

現代國家課稅之法理基礎\*  
——中世紀稅制之法文化觀——

Jurisprudence of Taxation in the Modern State  
——Legal Cultures in Medieval Taxes——

藍元駿\*\*

Yuan-Chun (Martin) Lan

摘 要

本文嘗試以租稅相關用語為線索，回溯中世紀各租稅制度的各種特徵，並探討其在法學上的意義以及對現代稅法學的影響。在架構上，首先指出現代國家稅制的諸特徵，其次乃以西歐中世紀主要租稅制度為中心，分就各個主要的租稅用語進行分析，最後再從現代觀點與中世紀法律文化作一連結。

關鍵詞：中世紀稅制，租稅用語，法文化

投稿日期：101.02.29 接受刊登日期：101.05.09 最後修訂日期：101.11.05

本文參酌審稿意見，經反覆思考後、重新撰寫而成；十分感謝兩位匿名審稿人的意見，並儘可能依所提寶貴建議進行修改，文責由本人自負。

\* 本文民國 99 年鷹揚計劃「現代國家課稅法理基礎初探——以中世紀思想對其稅制之影響為線索」之研究成果，並同時為作者所執行之國科會多年期經典譯註計畫（編號 99WFD0700321）：「熊彼得的《資本主義經濟學及其社會學》譯註計畫（Richard Swedberg, 《The Economics and Sociology of Capitalism》, 1991）」部分研究成果；承蒙中國文化大學法律系所朱麗亞、鍾寧同學協助蒐集並製作參考文獻等事項，在此同表謝意；輔仁大學跨文化研究所游幕先生（譯名）提供相關資料，並致謝忱。

\*\* 作者為中國文化大學專任助理教授、國立台灣大學法學博士。

## 目 次

### 壹、問題概說

- 一、楔子—租稅概念的多元性
- 二、問題意識：現代國家租稅制度之演進
- 三、研究方法：法文化脈絡下的中世紀租稅
- 四、文獻回顧：中世紀稅制之脈絡及其法學上意義

### 貳、從現在看過去：課稅原則

- 一、西方傳統下之「租稅」概念
- 二、現代稅法理論之啟示—Dworkin 的語意學之刺
- 三、現代國家稅制之正當性基礎—契約說 vis-à-vis 義務說

### 參、從過去看現在：租稅史作為觀念史

- 一、中世紀世俗世界的租稅
- 二、中世紀基督教世界的租稅

### 肆、本文觀點：租稅史作為觀念史

- 一、「租稅」作為理念
- 二、歷史上的租稅用語
- 三、觀念史意義下的「租稅用語」

### 伍、展望：財稅史與文化研究

## 壹、問題概說

Even though they restore its true direction afterwards, they have often benefited at the outset by reading history, as Maitland said, "backwards." For the natural progression of all research is from the best (or least badly) understood to the most obscure.

Bloch<sup>〔1〕</sup>

如果歷史的發展脈絡確實有其必經的歷程，則透過觀察特定制度在歷史上的發展，正足以說明特定時空背景下，人及其所處環境的關係。而本文所處理的中世紀稅制，或許從現代國家的租稅制度以觀，亦有其中世紀的脈絡可尋。<sup>〔2〕</sup>

### 一、楔子—租稅概念的多元性

現代社會中對「租稅」的意義，可能與繳納稅捐有關，而可以從經濟上（稅制如何建立）或法律上（稅法如何規定）來加以理解。然而，租稅的內涵，同時可能代表國家與人民的一種連結關係。此種連結關係自古以來就有，象徵國家（或統治者）對人民（或被統治者）的徵納關係；此外，課徵的型態，更是千變萬化，無論是租、稅、捐、課等字，都有各自獨特意義與內涵。

再者，現代國家的稅制，乃承襲西方體制，蘊含了西方歷史傳統下對租稅的理解，為中文世界中的租稅概念，增添了異文化的因素。

然而，「租稅」為一現象或物自身？

「租稅」一語所指為何之問，或許在 Wittgenstein 的語言哲學脈絡下，獨具興味<sup>〔3〕</sup>。申之，即有關「租稅」用語所指涉者，是否有一特定的對應之物，抑或僅為別有所指的文字遊戲(word game)，而另有所指。<sup>〔4〕</sup>然而，此一問題畢竟反映當時哲學課題在語言學上的轉向<sup>〔5〕</sup>，

〔1〕 MARC BLOCH, THE HISTORIAN'S CRAFT 45 (1971)

〔2〕 Marc Bloch 謂之為 retrogressive method。

〔3〕 暫請參照 范光棣，維根斯坦，東大圖書公司，台北，1994 年。

〔4〕 暫請參照 <http://ap6.pccu.edu.tw/Encyclopedia/data.asp?id=3403>，2012 年 4 月 1 日。

〔5〕 暫請參照 王鵬翔，「法與分析哲學—法概念與語意學之刺」，李炳南編，法的全球化與全球化的法，揚智，2009 年 11 月。

是否仍古典時期的先哲所關注，仍待詳述。

惟西方哲學史上的數度轉向一事，儘管路徑不一，但卻不脫“變”的事實。換言之，縱然「租稅」的概念確實曾存在古典時期，當時對於它的理解，勢必不同<sup>[6]</sup>。

## 二、問題意識：現代國家租稅制度之演進

Now, more often than is generally supposed, it happens that, in order to find daylight, the historian may have to pursue his subject right up to the present.

Bloch<sup>[7]</sup>

一般而言，現代早期，體制完備的地域國家(territorial state)——有別於中世紀的個人結盟——被稱為是一財政國家(finance state)，並於其後發展成租稅國家(tax state)。<sup>[8]</sup>

歐洲發展脈絡中，則一般有所謂從領地國家(domain state, fiscalité féodale)到租稅國家(tax state, fiscalité d'Etat)的過渡，特別是十三世紀到十四世紀的英國與法國；標示了君主集權的延伸並發展出新的徵收方法，以因應中世紀後期歐洲國家的發展。<sup>[9]</sup>而歐洲古典時期的政治體制，乃是從共和國轉變為帝國的時期。如果說當時個人對於統治者的效忠的程度，是由帝國(Emperor)向鄉村(village)到莊園(manor)的話，那麼中世紀早期的政府體制，則已轉為地方化(localized)、個人式

[6] 事實上 Plato 就曾說過: "Where there is an income tax, the just man will pay more and the unjust less on the same amount of income." The Republic Book I, (343D) 徐學庸氏譯為:「當繳稅時，正義之人，在相同的財富上，繳納較多，不正義之人卻繳較少」參見 徐學庸，《理想國篇》譯注與詮釋，第 33 頁，台灣商務印書館，2009 年 12 月，第 33 頁。

[7] MARC BLOCH, 前揭註 1, 第 46 頁。

[8] ANDREAS THEIR & CHRISTIAN WALDOFF, translated from German by ALEX NIESCHLAG, Medieval and Post-Medieval Roman Law, in THE OXFORD INTERNATIONAL ENCYCLOPEDIA OF LEGAL HISTORY at 436 (Edited by STANLEY N. KATZ, 2009).

[9] W.M. ORMROD, ECONOMIC SYSTEMS AND STATE FINANCE 123 (Edited by RICHARD BONNEY, 1995).

