

第一章 税收原理

内容提要 本章阐述税收概念的内涵和税收特征 税收的作用；解释税收负担的基本概念，说明重复征税、避税以及税负转嫁的含义。

第一节 税收的概念

一、税收的定义

税收是人们、尤其是从事生产经营活动者非常熟悉的事物。经商者在取得销售以后要缴纳商品和劳务税；按销售商品的销售额的一定比例缴纳增值税；按提供劳务的营业额的一定比例缴纳营业税；在取得利润以后要按期缴纳企业所得税；在支付职工工资或支付劳务费用时要依法代扣代缴个人所得税；出租房屋要缴纳房产税；拥有车船还要缴纳车船使用税。

人们从传媒、政府领导人的讲话和政府文件中经常可以听到或看到有关税收的问题：税收对国民经济运行的主要影响 税收收入占政府财政收入的重要地位 以及税收事业的发展。

人们、尤其是从事生产经营活动者要经常与政府的税务机关打交道。定期进行纳税申报；接受税务机关的税务检查；到银行交纳税金，以及聘请律师或税务师处理大量的纳税事务。

从以上大量的税收现象中不难得出这样的结论；税收是一个重要社会经济活动。那么，究竟什么是税收呢？理论界对税收的定义的理解众说纷纭，目前尚未有一个公认的科学的结论。在我国比较流行的观点是：税收是政府为了实现其职能的需要，凭借政治权力，按照法律的规定取得财政收入的一种分配活动。这个定义是从两方面说明税收的：

第一，税收是政府取得财政收入的一种分配活动。政府为了实现其职能的需要，可以采取多种形式取得财政收入，如经营国有资产以取得利润收入，举借公债以取得债务收入，直接增发货币以取得财政发行收入等，其中征税以取得财政收入是古今中外国家采取得一种最重要的最基本的形式。目前，我国税收收入已占国家财政收入的 90% 以上。

第二，税收是政府取得财政收入的一种特殊的分配活动。税收分配活动的特殊性主要表现在它是政府以法律形式进行的。税收无疑与其他财政分配活动一样，都是政府通过一定方式把一定的国民收入从社会成员手中转变为政府所有。但是各种财政收入活动的具体方式不同。例如，国有资产利润是政府以所有者的身份占有的；各种摊派是政府凭借政治权力强行筹集的，而政府征税是通过法律形式进行的。首先，立法机关在我国是人民代表大会及其常务委员会，通过一定的法制程序制定和颁布税收法律或法规。然后政府的税务机关依法征收，社会成员要依法缴纳。无论税务机关，还是社会成员都要遵守税法，否则都要受到法律的制裁，轻者要被罚款或缴纳滞纳金，重者要依法追究刑事责任。税收当然与其他财政收入活动还有其他一些区别，但是，通过法律方式进行无疑是一个最本质的区别。

在明确税收是以法制方式进行的财政收入的基础之上，可以进一步归纳税收的本质特征：

第一 税收具有强制性。税收法律属于法律的一个组成部分 而法律作为国家意志 是由国家强制力保证实施的。因为无论什么法律 如果没有强制力保证执行 在社会成员的抵制或反抗中都可能变为一纸空文。所以，政府制定和颁布了法律 就要以军队、警察、法庭、监狱等专政工具作为法律实施的后盾 保证法律的实行。税收法律和法规的实施同样具有强制性。因为 纳税人为了本身的局部利益 有可能不履行纳税义务 偷税或抗税 地方政府出于地方利益也可能擅自越权减免税收或擅自违法征税。在这种情况下 政府就要维护社会整体利益 以专政工具作为税收活动的后盾 制裁偷税、抗税、擅自减免税等违法行为 以保证税收活动顺利进行。因此 税务机关既是政府的行政机关又是执法机关，税收具有依法强制征收的特征。

无疑 政府取得其他财政收入形式 除摊派以外大部分也都是依法进行的。如财政发行要遵照货币发行法律 举借债务要符合金融法律。但是 这些财政活动只不过是依法进行 他们本身都不是一种法律活动，因而不具备强制性。

