

# 现代税收思想的渊源与发展\*

□ 杨志勇

**内容提要:**现代税收思想的最初发展涉及面广,本文主要考察关税、租税关系、税收与资本保护、经济分析工具的发展与税收思想的深化四个方面。在现代税收思想发展的初期,关税的性质与征管以及关税目标是讨论较多的主题。现代国家的运行需要经费,地租收入是国家最初的最主要收入来源。随着土地私有制的发展,税收在国家收入体系中的地位逐步上升。早期税收思想关注租金和税收两种不同形式的收入对国家运行的不同影响。租税之间的联系也持续得到关注。税收不应该损害资本,但在现实中又很难做到,如何征税才能尽量少损害资本就成为税收理论关注的重点。税收与经济有着密切关系,经济理论的发展推动着税收思想的演变,税收思想的演变背后有着深刻的现实背景。这些对于当下中国建立现代税收制度和构建有中国特色的税收学也有一定启示。

**关键词:** 税收思想史 税收理论 税收学

思想来源于实践。税收思想同样如此。税收古已有之。国家诞生初期,收入来源多是公产收入。即使到了资产阶级兴起的初期,地租在不少国家的收入中仍然扮演着重要角色。早期税收思想,基本上就是就事论事的,不足以形成系统的税收理论,距离体系完整的税收学更是有很大差距。一直等到现代市场经济兴起,现代税收思想才逐步形成体系,并随着税收实践的日益丰富和分析工具不断发展而不断演变,形成现代税收学。税收制度和税收政策的选择最终受到税收思想的影响。现代税收制度建立同样需要税收思想的指引。探究现代税收思想的渊源,特别是以现代市场经济发展密切相关的线索为中心,可以为立足国情的现代税收制度的建立和中国特色税收理论的探索及税收学的构建提供支持。<sup>①</sup>

## 一、对关税问题的讨论

现代市场经济的兴起与世界市场的一体化是一致的。国际贸易往来的增多,带来了国内市场与国际市场的利益分配问题。国内市场是否需要保护以及如何有效保护,在现代市场经济兴起的初期,就是一个争论不休的问题。有的主张国内市场保护,有的则主张自由贸易。保护国内市场的手段有多种,可以直接下达进口禁令,也可以通过关税保护的方式。关税根据征收的目的不同,可以分为财政关税和保护关税。前者旨在筹集财政收入,后者的目标是保护国内市场。下面主要以威廉·配第和拉斯特为例,介绍代表性观点并进行简要的评论。

### (一) 关税的性质与征管

关于关税性质的讨论,英国经济学家威廉·配

\* 本文系国家社会科学基金重大项目“公共经济学理论体系创新研究”(批准号:14ZDB121)的阶段性成果。

① 本文主要梳理起源于西方的现代税收思想。中国传统税收思想博大精深,宜另文整理。

第 (William Petty, 1623—1687) 在 1662 年出版的《赋税论》就有相关的说明。他对关税性质的解释采取了假设的方式。现代市场经济兴起的初期, 国际贸易经常采取海上航运的方式。海上航行可能面对各种风险, 其中也包括海盗劫掠的风险。配第在《赋税论》中指出: “关税最初是为了保护进出口的货物免遭海盗劫掠而送给君主的报酬。如果在货物遭到海盗劫掠时, 君主对这种损失负有赔偿责任的话, 我相信这种看法是完全正确的。” “所以, 归根到底, 关税原是一种保险费, 它是为了防备遇敌蒙受损失而投保的……但是, 不论关税是什么, 它是在很久以前就由法律加以明文规定的”。(配第, 1981)①

关税征收标准的设置, 视目的而定。初期的关税往往是对出口货物和进口货物同时征收的。配第的标准从有利于国内利益的视角出发。在他看来, “对出口货物征收关税的标准, 应该是这样, 即这种关税应使外国人所需要的我国商品的售价, 在计算出口商的合理利润之后, 要比他们从别的地方购买同类商品更便宜一些。” “对进口货物征收关税的标准是: (1) 对于已经加工完成马上可以消费的一切商品课税时, 税率不妨高到使其售价稍稍高于国内生产或制造的同类商品——假如其他条件相同而能够自行供应的话。(2) 对容易引起奢侈行为或犯罪行为的非必需品所课的税额, 可以高到足以限制人们使用这些东西, 这样做可以起禁奢法的作用。不过, 也应注意不要使人们觉得走私比纳税更为合算。”

良好的税制都需要解决好税收征管问题, 关税同样如此。无论进出口关税, 配第都注意到关税标准过高可能引发的走私问题。关税的征管确实是个难题。特别是, 对具体货物分类征收关税, 征管的不便之处就更多了。配第建议的补救办法之一是用吨税取代关税, 即对所有进出口的船只征收吨税, 以代替对进出口货物征收的关税。吨税是对每个人看得见的东西征课, 只须极少数人手就能征收。他所建议的另一方法是变关税为保险费。