(personal)、與私有的(private)的型態<sup>[10]</sup>，具有濃厚的地方性色彩<sup>[11]</sup>。

實則，稅收在古代作用不大<sup>[12]</sup>；到了中世紀，許多古代（特別是直接稅）的稅收消失，而由一些強制性的勞務和捐贈制度所替代；此時，主要的間接稅目為過境稅和市場管理費。<sup>[13]</sup>中世紀後期，德國與義大利一些城市則採用了若干直接稅：窮人的人頭稅、富人的財產稅及房地產稅。<sup>[14]</sup>是以對於現代歐洲稅制之演進，有認為是一條從中世紀的直接稅(direct tributes)，如土地稅(capital dues on land property)，發展到近現代間接消費稅如特產稅(excise tax)的進程。<sup>[15]</sup>

而諸此種種制度上演變，其背後動因各異其趣；承此，以下透過從法文化觀點對西歐中世紀稅制的探討，來反映現代國家中租稅制度的若干發展軌跡。

### 三、研究方法：法文化脈絡下的中世紀租稅

在研究方法上，涉及人文、社會學科對於租稅的理解；而對於此一問題的理解，究竟應從哲學、史學、社會學，或甚至從法學、政治學來回應；重視跨學科式綜合研究的 Schumpeter，其回應如下：

#### 1. 法學與社會學的概念差異

不過，Schumpeter 所說<sup>[16]</sup>：

[10] See CAROLYN WEBBER & ARON B. WILDAVSKY, A HISTORY OF TAXATION AND EXPENDITURE IN THE WESTERN WORLD 147 (1986).

[11] JOSEPH ALOIS SCHUMPETER, The Crisis Of The Tax State, in THE ECONOMICS AND SOCIOLOGY OF CAPITALISM at 132 (Edited By RICHARD SWEDBERG, 1991)

[12] 在希羅時代開始徵收消費稅，凱撒時代實行 1%之營業稅，地方收入依靠人頭稅和地產稅；地產稅一開始為數額固定，其後改依土地沃度高低，而徵收實物的 10%。另羅馬有一 5%的繼承稅，後來變成 10%，但死者的近親免稅。而有相當長的時期，稅收是由包稅商所徵收，到凱撒時，才委由公務員徵收。簡明大英百科全書中文版，第 17 冊，第 624 頁，中華書局，1987 年 11 月。

[13] 前揭註 12，第 624 頁。

[14] 前揭註 12，第 624 頁。

[15] ANDREAS THEIR & CHRISTIAN WALDOFF，前揭註 8，第 436 頁。

[16] JOSEPH ALOIS SCHUMPETER, The Crisis Of The Tax State, in THE ECONOMICS AND SOCIOLOGY OF CAPITALISM at 132 (Edited By RICHARD SWEDBERG, 1991).

談到法律概念，史學家總是近乎千篇一律地警告：一個特定時期所發展出來的觀察方式，不能夠被投射在其他時期之上；特別是一些當代的觀念，絕對不能用以「投射」於中世紀的時期。

誠哉此言，若從廣義的文化脈絡視之，則或許尚有轉寰餘地。畢竟他也說<sup>〔17〕</sup>：

社會學的概念，並不受限於法律制度，也非法學的概念，它毋寧是理論化的。因此，當史學家（包含憲政史學家）在面對社會（含憲政）環境進行詮釋與概念形成，而非特定的法律問題之時，必須轉而求諸社會學，而非法學。

## 2. 歷史學與社會學中的稅制

不過 Schumpeter 嗣後也說<sup>〔18〕</sup>：

經濟理論總是發生在一個制度性的架構之中；此為經濟史所教導我們的。而當我們近觀此一制度性架構中的特定部分，我們了解到它們並非歷史所關注之「那種」獨一無二的事實類型。因此，為了解釋它們，我們需要「一種經過歸納或類型化或模式化的經濟史」——簡言之，我們需要的是「經濟社會學」。

是以稅制研究，不僅能如史學家同中求異；更可從社會學的角度異中求同。而中世紀稅制的多元與紛亂，或許適足以體現二門學科各有千秋之處。

## 3. 作為地方知識<sup>〔19〕</sup>

不過，跨越時代租稅制度的文化比較，或許首先最引人疑惑的問題反而是此種比較的可行性，甚且言及實益，恐亦言人人殊。而要這個問題，或許不易正面回答，但從 Clifford Geertz 文化詮釋學的觀點，卻提供

〔17〕 JOSEPH ALOIS SCHUMPETER，前揭註 11，第 132 頁。

〔18〕 JOSEPH ALOIS SCHUMPETER，History Of Economic Analysis，in THE ECONOMICS AND SOCIOLOGY OF CAPITALISM at 68 (Edited By RICHARD SWEDBERG..1991)。

〔19〕 詳請參照 蔡晏霖，「思索『地方知識』」，亞太研究論壇，第 54 期，第 202-212 頁，2011 年 12 月及 Geertz, Clifford 著，楊德睿譯，地方知識：詮釋人類學論文集，麥田，2007 年初版



迴旋的餘地：<sup>〔20〕</sup>

人類學家吉爾茲是當今少數幾位不但影響人類學研究，也被人類學以外的領域引用最多的人類學家之一。本書為作者繼《文化的詮釋》，又一經典巨作。從藝術、一般常識到領袖人物(charisma)，到自我的建構，討論人們如何透過「地方知識」深化對人類社會的理解。從「同理性了解」、「本質上可爭論的」、「比較不可比較的」等三個關鍵呈現作者對文化的知識論點。吉爾茲認為在文化的比較思維中，文化的多樣性、特殊性都應被保留下來，並以「地方知識」一詞表徵之。所謂的「地方」不僅只是地點、時間、階級、事件等，更是一種音調，一種具地方色彩的事實表徵與道德想像。吉爾茲認為比較研究並不是把具體的差異簡化成抽象的共通性，也不是把同一現象用不同的名字包裝起來，而是去處理那些差異性，從中解讀多元的意義性。因此文化的比較是一種想像、一種詮釋、一種建構、一種轉譯。是將一種意義系統放在另一種意義系統中，然後從中產生一種不同的地方知識的對話與溝通。因此，文化比較不僅是一種「文化轉譯」，更是一種「文化詮釋」。

#### 四、文獻回顧：中世紀稅制之脈絡及其法學上意義

西歐中世紀，有三個主要的文化要素交織其中；其一，乃承襲自古典時期之希臘古典文化；羅馬基督教文化，此為其二；以及日耳曼傳統文化；三者歷經數世紀之融合，成為中世紀世界的本質基礎。<sup>〔21〕</sup>是

〔20〕 [http://www.cite.com.tw/product\\_info.php?products\\_id=5376](http://www.cite.com.tw/product_info.php?products_id=5376), 2012年8月16日。

〔21〕 See Bennett & Hollister (2007)。中文簡介，參照：德、法、西文著名百科學全書「中世紀」詞條下對中世紀之介紹，輔仁大學第六屆中世紀學術研討會論文集，文橋，2005.7.，頁5以下。〔承輔仁大學游幕先生提供〕另錢穆氏亦認為，西方有三大精神有：希伯來精神、日耳曼精神、希臘精神；而可茲對照者為，中國的歷史精神為道德精神，詳 錢穆，中國歷史精神，第115頁，東大出版社，2003年。

以，有謂欲討論中古史，則有簡述羅馬帝國衰亡<sup>〔22〕</sup>、基督教興起<sup>〔23〕</sup>以及日耳曼民族遷移的必要。<sup>〔24〕</sup>

至於關乎中世紀法律文化下稅制的討論，如借用 Stanley N. Katz 所編 *The Oxford International Encyclopedia of Legal History* 對於 Taxation 詞條下的子分類，或許我們可以進一步理解西方稅制在法律史意義下的各種分類或傳統，即：英國普通法(English Common Law)、伊斯蘭法(Islamic Law)<sup>〔25〕</sup>、中世紀與後中世紀羅馬法(Medieval and post-medieval Roman Law)、美國法(United States Law)。<sup>〔26〕</sup>

其中，與西歐中世紀密切相關者——即英國普通法與中世紀羅馬法——其稅制如何反映於此一法律文化的脈絡之中，即為所問。亦即，中世紀時期西歐之法律，雖尚無象徵絕對性的國家主權(sovereignty)，但其作為各地方（或統治區域）之統治手段，依舊反映該統治團體特定之制度形成或政策推行。