第二 税收具有非直接偿还性。所谓税收的非直接的偿还性 也称为整体返还性。它是指政府征税和纳税人纳税后 政府不再把税款返还给纳税人，而且也不提供劳务服务作为纳税的报酬。传统理论把这个特征称为无偿性。由于政府征税以后 是以税款作为为社会成员提供公共产品的经费来源。这些公共产品包括市政部门修桥筑路 提供方便的交通 公安局和武警站岗巡逻提供的安定的社会环境；工商局进行市场管

理提供的公平交易的市场等等，政府提供的以上服务都是从事经济活动必不可少的。可见 政府通过税务局征税从纳税人手中拿走了一部分资财，但是通过政府的有关部门提供服务又间接返还给了纳税人。因此 将税收视为政府无偿地占有纳税人的资财不准确。由于这种返还又不是直接一一返还给纳税人 而是以整体服务的形式提供的 所以一般把这种特征称为非直接返还性。

非直接返还性也是税收与其他财政收入的一个显著的区别。政府取得其他财政收入或者是直接偿还，如企业购买政府发行的国库券 政府到期要还本付息 或是提供劳务服务 例如 企业向法院交纳诉讼费 法院要依法受理诉讼 提供司法服务。总之，政府取得这些财政收入都没有非直接偿还性。

第三 税收具有规范性。税收的规范性是指政府征税是以税法规定了征税的对象、纳税人以及征收方法 政府是依照税法征收。规范性是税收区别于其他财政收入方式的又一个重要标志。例如 政府的摊派就没有法律规定 而仅仅是由某些地方政府的‘土政策’甚至个别领导者口头意见决定的。

税收的规范性首先表明作为征税对象的各种收入、财产及特定行为是经常的、合法的。例如 政府只对纳税人的合法经营收入征税 对违法收入只能是采取没收等方式。其次 政府征税有固定的统一的标准。具体地讲各种税法都明确了税率。对于相同的纳税人和征税对象都适用相同的税率，不因人而异 体现了在税法面前人人平等的精神。当然 税法对某些特殊的情况也有相应的规定 如减免税、起征点以及免征额等规定 但这些都是税法的明文规定 并且在既定的范围是统一适用的。

税收的三个特征是税收与其他财政收入在本质上区别的标志。它们都是由税收法制性派生的或决定的。因此 社会性质不同的税收 例如资本主义税收与社会主义税收 尽管阶级性不同，但是他们都具有这三个本质特征。

二、税收的作用

市场经济的原则之一是等价交换，生产经营者自己通过销售商品或提供劳务而取得的收入，政府征税凭什么要“白拿”走一部分呢？多年来，由片面地宣传税收具有“无偿性”以及纳税是一种“奉献”等观点，造成了相当一部分人对税收的作用认识不清，以至有些人偷税、欠税、甚至于暴力抗税，影响了税收工作的顺利进行。因此，有必要说明税收在社会生活中的重要作用，从而进一步提高纳税人的纳税自觉性。在当前社会主义市场经济的条件下，我国的税收作用主要表现在以下三个方面：

第一，税收是政府取得财政收入的主要形式

任何一种社会的生存和发展都需要必要的财产资金，尤其是现代的社会中，政府更需要大量的财政资金为社会经济的正常运行和人民生活的发展，提供必不可少的外部环境。例如，修筑分布全国的铁路、公路网，建设规模宏大的工厂，开发重要的自然资源，进行科学研究和普及初等中等教育，完善邮电通信网络，保护自然生态环境，维持政府机关和社会服务团体的运行等等。以上诸如此类的经济和社会活动，都是生产和生活不可缺少的，但是由于两个主要原因，一般的企业或个人都不能保证提供。其一是某些经济建设项目由于规模巨大，投资周期长以及风险较大，企业或个人都无力承担，例如著名的三峡工程、京九铁路，必须由政府出面建设，其资本只能来

