



新世纪应用型高等教育会计类课程规划教材

税法

SHUIFA

新世纪应用型高等教育教材编审委员会 组编

主编 胡素华 韩丹



大连理工大学出版社

税法

SHUIFA

新世纪应用型高等教育教材编审委员会 组编

主编 胡素华 韩丹

副主编 姚春芸



大连理工大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 胡素华, 韩丹主编. — 大连 : 大连理工大学出版社, 2015. 1

新世纪应用型高等教育会计类课程规划教材

ISBN 978-7-5611-9360-0

I. ①税… II. ①胡… ②韩… III. ①税法—中国—高等学校—教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 164805 号

大连理工大学出版社出版

地址:大连市软件园路 80 号 邮政编码:116023

发行:0411-84708842 邮购:0411-84708943 传真:0411-84701466

E-mail:dutp@dutp.cn URL:http://www.dutp.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 大连理工大学出版社发行

幅面尺寸:185mm×260mm 印张:17.75 字数:432 千字

印数:1~3500

2015 年 1 月第 1 版

2015 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑:白璐

责任校对:孙佳

封面设计:张莹

ISBN978-7-5611-9360-0

定价:38.80 元

前言

“税法”是财经类专业的核心课程,也是其他经管类专业的必修课程或选修课程。我国的税收法律制度随着经济的不断发展也在不断地发展和完善。近年来,我国对税收制度进行了一系列的重大改革,税收制度的变化和企业对税务工作的重视都对“税法”课程教学提出了新的要求。同时对编者而言,如何将税收法律制度中知识点众多、内容烦琐的税法条文通过教材应用到千变万化的经济活动中去和税法的课堂教学中去都是一项挑战。基于此,编者结合多年“税法”课程的教学经验,在汲取现行税法制度和研究成果的基础上编写了这本《税法》教材。

本教材吸收了最新的理论知识和税收法规内容,体现了我国税制改革的最新动态,教材内容新颖,体系完备。同时,在各章节内容的编排上,以财经类专业的培养目标为基础,对内容进行了合理的调整,相对于其他同类教材而言,本教材知识点全面,对主要税种的考点几乎没有遗漏。为了提高学生的学习兴趣,本教材编写体系有所创新,在每章前都设有引导案例或阅读资料;为了方便学生学习,激发学生的求知欲望,正文中还设置了若干小思考、小提示、小知识和小资料等栏目,有利于学生理解知识背后的原理,了解关联知识,进而将相关知识融会贯通;在每章后都设有本章小结和课后练习题,对知识点进行总结和梳理,从而让学生系统掌握重点知识和巩固学习成果。

本教材既可作为本科院校各专业的税法教材,也可作为各类成人院校及企业职工的培训教材;同时,还可作为税务工作人员掌握税法知识的自学用书。

本教材由绍兴文理学院胡素华、海口经济学院韩丹任主

编,由西安思源学院姚春芸任副主编,西安思源学院程磊参与了编写工作。具体编写分工如下:胡素华编写第七、八、九章;韩丹编写第一、二、三章;姚春芸编写第六章;程磊编写第四、五章。全书由胡素华总纂定稿。

本教材在编写的过程中,我们参阅、借鉴了许多专家、学者的著作和研究成果,在此谨致谢忱。此外,在本教材的编写过程中得到了各位编写人员所在院校的大力支持以及相关单位的协助,在此一并表示感谢。

