

许建国 蒋晓惠 编 著

西方税收思想

XI FANG SHUI SHOU SI XIANG
NG XI FANG SHUI SHOU SI XIA
G XI FANG SHUI SHOU SI '
ANG XI FANG SHUI SHOU SI X
ANG XI FANG SHUI SHOU '
XIANG XI FANG SHUI SHOU S
SI XIANG XI FANG SHUI SHO'
SI XIANG XI FANG SHUI SHOL
DU SI XIANG XI FANG SHUI SI
OU SI XIANG XI FANG SHUI SH

中國財政經濟出版社

XI FANG SHUI SHOU SI XIANG

西方税收思想

许建国 蒋晓蕙 编著

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, 蒋晓蕙编著. —北京: 中国财政经济出版社, 1995

ISBN 7-5005-2525-7

I. 西… II. ①许… ②蒋… III. 税收—理论—西方国家
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 20346 号

中国财政经济出版社出版

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

平谷县兴谷印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 11.75 印张 285 000 字

1996 年 3 月第 1 版 1996 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3050 定价: 22.00 元

ISBN 7-5005-2525-7 / F · 2392

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

目 录

序 言	(1)
第一章 重商主义税收思想	(5)
第一节 重商主义产生的历史条件及其经济理论	(5)
第二节 英国重商主义税收思想	(6)
第三节 法国重商主义税收思想	(15)
第四节 德国重商主义税收思想	(18)
第五节 重商主义税收思想评析	(24)
第二章 重农学派的税收思想	(28)
第一节 重农学派产生的历史背景及其经济理论	(28)
第二节 布阿吉尔贝尔的税收思想	(31)
第三节 魁奈的税收思想	(34)
第四节 米拉波的税收思想	(40)
第五节 重农学派税收思想评析	(42)
第三章 英国古典学派的税收思想	(46)
第一节 英国古典学派税收思想产生的历史条件 和理论基础	(46)
第二节 威廉·配弟的税收思想	(49)
第三节 亚当·斯密的税收思想	(57)
第四节 大卫·李嘉图的税收思想	(68)
第五节 英国古典学派税收思想评析	(77)
第四章 庸俗经济学派的税收思想	(82)

第一节	庸俗经济学派产生的历史背景及税收思想的特点	(82)
第二节	萨伊的税收思想	(83)
第三节	约翰·穆勒的税收思想	(91)
第四节	马尔萨斯的税收思想	(98)
第五节	庸俗经济学派税收思想评析	(100)
第五章	德国历史学派的税收思想	(104)
第一节	德国历史学派产生的时代背景及特点	(104)
第二节	李斯特的税收思想	(106)
第三节	史泰因的税收思想	(109)
第四节	谢夫勒的税收思想	(110)
第五节	瓦格纳的税收思想	(112)
第六节	德国历史学派税收思想评析	(118)
第六章	纯经济学派的税收思想	(124)
第一节	马歇尔的税收思想	(124)
第二节	巴斯泰布尔的税收思想	(130)
第三节	亚当士的税收思想	(132)
第四节	道尔顿的税收思想	(136)
第五节	塞力格曼的税收思想	(146)
第六节	沙格斯的税收思想	(160)
第七节	纯经济学派税收思想评析	(162)
第七章	凯恩斯学派的税收思想	(166)
第一节	凯恩斯学派的基本经济思想	(166)
第二节	凯恩斯的税收思想	(172)
第三节	汉森的税收思想	(181)
第四节	萨缪尔逊的税收思想	(192)
第五节	琼·罗宾逊的税收思想	(208)

第六节	卡尔多的税收思想	(216)
第七节	凯恩斯学派税收思想评析	(223)
第八章	福利经济学派的税收思想	(229)
第一节	福利经济学派及其经济理论	(229)
第二节	皮古的税收思想	(235)
第三节	新福利经济学派的税收思想	(245)
第四节	福利经济学派税收思想评析	(249)
第九章	货币学派的税收思想	(253)
第一节	货币学派的基本经济思想	(253)
第二节	货币学派的税收思想	(258)
第三节	货币学派税收思想评析	(266)
第十章	供给学派的税收思想	(270)
第一节	供给学派的基本经济思想	(270)
第二节	正统供给学派的税收思想	(275)
第三节	中间供给学派的税收思想	(287)
第四节	供给学派税收思想评析	(293)
第十一章	公共选择学派的税收思想	(299)
第一节	公共选择学派的形成	(299)
第二节	公共选择理论的基本内容	(302)
第三节	公共选择学派的税收思想	(306)
第四节	公共选择学派税收思想评析	(325)
第十二章	制度学派的税收思想	(329)
第一节	制度学派的基本经济思想	(329)
第二节	制度学派的税收思想	(334)
第三节	制度学派税收思想评析	(344)
第十三章	欧美其他经济学家的税收思想	(347)
第一节	亨利·乔治的税收思想	(347)