源于财政资金。其二是某些经济和社会活动的目的是为了满
足社会公共需求，举办者不能收费或只能象征性地收费。例
如 军队和公安局不能向社会成员直接收取“国防费”或“治安
费”；初等或中等教育是振兴民族的百年大计也是义务教育；
政府的各部门除个别单位办公收取少量的规费外，其余大部
分也免费为社会服务。由于这些活动不能按市场等价交换原
则实行有偿服务 因此 也主要依靠财政资金维持和发展。

政府取得财政收入有多种形式，但是税收是最佳的形式，
因而也是最主要的形式。现代社会中政府除税收外常采用的
财政收入形式有财政发行、发行公债、收取规费、经营国有资
产、摊派等。这些财政收入形式与税收相比 都具有明显的缺
陷。

政府可以通过财政发行的方式，即它可以根据财政需要
印发货币。但是 凭空增发货币会造成通货膨胀 影响经济稳
定发展和人民生活水平的提高。因此 政府都以稳定物价、抑
制通货膨胀为重要目标。在这种情况下 财政发行的方式只能
是在特定情况下，不得已而为之的方法。

政府也可以通过发行国库券、投资债券等方式筹集财政
收入。但是发行债券是要还本付息的 所以这种方式尽管是一
种有效、快速的筹资方法 但是对它的规模要有一定限制 要
根据国家的经济实力量力而行。否则就可能陷入债务危机。

政府还可以通过收费的方式取得一部分财政经费，例如
法院的诉讼费 工商局的工商管理费 公路局的养路费以及交
通部门的过路费等。但是收费必须依据“受益原则”向接受服
务者或公共设施的使用者收取。因此 政府的收费的数额必然
有限，不可能完全满足政府部门的开支。

政府当然还可以通过经营国有资产来取得资本收益，以满足其对财政经费的需要。政府的资本收益无疑是其一项重要收入，尤其是以公有制为基础的国家，这部分收入具有举足轻重的影响。但是政府毕竟是以社会职能为主，经营国有资产作为一种直接的生产经营活动，在现代市场经济国家中是应与政府的行政部门分离，而由专门的国有资产机构以及所属的董事会、监事会等直接负责。由于政企分离和现代企业制度的实行，政府作为资本所有者而取得股息、红利的数量也以资本数额确定。因此，政府以这种方式取得财政收入也有了限制，不可能再作为一种主要形式。

税收作为一种法制性的取得财政收入的方式，与这些财政收入方式相比显然具有优越性。政府征税是将国民收入的一部分转为财政收入，不会凭空扩大购买力引起通货膨胀，政府征税既不承担偿还责任，也不提供任何服务，不会给政府带来额外负担，政府征税不是以资本所有者的身分占有，不受企业的所有制限制，可以保证有充足的税源。因为以上这些原因，世界各国无不把税收作为最主要财政收入形式。实行财税体制改革以来，我国的税收已占财政收入的 90% 以上，成为财政收入的支柱。

第二，税收是调节国民经济的重要杠杆

税收不仅是政府组织财政收入的重要手段，而且也是影响经济的重要因素。政府征税时将纳税人的一部分收入转变为财政收入，必然会对纳税人的经济活动产生影响。政府就可以通过制定税收政策，有目的地引导纳税人的经济活动，从而对社会经济运行进行调节。

政府利用税收调节社会经济运行的内容很多，包括调节

社会生产关系、生产结构、企业所有制结构、生产需求以及消费需求等等。但是政府进行国民经济管理时所追求的主要目的是国民经济协调稳定地发展。因而，税收调节的主要内容也是保持国民经济的协调稳定发展。由于税收的调节经济作用是与一定的社会经济条件相联系的，所以在计划经济时期和市场经济时期，税收调节经济的作用重点、方式、效果也有所区别。