限于学识,编者在编写过程中虽尽了最大的努力,但仍可能存在疏漏和不足之处,恳请读者批评指正,以期未来修正。

编者

2015年1月

所有意见和建议请发往:dutpbk@163.com

欢迎访问教材服务网站:<http://www.dutpbook.com>

联系电话:0411-84708445 84708462

目 录

第一章 税法概述	1
第一节 税法的概念及特点	1
第二节 税法要素	4
第三节 税法的制定和实施	13
第四节 税法体系	17
第五节 我国的税收管理体制	19
第二章 增值税	27
第一节 增值税概述	27
第二节 增值税的征税范围及纳税义务人	31
第三节 增值税的税率及征收率	41
第四节 增值税的计税依据及应纳税额的计算	42
第五节 出口货物退(免)税	49
第六节 税收优惠及征收管理	54
第七节 增值税专用发票的使用及管理	57
第三章 消费税	66
第一节 消费税概述	66
第二节 消费税的征税范围、征税环节及纳税义务人	69
第三节 消费税的税目与税率	70
第四节 消费税的计税依据及应纳税额的计算	75
第五节 消费税的税收优惠及征收管理	83
第四章 营业税	87
第一节 营业税概述	87
第二节 营业税的征税范围及纳税义务人	89
第三节 营业税的税目与税率	91
第四节 营业税应纳税额的计算	93
第五节 营业税的税收优惠	96
第六节 营业税的申报与缴纳	98
第五章 关 税	104
第一节 关税概述	104
第二节 关税的征税对象与纳税义务人	108
第三节 关税税则与税率	108
第四节 关税完税价格	109
第五节 关税应纳税额的计算	114

第六节 关税的优惠政策	115
第七节 关税的征收管理	117
第六章 企业所得税	120
第一节 企业所得税概述	120
第二节 企业所得税的纳税义务人与征税对象	121
第三节 企业所得税的税率	123
第四节 企业所得税应纳税所得额的确定	124
第五节 资产的税务处理	133
第六节 企业所得税应纳税额的计算	135
第七节 税收优惠	140
第八节 企业所得税的征收管理	143
第七章 个人所得税	148
第一节 个人所得税的纳税义务人	149
第二节 个人所得税的征税范围	152
第三节 个人所得税的税率	158
第四节 个人所得税应纳税额的计算	160
第五节 个人所得税的税收优惠	176
第六节 个人所得税的纳税申报	178
第八章 其他税法	188
第一节 城市维护建设税与教育费附加	189
第二节 资源税	192
第三节 土地增值税	197
第四节 城镇土地使用税	204
第五节 房产税	208
第六节 车船税	211
第七节 印花税	214
第八节 契 税	221
第九章 税收征收管理法	229
第一节 税收征收管理法概述	230
第二节 税务管理	233
第三节 税款征收	243
第四节 税务检查	254
第五节 法律责任	257
第六节 纳税评估管理办法	262
第七节 纳税担保试行办法	270
参考文献	278

第一章

税法概述

本章要点 >>>

1. 税法的概念、税法的特点、税法的基本原则和适用原则
2. 税法的构成要素与分类
3. 我国的税收管理体制

案例导入

电信公司为了防止客户流失,在特定时间(年底)对一次性预交一年座机费的客户赠送一定价值的礼品,如电饭煲、羊毛衫等,对此类礼品赠送是否可按视同销售征收增值税?

分析:不征收增值税。按《国家税务总局关于中国移动有限公司内地子公司业务销售附带赠送行为征收流转税问题的通知》(国税函[2006]1278号)规定:“中国移动有限公司内地子公司开展以业务销售附带赠送电信服务业务(包括赠送用户一定业务使用时长、流量或业务使用费额度、赠送有价卡预存款或有价卡)的过程中,其附带赠送的电信服务是无偿提供电信业劳务的行为,不属于营业税征收范围,不征收营业税。中国移动有限公司内地子公司开展的以业务销售附带赠送实物业务(包括赠送用户SIM卡、手机或有价物品等实物),属于电信单位提供电信业劳务的同时赠送实物的行为,按照现行流转税政策规定,不征收增值税,其进项税额不得予以抵扣;其附带赠送实物的行为是电信单位无偿赠与他人实物的行为,不属于营业税征收范围,不征收营业税。”