## (二) 保护关税与国内生产力

面对英国、法国所倡导的自由竞争, 落后国家

怎么办? 德国如何应对? 这是德国经济学家李斯特 (Friedrich List, 1789—1846) 必须解决的问题。与古典经济学相对应, 李斯特在《政治经济学的自然体系》(1837年) 和《政治经济学的国民体系》(1841年) 中阐述了自己的“生产力理论”。在他看来, 生产力包括物质资本形成的生产力和精神资本形成的生产力; 古典学派只讨论价值, 不注意生产力。李斯特认为, 财富的生产力不知要比财富本身重要多少倍。如果按照自由贸易理论, 短期内德国可能得到物美价廉的货物, 这是表面上合算的事, 但如果德国的生产力得不到发展, 就会继续处于落后和从属的地位。李斯特的保护关税政策主张是有时限的, 在保护时限内, 生产力应该得到提高, 所保护的市場中的商品价格要回落。李斯特的理论从根本上看, 是要促进自由竞争。要发展生产力, 国家对经济的干预是不可或缺的。

李斯特写作的时代是十九世纪三四十年代, 他认为不能有什么世界主义经济学, 而只能有国家经济学。他将经济发展分为五个阶段, 即原始未开化时期、畜牧时期、农业时期、农工业时期、农工商业时期。在他看来, 当时的德国还处于农工业时期。他认为, 只有到了农工商业时期, 国际自由竞争才有利。他提出国家经济学的任务就是“研究如何使某一指定国家 (在世界当前形势下) 凭农工商业取得富强、文化和力量”, 提出“国家为了改进它的经济状况所应当遵行的政策” (李斯特, 1961)。

他认为, 关税是建立与保护国内工业的主要手段。在他看来, 对出口加以禁止或课税只是例外, 对于自然产物的进口只应当课以增加财政收入为目的的关税, 决不当课以以保护本国农业生产为目的的关税。工业国家课征财政关税的对象主要是来自热带的奢侈品, 不是普通的生活必需品。热带地区, 或者是人口较少、疆土较小的地区, 或者是人口还不十分稠密的地区, 或者是在文化、社会与政治上还十分落后的地区, 对于工业品的进口只应征收财政关税。

他认为, 任何财政关税都应当相当节制, 不可因此限制进口和消费, 否则将削弱国内生产力, 增

① 配第论述引文均见《赋税论》, 载: 威廉·配第: 配第经济著作选集[M], 陈冬野, 马清槐, 周锦如, 译. 北京: 商务印书馆, 1981.

加税收的目的也会受挫。只有以促进和保护国内工业力量为目的时,才有理由采取保护措施。他认为,所有这些保护方式,没有一个是绝对有利或绝对有害的。需要说明的是,关于保护关税,古典经济学不区分天然或原始产物与工业品,李斯特则对此作了区分。

李斯特不是就关税论关税,也不是就国际贸易谈国际贸易,而是将关税以及相关的退税问题与国家生产力的发展联系起来,在国家经济学的框架内,通过历史、理论、学派和政策四方面的分析,阐述自己的关税思想。<sup>①</sup>

### (三) 小评

配第作为古典政治经济学创始人之一,其基本思想为后来者所承继。在很长时间内,关于保护关税的制度设计方案基本上都是在这样的框架内进行的。关税保护国内市场的思想一直到了德国经济学家李斯特那里,才有了较大的改观。关税思想在重商主义流行的时代,在关税收入在财政收入中地位较高的时代,有着特殊的地位,在整个税收思想体系中,也显得有点独立。引导一国之内税收活动的税收思想基本上是在另外一个体系中进行的。在当今世界,自由贸易区盛行,关税已经降至较低水平的背景下,关税思想已经很难像现代市场经济兴起初期那样,得到广泛的关注。

## 二、租税关系问题的讨论

租税(租金和税收)都是国家经费的来源。关于税收在国家经费中的地位,希克斯(John Richard Hicks, 1904-1989) 1969年出版的《经济史理论》作了阐述。他在分析君主的财源问题中指出税收与国家的密切关系。在他看来,一开始,税收只占国家经费的一部分,而且中古阶段的特征之一就是税收长期不足。<sup>②</sup>在现代市场经济国家的起步阶段,

