

中国财经经典系列



税 收 铸 就 文 明 思 想 启 迪 未 来



西方税收思想

许建国 蒋晓蕙 蔡红英 著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

中国财经经典系列

西方税收思想

许建国 蒋晓蕙 蔡红英 著

常州大学图书馆
藏书章

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

西方税收思想 / 许建国, 蒋晓蕙, 蔡红英著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 7

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6784 - 5

I. ①西… II. ①许… ②蒋… ③蔡… III. ①税收理论 - 思想史 - 西方国家 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 129449 号

责任编辑: 杜 剑

责任校对: 李 丽

封面设计: 思梵星尚

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 24.5 印张 359 000 字

2016 年 12 月第 1 版 2016 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 68.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6784 - 5/F · 5458

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492、QQ: 634579818

初版序言



税收学说的形成，如果从亚当·斯密的《国富论》所建立的税收理论体系算起，迄今不过 200 余年。然而，人类关于国家征税活动的思想却源远流长。可以这样说，一部税收发展史也就是一部税收思想史。

欧洲的税收思想起源于早期的奴隶制社会。那时，由于君权至上，公民观念极弱，工商各业不发达，人们对税收问题的思考不免带有肤浅性和零散性。古希腊的色诺芬著有《雅典收入论》，论及当时的财政、税收问题；古罗马的泰希图曾著书立说讨论罗马的税收；著名哲学家亚里士多德和柏拉图在其著作中也对税收问题有所涉猎，但大多基于神学式的泛泛空论。

自 15 世纪以后，欧洲的城市逐渐兴起，工商业初见繁荣，人民的经济活动范围日趋广阔，人们对国家财政、税收问题的思考，在广度和深度上都有所突破，对税收理论的研究开始出现萌芽。当时的学者佛洛伦、巴美瑞和尤希民曾专门研讨过累进税制。16 世纪的法国学者波丹著《共和国论》，不仅设专章论述了财政对于国家的意义，还具体探讨了财政收入的分类，以及税收的课征原则和方式问题。他们关于税收问题的论述，尽管远不能称之为系统的税收理论，但为近现代税收学说的建立奠定了基础。

重商主义是西欧封建社会末期代表商业资本利益的资产阶级最初经济学说。各国重商主义者在阐述各自的税收政策主张时，广泛探讨了税收本质、税收原则和征税方法等税收学的基本问题。霍布斯、洛克倡导的“税收利益说”，斯图亚特的税收分类法，尤斯蒂的税收原则论等，无一不闪烁着思想的火花。以亚当·斯密、李嘉图和萨伊为代表的古典



经济学派，广泛吸取了前人的思想精华，提出了反映新兴产业资产阶级要求的税收本质观、税收原则观和税制体系设想，并分析了税收负担的转嫁归宿及其对社会各阶级利益的影响，从而建立起了古典学派的税收理论体系。在法国，古典经济学采取了重农主义的形式。魁奈的土地单一税设想虽然仅有理论的意义，但这一理论背后所隐藏的阶级目的，与英国古典学派是完全相同的。身为法官的布阿吉贝尔对农民重赋的同情，以及米拉波对封建包税制的控诉，更是令人起敬。近代德国的经济理论及税收学说要比英法两国晚了近百年，但它一经问世，便采取了极具德意志特色的历史主义形式。从李斯特的保护关税理论、施泰因的税收再生产学说至瓦格纳的税收原则论，无一不体现出德国资产阶级对追赶英法资本主义工业发展的渴求。