第一节 税法的概念及特点

一、税法的概念

税法是指有权的国家机关制定的有关调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范总和。

首先,所谓有权的国家机关是指国家最高权力机关,在我国即全国人民代表大会及其常

务委员会。同时,在一定的法律框架之下,地方人大及其常委会也往往拥有一定的税法立法权,因此也是制定税法的主体。此外,国家最高权力机关还可以授权行政机关制定某些税法,获得授权的行政机关也是制定税法的主体的构成者。

其次,税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。从经济角度讲,税收分配关系是国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益关系,包括国家与纳税人之间的税收利益分配关系和各级政府间的税收利益分配关系这两个方面。这种经济利益关系是借助法的形式规定国家与纳税人可以怎样行为、应当怎样行为和不得怎样行为,即通过设定税收权利义务来实现的。如果实现税收分配是目标,则从法律上设定税收权利义务是实现目标的手段。税法调整的是税收权利义务关系,而不是税收分配关系。

最后,税法有广义和狭义之分。从广义上讲,税法是各种税收法律规范的总和,即由税收实体法、税收程序法、税收争议诉讼法等构成的法律体系。从立法层次上划分,则包括由国家最高权力机关即全国人民代表大会正式立法制定的税收法律、由国务院制定的税收法规或由省级人民代表大会制定的地方税收法、由有关政府部门及地方政府制定的税收规章等。从狭义上讲,税法指的是经过国家最高权力机关正式立法的税收法律,如我国的个人所得税法、税收征收管理法等。

小提示

我国税法自古有之,但历史上各阶段对税的称谓有所不同。夏代称贡,商代曰助,周朝称彻。税这个名称最先出现于春秋时期,后代称赋,到汉代有算赋、口赋、更赋,后又改称租。隋唐五代称税为庸,宋代称粮,明代称为饷,清朝有津贴、捐输之用。

税收是经济学概念,税法则是法学概念。法是税收的存在形式,税收之所以必须采用法的形式,是由税收和法的本质与特性决定的。

第一,从税收的本质来看,税收是国家和纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。国家向纳税人征税,是将一部分社会剩余产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。然而,在这种经济利益的转移过程中,其总量与结构都是不能随意改变的,必须按照事先确定的标准,由国家与纳税人双方共同遵守,违反这种约定要受到一定的惩罚,出现争议要有公平的解决方式。因此将征税仅仅视为一种经济利益的转移就不够了。借助法律,通过规定税收权利义务的方式可以提供一种行为模式。如果作为法律主体的国家或纳税人不履行法定义务或不适当地行使法定权力,法律将以强制手段予以追究,出现纠纷或争议也可以用诉讼这种规范的法律形式予以解决,从而保证法律调整机制的实现。严格地讲,只有法才是真正以规定人们权利与义务为其调整机制的。因此,税收所反映的分配关系要通过法的形式才能得以实现。

第二,从形式特征来看,税收具有强制性、无偿性、固定性的特点。其中,无偿性是核心,强制性是基本保障。原因在于税收是对财产私有权的侵犯,因而要求有很高的强制权力作征税保障,这种权力只能是国家政治权力,法使这种政治权力得以体现和落实。(1)法的依据是国家强制力,与税收凭借的国家政治权力是一致的,这是最高的权力,其他权力必须服从;(2)构成法的一系列原则、规则和概念为人们提供了全面、具体、明确的行为模式,借助法可以使税收强制性的目标更为明确;(3)法有一整套完整、有效的实施保障系统,可以使税收

的强制性落到实处,得到长期、稳定的保证;(4)税收凭借的是政治权力,但是税收权力并非是不受任何限制、可以随意行使的,能够对税收权力起到规范、制约作用的,只有法;(5)法所提供的行为规则必须具备规范、统一、稳定的特征,法律的制定、修改、废止必须经过一定的程序,这些都为实现税收的稳定性提供了必要条件。

