形下,直接税可以不按照各州人口比例分配。布拉西伯的诉讼理由是这样展开的:首先将所得税定位于直接税,然

〔8〕 Robert Stanley, Dimensions of Law in the Service of Order: Origins of the Federal Income Tax, 1861 - 1913, Oxford University Press, 1993, p. 209.

〔9〕 Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., The Uneasy Case for Progressive Taxation, University of Chicago Press, 1953, p. 12.

〔10〕 Robert Stanley, Dimensions of Law in the Service of Order: Origins of the Federal Income Tax, 1861 - 1913, Oxford University Press, 1993, p. 219.

〔11〕 该法案来自阿拉巴马州的安德伍德起草,故有此称呼。该法案的目的与《威尔逊—戈耳曼关税法案》类似,主要内容与关税有关。只是为了弥补关税不足,才规定了所得税。

〔12〕 Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., The Uneasy Case for Progressive Taxation, University of Chicago Press, 1953, p. 94.

〔13〕 美国《宪法》第 1条第 8款第 1项规定:“……税应该在全国范围内统一。”

后认定 1913年《税法》中规定的所得税不符合《宪法》第十六修正案规定的情形,所以应服从征收直接税的一般规则,即按照各州人口比例分配;因 1913年《税法》规定的所得税不按各州人口比例分担,因此违反《宪法》第五修正案,构成没有补偿的征收。1913年《税法》与美国《宪法》第十六修正案到底存在哪些差别呢?布拉西伯认为:《宪法》第十六修正案规定对“来自任何来源的收入”征税,没有任何除外,而 1913年《税法》规定的所得税将收入在 3000美元(或夫妻收入 4000美元)以下的人排除在纳税人之外;《宪法》第十六修正案规定“对任何来源的收入征收所得税”,应理解为税率统一,而 1913年《税法》规定的所得税没有规定统一税率,反而规定了累进所得税率;《宪法》第十六修正案授予的征税权是一项新的权力,没有溯及力,而 1913年《税法》规定的所得税有溯及力。

布拉西伯的观点建立在所得税是一种“特殊的直接税”这一理论基础上。那么,所得税是直接税吗?首席法官怀特(全名为爱德华·道格拉斯·怀特,Edward D. White)代表法院发表判决意见:1913年《税法》中的所得税条款合宪。最高法院首先对布拉西伯的观点归谬:“如果按照原告的理解(所得税是直接税),就会得出这样的结论——《宪法》的一条颠覆另一条,《宪法》第十六修正案规定直接税可以不按人口分配,但《宪法》第 1条第 2款第 3段却要求所有直接税应按人口分配,这就使规范之间产生冲突。而且,如果将《宪法》第十六修正案规定的征税理解为直接税,它还不受统一规范的约束。这样,第十六修正案规定的税既不受人口分配比例的约束,也不受统一规范的约束,这就意味着创造了一个全新的税种。但《宪法》不可能自我冲突,第十六修正案的目的是明晰对议会征税权的限制,而不是对宪法体制做猛烈的、解构性的变革。……《宪法》第十六修正案的目的不是一般性授予国会一项新的征税权,该项权力早就在先前的《宪法》文本中存在,《宪法》不可能自我冲突。”<sup>[14]</sup>既然《宪法》不可能自我冲突,第十六修正案又规定所得税可以不按各州的人口比例分配,那就只能将所得税解释为间接税。法院对原告的观点归谬后,讨论了所得税的性质,“所得税不是针对财产的所有直接征收的税,而是针对财产的运用,是间接税”。<sup>[15]</sup>将所得税理解为间接税之后,就应遵守间接税的规则。那么,联邦累进所得税是否违反美国宪法规定的“统一”原则呢?法院接着解释,“统一原则应指地理意义上的统一,即税率应该在全国范围内同样适用,而不是指每个人按照同样的比例缴纳所得税”。<sup>[16]</sup>

行文至此,法院并未径直判决 1913年《税法》合宪,而是进一步对征税权和《宪法》第五修正案的关系进行引申:“美国《宪法》对税的管制有两个规则,对直接税而言,要遵从按人口比例分配的规则;对间接税而言,要遵守统一规则。美国《宪法》第 1条授予了国会征税的绝对权力,只受上述规则的约束。《宪法》第五修正案中的正当程序规范并不限制《宪法》授予给国会的征税权。因为《宪法》不可能存在这样的冲突:左手将征税权授予国会,但旋

[14] 240 U. S 1(1916).