就研究架構與範圍而言，本文首先欲先從文化層面理解中世紀租稅制度；其次再從租稅制度所尋繹各種法文化特色；最後，復就現代國家為分類基準，分述中世紀租稅制度。

## 貳、從現在看過去：現代課稅原理原則

現代國家的稅制，是從西方世界傳承而來，關於「tax」的概念，更蘊含了西方歷史傳統的因素，使得現存於我們社會中的租稅概念，成為一個複雜多元的議題。

〔22〕羅馬帝國衰亡的原因之一，實與賦稅制度有關甚至是最主要原因；即朝廷與軍政開銷增加人民的負擔。為確保稅收，戴克里先創立新稅：一為土地稅（即全國土地以 Jugum 為劃分單位，其非土地大小而是產量多寡為據）；二是人頭稅(Caput)；三為都市工商業者的年所得稅。詳王任光編著，西洋中古史，國立編譯館，2000 年。

〔23〕如支應戰爭或十字軍東征的臨時性開銷，主要來自於中世紀的直接稅，詳 CHANTAL STEBBINGS, Taxation: English Common Law, in THE OXFORD INTERNATIONAL ENCYCLOPEDIA OF LEGAL HISTORY at 436 (Edited by STANLEY N. KATZ, 2009).

〔24〕王任光，前揭註 22，第 1 頁。

〔25〕另細分為兩部分，分由 Baber Johansen 與 Cengiz Kallek 執筆。

〔26〕ANDREAS THIER & CHRISTIAN WALDOFF，前揭註 8，第 435 頁。



有趣的是，西方學者對於現今稅制正當性的探討，卻不時自西方古典課稅理論中汲取靈感，作為評論時政的基礎<sup>〔27〕</sup>；此舉毋寧顯示，至少在稅制議題上，西方哲學或其歷史傳統，仍具受相當程度之重視。

## 一、西方傳統下之「租稅」概念

對於「租稅」（或是「tax」）在稅法學上的討論，或許也可以先置於西方哲學傳統的脈絡下進行觀察。

西方哲學的思惟方式曾有兩度轉向<sup>〔28〕</sup>，從原來追求事物在形上學式的本質意涵，轉向認識論層次的一即我們如何認識該事物—；繼而轉向如何使用概念來指涉事物。

而對於西方稅制的發展，如能反映西方文明的進程，或許我們亦可從西方哲學史的角度來分別予以看待——此即：（一）租稅的本質；（二）租稅的認識（與理解）；（三）「租稅」概念之「所指」。

實則，觀諸西方古典時期的哲學討論，此三者—即形上學、知識論、倫理學——並無偏廢之處。而在稅制史上，特別本文所論及之中世紀，亦不應迴避此一問題，甚且，從方法論角度言，更可對三者兼而用之。

### （一）租稅的本質：租稅之正當性基礎

租稅的本質為何，實乃租稅之正當性基礎為何的問題；在稅法學脈絡下，有認為是租稅利益說與租稅犧牲說的區別問題；前者視租稅為利益的對價，後者則主張國家的優越性。<sup>〔29〕</sup>

不過此二者，有其法學思想的背景；以德國為代表的思想背景為：課稅權代表國家權力的絕對性，是以國家得無條件從人民身上徵收金

〔27〕如 JOHN RAWLS, A THEORY OF JUSTICE (1971), ROBERT NOZICK, ANARCHY, STATE, AND UTOPIA (1974), LIAM MURPHY & THOMAS NAGEL, THE MYTH OF OWNERSHIP: TAXES AND JUSTICE (2002), RONALD DWORKIN, IS DEMOCRACY POSSIBLE HERE? PRINCIPLES FOR A NEW POLITICAL DEBATE (2007).

〔28〕王鵬翔，前揭註5，第120頁。

〔29〕詳下村芳夫「現代における租税の意義について—租税法律主義の歴史的考察を中心として」，收於，稅務大学校論叢第5號，第24頁以下，1972年。

錢；但以英國為代表的法律思想，則認為租稅乃是依據人民的承諾，作為考量是否由國民向國家所提供的金錢一事是；前者具專制國家色彩，後者則有蘊含民主政治考量。<sup>〔30〕</sup>

## （二）租稅的認識（或理解）

現代社會中對「租稅」的認識或理解，可能與繳納稅捐有關，而可以從經濟上（稅制如何建立）或法律上（稅法如何規定）來加以理解。然而，租稅的內涵，同時可能代表國家與人民的一種連結關係。此種連結關係，自古以來就有，象徵著國家（或統治者）對人民（或被統治者）的徵納關係<sup>〔31〕</sup>；此外，課徵的型態，更是千變萬化，無論是租、稅、捐、課等字，都有各自獨特意義與內涵。

以課稅制度為例，我們所理解之對象，是稅、是賦，亦有更細緻化必要。<sup>〔32〕</sup>而即便是「tax」，其內容究是指的是「donum」、「Auxilium」、還是「scutage」，亦可能產生不同理解；對應於傳統中國，究竟討論的對象是貢，是助還是徹，亦須深究。此所謂深究，如以財政社會學觀點，就是其歷史與社會之脈絡。

## （三）租稅之「所指」

再者，我們如把上述（二）的理解對象一如：稅與 tax—，均視為據以理解租稅本質之工具（語言，即為此種理解之工具），則我們難免要了解租稅概念所代表的各種歷史脈絡，因而可能有下列幾點須加以辨識與克服：

### 1. 租稅具有不同的外觀與型態

首先，我們習自西方的用語，並不是「租稅」，而可能是

〔30〕或請參照安澤喜一郎「租稅の本質」，收於，税法学216号，第26頁，1972年。

〔31〕See also MARC LEROY, LA SOCIOLOGIE DE L'IMPOT (2002).中譯本，陳郁雯、詹文碩譯，關於稅，你知道多少？，衛城，2012年4月。

〔32〕以漢書所使用之詞語為例，暫請參照 NANCY LEE SWANN, On tax terms in the treatise, in: FOOD & MONEY IN ANCIENT CHINA, THE EARLIEST ECONOMIC HISTORY OF CHINA TO A.D. 25: HAN SHU 24 WITH RELATED TEXTS, HAN SHU 91 AND SHI-CHI 129, 366-376, especially the tabulation at 375-376 (translated and annotated by Nancy Lee Swann, 1950).其中針對漢代之「賦」、「租」、「繙」等稅概念加以區分。

「tax」、「steuer」、「impôt」、「impuesto」、「imposta」、「HAOIT」；而在與傳統中國的租、稅、貢、賦等內涵的比較時，也因此有更細緻化必要。

## 2. 租稅具有不同的內涵

此外，單就「tax」一語而言，其內容究竟指的是「donum」、「Auxilium」、還是「scutage」，亦可能有不同指涉(reference)，產生不同理解；對應於傳統中國，究竟討論與比較的對象是「貢」，是「助」還是「徹」，亦須深究。

## 二、現代稅法理論之啟示—Dworkin 的語意學之刺

此外，我們不妨也從法理論的進程中汲取靈感—此即 Dworkin 所謂的困境：語意學之刺(the semantic sting)。亦即，在進行（三）的思考時，是否能夠對（一）的思考有幫助的問題。

### （一）概念／語言分析式的稅法學

針對此一將形上學問題轉化為語意學的問題（即概念分析式的思考方式），其背後的想法，依王鵬翔的說明<sup>〔33〕</sup>是：一個字詞的意義(meaning)決定了它的指稱(reference)；亦即，我們如能清楚掌握所使用的概念，將能對於所欲研究的事物有更好的理解。