租金(来自土地的收入)占有相当的份额,所以一直存在租税关系的讨论。

### (一) 税收比租金更可靠

威廉·配第在1662年出版的《赋税论》中就讨论了国家经费的来源问题。他列举了两种方法:一是划一部分领土为王领地,以供各种公共开支之用;二是征税。在他看来,征税更好,对国王来说更加安稳可靠,而且有更多的承担纳税义务的人。他还考虑了税收征管成本问题,指出征税所耗费的人力和经费,应力求节省,以免抵消它对第一种方法所具有的优点。

亚当·斯密的《国富论》第五篇“论君主或国家的收入”中的第二章“论一般收入或公共收入的源泉”提及一国每年支出的费用的开支有两个源泉:一是特别属于君主或国家,而与人民收入无何等关系的资源,由资金(君主亲自使用这笔资金或将它贷给他人,收入形式分别为利润和利息)和土地构成;二是人民的收入。<sup>③</sup>亚当·斯密评价了这两种收入形式。他认为从全社会利益考虑,不如拍卖王室领地,分配给人民,而君主一向从其领地享有的收入,则由人民提供其他同等收入来代替。

### (二) 租比税更好

德国著名的重商主义经济学家尤斯蒂(Johann Heinrich Gottlob von Justi, 1720-1771)在1776年出版的《财政学》中,对租税关系作了论述。<sup>④</sup>在他看来,国家没有经费就不能自给的事实,并不证明人民必须从私囊中支付这些经费。这里需要考虑另外两个条件:一是供应国家的需要,没有其他可以利用的手段。二是存在的其他手段不适合于所需要作出的支出。他认为,一切稳健的看法都认为,应把来自私有财产的捐助——捐税看作最后手段。国家为了公共福利可以利用公共的财产,但是

<sup>①</sup> 谷物关税是经常讨论的典型例子。德国历史学派的代表人物罗雪尔(1817-1894)在1843年出版的《历史方法的国民经济学讲义大纲》中指出,谷物的出口税使国内谷价下降,进口税则让国内谷价上涨。他还分析了废除关税的长期后果,即对土地所有者不利,对资本家有利,对劳动者只是暂时有利。与李斯特一样,他指出,一国希望向更高阶段发展的时候,没有保护关税,就不可能同已经发达的工业国家竞争;两国竞争中,没有保护关税国家的生产者就会陷入孤立,有保护关税国家的生产者则得到全国力量的支持。另外,他还认为,保护关税制度对各阶级的关系产生重大影响,可以人为地对一国未发达的部分或尚未得到适当发展的部分注入国家的养分。

<sup>②</sup> 希克斯还分析了国家举债的情形,本文不赘述。

<sup>③</sup> Adam Smith. An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations[M]. Modern Library, 1994.

<sup>④</sup> 汉译本参见门罗(2011)。

除了这种公有财产外,它还有自己特有的财产,包括专属于它的房地产以及它所拥有的某些特权。这种归国家特有的财产是直接财产,一般的财产是间接财产。合情合理的办法是,国家支出首先应该从其直接或特有财产(主要是国有地、王室领地和一些特权)中支付,只有当国家不存在直接财产或特有财产时,或者是,认为不宜用它来应付国家的必要支出时,才能这样做。上述两项资金的主要来源,在古老的国家已经足够开支,后来政府支出越来越多,于是才取人民的私有财产,以应需要。这里体现出租金比税收更可取的观点。

### (三) 租金规模与土地制度的变化

地租曾经是国家的重要收入来源,但是随着土地所有制的转变、土地私人所有制的流行,国家经费来源有了新的变化。英国经济学家詹姆斯·穆勒(James Mill, 1773-1836) 1821年出版的《政治经济学要义》分析了政府收入来源。<sup>①</sup>在他看来,政府收入必定来自地租、资本利润或劳动工资。政府有可能消费国家资本的一部分。那么,应该按何种方式以及按何种比例从每一种来源中获得收入?

詹姆斯·穆勒列举了欧洲和亚洲的君主和国家费用的资金来源。他回顾了欧洲历史上的一个时期里,君主日常费用的大部分支付,靠的是他作为业主保有的土地;而军事作战经费主要由贵族支付,君主在赐给贵族一定数量土地财产时就明确了这个条件。这样,除了一些微不足道的例外,政府的全部开支都由地租支付。在亚洲的一些重要的君主国家里,国家经费几乎在任何时期都用地租支付(方式略有不同)。在他看来,如果有一群人移民到一个新地方,而土地尚未成为私有财产,那么地租就是特别适合提供政府紧急需要的财源;工业不会因这个措施而蒙受最小的抑制;政府经费支出不会增加任何人一点负担。