[15] 242 U. S 1(1916). 国内学界对美国《宪法》第十六修正案和《宪法》第 1条第 2款第 3项的关系认识混乱。翻译过来的宪法文本也五花八门。有学者认为美国《宪法》第十六修正案和《宪法》第 14条第 2款修正《宪法》第 1条第 2款第 3项。有学者认为美国《宪法》第十六修正案并没有修正《宪法》第 1条第 2款第 3项。参见任东来等:《美国宪政历程——影响美国的 25个司法大案》,中国法制出版社 2004年版,第 581页,注 1;[美]保罗·布莱斯特等编著:《宪法决策的过程:案例与材料》,张千帆等译,中国政法大学出版社 2002年版,第 1页,注 1。

[16] 245 U. S 1(1916).

即又用右手通过正当程序规范将其收回。累进所得税率也不违反《宪法》第五修正案,我们不能不顾议会在极早时期就开始征收联邦累进所得税的事实:早在 1894 年以前,当时还没有发布各种所得税法,该权力就开始行使了。<sup>〔17〕</sup>最高法院同时认为 1913 年《税法》并不因有溯及力而无效,因为它没有溯及到《宪法》第十六修正案以前,而是从 3 月 1 日实施。<sup>〔18〕</sup>

法院冗长的判决绝非无的放矢,该案几乎从司法实践的层面终结了美国联邦累进所得税的正当性论争,正如研究美国所得税历史的专家罗伯特·斯坦利所说:“布拉西伯案中的法院意见没有给质疑美国联邦累进所得税传统的争论留下任何空间。”<sup>〔19〕</sup>同时,联邦最高法院从历史的角度证明了累进税率的正当性:累进税率“在很早以前就开始了,一直到现在,从未中断,为我们制度的奠基人所支持,为决定我们民族命运的杰出人物所执行”。<sup>〔20〕</sup>

### 三、为什么是累进税率:发生在学界的“纸上谈兵”

自布拉西伯诉联合太平洋铁路公司案以来,司法界对联邦累进所得税合宪性的论争已经终结。但与实务界的安静相比,理论界要热闹许多。尽管从再分配的视角观察,所得税的正当性几乎不容置疑,但按照累进税率还是比例税率来征收所得税,结果却相差悬殊。反对联邦累进所得税的学者几乎一致主张严格的比例税率。

#### (一) 联邦累进所得税是否公平——以分配正义为向度的论争

如果从学术源头考证,比例税率的历史比联邦累进所得税的历史更为悠久。也许,“时间就是最好的合法性”。传统的经典学说成为反对联邦累进所得税学者最好的智识资源。这一观点的根基可以追溯到亚当·斯密的著作。亚氏认为每个国家的公民都应该纳税,以支持政府的运作,在纳税和他们各自从国家那里得到的保护两者之间,应尽可能合乎比例。政府为一个国家中的个人的花费,类似于管理者为一栋大房产的许多居民的花费,这些居民应为他们各自从房产中的获益支付一定比例的金钱。<sup>〔21〕</sup>将学术史延伸到当代,哈耶克也曾经为严格的比例税做了同样的辩护,他说:“一个人为社会捐献了多少,就将从政府那里得到多少。”<sup>〔22〕</sup>这些论证可能与人们的直观经验更为合拍。比例税经常被看作是“自然的”、“中立的”,因而是“不证自明的理论”。要让人们信仰联邦累进所得税率,就必须提供强有力的证据以挫败支持比例税率的先验假定。鲍里斯·比特科尔(Boris Bittker)正是从这个角度攻击严格的比例税。他宣称:严格的比例税率未必符合先验理性,“比例税率并不比联邦累进所得税率更合乎公平理念”。<sup>〔23〕</sup>芭芭拉·弗里德(Barbara H. Fried)旗帜鲜明地指出,

〔17〕 244 U. S. 1(1916).