### （二）稅法學作為「部門法」vis-à-vis「一般法」

本文欲指出者，為一相異但不互斥的考量點：此即稅法與法二者在討論上的不同，亦即，在上述西方哲學史脈絡下討論稅法概念之本質、認識以及語意時，是否仍需考量法學本身關於「部門法」與「一般法」的區別與差異。

稅法學作為法學領域之一支，自有適用一般法律原則之可能性；惟就稅法學所規範之核心事務（姑且稱之為稅捐事務），是否亦有該稅捐事物本質之原理原則（如財政學、租稅理論）而不容侵犯？

本文持肯定態度。理由有二：

〔33〕王鵬翔，前揭註5，第121頁。

理由一：部門法的正當性，象徵個別學科的正當性與對個別學科原理原則之尊重

本文認為，法律作為一規範，倘不論該規範本身是否具備倫理自性 (*sui generis*)，單就受到法律規範之對象而言，該法律之正當性基礎，應在於該規範能夠反映受規範對象之事物本質。

對於此一理由討論，事實上亦可反證出法實證主義所面臨的（或 Dworkin 眼中）困境。

理由二：部門法反證了稅法在本質上所具有之歷史或時空共性

本文認為，此無非說明了，法律本身具有事物本質之意義。套用在稅法的概念中，則是租稅的概念，無論其外觀之語意為何，具有一深層特質，具有本質意義。此種本質意義，亦應如同法律本質，具有一種客觀性<sup>[34]</sup>，經得起各種成規性判準——借用 Dworkin 的用語——的挑戰。

### 三、現代國家稅制之正當性基礎－契約說 *vis-à-vis* 義務說

現代租稅理論所強調之正當性，不外有二：有以雙方同意為前提的「契約說」 (*social contract theory*)，此為其一，以對國家有共同需要為前提的「義務說」 (*Pflichttheorie*)，此為其二。<sup>[35]</sup>

具體言之，二理論背後所代表之價值觀——本文稱之為：租稅倫理 (*tax morality*)——及其比較研究，實為一歷久不衰課題，對於現代法治國家中課稅的正當性思想及以財產權為核心之納稅人權利保障思惟一事，更毋寧提供靈感與素材。

本文先從二原則之歷史脈絡出發，尋繹原則背後租稅倫理之典範變遷。

#### （一）現代國家租稅之正當性基礎－利益說與義務說

現代西方之租稅正當性，向來有利益說與義務說之分，然如果姑且

[34] 參照 王鵬翔，前揭註 5，第 141 頁。

[35] 此二者，孰優孰劣，更成為稅法學界歷久不衰話題，且各自有其支持者。關於課稅原則在稅法學上之討論，另請參照 徐愛國，「論納稅人權利的歷史與理論根基」，月旦財經法，第 22 期，第 89 頁以下，2010 年 9 月；並請參照 藍元駿，「歷史方法與稅法研究－與徐愛國教授台北對話」，收於：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 3 月。

不論歷史脈絡而單就其邏輯結構觀之，實則中西雙方具有共性。

有認為欲理解財政學上租稅論，首先不得不對政府在市場社會中籌措貨幣之正當性予以究明，此即租稅正當性基礎，其分析方式，一般而言，分為利益說(benefit theory)與義務說(Pflichttheorie)，分別體現其所存在時代之國家觀。<sup>〔36〕</sup>

### 1. 利益說

社會契約說之國家觀，認為國家是一個追求其構成員共同目標之目的團體，可以說與希臘哲學中詭辯學派(Sophists)之國家觀相近。以政府活動係給予國民之利益的對價作為租稅之正當化依據，是為租稅利益說。<sup>〔37〕</sup>

### 2. 義務說

相對於社會契約論式的國家觀，有機體論的國家觀，主張應將國家置於社會之上，而承繼了亞里斯多德學派之國家觀理念。此說認為，國民為國家目的而納稅，乃至為理所當然之事。<sup>〔38〕</sup>惟其種論述語句不免流於同語反覆，蓋問其論理根據，竟對之以此汝義務也云者，自難脫套套邏輯之感。是以，有謂租稅之根據，非利益說難以成立，尚且主張義務說之處，改採利益說之根據亦不斷被提及甚至有利益說復興現象之看法。<sup>〔39〕</sup>

### 3. 管見：租稅倫理應反映社會價值

利益說與義務說二者，或許只是不同國家型態下其課稅正當性之倫理依據。換言之，二說同時存在於一國家實體（或一租稅制度中）之可能性未必沒有。但在理論上，二者擺脫原始目的而作為手段後，如何兩相調和，互為補充，以增益欲達成之目的，則為另一回事。

〔36〕 十七世紀中期以來到十九世紀初前後，英國法國所提倡之利益說，乃以「社會契約說之國家觀」為前提；至於十九世紀後半在德國所盛行之義務說，則植基於「有機體之國家觀」。神野直彥，財政學，有斐閣，2002。

〔37〕 值得注意者為，利益說，係社會契約論式的利益說，而不是功利主義式的利益說。亦即此種利益，並非意味個別的報償，而指一般報償。是以，倘此利益具個別利益性質，則其不具有對待給付請求權者，不啻與其無償性不符。神野直彥，前揭註36，第153-154頁。

〔38〕 此一理念，似乎亦明見於中華民國憲法第19條以及日本憲法第30條。

〔39〕 神野直彥，前揭註36，第153-154頁。



## （二）財政學上兩種國家觀：生產體說 vis-à-vis 消費體說

不同之國家觀，代表不同之方法。有謂，財政工具之運作良窳係一經濟學問題，但使用該財政工具所欲達成之目的，則取決於一良善社會之想像以及國家於其中扮演角色。<sup>〔40〕</sup>

就傳統財政理論觀之，有謂德國系統係「生產體」說（即國家之屬性乃具國民經濟中不可或缺生產要素，具積極功能），而英國系統則受到啟蒙主義、自由主義思潮影響，認為國家僅係一「消費體」，為一必要之惡。<sup>〔41〕</sup>

惟十九世紀中葉以後，政治上民主思想普及，君主專制政體沒落，並影響及於經濟層面。第一，經濟上國家或政府作為經濟活動主體性不再，而由個人取而代之；第二，國家經濟活動之本質，與市場經濟之交易活動不同；換言之，租稅作為所得預算限制式的租稅，僅為一公共財所支付之價格（或稱為「租稅價格」(tax price)）；第三，政府之角色亦如同市場，行政部門為供給面或公共財的生產者，立法（民意）部門為需求面或代表公共財的消費者，而供給與需給二者，應維持均衡。<sup>〔42〕</sup>

實則，人民與國家關係，亦不妨借用上述之脈絡以觀。詳言之，所謂英美系統下，國家係必要之惡，人民在人格自我發展之前提下，盡可能地限縮國家權力；而德國系統中（甚至傳統中國<sup>〔43〕</sup>在內），國家除了是必然存在前提外，其對人民之影響亦是前提性的；是以人民之發展所仰賴者，可能來自於國家體系極盡資源攫取後之殘餘，也可能來看於國家所致力經濟發展，充實代表人民福祉之公共需求體系的成果。

〔40〕 Musgrave, R. *The Role of the State in Fiscal Theory*, INTERNATIONAL TAX AND PUBLIC FINANCE, 3:247-258(1996), p.247. 是以氏認為，財政理論不單是一經濟學問題，還有一特別的訴求。(p.247)

〔41〕 黃世鑫，財政學概論，修訂再版，空大，第31-32頁，2000年修訂再版。

〔42〕 黃世鑫，前揭註41，第33-34頁。上述此一市場經濟化之現代財政理論，又稱「公共經濟學」(public economics)或「公部門經濟學」(public sector economics)，其源頭與沿革，詳第34-37頁。