19 世纪末至 20 世纪初，人类社会经历着巨变，经济学及税收学再现繁荣。西方经济学泰斗马歇尔对税收超额负担的分析、道尔顿教授对税收与经济关系的阐述，以及塞力格曼博士的税收转嫁与归宿理论，其突出特点是广泛采用现代经济学方法来研究税收问题，他们的大胆尝试无疑为税收学说的发展开辟了“柳暗花明”的境地。20 世纪 30 年代爆发的凯恩斯革命，在改变整个西方世界经济生活的同时，也改造了传统的经济学和税收学体系。不论是汉森、萨缪尔逊的“补偿税收理论”和“自动稳定器理论”，还是卡尔多的支出税设想，均一反古典学派的税收中性观，推动了当代西方税收理论的发展。70 年代，美国的供给学派高举“回到萨伊那里去”的旗帜，一反凯恩斯主义的税收理论，主张减税，刺激供给，整治“滞胀”，重振美国经济。这一理论后来成为“里根经济学”的重要组成部分。

从凯恩斯革命到供给学派的“反革命”，在此期间，出现了一个又一个的西方经济学流派。在他们的理论体系和政策措施中，或多或少地涉及了税收问题。货币学派的创始人弗里德曼不赞成过多地采用累进税制，提出了著名的负所得税设想；继弗里德曼之后的另一位诺贝尔经济学奖得主布坎南，提出了公共选择学派的税收理论。这种理论把市场决策方法引入分析属于非市场决策范畴的税收问题。此外，福利经济学的最优税制选择论、制度学派代表人物康芒斯的“课税警察权力论”和



“税收循环分析论”，以及加尔布雷斯“二元系统论”中的累进税制论，等等。所有这些税收思想观点，一方面促进了当代西方税收理论的繁荣，另一方面也为政府决策提供了丰富的备选方案。

值得一提的是，两位游离于各经济学流派之间并对当代西方税收理论发展做出杰出贡献的美国税收学者：一位是马斯格雷夫，他所著的《公共财政理论》和《财政理论与实践》，堪称现代西方税收理论的集大成，他提出的税收原则论、税制体系论及其货币收支循环课税原理，对世界各国的税制理论和实践都产生了重大影响；另一位是斯蒂格利茨，由他设计的“最佳税制模型”，为政府兼顾效率和公平的原则进行税制设计，提供了一种实用的分析方法。

纵观西方税收思想发展史，人们在感叹之余，不难从中获取有益的启迪。毋庸讳言，税收决策中的诸多因素属于政治范畴，要体现阶级和国家的意志。但也不可否认，在各国税制发展过程中，还存在着独立于政治之外，符合税制自身发展客观规律的制度性、技术性的因素。这些纯税制性的规律性因素，反映了现代市场经济对税收制度的必然要求，可以被任何市场经济国家所借鉴，中国也不例外。

多年来，我们一直有一个愿望，就是撰写一本系统介绍近现代西方税收理论的著作，这不仅是为了满足财税专业本科和研究生的教学需要，深层的动因在于，系统引进和借鉴西方税收理论中的合理“内核”，为建立中国社会主义市场经济体制，推进中国的税收制度创新，提供更为开放的选择思路。经过几年的不懈努力，《西方税收思想》终于奉献在读者面前。

在书稿的研究和写作过程中，我们得到了李九龙教授和夏兴国教授的悉心指导，在此致以衷心的感谢；我们还要感谢东北财经大学税务系主任马国强教授的无私帮助。由于学习、研究深度和资料来源所限，书中缺陷难免，遗憾不少，敬请读者批评、指正。

许建国 蒋晓蕙

1994年仲夏于中南财经大学

目 录



第一章	重商主义税收思想	(1)
第一节	重商主义概述	(1)
第二节	英国重商主义税收思想	(3)
第三节	法国重商主义税收思想	(10)
第四节	德国重商主义税收思想	(13)
第五节	重商主义税收思想评析	(18)
第二章	重农学派税收思想	(24)
第一节	重农学派产生的历史背景及经济理论	(24)
第二节	布阿吉尔贝尔的税收思想	(27)
第三节	魁奈的税收思想	(30)
第四节	米拉波的税收思想	(35)
第五节	亨利·乔治的税收思想	(37)
第六节	重农学派税收思想评析	(42)
第三章	英国古典学派税收思想	(46)
第一节	英国古典学派税收思想的历史背景和理论 基础	(46)
第二节	威廉·配第的税收思想	(49)
第三节	亚当·斯密的税收思想	(56)
第四节	大卫·李嘉图的税收思想	(65)
第五节	英国古典学派税收思想评析	(73)