詹姆斯·穆勒的分析超越了国家经费的视野。

如果地租收入超过了政府支出的需要,那么多余的部分就应该以最有利于人民幸福的方式在人民中分配。相应地,政府或君主手中不必持有那么多的土地,最好的办法莫过于让土地成为私有财产。在他看来,在地租负担一部分国家经费的情况下使土地变为私有财产并无困难;而在地租负担全部国家经费的情况下使土地变为私有财产看来也不会有困难。这时,只需要更多的土地成为同等价值的私人财产。可是,在土地已经转化为私有财产,没有使地租以特殊方式负担国家经费的地方,用地租来满足政府的全部需要则是不公正的。把国家的重担放在一部分人身上,免除其余人的责任,这是不公正和不平等的。因此,任何打算以公正原则管理其事务的政府绝不会想采取这样的措施。可见,他的讨论已经从租金规模转向土地制度的变化。

### (四) 小评

租税收入形成的依据不同,但是最终去处相同,都形成了政府收入。张五常(2015)指出,在古时的中国以及中世纪时代的欧洲,“租”和“税”是同义的字;地主或郡主收租,地主或郡主提供治安、公证等服务,“租”的称呼就变为“税”;回顾中、西方的近代史实,何谓租何谓税还是往往混淆不清。<sup>②</sup>他认为租金是基于一些指定的资产权利的转让来收取的,例如厂房和土地——税没有资产转让的指定。所谓租金,是使用资产的人有权不参与,即是有权不租——税收没有这个选择。<sup>③</sup>租税形式的区别容易,但实质上有许多模糊之处。这也给税收思想的进一步发展留下了空间。

## 三、税收与资本保护关系的讨论

现代市场经济的兴起离不开资本保护。在市场经济发展的不同阶段,对资本保护的诉求是不同的。税收工具利用不好,就可能破坏资本。如何处理好税收与资本保护的关系,特别是如何课税才是

① 参见詹姆斯·穆勒(2010)。

② 亚当·斯密把对佃农分成收租等同于政府抽税,约翰·穆勒也认为,土地税有时不是赋税,而是为公众利益收取的一种租费。李斯特对土地的转让收入与地租关系的论述发人深省,永久使用权实际上就等同于所有权。他认为,地产的售价实际上就是资本化地租,取决于地租的数额和价值,也取决于国家现有精神资本与物质资本的量。

③ 租是凡使用有关资产就要交,不管有没有钱赚。经济学家历来反对抽高税,可没有反对收高租。张五常就是根据这三个标准,认为中国的工业增值税是租,而不是税。中国的县际竞争,不用国家的资产不付增值税。

最有利的，成为现代税收思想发展中的重要主题。

### （一）对土地所有者课税最有利

在亚当·斯密之前，重农学派就对税收与资本的关系作了论述。法国重农学派的代表人物和创始人魁奈 (François Quesnay, 1694—1774) 在 1757 年撰写的《赋税论》一文中就涉及这一问题 (魁奈, 1979)。十七世纪下半叶，法国财政大臣柯尔贝尔 (Jean-Baptiste Colbert, 1619—1683) 执行重商主义政策，牺牲农业扶植工商业，经济问题严重，财政困难，人民生活痛苦。<sup>①</sup>在这样的背景下，歧视农业的政策需要转向，魁奈强调农业的地位。在他看来，财政大臣的重大任务在于很好地领导农业，保证它的稳固地位，因为它是整个国家经济的基础。随着国家收入增加，税收也会增加。税收应该直接对土地所有者的收入征课。为了避免增加征收费用损害商业，故不对产品征税。对于租地农场主的财富中用于耕作的支出，必须注意保存，又必须避免损失收入。

魁奈认为，只有农业才是满足人民需要的财富的来源。他主张管理经济必须遵循的最重要的、不可破坏的原则，是不要通过征税来使农业失去保障和破坏农业的成就。只有这样，农业才会繁荣并创造财富。他支持对土地所有者的收入课税，而不是对创造这些收入的耕作者的盈利课税，理由是：向土地所有者征税比对农业或农产品征税害处较少；对农业或租地农场主的资金课税，会减少耕作者的资金，收入也会随之减少；对与耕作无关的非农业收入征税，不会造成任何损失，因为农业给予土地所有者的收入已能充分补偿对他们的收入所征的税。他还认为，土地所有者在消费和花钱时，不仅是付了税，而且还付了农产品和商品征税工作的巨大支出。

在魁奈看来，向国民征收的税收，或者是国民付给国家以抵补政府开支的税收，是以人民的每年再生产财富为基础的。补偿支出的再生产财富不应

当视为新的财富，因为它只是抵补了为使土地生产满足人们经常需要的产品而预付的支出。不正确的征税会逐渐彻底地破坏人民和君主的收入，使国家衰弱，最后完全崩溃。因此对耕作者用于耕作的财富，是不能征税的。他认为，从土地取得的盈利扣除了一切支出以后，所余的产品就是构成国家收入的每年创造的财富。由此，他主张对纯产品，即新生产出来的产物的价值超过生产费用的余额 (他所谓的“剩余价值”) 课税。他主张，土地所有者不应当把纯产品保留起来，应该花掉，盈利可以在全国分配，因为没有分配，国家便不可能维持。