〔43〕 例如從國家觀點，《鹽鐵論》中政府其稅役體系之正當性基礎，究應以何種依據理解，或究否能以二者擇一方式理解，值得深入探討。



### （三）管見—租稅倫理與基本價值預設

租稅倫理宜反映社會價值一事而言，租稅倫理有其固有性，然而，就保障憲法上所保障之人的基本價值而言，中西有其共通性。

憲法對人之基本價值預設，以稅法學來說，本文認為至少可以從自由與平等兩個面向體察。倘從傳統中國之固有價值出發，則可從義利概念之辯證關係，找到相似之處。

## 參、從過去看現在：租稅史作為觀念史

### 一、中世紀世俗世界的租稅

現代國家，其國家權力與稅制之發展，具有一不可二分關係。而此一關係的形成，乃與其經濟形態由莊園體制(domain state)轉變為封建體制(feudal state)、租稅國家(tax state)乃至於財政國家(fiscal state)有關。當然，此一說法，畢竟植基於西歐中古歷史的發展而成，其國家王權與稅制之關係，亦應以西歐之「現代國家」概念為限。

#### （一）同中求異：西歐中世紀稅制梗概

有關現代國家租稅制度的蔚然成型，Gerloff 認為有以下數個方向的變化：<sup>〔44〕</sup>

- A. 從「任意性提供」到「義務性、強制性給付」<sup>〔45〕</sup>；
- B. 從「私有的或半公法半私有的公課」到「課徵與使用上均為嚴格公法性支付經常性」<sup>〔46〕</sup>；
- C. 從「臨時性公課」到「經常性財源」<sup>〔47〕</sup>；

〔44〕 W. Gerloff, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, 1926, S. 476.轉引自大淵利男，「財政の基礎的理論」，三和書房，第254-255頁，1954年。另註47-53之名詞皆引自此處。

〔45〕 (von einer freiwilligen Darreichung zur Pflicht- und zwangsmäßigen)

〔46〕 (von einer privaten oder halb privat-, halb öffentlichen Abgabe zu einer nach Auferlegung und Verwendung streng öffentlichrechtlichen Zahlung)

〔47〕 (von einer gelegentlichen oder außerordentlichen Abgabe zur ständigen Finanzquelle)

- D. 從「目的稅」到「一般稅」<sup>[48]</sup>；
- E. 從「僅以特定人為範圍之稅」到「一般無例外的稅」<sup>[49]</sup>；
- F. 從「實物或勞務給付」到「貨幣給付」<sup>[50]</sup>；
- G. 從「補充需要」到「基本的充足手段」<sup>[51]</sup>

由現在看過去，我們或許能據以反推中世紀租稅制度的特徵為：

- A. 「任意性提供」；
- B. 「私有的或半公法半私有的公課」；
- C. 「臨時性公課」；
- D. 「目的稅」；
- E. 「僅以特定人為範圍之稅」；
- F. 「實物或勞務給付」；
- G. 「補充需要」。

本文即尋此觀點，嘗試印證中世紀主要稅制的特點。

## （二）中世紀英國<sup>[52]</sup>

*"No scutage or aid shall be imposed on our kingdom except by common counsel of the realm, except to ransom our body, make our eldest son a knight, and marry our eldest daughter."*

Magna Carta<sup>[53]</sup>

### 1. 中世紀英國的租稅制度與用語

Stebbins 具體提到幾種有別於封建色彩而與現代租稅較為近似的

[48] (dementsprechend von einer Zwecksteuer zum allgemeinen Bedarfdeckungsmittel)  
 [49] (von einer nur bestimmten Personenkreisen obliegenden Leistung zur allgemeinen ausnahmslosen Steuerverpflichtung)  
 [50] (von einer Natural-oder Dienstleistung zur Geldleistung)  
 [51] (von einer Bedarfsergänzung zum Hauptbedarfdeckungsmittel)  
 [52] 英國在 1066 年征服者諾曼繼位後，統治者人名與統治期間，簡示如下：  
 William I (1066)-William Rufus (1087)-Henry I (1100)-Stephen (1135)-Henry II (1154)-Richard I (1189)-John (1199)-Henry III (1216)-Edward I (1272)-Edward II (1307)-Edward III (1327)-Richard II (1377)-Henry IV (1399)-Henry V (1413)-Henry VI (1422)-Edward IV (1461)-Edward V (1483)-Richard III (1483-5)  
 [53] JOSEPH R. STRAYER, ON THE MEDIEVAL ORIGINS OF THE MODERN STATE 179 (1965).

類型：如 Scutage（由騎士所支付，以代替出兵義務）、Tallage（領主對其封建的屬臣所課徵）、Aid(s)（協助金）等。

另外也有納稅人不區分身分，而一視同仁的直接稅(direct taxes)，主要是用以支應臨時性的支出，如戰爭或十字軍軍費。此類補助金(subsidies)的課徵是以各式的動產為對象<sup>[54]</sup>；而在租稅用語上，均以稅率作為其課租稅的名稱。<sup>[55]</sup>

人頭稅(poll taxes)的課徵，從十四世紀晚期直到 1698 年為止。此類租稅十分為人所惡，有謂此乃因為最貧困的人亦須繳納，因而最易引致逃漏的行為<sup>[56]</sup>。

商稅：對於商品進出口的課稅，在英國自古即有，而且是稅源最為穩定的經常性租稅；它作為主要公共收入長達八百年。<sup>[57]</sup>在早期是針對進口的酒類課稱（稱 tonnage）以及對各式各樣商品進出口的加值稅（稱 poundage），還有對羊毛的課稅。至於在租稅用語上，似乎商稅的名稱較常以稅負衡量的基準（如噸、磅）來命名。

## 2. 法文化下的中世紀稅制

倘以英國為例，中世紀稅收制度的關鍵字之一，即為象徵皇室課稅權的 Exchequer (scaccarium)。<sup>[58]</sup>到 13 世紀為止，封建權利與君主權利，是皇室財政的主要部分；但儘管如此，古老的公共義務並未在各地全然消失。<sup>[59]</sup>因為九世紀後半中央權威崩潰後，政府分裂所生財權的低落；於是乎所謂國王自理(The King had to life "of his own")的原則—亦即國王只能仰賴其下各階級的資源—應運而生。<sup>[60]</sup>

[54] 發展到最後則是對所有的動產（如牛羊、家具）收取十五分之一或十分之一的金額，而一些專屬個人的物品如盔甲、衣物等不在範圍之內。CHANTAL STEBBING, 前揭註 23, 第 425 頁。

[55] CHANTAL STEBBING, 前揭註 23, 第 426 頁。

[56] CHANTAL STEBBING, 前揭註 23, 第 426 頁。

[57] CHANTAL STEBBING, 前揭註 23, 第 426 頁。

[58] RICHARD BONNEY, W. M. ORMROD, CRISES, REVOLUTIONS AND SELF-SUSTAINED GROWTH: TOWARDS A CONCEPTUAL MODEL OF CHANGE IN FISCAL HISTORY 19 (Edited by W. M. ORMROD RICHARD BONNEY & MARGARET BONNEY.1999).

[59] 如英國的 Danegeld, see OLIVER MATTEONI, Taxation, in ENCYCLOPEDIA OF THE MIDDLE AGES, II K-Z at 1410 ( Edited by ANDRE VAUCHEZ, BARRIE DOBSON & MICHAEL LAPIDGE ENCYCLOPEDIA .English translation by ADRIAN WALFORD, JAMES CLARK.2000).