第三,从税收职能来看,调节经济是其重要方面。这种调节不是盲目的,一方面调节目标必须明确;另一方面也需要纳税人对税收调节有切实的感受,适当调整自身的经济行为,这样才能使税收调节达到预期目的。税收采用法的形式,就可以借助法律的评价作用,按照法律提供的行为标准,判定纳税人的经济行为是否符合税收调节的要求,对违法者强制地改变其经济行为,使之符合税收调节的需要。借助法律的预测、指引作用,纳税人能预知自己在各种情况下的纳税义务、法律责任以及经济后果,从而对自己的经营活动做出最有利的选择,主动适应税收调节的要求。总之,税收采用法的形式,才能增加其调节的灵敏度,收到实效。监督管理是税收的另一重要职能。保证监督管理的公正性是税收得以顺利实现的基本前提,这就要有一套事先确定的标准作为税收监督管理的准则。法以其权威性、公正性、规范性成为体现纳税规则的最佳方式。

二、税法的特点

税法和其他法律一样,是由国家制定或认可的,体现国家意志,并由国家强制力保证实施的行为规范,具有一般法律规范的共同特征,如强制性、规范性、普遍性和稳定性。同时,税法作为经济法的重要内容,也具有经济法的基本特征,如经济性、国家干预性等。但是,由于税法是以税收关系为调整对象的,因而应具备区别于其他部门法的独有特征。对税法做不同角度的考察,可总结出税法具有以下显著特征。

(一)税收立法权限的多层次与税法表现形式的多样性

我国的立法体制是一种分散的立法体制,权力机关有立法权,行政机关也有立法权;中央国家机关有立法权,地方国家机关也有立法权。而按照效力等级来划分,我国税收立法权限实际上分为三个层次。

(二)实体性规范和程序性规范的统一性

由于税法内容的复杂性,税法不可能像民法、刑法等法律体系那样,制定一个统一的税法典,而只能是一个多层次的法律体系。在这一法律体系中,占主体地位的就是按税种立法的诸多税种法,主要是对税收法律关系的主体、客体和权利义务的具体内容以及基本课税要素等做出规定,属于实体性规范。同时,由于税法是一个操作性非常强的实用性法律部门,必须在操作程序方面做出具体规定以保证税法实施的可能性,方便征税主体依法征税和纳税主体依法纳税。因此我国也制定了有关纳税程序方面的基本税法,即《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)。税种法侧重于程序规定,征管法侧重于实体规定。但实体法中也有些程序性的规定,如许多具体的税收程序散见于各个税种法中,包括税收法律关系主体在享受权利和履行义务过程中的程序,以及税务纠纷的解决程序和违法行为的处理程序等。税收程序法中也有许多实体的权利和义务的规定。综上所述,税法不是单纯意义上的实体法或程序法,而是实体性法律规范和程序性法律规范的统一体。

(三) 税法结构的规范性

税法的调整对象主要是税收征纳关系,而税收的固定性直接决定了税法结构的规范性或统一性,具体表现在以下两个方面。

税种与税法的相对对应性,即“一税一法”。国家一般按单个税种立法作为征收每种税时的具体的、具有可操作性的法律依据,且税种的开征与否都是通过各种税收法律的形式加以规定的,具有稳定性和固定性。

税法要素的固定性。虽然各个税种法的具体内容千差万别,但是就课税的基本要素而言,是每一部税种法几乎都必须予以规定的,包括纳税人、征税对象、税率、纳税环节、期限和地点等。税法要素的固定性能保证税收固定执行的实现,便于实际操作。

(四) 税法主体之间权利和义务的对等性

法律是关于主体的权利义务的法,一般来说,主体之间的权利是对等的。享有权利就必须承担义务;承担了义务,就应享有对应的权利,主体双方处于平等地位。但在税收法律中,征纳双方的法律地位却不尽相同,权利的性质不同,权利与义务是不对等的。其中一方代表国家强制征收,另一方必须履行纳税义务缴纳税款。这种权利和义务的非对等性正好体现了税法的强制性。