在计划经济时期，政府主要利用行政手段（指令性计划）控制国民经济运行，税收调节经济的杠杆作用很有限，主要体现在配合计划价格落实国民经济计划。计划经济时期的商品价格一般不反映其价值，政府正是利用价格与价值的背离来调节经济发展。但是，商品价格有的高于价值，有的低于价值，影响到各种商品的利润也有高有低，就需要用税收来进行调节，以解决生产和消费可能产生的矛盾。例如，对某些限制消费的商品就制定较高的价格，但是价高利润大却会鼓励盲目生产，反之，对某些商品鼓励消费就制定较低的价格，但价低利润少却会限制生产。所以就以税收与价格相配合，高价高税既限制生产也限制消费，低价低税鼓励消费又不限制生产。计划经济时期税收的调节经济作用主要是通过商品和劳务税实现的。改革前产品税是主体税种。产品税的税率则采用差别税率，根据计划价格的需要其税率有几十种，并且差距也很大。例如，烟酒等高价商品税率一般都在 50% 以上，而日用陶瓷等税率则是 3%。正是通过这种高低税率的调节，缓解计划价格对生产经营者利润的影响，并且消除生产与消费在方向上的矛盾，以保证国民经济计划的落实。

市场经济时期税收调节经济的重点是缓解经济运行的周

期性波动，促进国民经济稳定发展。现代市场经济已经不是完全自由竞争的市场经济，而是由市场和政府共同调节的一种混合经济。因为，市场经济虽然是高效率的，但市场机制是一种试错的机制，属于事后调节。当某种商品的价格下降时，实际上这种商品已经供过于求，当某种商品价格上涨时，实际上这种商品已供不应求。所以市场机制根据商品价格信号进行调节时，市场商品的供求关系已经失衡，而且，市场经济的运动又具有惯性。因此，市场机制在调节时，经济生活往往已经受到了严重的冲击和巨大的损失。市场经济发生周期性的波动是一种必然现象，为了缓解这种经济波动，现代社会的政府一般都进行宏观调控，通过制定指导性的经济计划与实行财政政策和货币政策 尽量‘熨平’经济周期的波动。

税收是政府实现宏观调控，缓解经济周期波动的重要的经济杠杆。税收作为调节经济的杠杆，主要是通过两种方式发挥其作用的：

一是税收自身具有的“内在稳定器”功能。主要是指所得税中的个人所得税实行累进税率，它可以通过税率的自动升降来调节社会总需求。当经济繁荣，收入增加较多，容易引起需求过旺时，适用税率会自动提高，即适用低税率的上升为适用高税率，或者不纳税的改为纳税。由于税率变动引起税额的增加，并且税额增加的幅度会超过国民收入的幅度，相应地收入转化为支出的规模必然相应缩小，防止了社会经济过度繁荣。反之，当经济衰退时，收入减少较多，容易引起需求不足，适用税率会自动降低，或一部分纳税人转为不纳税，引起税额的减少，相应地使收入转化支出的部分增加，防止了由于经济过度衰退而导致萧条，从而使国民经济运行趋于稳定。

二是政府根据不同的经济形势，选择相应的税收政策来减弱经济波动程度。在经济繁荣期，采用增税措施，包括开征新税、提高税率、扩大税基等，以压低社会总需求的水平，防止经济发展“过旺”。在经济衰退期，采用减税措施，包括取消旧税、降低税率、扩大税基、增加减税等，以提高社会总需求的水平，扩大就业量，刺激经济回升，从而缓和经济波动的趋势。

此外，税收在市场经济时期还具有其他一些调节经济的作用。例如，开征消费税，通过对某些消费性商品征收消费税，调节对这些消费品的需求水平；开征资源税，包括土地税，来控制对资源的开发利用，防止对资源的浪费，保护生态环境；通过征收关税，调节对外经济贸易活动，维护国家经济利益和促进对外经济贸易发展等多方面的作用。