[60] 另請參照施誠，英國中世紀英國財政史研究，商務印書館，2010 年。

不過若從法律觀點來看，普通法傳統下的中世紀英國法律，規範的基礎除了成文法外，亦可能出現案例法或衡平法的形式；不過，若就稅法領域而言，還是以成文法為主<sup>[61]</sup>。

不過值得一提者為，前述所課徵的直接稅，由於全國不分身分為何，一律均負有繳納義務；有認為奠定日後英國議會傳統中無代表不納稅理念的基礎。<sup>[62]</sup>

至於間接稅（商稅）的法律依據，有認為主要在於國王の特權<sup>[63]</sup>，並在十四世紀前期納入成為國家稅制的一環，其課徵須經過國會的批准（sanction）。

### （三）中世紀歐陸

中世紀時期見證了一系列複雜的稅收制度，夾雜中央與地方、世俗與教會、舊有與新生等因素。<sup>[64]</sup>

而有謂歐洲課稅的歷史，可描述為一條由中世紀由具體個人<sup>[65]</sup>徵收的直接性納貢，到現代早期的間接性消費稅<sup>[66]</sup>的長線，而戰爭期間則針對利潤（profit）的直接稅愈受重視；這些租稅均在十九世紀初時現代所得課稅的早期形式—從英國傳至歐陸，而二十世紀初對於利潤的課稅制度的發展則延續至今。<sup>[67]</sup>

#### 1. 租稅制度與諸用語

莊園（estate）是任何統治王朝其最重要的經濟基礎，無論屬國王私有之王產（Hausgut）或屬皇室所有的皇產（Krongut），均以繳納實物，與封建屬民以實物所繳納的租稅（dues）不同。

因戰爭所課徵的租稅其實不少。如為英法百年戰爭，自 1350 年法國引進各式直接、間接的租稅義務——如 aide, fouage, gabelle, traite，其

[61] CHANTAL STEBBING, 前揭註 23, 第 426 頁。

[62] CHANTAL STEBBING, 前揭註 23, 第 426 頁。

[63] CHANTAL STEBBING, 前揭註 23, 第 426 頁。

[64] CHANTAL STEBBING, 前揭註 23, 第 425 頁。

[65] 特別針對土地所有權的人頭稅（capital dues）。ANDREAS THIER, CHRISTIAN WALDOFF, 前揭註 8, 第 435 頁。

[66] 如特產稅（excise tax）；詳 ANDREAS THIER & CHRISTIAN WALDOFF, 前揭註 8, 第 435 頁。

[67] ANDREAS THIER, CHRISTIAN WALDOFF, 前揭註 8, 第 425 頁。

中gabelle（鹽稅）沿用至現代。<sup>〔68〕</sup>

人頭稅的性質是特別附加的租稅(exceptional tax)，例如歐洲中部的Bede；其於十三世紀開始便是一種類似土地稅的財產課稅。

另外，因城市興起而產生的稅，亦不容忽略。稅制的發展與12世紀城市(city)的興起密切相關。間接稅係自十三世紀引進，作為帝國裡城市的一種特定收入來源，但此稅卻是由整個國家繳納，如各種對酒類的excise (Zise, Ungeld, accisia, assisia)；或對鹽的生產與銷售所課徵的Gabelle (gabella, gaffel)。<sup>〔69〕</sup>

## 2. 法文化下的中世紀歐陸稅制：課稅之依據

關稅的部分，查理曼將羅馬帝國的Renovatio imperii的引入，象徵統治者為公共權威的來源；因此能夠對藉水陸運輸的貨物，要求運費(tolls)與租稅(taxes)。<sup>〔70〕</sup>

人頭稅的部分：人頭稅中的Bede，由於它在名義上被宣導為支援統治者的租稅形式，因此往往在解釋上相近於一種保護(Schutz und Schirm)的給予。

城市稅：至於稅收的支付則與城市中個人公民地位和規範結構有關；畢竟，直接稅的形式是土地稅，最終是以公民資格(citizenship)為基礎。<sup>〔71〕</sup>

### （四）異中求同一納稅者之「同意」

儘管貴族階級(nobility)過去可在特產稅(excise)以及各種直接稅的部分享有免稅待遇，但十三世紀以來所引進的間接稅，乃是首次的一般性納稅義務；儘管在當時十分罕見。<sup>〔72〕</sup>

十三世紀左右，徵稅的規則才發展出須經被統治者的同意(assent)的思惟。而在1230年由Eike von Repgow所寫就的Sachsenspiegel，則是編輯了Saxony地區各式不成文的習慣法，要求對於Bede的徵收，須經

〔68〕 ANDREAS THEIR, CHRISTIAN WALDOFF, 前揭註8, 第435頁。

〔69〕 有些錢進入城鎮(town)管理者之手，一些主要用來支應城市軍事開銷，詳CHANTAL STEBBING, 前揭註23, 第426頁。

〔70〕 OLIVER MATTEONI, 前揭註59, 第1409-1410頁。

〔71〕 ANDREAS THEIR & CHRISTIAN WALDOFF, 前揭註8, 第436頁。

〔72〕 CHANTAL STEBBING, 前揭註23, 第436頁。如1232年Frederick II在Sicily所課徵的collectio generalis。

過莊園(land)的同意。<sup>[73]</sup>

## 二、中世紀基督教世界的租稅

### (一) 教會稅之演進

十分之一稅(Tenth)，一直到 Lyon 第二次會議作出一項六年期課稅的決議(1274)後，才影響整個基督教世界。為結合君主來對抗蠻橫的教士，教宗不時以課徵十分之一稅之權，來換取各個統治者對基督教或甚者教宗個人的效忠。<sup>[74]</sup>

此稅向微薄的聖俸來課徵；直到十四世紀左右，它時常以低於 10% 的固定比率為之。它的恢復權，首先在各主教(bishops)之手，其後傳至特別徵收人。所得的資金以軍令，存放於 Lombard 或 Tuscan 銀行金融交易專家。<sup>[75]</sup>

### (二) 什一稅之性質

教會自十五世紀開始，即由 tithe 作為主要之支應手段，為一種兼具宗教性與慈善目的的義務性支出(Duty)，並由教區的地主所繳納，給付內容主要為實物給付；在性質上則類似於今日的土地稅。<sup>[76]</sup>

不過，tithe 在性質上也有異於一般租稅之處：如它主要的給付方式是實物，而非貨幣；部分受到教會組織的規範與徵收，以及具有神法(divine law)的特質。<sup>[77]</sup>

Alcuin(735-804)認為，教徒須付的什一稅，弊多於利，難於負荷的稅必會導致信仰的喪失：「什一稅是一種良好的習俗，可是與其喪失信

---

[73] ANDREAS THIER & CHRISTIAN WALDOFF, 前揭註 8, 第 436 頁。

[74] BERNARD GUILLEMIAN, in ENCYCLOPEDIA OF THE MIDDLE AGES II K-Z 1412 (Edited by ANDRE VAUCHEZ, BARRIE DOBSON & MICHAEL LAPIDGE ENCYCLOPEDIA. English translation by ADRIAN WALFORD & JAMES CLARK. 2000).

[75] BERNARD GUILLEMIAN, 前揭註 74, 第 1412 頁。

[76] ANDREAS THIER & CHRISTIAN WALDOFF, 前揭註 8, 第 436 頁。

[77] ANDREW LEWIS, When is a Tax not a Tax but a Tithe?, in STUDIES IN TAX LAW II at 235 (Edited by JOHN TILEY. 2007).