〔18〕 美国《宪法》第十六修正案是 1913 年 2 月 3 日得到批准的,1913 年《税法》规定对 1913 年 3 月 1 日以来的收入征收所得税。

〔19〕 Robert Stanley, *Dimensions of Law in the Service of Order: Origins of the Federal Income Tax, 1861 - 1913*, Oxford University Press, 1993, p. 229.

〔20〕 See *Knowlton v. Moore*, 178 U. S. 41(1900).

〔21〕 [英] 亚当·斯密:《国富论》,郭大力、王亚南译,商务印书馆 1972 年版,第 370 页。

〔22〕 [英] 弗里德利希·冯·哈耶克:《自由秩序原理(下)》,邓正来译,生活·读书·新知三联出版社 1997 年版,第 84 页。

〔23〕 Boris Bittker, *The Income Tax: How Progressive Should It Be?*, in Boris Bittker, *Collected Legal Essays*, Fred B Rothman & Company, 1990, pp. 229, 223.

“严格比例税的先验假定存在知识论上的不足。……事实上,所有比例税辩护者的理由最终都归结为‘我明白,我知道公平’,或者做一些同义反复”。<sup>[24]</sup>如果离开先验的理论,如何证成“税收正义”呢?百隆和卡尔文一语中的:从再分配的观点看,要判断一种既定的税制框架是否达到“税收正义”,我们就必须寻求税收领域之外的标准。所有的关键问题都集中在分配正义这一棘手的社会理论上。<sup>[25]</sup>班克曼和托马斯·格里菲斯的观点与此类似,他们认为,“所有的税率结构都应建立在分配正义的基础上,并接受其检验”。<sup>[26]</sup>累进税率的倡导者认为,从分配正义的角度推导不出比例税率。从分配正义的角度观察严格的比例税率,纳税人从公共产品消费中得到的利益应与纳税数额成比例,因此,“当且仅当人们消费的公共产品数量与其收入成比例时,才能推导出比例税率”。<sup>[27]</sup>但纳税人从公共产品消费中获得的利益很难说与其收入成正比。从公共产品供应的角度看,比如道路、防火、垃圾处理以及学校,还有清洁的空气、防务,这些产品的供应和纳税多少没有关系。作为公共产品,每个人都一样在消费。既然纳税人从公共产品消费中获得的利益与其收入不存在严格的比例关系,那么,最符合分配正义的征税方法有两种:一种是递减税率——税率随着收入的增长而降低,以保证每个纳税人缴纳的税收大体相当;另一种是人头税:不管人们收入多少,每个人缴纳同样的税收。然而,几乎没有人会同意递减税率和人头税。

而且,要判断究竟是穷人还是富人从政府那里获益更多,是一个不可能有标准答案的问题。利奥·马丁内斯持(Leo P. Martinez)认为:“经济和社会稳定代表的无形福利,对富人而言,可能是最足珍贵的。”<sup>[28]</sup>但这一观点无法证成。百隆和卡尔文旋即发表不同的观点:“一般都承认,许多公共产品的消费无法直接量化,……一个可行的假设是,所有的公民都平等地从这种花费中获益。最明显的例子是军队为国防安全的支出。在这里,在一个共同体中,每个人的生命和自由都同样重要,也就是说,每个人都从政府的保护中获得了同样的利益。”<sup>[29]</sup>梅西也对军队、警察做了同样的评论:“足以保护美国人人身免于外来侵害的国家防务,也能保护美国人的财产,无须增加额外的费用。更进一步,对有体财产的保护成本并不随财产价值的增加而有比例地变化,……保护无形财产的成本是固定的,与财产的价值没有比例上的关联。”<sup>[30]</sup>当然,比例税率倡导者的推理逻辑先天不足,累进税率倡导者的推理逻辑也并非天衣无缝。累进税率倡导者反对比例税率的基本逻辑是:生命和自由对穷人和富人的价值是一样的,政府保护了生命和自由,就不再需要增加成本保护公民的财产。对

[24] Barbara H. Fried, *The Puzzling Case for Proportionate Taxation*, *Chapman Law Review* 2 (1999), p. 189.