第四章	庸俗经济学派税收思想	(78)
第一节	萨伊的税收思想	(79)
第二节	约翰·穆勒的税收思想	(86)
第三节	马尔萨斯的税收思想	(92)
第四节	庸俗经济学派税收思想评析	(94)
第五章	德国历史学派税收思想	(98)
第一节	德国历史学派产生的时代背景及特点	(98)
第二节	李斯特的税收思想	(100)
第三节	施泰因的税收思想	(103)
第四节	谢夫勒的税收思想	(108)
第五节	瓦格纳的税收思想	(110)
第六节	德国历史学派税收思想评析	(115)
第六章	新古典学派税收思想	(120)
第一节	新古典学派产生的时代背景与理论特点	(120)
第二节	马歇尔的税收思想	(123)
第三节	巴斯泰布尔的税收思想	(128)
第四节	亚当士的税收思想	(130)
第五节	道尔顿的税收思想	(134)
第六节	塞力格曼的税收思想	(143)
第七节	沙克斯的税收思想	(155)
第八节	新古典学派税收思想评析	(160)
第七章	福利经济学派税收思想	(164)
第一节	福利经济学派及其经济理论	(164)
第二节	庇古的税收思想	(171)
第三节	拉姆齐的税收思想	(180)
第四节	卡尔多的税收思想	(186)
第五节	霍特林的税收思想	(192)



第六节	勒纳的最优关税思想	(197)
第七节	福利经济学派税收思想评析	(199)
第八章	凯恩斯学派税收思想	(203)
第一节	凯恩斯学派的产生与发展	(204)
第二节	凯恩斯的税收思想	(208)
第三节	汉森的税收思想	(216)
第四节	萨缪尔逊的税收思想	(225)
第五节	琼·罗宾逊的税收思想	(240)
第六节	马斯格雷夫的税收思想	(246)
第七节	斯蒂格利茨的税收思想	(256)
第八节	凯恩斯学派税收思想评析	(264)
第九章	供给学派税收思想	(269)
第一节	供给学派的基本经济理论	(269)
第二节	正统供给学派的税收思想	(274)
第三节	中间供给学派的税收思想	(286)
第四节	供给学派税收思想评析	(291)
第十章	货币学派税收思想	(297)
第一节	货币学派基本经济理论	(297)
第二节	弗里德曼的税收思想	(301)
第三节	货币学派税收思想评析	(308)
第十一章	公共选择学派税收思想	(311)
第一节	公共选择学派的形成	(311)
第二节	公共选择理论的基本内容	(314)
第三节	公共选择学派的税收理论与政策	(317)
第四节	公共选择学派税收思想评析	(334)



第十二章 制度经济学派税收思想	(338)
第一节 制度经济学派的经济理论	(339)
第二节 康芒斯的税收思想	(344)
第三节 加尔布雷思的税收思想	(349)
第四节 科斯的税收思想	(355)
第五节 诺斯的税收思想	(358)
第六节 莫里斯的税收思想	(361)
第七节 制度经济学派税收思想评析	(376)
附录：西方经济学流派图	(379)
再版后记	(380)



第一章

重商主义税收思想

第一节

重商主义概述

一、重商主义的产生

重商主义（Mercantilism）是西欧封建社会进入瓦解时期，资产阶级古典经济理论产生之前的经济学说。

15 世纪初至 17 世纪，西欧封建自然经济日趋衰落，商品货币关系迅速发展，城市和农村出现了手工业者和农民的急剧分化。在这一时期，资本主义生产方式尚处于萌芽阶段，经济生活中居统治地位的还是处于流通过程的商业资本和高利贷资本，它们在促进自然经济解体，推动国内外贸易发展，实现资本原始积累和满足封建国家日益增加的货币需求方面，发挥着极其重要的作用。由于国王需要商业资本为之积累金银货币，缓解封建国家的财政困难；商业资本家也要求国家采取一系列