第三，税收是调节国民收入分配的重要工具

税收还是政府调节国民收入分配差距，实现社会公平的重要工具。在计划经济时期，政府通过工资制度和价格制度控制社会分配水平，税收对社会成员的收入分配基本上不进行调节，当时既不征收国营企业所得税，也不征收个人所得税。而在市场经济时期，税收对社会成员的分配水平具有重要的调节作用。因为在市场经济时期是按市场原则进行分配，劳动者凭借劳动力以取得工资收入，资本所有者凭借资本取得利润收入，财产所有者凭借财产取得租金收入。这种分配虽然符合机会平等的原则，并且有利于提高经济效率，但是由于社会成员的能力以及占有资产的不同，收入分配会造成很大差距。这种差距如不加以控制，就可能形成贫富两极分化，从而会干扰社会的正常发展，并且不符合社会主义共同富裕的目标。

因此，政府就要利用一些法律的、经济的以及行政手段，适当地缩小收入差距，使社会国民收入分配趋于公平。政府可以利用税收实行这一目标。政府可以通过征收累进的个人所得税，收入多者多纳税，收入少者少纳税，收入低于免征额者不纳税，在一定程度上缩小社会成员的收入差距。政府还可以利用征收社会保险税，将社会保险税收入主要用于社会保障和社会福利支出，为社会低收入者提供必要的生存条件，改善和提高其生活水平，从而消除社会矛盾，保持社会稳定。

第二节 税收负担

一、税收负担概述

（一）税收负担的概念及种类

税收负担是指由于政府征税，社会资源从社会成员手里转移到政府手中，为此，社会成员就要牺牲自己一部分经济利益，这就形成了社会成员的一种负担，这种负担就是税收负担。可以从不同的角度考察税收负担，从纳税人角度可以把税收负担分为总体负担和个体负担。

税收总体负担是一个国家全体纳税人承担的税负。也称为宏观税负。它表现为一个国家在一定时期（通常为一年）的税收总量。个体税收负担是某一类纳税人或某一种纳税人承担的税负。也称为微观税负。它表现为一个国家税收负担在各类纳税人或各种纳税人之间的分摊。

总体税收负担和个体税收负担是代表税收负担的两个不同层次的问题，本身并无主次之分。总体税收负担属于宏观问

题,它主要体现的是税收负担是否合理,个体税收负担属于微观或中观问题,它主要体现的是税收负担是否公平。税收负担的公平合理是密切联系的。但是税收负担合理并不表示公平,同样税收负担公平也不意味着合理。因此,税收总体负担和个体负担都是重要问题。那种强调总体税收负担,轻视或忽视个体税收负担的作法是不可取的。

税收负担体现税收是否公平合理,历来是税收理论中的一个重要内容。

研究税收负担,特别是宏观税收负担,合理地确定税收总规模,不仅直接关系到政府的财政收入,更重要地是涉及到社会经济的运行,它是经济学家及政治学家关注的焦点。各国改革税制、调整税收负担是政治经济生活中一件大事,其影响远远地超出了财政税收领域,其原因就在于税收负担关系到国计民生。在市场经济社会中,总体税收负担表现为社会资源在私人经济部门和公共经济部门之间的分配。即在一定时期内,有限的社会资源多少由公共部门通过政府机制配置,多少由私人部门通过市场机制配置。分配比例直接关系到社会资源配置的状况,决定社会经济效率,必然引起政府和经济学界的高度重视。

在计划经济社会中,总体税负表现为积累和消费等重大比例关系问题。计划经济制度的实质就是确定国民经济的各项重大比例关系,以保证国民经济协调稳定发展,其中积累和消费是国民经济计划的核心。尽管在计划经济中,财政收入主要是由税收收入和国有企业利润收入两部分组成的,但税收收入仍对积累和消费的比例关系具有举足轻重的影响。积累和消费的比例关系失衡是计划经济遭到挫折的重要原因之