[25] See Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, University of Chicago Press, 1953, p. 14.

[26] Joseph Bankman & Thomas Griffith, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, *California Law Review*, 1987, 75, p. 190.

[27] Barbara H. Fried, *Why Do Libertarians Love Proportionate Taxation? The Case of Gauthier's Morals by Agreement*, *Stanford Public Law & Legal Theory Working Paper Series*, 2000, 12, p. 3.

[28] Leo P. Martinez, "To Lay and Collect Taxes": *The Constitutional Case for Progressive Taxation*, *Yale Law & Policy Review* 18 (1999), p. 147.

[29] See Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, University of Chicago Press, 1953, p. 77.

[30] Calvin R. Massey, *Takings and Progressive Rate Taxation*, *Harvard Journal of Law & Public Policy* 20 (1996), pp. 106, 107.

财产的保护费用与财产的价值不存在正相关关系,因此,不能从穷人和富人到底从政府那里得到多少利益来确定税制。但是这一推理没有考虑到这一事实:国内法律秩序的剧烈变革或外来入侵给富人造成的损失大于穷人,因此,穷人可能会理性地赞成少一点国防,或者根本不要国防;其次,财富的价值越大,就有越多的人想掠夺它——比如知识产权,专利越有价值,对侵权人的诱惑就越大,政府就需要用更多的管制、警察和司法资源去保护这类财产权。

对比例税倡导者而言,逻辑上更为致命的软肋是:他们自己也发现,让每个人按照同样的比例缴纳所得税根本就不可能——收入在一定额度以下穷人根本就支付不起所得税。于是,他们又主张一定的免征额度,但这恰恰进入了累进税的路径:收入不同,纳税就不同。百隆和卡尔文非常坦诚地道出了比例税倡导者的这一无奈:“税收中立的障碍源于这一刚性的事实——存在着穷人和富人,……在这个背景下,完全中立的税制是不可能运作的。”<sup>[31]</sup>

从社会上存在着穷人和富人这一“刚性事实”出发,百隆和卡尔文另辟蹊径,从社会福利最大化的角度证成联邦累进所得税:金钱对所有人或者几乎所有人都存在边际效用递减的问题——花在窝棚上的第一个美元,比花在业余爱好和奢侈品消耗上的最后一个美元能让人产生更多的满足感。如果这是真的,从人民的总体福利最大化角度看,联邦累进所得税将最大限度地增进社会福利,因为该税是将花在较低功效的奢侈品消费上的钱转移到了具有较高功效的必需品消费上。<sup>[32]</sup>但百隆和卡尔文的这一理论也并非无懈可击:金钱的边际效用递减是以一个人作为标本考察的,如果用在整个社会,则未必如此。举个简单的例子:富人将钱用在自己奢侈品消费上和用在别人必需品消费上,哪个能产生更多的快乐?一般情形下,肯定是自己消费更快乐。

## (二) 联邦累进所得税的效率——以社会资源最大化为向度的论争

比例税的倡导者攻击联邦累进所得税的另一个角度是效率,他们认为后者可能导致社会资源的浪费:联邦累进所得税可能对高收入者规定了僵硬的边际税率——将税率适用到最后一美元,这些人当中的许多人是社会有最大贡献的人。这些税种鼓励消费而不是进一步投资,这就会导致社会财富的无谓损失,而采用严格的比例税率则不会出现这种情况。

班克曼和格里菲斯对这种观点进行了严厉的反驳:不是联邦累进所得税本身,而是高税率导致了无谓的损失。因此,一套税率适中的联邦累进所得税制比高税率的比比例税制导致的无谓损失要少得多。进而,人们要做的不是改变税制,而是如何使现有的累进所得税更有效。班克曼和格里菲斯从理想的税制模型出发,设计了一种高效率联邦累进所得税。他们引用詹姆斯·莫里斯的观点,在一个导致消费最少的模型中,理想的税制机构是:(1)现金流向工资较低的劳动者(被称为“全民式补助”,即 demogrant),以及(2)对高收入者边际税率递减。边际税率递减意味着:对于对社会有较大贡献的人征收相对较低的边际税率,让他们没有用消费替代工作的激励。<sup>[33]</sup>

[31] Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., *The Anatomy of Justice in Taxation*, University of Chicago Law School, Occasional Papers, 1973, p. 11.