重商主义的政策和措施，保证其在国内市场不受限制地进行商业活动和在国外贸易中有利经营。正是这种历史条件，促成了封建国家和商业资本的联盟关系，也产生了重商主义学说。所以，重商主义学说是在阐述国家保护商业资本的政策和措施的过程中，在封建社会内部逐步形成的一种资产阶级观点。正如马克思所说的，它是对资本主义生产方式最早的理论探讨。

二、重商主义的经济思想与政策主张

重商主义从商业资本的运动形态：货币—商品—货币（ $G-W-G'$ ）出发，将货币看作财富的唯一形态。认为国家经济活动的目的，就是为了攫取金银，增加国家的货币积累。由于对采取何种方式来增加货币的政策主张不同，重商主义又分为早期重商主义和晚期重商主义。

早期重商主义者主张采取法律手段，严格禁止货币输出国外和私人积累货币，并且，在对外贸易上实行多卖少买或不买，以便将更多的货币留在国内。

晚期重商主义则认为，国家应当允许将货币输出国外，以便扩大对国外商品的购买。但是，购买国外商品的货币总额必须小于输出本国商品所取得的货币总额，以保证有更多的货币流回本国，即实现外贸出超。

重商主义在西欧各国盛行的时间较长，各国或不同时期的重商主义者虽然在具体政策和措施上不尽相同，但围绕着如何增加国家的货币财富这一共同目标，都主张积极运用税收手段，以保护本国对外贸易，促进国内商品生产和商品交换的发展。重商主义者在提出和阐述各自税收政策措施时，广泛涉及政府征税理论的许多基本问题和税收课征方法的诸多方面，尽管现在看来，这些理论、观点、方法显得较为零散，有的还比较肤浅，但其中不乏一些闪光的思想，有些还对近现代资本主义税收制度的建立与发展产生过重大影响。



第二节

英国重商主义税收思想

英国是重商主义的发源地。在英国重商主义者中，对资产阶级税收思想发展影响较大的主要代表人物有托马斯·孟、霍布斯、洛克和詹姆斯·斯图亚特。

一、托马斯·孟的税收思想

托马斯·孟（Thomas Mun，1571—1641 年）是英国重商主义的先驱者和集大成者，他的重商主义理论及其税收思想主要集中在《英国得自对外贸易的财富》一书中。这本书是在托马斯死后 23 年，即 1664 年由其子约翰·孟（John Mun）出版。它是阐述重商主义原则的一部重要著作，书中的许多观点不仅成为当时英国，而且成为当时其他实行重商主义政策的国家在政治、经济等方面的基本准则。

托马斯·孟关于重商主义理论的核心，是国际贸易差额论。他认为，对外贸易是增加财富和现金的通常手段。因此，必须遵守这样一条原则：在价值上，每年卖给外国人的货物，必须比我们消费他们的为多。为了实现国家外贸出超，增加本国货币积累的目的，他建议国家采取有效政策和措施，其中主要是实行保护关税政策，奖励输出，限制输入。托马斯·孟主张，当商品输出时，国家全部或部分地退还资本家原先已纳的税款；同时，对输入本国的外国商品课以高额关税或禁止性关税，保护本国工业发展；当进口商品经过加工重新输出时，国家还应退还这些商品在输入时所纳的关税。保护关税政策，在早期重商主义时期就已被重视，当重商主义处于鼎盛时期时，这一政策就成了重商主义的原则。



托马斯·孟在《英国得自对外贸易的财富》一书中，详尽阐述了重商主义保护关税政策的基本原则、主张和意义。他写道：“国家如果对于一切用外国原料制成的工业品……免去关税，乃是明智和有利的。那样，很多贫民便可以受雇就业，并且还可以大大增加我们每年输出到别的国家的货物价值。”“这样免得使外国人嫌这些商品价格昂贵而影响了销路。尤其是输入的外国货物，凡是又要再运出去的，就应当予以照顾……。但是这种外来货物，如果是要在本国消费的，那就可以征课得重一些，因为这在贸易差额上会使国王处于有利地位，并且由此也可使国王从他的每年入款里，积累更多的财富”。^①