一。因此 为了保证国民经济稳定发展 确定税收总体负担也是计划经济理论的一个核心问题。

研究税收负担问题还包括个体税负问题，它的实质是实现公平税负，进而实现社会公平。研究个体税收负担的目的，是在各种纳税人之间和各类纳税人之间公平地分配税收负担 科学地确定它们的交纳数量。这不仅是一个经济问题 而且是一个社会问题。历史上由于税收负担不公平而引起社会矛盾激化 政权更迭的事例不胜枚举。所以历代政府都把公平税负作为重要目标。在计划经济社会中 由于生产资料国有化和实行按劳分配的政策，社会成员的个人收入差距被局限在一定范围内 不存在公平与否的问题。法人中的国有企业由于实行统收统支的财务制度 没有财产所有权 缺少独立的经济利益 所以税收负担轻重对其影响无足轻重。税收负担的轻重只对集体企业和少量的个体企业有较大影响，但是由于国有企业是国民经济的主体 所以从整体看 在计划经济社会中个体税收负担不是一个重要问题。而在市场经济中 税收负担的公平则成为一个重要问题。因为按照市场原则进行分配会出现贫富两极分化 导致社会各阶层成员矛盾激化 甚至引起社会动荡 因此 各国政府无不把税收作为缩小社会收入差距的手段 这就必然要求政府重视个体税负问题 通过调整个体税收负担而实现社会公平。

（二）整体税收负担

研究整体税收负担 首先要确定一个衡量标准。宏观税率是国际通用的衡量税负的标准。它是指税收总量占国民收入或国民生产总值的比重。

整体税收负担表示一个国家在一定时期的税收总量。历

代理财家都很关注这个问题，当代税收学界也很重视这个问题，为此提出了不少原则。较流行的有兼顾国家、集体、个人三方面的原则；兼顾整体利益和局部利益的原则；量能负担原则等等，其实质都是主张正确处理政府和纳税人的分配关系。在保证政府财政收入时，不能忽视纳税人的正当权益，甚至横征暴敛，杀鸡取卵，竭泽而渔，从而破坏了正常的社会经济生活。在保证纳税人的正当权益时，也不能片面地“仁政”，影响政府的正常的财政收入，从而危及社会的生存和发展。

整体税负作为税收的总量，在实际生活中影响它的变动因素和不确定因素很多，无法确定一个绝对数额，只能确定一个相对的标准。其中以税收总额占国民收入的比重和税收总额占国民生产总值的比重，是目前国际通用衡量整体税收负担的标准，这两个标准一般称为宏观税率。国民收入是计划经济和市场经济中通用的一个统计名词，但在两种经济体制中所包括的具体内容不同。国际通用的是市场经济体制中国民收入标准，它包括整个国民经济中各部门的工资、利润、利息、租金等收入减去商品劳务税的余额。国民生产总值是市场经济体制中专用的统计名词，它主要指国民经济所提供的全部最终产品和劳务的总和，它不仅包括工资、利润、利息、股息和租金，还包括商品劳务税和固定资产折旧。当前随着我国经济体制改革的深入发展，我国政府已经使用符合市场经济规定的国民收入和国民生产总值这两个统计概念。

利用宏观税率可以进行国际间的横向比较，衡量整体税收负担的水平状况。但是不应简单地以此来判断整体税收负担的轻重。一个国家的整体税收负担水平受到各种因素的影响，包括社会生产力发展水平、国家的职能、财政收入结构、战

争等。其中战争等政治因素对整体税收负担有决定性影响。因此利用宏观税率可以进行国际间的横向比较，但要具体分析各国的特殊情况，排除各种不可比因素才能寻找出税收负担的有关规律。在正常的条件下，社会生产力、国家职能和财政收入结构是影响税负的三个经常性因素。

第一 社会生产力发展水平

社会生产力发展水平是影响税收整体负担的决定性因素。税收是国民收入分配活动，它来源于国民收入中的剩余产品。社会生产力发展水平高和人均收入高的国家，税收整体负担水平就可能高，反之，社会生产力发展水平低和人均收入低的国家，税收整体负担水平就可能低。社会生产力发展水平是决定税收整体负担水平的“可能因素”。从不同角度，社会生产力发展水平和税收整体负担极度相关，税收整体负担随人均收入的升高而依次递升。低收入国家（人均国民生产总值 200 美元）宏观税率平均为 15.6%。中下等收入国家（人均国民生产总值 800 美元）宏观税率平均为 20.9%。中上等收入国家（人均国民生产总值 1850 美元）宏观税率平均为 23.6%。发达国家人均国民生产总值 11810 美元，宏观税率平均为 24.5%。