(五) 税法规范的技术性

税收关系到我国国民经济生活的各个方面。随着国民经济生活的多样化,税法也随之复杂化。在复杂的经济生活中,为保证税收各种职能的发挥,实现税收负担的公平,防止偷税、避税行为,设计条理细致的税收法律制度就很有必要了。一方面税法要谋求与税收程序保持协调,另一方面又必须注意如何才能确保税收入库,保证税收征管的实现。因此,在这些复杂的制度设计中就体现出税法规范的技术性。税法规范的技术性主要表现在两个方面:一是表现在税收实体法中,在具体税目的选择、税率的确定(特别是优惠税率的确定)等方面都体现了税法规范的技术性;二是表现在税收程序中,在税务登记制度、发票管理制度以及管辖制度等方面都体现了税法规范的技术性。

(六) 税务争议处理程序的特殊性

我国《税收征管法》明确规定,税务争议的处理应贯彻“现行纳税”的原则,即纳税人必须首先依照法律、行政法规的规定或税务机关依法确定的税额缴纳税款或解缴税款及滞纳金,然后再按法定程序向上级税务机关申请复议或直接向人民法院提起诉讼,不存在其他部门法所规定的协商、调解程序。这样规定是为了保证国家税款及时、足额入库。这也是税法的突出特征之一。

第二节 税法要素

一个国家无论开征什么税种,都要在这种税的立法中规定这样的几项内容:向谁征收、根据什么征收、征收多少以及怎么征收。这些内容是每一部税法中都具备的,称为税法要素。

一、税法要素的概念

税法要素又称为课税要素,是指各单行税种法具有的共同基本构成要素的总称,在税收理论中称为税制要素。理解税法要素的概念要明白以下要点:

1. 税法要素主要是针对税收实体法(即各单行税种法)而言的,但并不排除各单行税种法中的程序性规定,如纳税环节、纳税期限、纳税地点等。

2. 税法要素是所有完善的税种法都具备的,具有一定的共性。仅为某一税种法或某些税种法所单独具有而非普遍存在的,不属于税法要素,如扣缴义务人等。

3. 税法要素是对各单行税种法的共同基本点内容的概称,适用于所有税种立法。

关于税法要素我们还必须注意以下几个问题:

1. 虽然税法要素是所有完善的单行税种法都必须具备的,但从税收立法现状和司法实践来看,并非要求在每一税种法的法律条文中都必须对税法要素一一予以明确规定。在我国税收立法实践中,有时通过其他非税种法的立法形式对某一税法要素的具体内容作出规定,如《税收征管法》第五章就对违反税法行为的法律责任做了较为集中的法律规定。因此,尽管某些税法要素没有在单行税种法的法律条文中得到具体体现,但仍应该认为它们是该税种法的基本构成要素。

2. 税法要素不同于课税要件。课税要件是指使税收征纳法律关系成立并发生法律效力所必须具备的条件,包括纳税人发生的符合法律规定的应纳税行为或事件。

3. 税法要素区别于税制结构。税制结构是指一国税制中税种的组合状况,它反映合理构建各个税种而形成的相互协调、互相补充的税收体系。税收体系主要解决国家法定的税种间的相互关系,即何种税种为主体税种、何种税种为辅助税种,实行单一税制还是复合税制等宏观税收问题。

4. 税法要素在税收经济学中相对应的是税收要素。税收要素与税法要素是一致的,只是角度不同而已。

二、税法要素的内容

具体而言,税法要素包括纳税人、征税对象、税率、纳税期限、纳税地点、纳税环节、税收特别措施、税务争议的处理和税收法律责任等九个方面的内容,可以简称为税法的“九大要素”。

(一) 纳税人

纳税人又称为纳税义务人或纳税主体,是指税法规定的直接负有纳税义务的单位、组织和个人。任何一个税种首先要解决的是国家到底对谁征税的问题,如我国个人所得税、企业所得税、增值税、消费税、营业税、资源税以及印花税暂行条例的第一条规定的都是本税种的纳税义务人的范围。