托马斯·孟将国外贸易差额看作一国财富的标准，就必然导致“财富是战争的命脉”的“国防财政论”和“重税无害论”。他认为，由于国土的大小、贫富的程度和贸易差额多寡等因素存在差异，政府获得收入的方法也随国家宪法、政府、法律和民俗的不同而大有差别，国王想要改变这些制度是非常困难和危险的，即使国王以重税发财致富，国民却会因此而贫乏。但是，由于各国情况特殊，征课重税不仅是不得已的、是正当的，还是有利于国家的。“因为幅员不大的国家，靠经常性收入是不足以蓄积抵御外国侵略所需的财富的。所以，这些国家不得不在平时课征重税，来积存现金和军火充当国防之用，而非像一般人所想象的那样，有害于人民的幸福。”^②

托马斯·孟从国防费用的税收理论转而论述税收负担问题。他在谈及意大利、荷兰两国的赋税制度时，就涉及了消费税及其负担问题。他指出，消费税并不归贫苦消费者负担，那些声称所谓国内消费税、关税、人头税等由人民负担，“而使民陷于穷苦可怜之地者”，实为谬误见解。他认为，工资必须比例于生活品价格上涨而上涨，久而久之，课于贫民的租税必然先转嫁于雇主，而由雇主再转嫁于制造品的富裕消费者。托马斯·孟将这看作一种良好现象，因为富者从此将“不得不减少浪费及怠惰无所事事之仆役”。

① A. E. 门罗：《早期经济思想》，商务印书馆 1985 年版，第 152—153 页。

② 托马斯·孟：《英国得自对外贸易的财富》，商务印书馆 1978 年版，第 62—74 页。



二、托马斯·霍布斯的税收思想

重商主义作为资产阶级经济理论最初的表现形式，它所包含的税收思想不仅体现在通过施行保护关税政策，奖出限入，促进财富积累和资本主义生产方式发展方面，而且，为了增进国民财富和削弱封建贵族、僧侣阶层的不纳税特权，他们在讨论消费税和直接税的选择问题时，还从资产阶级的哲学价值观角度，探讨了国家税收的本质问题。

托马斯·霍布斯（Thomas Hobbes，1588—1679年）是西欧近代著名的资产阶级思想家，著有《市民论》、《国家论》等，他积极倡导资产阶级人文主义意识形态，主张以人为中心，用人性来反对神性，用人权来反对神权，用个性自由来反对宗教道德约束。

霍布斯从资产阶级人文主义出发，率先探究了国家建立及其人民应当向政府交纳税收的原因。他吸收了古希腊先哲伊壁鸿鲁（Epicurus，公元前341—前270年）关于社会契约论的思想，将政治契约行为与商品契约行为相对应，使政治契约成为一种法律事件，即人们转让自己的权利如同售出商品一样，应当获得相应的等价补偿——国家对人民生命、财产安全的保障。

霍布斯认为，国家是由人民创造的，在国家未成立前的自然状态下，“人和人的关系像狼一样”，人类进行着“一切人反对一切人的战争”，人民为了保卫自己，必须依靠自己的宝剑。人们为了自身安全和社会秩序，需要摆脱自然状态。国家诞生后，原来自由人民的自然权利让位给了主权者——国家，后者拥有绝对权威，但也同时承担起保卫人民生命、财产安全的责任。为了协调统治者拥有课税权的绝对性与人民自主纳税道德观之间的矛盾，霍布斯首次提出了赋税的“利益交换说”。

霍布斯认为，“人民为公共事业缴纳税款无非是为了换取和平而付出的代价。分享这一和平的福利部门，必须以货币或劳动之一的形式，



为公共福利做出自己的贡献。”^① 因为国家取代人民进行防卫，在一旦爆发战争时，人民仍可以正常地从事劳作和生活。国家行使这种人民保护者的主权，正是靠人民勤奋劳动所缴纳的赋税得以维持的。