总之，对国家造成巨大危害的不是课税本身，而是课税方式。他认为，土地是财富的唯一源泉，只有农业能够增加财富。只有农业才能生产出“纯产品”，因而他主张只对土地的收入征税，实行土地单一税制。这样，税收征管机构可以简化，征管费用可以节省，土地所有者的负担可以减轻。<sup>②</sup>他还抨击了当时在法国流行的“包税制”，认为这种制度没有必要，繁荣的国家不需要这样的制度。

### （二）课税不能损及资本

税收工具滥用，会让国家受损。而出于人的本性，税收又最容易被滥用。尤斯蒂从现实出发，在《财政学》中提出六条税收原则，包括：第一，必须让人民有能力纳税。纳税不影响必需品的享用，不损及他们的资本时，才能说是有能力纳税。第二，应当完全按公平合理的比例向人民征收。第三，在征税时所使用的方式方法，不得损及国家和人民的福利，不得损及公民自由权。第四，应该按照国家的性质和政府的体制来组织税务制度，这样才容易显示税制的大公无私。第五，一切税收必须建立在明确的和光明正大的基础上，数额必须确切规定，使大家都有个清楚的了解。第六，税收应当用最简便的方式征收，对国家和人民双方来说，所涉及的费用应减至最低。(尤斯蒂，2011)

在尤斯蒂的这六条原则中，首要原则就提及课

① 布阿吉尔贝尔 (Pierre Le Pesant, sieur de Boisguillebert, 1646—1714) 在《法国详情及补篇》中对这种状况作了详尽的阐述。他主张对所有收入或财产征收一种比例税，即用简单、直接、统一的税收取代十七世纪发展起来的法国怪异、残缺的税收体系。参见布阿吉尔贝尔 (1984)。

② 对农产品和商品征税，在税的分配和其他一切细节方面有很大的困难，而且税的征管非常复杂。在他看来，土地税将比需要花很大支出的酒税给予君主更多的收入。

税不能损及资本。人们所熟知的亚当·斯密税收四原则,即量能原则、确实原则、最大便利原则和征收费用最少原则中的至少三条在尤斯蒂那里就都有了。仅仅用尤斯蒂1766年出版的《财政学》与《国富论》(1776年出版)相比,就可以看出尤斯蒂的相关思想至少比亚当·斯密早了十年。尤斯蒂的税收思想表明,德国作为后发的市场经济国家,同样对资本保护的税收制度和税收政策有着强烈的需求。

### (三) 税收不能侵蚀资本与课税方式的选择

资本保护的要求,需要确定怎么征税才是合适的,才能不侵蚀资本。从威廉·配第到亚当·斯密,以及其他众多税收思想,都希冀课税不损害资本,但这样的理想几乎不可能实现。<sup>①</sup> 约翰·穆勒(John Stuart Mill, 1806—1873)认为:落在资本上的税收不一定要加以反对,税收完全落在收入上,而不落在资本上,是任何一个财政制度都做不到的;税收不侵蚀资本很重要,但是税收侵蚀资本,与其说是特定课税方式的结果,还不如说是税收过重的结果;过重的税收,会让最勤劳的人也会破产(约翰·穆勒,1991)。因此,在他那里,重要的是税收总体负担和课税方式的选择是否合理的问题。<sup>②</sup>

法国经济学家、边际革命的代表人物之一瓦尔拉斯(Marie Esprit Leon Walras, 1834—1910)认为,不论在公共还是私人方面,决不可把资本用于消费;有些人会消费自己的资本,这是他们的自由,但政府不应当蓄意摧毁国家财富的根源;土地、个人能力和狭义资本品所构成的是可供生产的资源,土地服务、劳动服务和资本服务所构成的是可供消费的资源,税收只应当来自后一类资源。(瓦尔拉斯,1989)

### (四) 小评

现代市场经济的发展需要对资本加以保护。税收容易侵蚀资本,现代税收制度对资本的保护是市场经济正常运行的重要前提条件之一。现代税收原

则理论多在亚当·斯密的税收原则基础之上。亚当·斯密在1776年提出税收四原则,即公平、确实、便利、最少征收费用原则(斯密,1972),后经德国财政学家瓦格纳等的发展,已被融入税收的财政、经济和社会原则之中。税收因国家经费需要而存在,但征税不能竭泽而渔,经济原则至关重要。经济原则归根结底就是要保护资本。不同时代的税收思想有其局限性。就魁奈的税收思想而言,农业在经济总值中占比高时,对土地所有者课税确实可以在很大程度上解决税收征管问题,但是,当工业、服务业等非农产业迅速发展时,仅对土地所有者课税,则已不合时宜了。