[32] Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., *The Anatomy of Justice in Taxation*, University of Chicago Law School, Occasional Papers, 1973, p. 18.

[33] Joseph Bankman & Thomas Griffith, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, California Law Review 75 (1987), p. 1913.

当然,这种模型也只能是模型,因为人们无法判断哪些是对社会有较大贡献的人。但有一点可以肯定,一般地认为联邦累进所得税比比比例税导致的损失更大无法让人信服,因为纳税人可以通过减少他们的工作量来减少他们的纳税,两种税制都可能导致无谓的损失。如果将这种观点推向极致,“建立在效率基础上,人们拒绝联邦累进所得税,赞成比例税;如果一以贯之地适用效率标准,人们会拒绝比例税,而赞成每人缴纳固定金额的人头税,……或者,递减税比比比例税更可取”。<sup>[34]</sup>

为捍卫联邦累进所得税,百隆和卡尔文提出了不同于传统效率观的论证:联邦累进所得税是富人使无序中的穷人稳定的最经济的方法。他们评论道:“大量人口对贫富不均的容忍度是有限的,尽可能接近平等是免于革命的重要保险机制。”<sup>[35]</sup>百隆和卡尔文还引用亨利·西蒙斯的观点:联邦累进所得税是处理不平等有效而民主的方法。……有两种避免革命的机制,一种是传统、平和、渐进而有效的机制,那就是法律机制;另一种是激烈、分歧而且极端浪费的机制。前一种叫辩论、讨论和政治行动;后一种是战争和频繁的掠夺。<sup>[36]</sup>百隆和卡尔文尽管反对爱泼斯坦的观点,因爱泼斯坦反对联邦累进所得税,主张严格的比例税,但他们对累进所得税的功能认识却出奇地一致,爱泼斯坦曾认为联邦累进所得税是用再分配的方式购买和平,这“不过是一种有策略的贿赂”。<sup>[37]</sup>

当然,百隆和卡尔文的这一论证与传统的经济学假设不一致:经济学家通常假设所有的行动者都守法,警察和法院能够限制通过暴力和革命的掠夺。因此,至少在传统的经济学框架内,百隆和卡尔文的论证在逻辑上并非圆融自洽。

#### 四、不是结论的结论

归纳美国司法界和学界对联邦累进所得税的论争,可以得出一个基本结论:联邦累进所得税的正当性在很大程度上归结为历史事实,反对联邦累进所得税的观点与支持联邦累进所得税的观点一样,都很难取得在逻辑上的绝对优势。联邦最高法院在处理有关联邦累进所得税正当性的诉讼时,最经常的证成路径也是历史。眼前的这幅图景也许颇为滑稽:联邦累进所得税为联邦政府提供50%以上的财源,<sup>[38]</sup>学者享受着累进所得税给他们带来的好处,同时又对联邦累进所得税制求全责备。从学者的论争中唯一可以看出的肯定性结论是:换一种所得税的征收方法,比如严格的比例税率,在逻辑上未必比累进所得税圆满。因此,在找到一种新的所得税征收方法以前,美国人只能容忍这种有缺陷的正义。

(责任编辑:李秀清)

[34] Barbara H. Fried, The Puzzling Case for Proportionate Taxation, 2 Chapman Law Review 157 (1999), pp. 190, 191.

[35] See Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., The Uneasy Case for Progressive Taxation, University of Chicago Press, 1953, p. 77.

[36] Henry C. Simons, Some Reflections on Syndicalism, 52 Journal of Political Economy 1 (1944), p. 19.

[37] Richard A. Epstein, Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain, Harvard University Press, 1985, p. 317.

[38] 参见王晓刚、王则柯:《美国税制》,中国经济出版社1999年版,第4页。