仰，不如喪失什一稅更好。」<sup>〔78〕</sup>

### （三）十字軍東征軍費的用途日趨多元

為籌措十字軍東征軍費，Innocent III 於 1199 向教士收於臨時性的四十分之一(fortieth)奉獻，他自己則出了年收入的十分之一。此十分之一的稅率於此後援用；不僅用於對抗 Levant 的基督教國家，也用於對抗異端(Albigenese 1209)、分裂教會者、桀驁不馴的君主（如 Frederick II）以及羅馬教會的需求。<sup>〔79〕</sup>

在十三、十四世紀，教宗相繼將此教會稅的收入用於世俗統治之用；此用於十字軍東征的什一稅只是中世紀後期各國逐漸掌控十字軍徵召、組織與領導過程中的一小部分。<sup>〔80〕</sup>

英、法、西之教士向其國家定期付稅一事，均促使得他們傾向推動免於負擔其他直接或間接的稅負，如英國對動產課徵的 subsidy、法國的 taille 以及西班牙的 alcabala；但無論如何均顯示歐洲中世紀晚期政治生活中教會的式微與國家的優位。<sup>〔81〕</sup>

## 肆、本文觀點：租稅史作為觀念史

尼采曾撰道德系譜學，欲指出當代世界中諸神已死，並曰既無所謂神的存在，何來遵守神指引之必要；對於身居無神世界，人類如何安厝手足的問題，韋伯更窮畢生精力予以回應；然而，此問題在 Lovejoy<sup>〔82〕</sup>

〔78〕王任光，前揭註 22，第 148 頁。

〔79〕BERNARD GUILLEMIAN，前揭註 74，第 1412 頁。

〔80〕W.M. ORMROD，前揭註 9，第 132 頁。

〔81〕W.M. ORMROD，前揭註 9，第 133 頁。

〔82〕<http://www.harvardsquarelibrary.org/unitarians/lovejoy.html>，2012 年 3 月 5 日。

看來，或許情形較為樂觀。<sup>〔83〕</sup>

詳言之，有些問題在他看來，可能是「不同時代中對於相同的老問題所提出各種不同的理由和結論」<sup>〔84〕</sup>；而從理念史的角度觀之，不妨稱之為「數個主要的單元(unit)在歷史中動態地持續存在或反覆出現。」<sup>〔85〕</sup>

## 一、「租稅」作為理念

倘將「租稅」作為一概念形式進行思考，則不妨顧及 Plato 的脈絡。<sup>〔86〕</sup> Plato 認為，任何道德行為之間都有一種「共通性」(participation)，即道德的理型(Form of Piety)；同理，兩根相同長度的棍子，彼此也存在一種共同性，平等性的理型；從而，各種的理型，正是我們所使用語言所指涉的對象本身，儘管這些理型迥異於那些能透過感官求諸的事物。<sup>〔87〕</sup>而一個人在內心對於此一理型的想像，是我們感官經驗上的想法。<sup>〔88〕</sup>易言之，在 Plato 眼中，租稅的分配(如είσφορά)，是否亦與正義(δικαιοσύνη)有關？抑或如何體現某德性的理型(ἰδέα)，則可茲為觀察的起點。

詳言之，設若租稅所指涉者為某特定的價值理念，則對於租稅本質

---

〔83〕此想法或許與其宗教情懷有關。Lovejoy 曾撰道：

"...most philosophic systems are original or distinctive rather in their patterns than in their components." That is, past a certain point in history there were no new fundamental ideas, just new ways to combine these unit-ideas. To tease out constituent units and understand their recombinations, the historian had to surmount disciplinary boundaries because ideas don't care about academic disciplines. They go from astronomy into poetry, from theology into politics into literature."

詳 O. LOVEJOY, THE GREAT CHAIN OF BEING: A STUDY OF THE HISTORY OF AN IDEA vii (1976)

〔84〕O. LOVEJOY, 前揭註 83, 第 4 頁。

〔85〕O. LOVEJOY, 前揭註 83, 第 7 頁。

〔86〕柏拉圖對理型(Forms, Ideas)的定性是永久性(eternal)、不變性(changeless)以及不具形體(incorporeal)；由於不易理解，因此只能透過思想來求索：暫請參照 RICHARD KRAUT, THE CAMBRIDGE DICTIONARY OF PHILOSOPHY 621 (edited by Robert Audi, Cambridge, 1995).

〔87〕RICHARD KRAUT, 前揭註 86, 第 621 頁。

〔88〕Ideas, in THE OXFORD COMPANION TO PHILOSOPHY 389 (edited by TED HONDERICH, 1995).

內容之探求則具意義。本文嘗試從觀念史<sup>〔89〕</sup>觀點來說明租稅之概念在中西稅制發展脈絡下的同一性及各自的衍異；期能在對於「稅」的認識與理解上，提供不同觀點。

## 二、歷史上的租稅用語

如以拉丁字源為線索，與現代英語 tax 相對應的詞彙，約有二十個<sup>〔90〕</sup>；若細觀其用語，則有下述特徵可供尋繹：

1. 表示稅率者：vicesimus（二十分之一）<sup>〔91〕</sup>，quingagesimus（十五分之一）<sup>〔92〕</sup>，quadragesimus（四十分之一）<sup>〔93〕</sup>，decumanus（十分之一）<sup>〔94〕</sup>，decuma（十分之一）<sup>〔95〕</sup>，centesimus（百分之一）<sup>〔96〕</sup>
2. 表示用途者：tributum（納貢）<sup>〔97〕</sup>，stipendium（軍費）<sup>〔98〕</sup>，stipendiarius<sup>〔99〕</sup>，
3. 表租稅性質：vectigalis<sup>〔100〕</sup>；vectigal（收入、所得）<sup>〔101〕</sup>，portorium（關稅）<sup>〔102〕</sup>
4. 表課稅對象：columnarium（對廊柱所課之稅）<sup>〔103〕</sup>

〔89〕又稱精神史，O. LOVEJOY, HISTORY OF IDEAS (1933).

〔90〕<http://cawley.archives.nd.edu/cgi-bin/lookdown.pl?tax>，2012年9月23日，以下註93-112針對字源的解釋皆引此網頁。

〔91〕vicesimus (vicensimus) -a -um [twentieth]; f. as subst. vicesima (vicensima) -ae , [the twentieth part, as a toll or tax].

〔92〕quingagesimus (-ensimus) -a -um [fiftieth]; f. as subst. [(a tax of) a fiftieth part]

〔93〕quadragesimus (-gensimus) -a -um [fortieth]; f. as subst. [the fortieth part, esp. as a tax]

〔94〕decumanus (decimanus) -a -um [of the tenth]. (1) [relating to the provincial tax of a tenth]; m. as subst. [the farmer of such a tax]. (2) [belonging to the tenth legion]; m. pl. as subst. [its members]. (3) [belonging to the tenth cohort]

〔95〕decuma (decima) -ae f. [a tenth part tithe] (as an offering, tax, or largesse)

〔96〕centesimus -a -um [the hundredth]. F. sing. as subst. [the hundredth part]; hence [a tax of one percent], or as interest on money, [one percent], (reckoned at Rome by the month, therefore = 12 % per annum)

〔97〕tributum -i n. [tax, tribute]. Transf. [a gift, present]

〔98〕stipendium -i n. (1) [a tax, tribute, contribution]. Transf. [punishment]. (2) [the pay of a soldier; military service; a year's service, campaign]

〔99〕stipendiarius -a -um (1) [liable to taxes, tributary]; m. pl. as subst., [tributaries]. (2) of soldiers, [serving for pay]

〔100〕vectigalis -e [relating to income or taxes; liable to tax, tributary]

〔101〕vectigal -galis n. [revenue, income]; esp. [a tax, impost, duty]

〔102〕portorium -i n. [customs, harbor-dues; any toll, tax]

〔103〕columnarium -i n. [a tax on pillars]

5. 表徵稅方法：redemptio（包稅制）<sup>[104]</sup>，publicanus（包稅人）<sup>[105]</sup>  
 6. 表示負擔：onus（公共負擔）<sup>[106]</sup>，munus（公共設施費用）<sup>[107]</sup>，  
 extractor<sup>[108]</sup>，attribuo<sup>[109]</sup>，adsiduus<sup>[110]</sup>