## 四、经济分析工具的发展与税收思想的深化

税收思想的深度与经济分析工具的发展有着密切的关系。<sup>③</sup> 威廉·配第的《政治算术》处处可以感受到统计分析工具的影响。统计方法有助于认清事实真相。在现代税收思想发展的初期,政治经济学方法和历史方法都推动了税收思想的发展。经济学边际革命发生之后,税收思想与经济分析的融合更加深入,有了新的发展。

### (一) 政治经济学视角下的税收思想

法国经济学家萨伊(Jean Baptiste Say, 1767—1832)的《政治经济学概论》第一版在1803年出版。他从政治经济学视角分析税收。<sup>④</sup> 在他看来,研究课税权归属不属于他的讨论范围,在政治经济科学中,必须把课税看作事实问题,而不是权利问题。他所研究的是税收的性质、税收所吸收的价值来源以及课税对国家与个人利益的影响。他认为,课税的目的物不是纳税人交给收税人的实际货物,而是货物的价值;课税而来的货币可能归还国民,但其价值始终没有归还,因为政府归还货币时,总要收取等价物作为交换。他将政府或其人员的消费视为绝不能再回到社会或再存在于社会的价值损失,非生产性消费不利于生产,这样,课税不利于再生产。他驳斥了税收负担会让各生产阶

① 税收是一个国家的土地和劳动的产品中由政府支配的部分,它最后总是由该国的资本中或是由该国的收入中支付的(李嘉图,1962)。

② 关于税负问题,我们可以很清晰地看到教会“什一税”的影响。

③ Jackson(1996)指出,经济分析工具的发展让问题的分析更加深入。

④ 关于萨伊的思想,参见萨伊(1963)。

级更加努力从而有助于国家生产的观点，也驳斥了税收负担重国家才会极富<sup>①</sup>的“倒果为因”的观点。萨伊也注意到，税款合理使用，也能带来好处，但这不改变征税开始时总是有害的事实。在他看来，最好的财政计划是尽量少花费，最好的税收是最轻的税收。

(二) 历史方法的国民经济学视角下的税收思想  
历史学派的代表人物德国经济学家威廉·罗雪尔(Wilhelm Georg Friedrich Roscher, 1817-1894)在1843年出版的《历史方法的国民经济学讲义大纲》中阐述了他的税收思想(罗雪尔, 1981)。

罗雪尔(1981)对历史的方法作了界定。他认为，所谓历史的方法，不是不管什么，只要可能，就将材料拼凑为一个连续的序列，而是存在于以下各基本原理中：第一，如何才能最好地增进国家富强仍是一个主要课题，但不是主要目的。国民经济学不是单纯的货殖学或致富术，而归根到底是一种认识人类、支配人类的政治科学。第二，所谓国民，不是今天生活着的一个一个人的单纯集合。对过去各文化阶段的研究，和观察现代经济关系一样重要。第三，从诸多复杂的现象中发现事物的本质和规范性的困难，促使从经济关系上对所能知道的国民作相互比较。如果新的国民经济表现出一种和过去的国民经济相似的倾向，那么认识这种倾向时就可以从这种类比关系中得到更加宝贵的启示。第四，历史的方法对任何一种经济制度不轻易地一律颂扬或否定，对所有国民和一切文化阶段完全有益或完全有害的制度差不多是绝无仅有的。

在罗雪尔看来，私权的国家主要依靠私权的财源即领地及国家事业而存在，社会整体的国家则依靠税收而存在。他用历史的方法说明了税收是在国家财政与私人经济相结合、二者的相互利益发展到最高点的地方产生的。私权国家的税收(与社会整体的国家不同)应视为原来直接从国家得到的各种

利益的一种代价。任何税收都是个人享乐的牺牲；税收不应从财产中而应从收入中征收，只在税额已经达到极大程度时，才有实际意义。最好的税收是所得税。他还阐述了税收对商品价格的影响，特别是注意到税负转嫁因素，由于一般情况下税负不能完全转嫁，纳税人至少要负担一部分税收。优良的税收应该和各人的财力成比例，对税款、支付时期、方法作出法律规定，不应该让纳税人负担超出他们向国家缴纳的税额的损失。

### (三) 经济学的边际革命与税收思想

从十九世纪七十年代开始的经济学的边际革命对税收思想的发展也产生了影响。国家活动再也不是“非生产性”所能概括的。<sup>②</sup>奥地利经济学家维塞尔(Friedrich Freiherr von Wieser, 1851-1926)引用经济学边际革命的成果研究了税收问题。在其代表作、1889年出版的《自然价值》中，他阐述了有关看法。<sup>③</sup>