第二节	马斯格雷夫的税收思想	(353)
第三节	施蒂格里茨的税收思想	(361)

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 余年的时间。然而，人类关于国家征税活动的思想却源远流长，历史悠久。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（Xenophon）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（Tacitus）曾著说讨论罗马的税收；著名哲学家亚里斯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，在广度上和深度上都有所突破，对税收理论的研究开始萌芽。当时的学者佛洛伦（Florentine）、巴美瑞（Palmieri）和尤希民（Guicciordui）曾专门研讨过累进税制。16 世纪的法国学者波丹（J.Bodin）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

最初的经济学说。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、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，从而建立起了资产阶级古典学派的税收学体系。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，但在这一理论背后所隐藏的阶级目的与英国古典学派完全相同；身为法官的布阿吉尔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、史泰因的税收再生产学到瓦格纳的税收原则论，无一不体现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，经济学及税收学说再现繁荣。资产阶级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。本世纪30年代爆发的“凯恩斯革命”，在改变整个资本主义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

供给学派打起“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，以期刺激供给，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，或多或少的都涉及了税收问题。货币学派的始祖弗里德曼不赞成过多地采用具有“自动稳定器”功能的累进税制，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。还有现代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。这些经济学派所提出的税收观点，一方面促进了当代西方税收理论的繁荣，另一方面也为政府征税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外、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《财政理论与突践》，堪称现代西方税收理论的集大成，他提出的税制原则论、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。另一位是施蒂格里茨，由他设计的“最佳税制模型”，为政府依据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。这些具有纯税制特征的规律性因素，反映了现代市场经济对税收制度的必然要求，可以被任何实行市场经济体制的国家所借鉴，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，引进和借鉴西方税收理论中的合理“内核”，为建立中国的社会主义市场经济体制及其税收制度创新，提供更为开放的选择思路。经过几年的不懈努力是《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园教授的悉心指导。在此致以衷心的感谢。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、研究的深度和资料来源所限，书中缺陷难免，遗憾不少。敬请读者指正。

许建国 蒋晓蕙

1994年仲夏于中南财经大学

第一章 重商主义税收思想

第一节 重商主义产生的历史 条件及其经济理论

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资产阶级最初的经济学说。

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。但是, 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长的货币需求方面, 发挥着极其重要的作用。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的有利经营。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。

二、重商主义的经济思想与政策主张

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的最早的理论探讨。

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，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的税收政策措施时，必然会从早期资产阶级的利益出发，广泛涉猎国家税收理论的许多基本问题和税收课征方法的诸多方面。尽管这些理论、观点、方法尚显零乱，不成体系，有的还较为肤浅，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

级税收思想发展贡献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（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·孟出版的。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英国，而且成为所有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·孟的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。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一条重要原则。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，国家则应退还这些商品在输入时所纳的关税。

托马斯·孟在其所著的《英国得自对外贸易的财富》一书中，详尽阐述了重商主义关于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去的货物价

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王国处于有利地位，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是一国财富的标准，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的、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。而非象一般所想象的那样，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，就涉及到了消费税及其负担。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

① 《早期经济思想》，商务印书馆 1985 年版，第 152-153 页。

② 《英国得自对外贸易的财富》，商务印书馆 1978 年版，第 62-74 页。

役”。

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。

霍布斯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规范的约束。

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鸠鲁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置，使契约成为一种法律事件：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，“人和人的关系象狼一样”，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。人们为了自身的安全和社会的秩序，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。国家作为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。他倡导的资产阶级税收平等观，就是使各人承担的负担与其从国家享受的利益成比例。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，他提出两个衡量受益程度的标准：一是个人拥有的财产数额；二是个人消费的数额。霍布斯主张按照上述两个标准中的一个，比例平等地向政府纳税。

霍布斯站在反封建的立场上，竭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，鼓励消费上的奢侈和浪费，同时也无法满足国家日益增长的财政需要。霍布斯认为，国内消费税能够鼓励节俭，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。应当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。而且，他认为，“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，勤俭储蓄者将因

^① 《利维坦》，商务印书馆 1936 年版，第 22 页。