由此，如以中世紀為中心，我們似乎可以提供以下幾項初步性的觀察與假設：

- A. 中世紀租稅相關用語，具有共通性，可能同指一概念，例如：  
 Gavel, gabel（英）、gabelle（法）、Gebühr（德）、Gabella（義）。  
 B. 具有概念上共通性，不表示在具體制度上相同。如：各地  
 gabelle 可能都指：課徵與鹽有關之稅，但如何徵收以及稅率為何等，則未必相同。  
 C. 上述概念，儘管命名方式不同，但有其歷史脈絡回尋，如  
 Gebühr（德），甚且具有影響史、繼受史等意義。

### 三、觀念史意義下的「租稅用語」

從本質論觀點探討「租稅」概念，確實饒富興味；然而如何不被落入歷史敘事的架構，則著實有其不易之處。有意者或許歸咎於哲學的抽象性，或歷史敘事的宏觀視野；但在本文命題下，租稅一語其內涵乍似的「不穩定性」，可能才是主因。然而，欲對此一龐雜系統進行整體性的理解，仍必須將各種時空因素納入考慮。以下茲以收個租稅用語為例，說明若干觀察現象。

[ 104 ] redemptio -onis f. [a buying up, bribing; farming of taxes; buying back, ransoming, redemption]

[ 105 ] publicanus -a -um [of the farming of the public taxes]; m. as subst. [a farmer of the Roman taxes]

[ 106 ] onus -eris n. [a load, burden, weight; a trouble, charge; a public burden, tax]

[ 107 ] munus (moenus) -eris n. [an office, function, duty; a charge, tax; a service, favor, gift; a public show, esp. of gladiators; a public building]

[ 108 ] exactor -oris m. [one who drives out; one who demands or exacts], esp. [a collector of taxes]; in gen., [superintendent, overseer]

[ 109 ] attribuo -uere -ui -utum [to allot, assign, hand over]. Transf., in gen., [to give, ascribe, add]; of taxes, [to impose]. N. of partic. as subst. attributum -i, [a predicate, attribute]

[ 110 ] adsiduus (2) -i m. [a taxpaying citizen].

倘從文字的流變來體察租稅概念所代表的歷史脈絡，則可能有下列幾點須加以辨識與克服：

### （一）租稅的外觀與型態—morphology?

首先，我們繼受自西方的相關用語，在外觀上並不是「租稅」，而可能是「tax」、「steuer」、「impôt」、「impuesto」、「imposta」、「НАЛОГ」等，此造成影響，殊值深究；<sup>〔111〕</sup>即如在中文用語，諸如「租」、「稅」、「貢」、「賦」等用語<sup>〔112〕</sup>，也有其各自的源流與意義。<sup>〔113〕</sup>

### （二）租稅的內涵—semantics?

其次，各地課稅的起因各異，所論著其究竟是指「donum」、「Auxilium」、還是「scutage」，有其各自時空背景，更可能產生不同理解；對應於傳統中國，究竟討論與比較的對象為何——例如，是「貢」，是「助」還是「徹」——，亦須深究。<sup>〔114〕</sup>

### （三）語音學上的可能性—phonetics?

甚者，更為複雜卻也更為有趣的，厥為傳承與理解「載體」。單單「稅」一字而言，固有意義之理解上，就可以有「Shui」、「アメヘ」、「ぜい」、「세」等數種方式；倘從傳承與繼受觀點來看，或許必須從類似於「Shu-wei」的發音想像，再來理解「稅」的涵義，故在

〔111〕在 Michael North 所編的辭典中(Von Aktie bis Zoll: ein historisches Lexikon des Geldes, Muenchen:Beck, 1995, 下稱 "VABZ"), Peter Spufford 即將德語的 steuer、法語的 impôt 與英語的 tax 並列，為 stiura 一語所衍生，具有支撐(Stützung)、援助(Hilfe)之意。詳 VABZ, pp.379-

〔112〕見諸中國古代史料的稱謂如：貢、賦、稅、徭、役、租、斂、助、徹、籍、享、政、假、算、權、獻、庸、征、調、納、耗、課、科、差、捐、估、餉、布、錢等等。參見 導言—關於中國古代稅收的歷史思考，收入：鄭仲兵等編，中國古代賦稅史料輯要，中國稅務出版社，第1頁2004年4月。

〔113〕日語文獻相關探討，或可參照小山廣和，「租稅の法概念—その学説史上の系譜と展開」、收於，北野弘久編，税法の基本原則，学陽書房，1982年；大畑文七，「古代の租税」，收於，財政學の基本問題，千倉書房，1960。

〔114〕此問題亦在法學上有所討論，參見 下村芳夫，前揭註29。

方式上，與理解其意涵相較，略有不同。而這種傳承方式，是否連帶能造成租稅內涵的變化，亦值關注。

## 伍、展望：財稅史與文化研究

Each age has had its own patterns of budgeting consonant with its cultures and technologies.

Webber and Wildavsky\*

歷史的發展是否不斷重複，單一的個人受限於生命週期，實際上難以跳脫歷史的洪流，來加以回應。但如能透過歷史的記載與所保存下來的制度與文物，我們確實有機會窺見全貌的一二。

1. 中世紀部分若干值得持續研究的課題仍待有志之士共同努力，如：從文化傳承(cultural continuation, Weiterentwicklung)觀點觀察古典稅制與羅馬法、從文化遷徙(cultural migration, Kulturwanderung)觀點看日耳曼稅制與封建法，或從文化再興(resuscitation, Wiederaufnahme)觀點研究基督教什一稅制與教會法等。

2. 如果概念（或思想），確有其傳承可能性，則透過「文字的演變」來了解文字所承載的「意義的演變」<sup>〔115〕</sup>，則有可能藉以掌握稅制發展的文化脈絡，並進而對特定時空下稅制之歷史定位。以稅法學為例，一個可行性，就是從課徵租稅的發展史當中，來看公平與正義概念(或思想)的演變。

3. 是以，對於稅制正當性——或是現代國家課稅法理基礎——之探求，本文認為亦須兼顧法學以外理論，方足致之；準此，建議從財政思想、財政史乃至於財政社會學角度，予以觀察國家課稅基礎之演進。

\* CAROLYN WEBBER & ARON B. WILDAVSKY, 前揭註 10, 第 18 頁。

〔115〕本文基本出發點，暫請參照，LEV S. VYGOTSKY, THOUGHT AND LANGUAGE, (Edited and translation by EUGENIA HANFMANN and GERTURDE VAKAR.1962).詳容待另文為之。



康樂曾引用 Bloch 的話：人類的本性及人類的社會，究竟還有一永恒的基礎在，否則，人與社會這些名稱就沒有意義可言。〔 Bloch(1990; 46) 〕

誠如Bloch 所說：

忽略過去，不可避免地會導致對現在的誤解；但一個人在企圖了解過去時，如果他對現在一無所知的話，那麼也可能會弄得筋疲力盡而毫無收穫。<sup>〔116〕</sup>

事實上，氏所倡關於以「人」為主的史學，與現代憲法學發展中的人本想法，可謂不謀而合，本文進而認為與講求「納稅人」為主體之今日，有相得益彰之處。

畢竟——只有掌握到政治制度、社會組織、經濟生產、宗教生活與思想系統這些現象背後的啟動者——人，才有可能將社會聯繫為一個可以理解的整體。<sup>〔117〕</sup>

〔 116 〕 布洛克著，周婉窈譯，史家的技藝，第 46-47 頁，遠流，1990 年。

〔 117 〕 康樂，「導言」，收入：布洛克著，周婉窈譯，前揭註 116，第 9 頁。

## Abstract

This paper, by focusing on "tax" terminologies, aims to retrace characteristics of medieval taxes, and to sketch out a general overview of its legal significance as well as its modern impact. It first of all points out the characteristics of modern taxes, then compares to the major tax systems in western medieval Europe with reference to certain tax terminology specified in the paper; then comments on the cultural connections in between.

**Key words:** Medieval Taxation, tax terminology, legal culture