边际效用理论兴起之后，税收活动以及国家活动的生产性问题有了解决的可能。在维塞尔看来，经济除了私人经济外，还有公共经济。公共经济(国家经济)的研究包括收入的经济(即筹款)和支出的经济(即支出管理)。在他之前的许多理论都不涉及价值理论。税收所依据的是特殊理由而不是一般经济理由。生活最低限度、纳税能力、税收的牺牲、累进课税等，几乎都属于特殊范围的事实和概念，没有将这一范围同各种经济的基本现象的关系搞清楚。公共经济(国家经济)所固有的任何特殊的理由没有得到应有的讨论。维塞尔指出，在E. 扎克斯的开创性研究成果《国家经济理论的基础》中，整个税收制度全以价值为基础，让财政科学第一次成为政治经济学的一部分，而它本来始终应当是这样的。“各种课税都是集体估价的例子，这种集体估价可以从价值现象的一般性质找到充分的说明。”国家经济是供应国家的需要，也就是供应一个国家的公民由于彼此之间的公民关系而体验的那些需要。国家对公民个人提供的服务所具有的价值，也

① 当时一些富裕的国家税负较重。

② 国家活动具有生产性，这大概可以视为经济学的边际革命对税收思想的最大影响。相关论著可参见 Musgrave and Peacock (1958)。维塞尔的研究是其中的代表。

③ 相关论述见维塞尔(1982)。

必须进行货币计量。从经济上讲,公民的应纳税额不能超过国家所提供的服务的对于个人的货币价值。弥补公共服务的成本是每个人的义务。<sup>①</sup>在这里,个人对公共服务的货币计量很重要,起决定作用的条件是财富、收入和需要。

在维塞尔看来,关于税收理论的最重要之点,财政科学的原则迄今仍以公平的要求为根据,几乎一致地依赖外部的非经济的考虑方面。这种状况存在,实质上就决不能把它看作是一种经济理论。税收理论的全部主要必要条件因其来自一般经济范畴如需要、财物、经济、价值等,而取得经济根据。尽管如此,维塞不能相信税收的经济根据已经如此完善,以致完全可以不需要考虑公平。林达尔(Erik Lindahl)在1919年分析了税收的分摊(公共产品的总成本分配)问题。<sup>②</sup>经济分析往往舍弃掉一些复杂因素,林达尔对问题背后的经济和政治因素也作了讨论,让税收问题的分析回归现实。

#### (四) 小评

税收思想火花要转变为系统的思想,离不开各种分析工具。税收与经济关系的密切,决定了经济分析工具的发展可以为税收思想的深化创造条件。历史方法影响的不仅仅是国民经济学,透过历史,我们可以更清晰地看到税收的产生与国家起源的关系,一些常见的谬误可以借此得以澄清。

### 五、现代税收思想的发展对现实的启示

(一) 税收思想的发展与实践有着密切关系,改革开放实践可以为中国税收思想和税收理论的发展提供有益的营养

从税收思想的演变看,关税问题一度是税收研究的热点,但后来关注度逐步减少,说明实践在税收思想发展中有着举足轻重的地位。保护关税与国内生产力的关系的研究,可以为中国经济与

全球经济的背景下的中国相关理论的发展,例如国际税收理论提供启示。税收与资本保护问题在不同时期的不同表现,也说明实践对理论的需求。剖析中国现实中的税收问题,可以为中国特色税收学的构建提供肥沃的土壤,从而促进中国特色税收理论的发展,为中国特色的哲学社会科学的繁荣添砖加瓦。

(二) 土地公有制国家的政府收入体系的优化可以从税收思想演变中找到启示

租税关系的处理是现代国家成长的一项重要内容。从历史上看,税收至少一开始并不是现代国家的最主要收入形式,来自土地的租金收入曾经在国家经费中占有重要的地位,政府收入体系中税收占主体地位与土地所有制的变化有着密切的关系。税收之所以能够取代租金,是因为税收与租金相比有着内在的优势。土地公有制国家的收入体系中租金应该处于什么地位,税收应该在政府收入体系中的地位,土地财政模式应该如何转变,都可能从现代税收思想的发展中找到参照物。

(三) 建立现代税收制度需要突出市场在资源配置中的决定性作用

西方现代税收思想的发展有许多与现代市场经济的内在要求有着密切的关系,特别是税收不能破坏资本对于市场经济的发展至关重要。从历史上看,完全不影响资本的税收制度基本上不存在,但是探求尽可能少地损害资本的税收制度是市场经济的内在要求。中国正在致力于建立现代税收制度,需要突出市场在资源配置中的决定性作用,这离不开对资本的保护。资本的保护需要结合现代市场经济的背景,应该有意识地顺应经济结构优化的要求,而不是照搬照抄农业经济时代或工业化初期的税收制度与税收思想。

(四) 税收理论探索应该是多学科并进的结果  
有一段时间,中国税收学界主要从经济学视角研究税收。这当然很重要,而且经济分析的深度还

① 萨克斯(Emily Sax)1924年的论文的基本思想和维塞尔相似。参见Emily Sax. The Valuation Theory of Taxation[M]// Richard A. Musgrave, Alan T. Peacock. Classics in the Theory of Public Finance. MacMillan Press Ltd, 1958.