第二 财政收入结构

社会生产力发展水平是影响税收整体负担水平高低的决定因素，但不是唯一的因素。有些经济实力相差无几的国家，宏观税率却相差悬殊，其原因就在于各国的财政收入结构差异。首先，有些国家对其它收入形式的依赖程度会直接影响宏观税率的水平。如科威特属于石油出口国，财政收入主要来自石油收入，尽管按人均收入它属于高收入国家，但 1985 年税

收收入只占财政收入的 3.3%。其次,各国税制的差异、开征社会保险税与不开征社会保险税也对宏观税率有很大的影响。发达国家一般都开征了社会保险税,并且相当一部分国家的社会保险税已成为第一号税种,其数额在全体税额中占有重要的地位,从而成为影响宏观税率的重要因素。

第三 政府职能

税收收入用于政府实现其职能,政府职能的范围必然影响整体税收负担水平的高低。政府职能范围较小时,对财政支出的需要也较少,相应地税收整体负担水平也必然较低。反之,政府职能范围较大时,对财政支出的需要也较大,相应地税收整体负担水平也必然较高。现代国家的政府一般都具有经济职能、社会职能和政治职能,但每项职能的具体范围不尽相同。突出的主要有两点:第一是在实现社会职能时,一部分国家的社会保障服务是分别由政府、企业和个人负责,而不是由政府统一负责,减少了政府的财政支出。第二是在实现经济职能时,一部分国家的政府直接管理经营产业,财政开支中增加了巨额生产性投资和经济管理部门的经费支出。从而使一些经济实力相当的国家,宏观税率水平高低不同。

(三) 个体税收负担

个体税收负担是指某一类社会成员或某一社会成员的税收负担,它的实质是社会成员之间如何分摊税收负担。如何分摊税收负担直接关系到社会成员的经济利益,不仅整体税收负担不合理会诱发社会矛盾,个体税收负担不公平同样也会诱发社会矛盾。因此,必须十分慎重地对待个体税收负担问题,确定税收负担时要贯彻公平原则。

税收公平主要包括两个内容,一是普遍征税。所谓普遍征

税是指所有有纳税能力的人都要毫无例外地纳税,不允许任何人有免税特权,也就是征税要遍及税收管辖权之内的所有自然人和法人。当然,普遍征税并不是绝对的,国家出于政治经济等原因,给予某些社会成员免税照顾,如对残疾人、外交人员的免税等。二是平等征税。所谓平等征税一般是征税的数量与纳税人的负担能力相适应。它要求对所有纳税人一视同仁,凡是负担能力相同的就同等征税,凡是负担能力不同的就不同等征税,负担能力大的多征税,负担能力小的少征税,没有负担能力的不征税。税收公平的核心就是纳税人在税法面前人人平等,对自然人来讲不分国籍、性别、种族、身份,对法人来讲不分国籍、所有制、规模大小,一律按负担能力征税。按照公平原则确定税收负担,可以消除不同纳税人之间的矛盾,不仅可以保持社会安定,而且也会减少征税阻力和偷税现象。

在现代社会中强调以法治税和税收公平等法制精神,各国都以公平原则来处理个体税收负担问题,把公平作为设制税制时追求的目标之一。传统理论中多强调区别对待的原则,为了体现社会经济政策对纳税人采取差别待遇。区别对待的确是政府实行有关职能的一种手段。如我国政府在实行政治职能时,就实行“公私区别对待”的方针,促进私营经济尽快实现公私合营,为了更多地吸引外资,就对国内企业和外国企业与合资企业实行两种所得税制度,给外国企业和合资企业税收优惠,在征收个人所得税时,对不同来源的收入也规定不同的税率等。但绝大部分的税收区别对待,如对企业按所有制性质的区别对待不是一种原则,而只能是一种手段,这是为了达到某种既定目的而牺牲公平原则,在某种意义上表现了税制的不成熟,它是特定的社会经济的产物。随着市场经济的建