不同的税种规定的纳税人也不尽相同,但往往存在重复、交叉的现象。同一纳税人依法可能要承担多个税种的纳税义务,如除了要缴纳企业所得税外,还可能要缴增值税、消费税、营业税或关税等。同时,某一纳税人也可能只承担缴纳一种税的义务,如自然人只缴纳个人所得税,如果其所得未达到起征点,他就不是纳税人,就不需要纳税。

关于纳税人,我们还必须明确其与其他几个概念的区别。

1. 纳税人与负税人

纳税人不一定是负税人。负税人是经济学上的纳税主体,即税收的实际负担者。在间接税中,纳税人往往不是税款的实际负担者,因为纳税人依法缴纳的税款最终通过商品价格、服务费用等途径转嫁给了负税人;在直接税中,纳税人一般都是负税人。无论纳税人是否为负税人,都有义务按照税法上的规定向征税机关缴纳税款,税法只规定纳税人,不规定负税人。

小提示

纳税人不一定是负税人。纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。负税人一般是指税收的实际负担者。由于存在税负转嫁,纳税人并不一定是负税人。

2. 纳税人与代扣代缴义务人和代收代缴义务人

代扣代缴义务人与代收代缴义务人可以简称为扣缴义务人,是税法规定负有代扣代缴税款义务的单位和个人。代扣代缴义务人是有义务从持有的纳税人收入中扣除纳税人应纳的税款并代为缴纳的单位和个人。如在个人所得税中,支付纳税人工薪的单位或个人是工薪所得税的扣缴义务人。代收代缴义务人是有义务借助经济往来关系向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位和个人。如车船税的代收代缴义务人是承保车船险种的保险公司。扣缴义务人并不实际负担税款,并可向税务机关取得所扣缴税款一定比例的手续费。税法设定扣缴义务人的目的是为了加强税收的源泉控制,防止税款流失,简化征纳手续,方便纳税人。扣缴义务人不是每一种税法都具备的内容,故不是税法要素。

3. 纳税人与协税人

协税人是依照税法规定,协助税务机关宣传税收政策与法规,搞好征收管理,稽查违法案件,直接办理辅助性征收管理业务的单位和个人。如《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第十一条规定:“土地增值税由税务机关征收。土地管理部门、房产管理部门应当向税务机关提供有关资料,并协助税务机关依法征收土地增值税。”土地管理部门和房产管理部门就是协税人。

(二) 征税对象

征税对象,又称为课税对象或征税客体,是指税法规定对什么征税。在税法的构成要素中,征税对象是基础性要素。原因有如下几点:

1. 征税对象是各个税种间相互区别的根本标志。根据征税范围不相交叉的原则设计出来的各个税种都有其各自的征税对象和范围,并通过税法予以明确界定。
2. 国家只能就各个税种在其各自特定的征税对象范围内征税。因此征税对象决定了不同税种的特点和作用的范围。
3. 税法其他要素的内容一般都是以征税对象为基础确定的。征税对象制约着纳税人、税率和税法的其他要素。

征税对象是划分税种的最主要标准。按性质不同,征税对象被划分为以下四大类:

1. 流转额,包括商品流转额和非商品流转额;
2. 所得额或收益额,包括总收益额和纯收益额;
3. 财产,即法律规定的特定范围的财产,如房产、车、船等;