从税收“利益交换说”出发，霍布斯对封建国家以直接税为主体的、不公正的税收制度极为反感，他倡导税收平等观，主张使各人承担的负担与其从国家享受的利益成比例。他认为，国家提供的利益并非平等地分配给每一个国民，而是有的受益多，有的受益少。由此，他提出衡量受益程度的两个标准：一是个人拥有的财产数额，二是个人消费的数额。在霍布斯看来，所谓税收平等，就是按照上述两个标准或其中之一，比例平等地向政府纳税。

霍布斯站在反封建立场，极力主张征收国内消费税。在他看来，封建国家以财产税等为主体的税收制度，赋予封建贵族、僧侣阶层以豁免税收的特权，助长了消费上的奢侈浪费，同时也难以满足国家日益增长的财政需要。霍布斯认为，征收国内消费税能够鼓励节俭和节制奢靡，“多劳动而能节约消费其劳动成果的，不应比一事不做而浪费无度的人的负担重”。国家征收消费税，是以一般人所消费的成果而课税，消费多少也负担多少税收，这样，即使有奢侈浪费的人，国家也不会因之受损害。他提出，“所谓课税公平，指的是公平地课征于消费品，而非公平地课于各个消费相同者的财产。如果那些能勤俭持用、消费少、储蓄多的人，其税收负担反而比那些懒惰、挥霍的人为重，那么，勤俭储蓄将因此而失望。他们的行为就不能受到国家的鼓励。”^② 实行消费税后，人人要消费，人人要纳税，人民具有负担感，可以革除纳税方面的封建主特权等弊端。而且，由于国内消费税是附在商品价格上征收的，霍布斯认为，这种税可以保证税收收入。

① 霍布斯：《利维坦》，商务印书馆 1936 年版，第 22 页。

② 塞力格曼：《租税转嫁与归宿》，商务印书馆 1931 年版，第 22—23 页。



三、约翰·洛克的税收思想

约翰·洛克（John Locke，1632—1704年）是英国“光荣革命”时期著名的资产阶级思想家和哲学家。1688年，英国发生“光荣革命”，威廉三世引兵渡海讨伐国王詹姆斯，胜利后登位为新的英国国王，但实际权力已落入议会手中。在向近代立宪政治国家过渡中，议会颁布了一系列有利于土地、资本利益的税收政策，以实现农业、商业资本所要求的资本主义化。

1690年，洛克发表了他的名著《政府论》。在这本书中，他阐述了资产阶级的国家观、政府职能观，以及他的资产阶级税收思想。

洛克发展了霍布斯的税收利益交换说，认为税收是人民从国家取得利益而交纳的报偿，或保护人民财产安全向政府交纳的代价。不过，他又指出，应当将全体人民享受国家利益与单个国民享受国家利益区别开来，认为税收利益原则应当建立在单个国民享受国家提供利益多寡的基础上。因此，他主张对个人拥有的财产征收财产税，以体现社会公平。

洛克对资产阶级税收理论的重要贡献之一，是根据资产阶级议会民主制度的要求，考察了国家课税权与国民财产权（即私有财产权）的关系。他分析这一问题的前提是：政府是由人民建立的，政府的主要职责就是保护人民的私有财产。因此，政府的征税权必须建立在尊重人民主权的基础上。他指出，“政府没有巨大的经费就不能维持，但是这仍须得到他自己的同意，即由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意。因为如果任何人凭借自己的权势，主张有权向人民征课赋税而无须取得人民的同意，他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的。”^① 他的结论是：政府只能站在议会赞助权的立场上，按照法律规定的赋税条例行使课税权。洛克的这一思想，无疑是对封建的君权神授观念的勇敢挑战，是对封建国家专制课税、横征暴敛的鞭笞。同

^① 洛克：《政府论》下篇，商务印书馆1983年版，第38页。