② Erik Lindahl. Just Taxation — A Positive Solution[M]// Richard A. Musgrave, Alan T. Peacock. Classics in the Theory of Public Finance. MacMillan Press Ltd, 1958.



需要进一步加大,但是仅仅靠经济分析是不够的。税收理论探索还需要充分利用历史学、政治学、法学、国际经济学、统计学、会计学等多学科分析工具,以更全面更透彻地分析税收现实问题,进行更加有效的税收理论探索。

#### 参考文献:

- [1] 威廉·配第.配第经济著作选集[M].陈冬野,马清槐,周辅如,译.北京:商务印书馆,1981.
- [2] 弗里德里希·李斯特.政治经济学的自然体系[M].杨春学,译.北京:商务印书馆,1997.
- [3] 弗里德里希·李斯特.政治经济学的国民体系[M].陈万煦,译.北京:商务印书馆,1961.
- [4] 威廉·罗雪尔.历史方法的国民经济学讲义大纲[M].朱绍文,译.北京:商务印书馆,1981.
- [5] 希克斯.经济史理论[M].厉以平,译.北京:商务印书馆,1987.
- [6] 约翰·冯·尤斯蒂.财政学[M].// A. E. 门罗.早期经济思想.北京:商务印书馆,2011:373-392.
- [7] 詹姆斯·穆勒.政治经济学要义[M].吴良健,译.北京:商务印书馆,2010.
- [8] 张五常.经济解释[M].北京:中信出版社,2015.
- [9] 魁奈.魁奈经济著作选集[M].吴斐丹,张草纫,译.北京:商务印书馆,1979.
- [10] 布阿吉贝尔.布阿吉贝尔选集[M].伍纯武,梁守德,译.北京:商务印书馆,1984.
- [11] 约翰·穆勒.政治经济学原理:下卷[M].胡企林,朱泱,译.北京:商务印书馆,1991.
- [12] 莱昂·瓦尔拉斯.纯粹经济学要义[M].蔡受百,译.北京:商务印书馆,1989.
- [13] 亚当·斯密.国民财富的性质和原因的研究[M].郭大力,王亚南译.北京:商务印书馆,1972.
- [14] 萨伊.政治经济学概论[M].陈福生,陈振骅,译.北京:商务印书馆,1963.
- [15] 弗·冯·维塞尔.自然价值[M].陈国庆,译.北京:商务印书馆,1982.
- [16] 大卫·李嘉图.政治经济学及赋税原理[M].郭大力,王亚南,译.北京:商务印书馆,1962.
- [17] Peter M. Jackson. The Foundations of Public Finance[M].Edward Elgar Publishing Limited, 1996.
- [18] Richard A. Musgrave, Alan T. Peacock. Classics in the Theory of Public Finance[M]. MacMillan Press Ltd, 1958.
- [19] Adam Smith. An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations[M].Modern Library, 1994.

## A Study on Origins and Development of Modern Taxation Thoughts

Yang Zhiyong

**Abstract:** The initial development of modern taxation involves a wide range of aspects. This paper mainly examines customs, relation between rents and taxes, taxation with capital protection, deepening of taxation thoughts with the advance of economic analytical instruments. In the earlier period of modern taxation thoughts, the character of customs and customs administration were discussed more. Without funds, modern countries cannot operate. Land rents were the most important revenue of western countries. With the development of private land ownership, taxes share to the whole state revenues had been increased. Two different types of revenues — land rents and taxes — had different influence on the government operation, which had been discussed by earlier taxation scholars. The relation between rents and taxes had been continually focused on. Taxation should not damage the capital, but it is inevitable in reality. How to collect tax revenue to avoid damage to the capital as much as possible has become the focus of tax theory. There is a close relation between taxation and economy. The development of economic theory can promote the evolution of taxation thoughts. We can also find deep realistic background of taxation thoughts. The origins of development of modern taxation thoughts can give some implications for China's building modern taxation system and China's taxation science.

**Key words:** History of taxation thoughts; Taxation theory; Taxation science

作者单位: 中国社会科学院财经战略研究院  
(责任编辑: 李妮娜)