4. 行为,即法律规定的特定性质的行为,如屠宰行为、筵席行为、特定的投资行为等。

我国现行的法律体系中实际征收的税种就是根据以上标准,相应划分为四大类共十九种税。

关于征税对象,应当明确其与计税依据、税源和税本、税目等几个概念的关系。

1. 计税依据

计税依据又称为征税基数或税基,是指计算应纳税额的依据。征税对象体现对什么征税,属于质的规定性;计税依据则是从量上限定征税的对象,属于量的规定性。多数情况下,计税依据和征税对象是一致的,如营业税,其计税依据和征税对象都是营业额。有时计税依据和征税对象不一致,需要按照标准算出计税依据,如企业所得税的征税对象是企业所得额,计税依据则是企业所得额减去税法允许扣除的成本、费用和损失后的余额,计税依据有两种类型,一种是从价计征,即按征税对象的货币价值计算;另一种是从量计征,即直接按征税对象的自然单位计算。

2. 税源和税本

税源是指税收的最终经济来源或税收负担的最终归宿。一般来说,税源总是表现为纳税人一定的货币收入,体现为纳税人一定的负担能力。从根本上来说,能成为税源的只能是国民收入分配中形成的各种收入,如工资、奖金、利润和利息等。有的税种的征税对象与税源是一致的,如各种所得税,其征税对象和税源都是纳税人所取得的所得或纯收入;有的税种的征税对象和税源不一致,如各种财产税,征税对象是应税财产的数量或价值,税源却是财产带来的收益。税源并不等于征税对象,征税对象是据以征税的依据,税源则表明纳税人的负担能力。税本是指生产税源的物质要素和基础条件。税源是税本之果,有税本才有税源,有税源才有税收。

3. 税目

税目又称为征税品目,是指税法规定的某种税的征税对象的具体范围,是征税对象在质上的具体变化,代表征税对象的广度。税目并不是每一种法都必须具备的内容。有些税目的征税对象简单、明确,无进一步划分税目的必要,如房产税。当某一种税种的征税对象范围较广、内容复杂时,才将其划分为具体的税目,如增值税涉及上千万种工业产品,关税涉及的进出口产品种类更多,必须加以划分,以便于税收的征收管理。划分税目是立法技术上的需要,便于税法的实际操作。同时规定税目也是贯彻一定时期国家税目政策的需求。对性质上属征税对象但没有列举为税目的,不能征税。税目的规定方法可以分为列举法和概括法两种。列举法是按照每一种商品或经营项目分别设计税目,必要时还可以在税目之下划分若干细目(子目);概括法是对同一征税对象用集中概括的方法将其分类归并。列举法和概括法各有优缺点,应配合运用。

(三) 税率

税率是应纳税额与征税对象或计税依据之间的比例,是计算应纳税额的尺度,反映了征税的深度。在征税对象既定的情况下,税率的高低直接影响到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的轻重,反映了国家和各个纳税人之间的经济利益关系,同时也反映了一定时期内国家税收政策的要求。因此,税率是税法的核心要素,是衡量国家税收负担是否适当的标志。

税率主要有比例税率、累进税率和定额税率三种基本形式。

1. 比例税率

比例税率是指对同一征税对象不管数额大小,只规定一个固定的征收比例的税率,一般适用于对流转额等征税对象课税。比例税率的特点就是就同一征税对象的不同纳税人而言,其税收负担相同,同时计算方便,符合税收效率原则。比例税率可以采用百分比,也可以采用千分比或万分比。比例税率分为三种。

(1)单一比例税率。即对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。

(2)差别比例税率。即对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例征税。根据我国现行税法,又分别因产品、行业和地区的不同将差别比例税率划分为:产品差别比例税率,即对不同产品分别适用不同的比例税率,同一产品采用同一比例税率,如消费税、关税等;行业差别比例税率,即对不同行业分别适用不同的比例税率,同一行业采用同一比例税率,如营业税等;地区差别比例税率,即不同的地区分别适用不同的比例税率,同一地区采用同一比例税率,如因我国区域经济发展不平衡,对东西部地区实行不同税收政策,采取不同的税率。

(3)幅度比例税率。指税法只规定一个具有上下限幅度的税率,具体税率授权地方根据本地实际情况在该幅度内予以规定。如1993年发布、2008年11月5日修订的《中华人民共和国营业税暂行条例》所附属的《营业税税目税率表》中规定娱乐业的幅度比例税率为5%~20%,又在第二条第三款规定:“纳税人经营娱乐业具体使用的税率由省、自治区、直辖市人民政府在本条例规定的幅度内决定。”

比例税率的三种类型并不是绝对的划分,如差别比例税率正是由多个单一比例税率构成的,单一比例税率和差别比例税率可以同时又是幅度比例税率。

2. 累进税率

累进税率是指随征税对象数额的增多而相应逐级递增的税率。具体而言,就是把征税对象按数额大小划分为若干个等级并相应设置不同等级的税率。累进税率是一种多层次的税率,一般适用于对所得和财产的课税。累进税率和比例税率的区别在于它对数量不等的征税对象采用税收累进负担的政策,而不是采用税收等比负担的政策。累进税率在对所得征税时,纳税人之间收入差距越大,所缴税款差距越大,体现了税收的纵向公平,有利于缓解社会分配不平衡的矛盾。

按照累进的具体方式不同,累进税率又分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率和超率累进税率等四种方式。

(1)全额累进税率。是指对同一征税对象的全部数额都按与之相应的最高等级的税率计征,也就是征税对象数额增加到需要提高一个等级时,应对全部征税对象按高一级税率计算应纳税额。这时,一定征税对象的数额只适用于一个等级的税率。

(2)超额累进税率。是征税对象按其数额由小到大分解为若干个等级,每个等级征税对象分别适用于该等级相应的税率。这时,一定征税对象的数额会同时适用于几个等级的税率。其计算税款的方法就是,每个等级的征税对象应纳税所得额与该等级适用的税率相乘,得出该等级的应纳税额,然后将各等级应纳税额累计相加,即为该征税对象的应纳税总额。

(3)全率累进税率。是指按照一定的相对量(比率)制定全率累进表,计算时按纳税人的征税对象相对量确定适用税率,全部征税对象与适用税率的乘积,即为应纳税额。全率累进税率与全额累进税率原理相同,只是累进的依据不同。前者为征税对象的某种比率,如产品销售利润率、土地增值的增值率等,后者为征税对象的数额。

(4)超率累进税率。是指对纳税人的全部征税对象,按税率规定的相对量级距划分为若干段,分别使用不同的税率,各段应纳税额的总和就是全部征税对象的应纳税额。超率累进税率与超额累进税率的原理相同,不同的是,前者以征税对象的增长率为累进依据,后者则以征税对象额为累进依据。

小提示

全额累进税率和超额累进税率的区别在于:

全额累进税率即对征税对象的全额按照与之相应等级的税率计算税额。当征税对象数额提高一个级距时,对征税对象全额都按照提高一级的税率征税。

超额累进税率即把征税对象按数额大小划分为若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,当征税对象数额提高一个级距时,只对超过部分按照提高一级的税率征税,每个等级分别按该等级的税率计税。

以上几种累进税率相比较而言,超额累进税率的特点是计算方法复杂,累进幅度比较缓和、税收负担较为合理。就同一应税所得额而言,使用全额累进税率计算应纳税额较多,使用超额累进税率计算应纳税额较少,特别是在累进税率级距的临界点附近,适用全额累进税率往往出现纳税人税负的增加超过其所得额增加的不合理现象,而超额累进税率则避免了这一缺陷。超率累进税率与全率累进税率相比也是如此,超率累进税率比全率累进税率要合理一些。现行税制中,凡采取累进税率征税的,在累进方法上都采取超额累进税率或超率累进税率,少有采用全额累进税率和全率累进税率的。如我国现行立法中的个人所得税中的工薪所得实行的是七级超额累进税率,土地增值税采用的是四级超率累进税率。

3. 定额税率

定额税率又称为固定税额,是指按单位征税对象直接规定的应纳税额。定额税率不采用百分比形式规定征收比例,是税率的一种特殊形式。定额税率计算简便,适合于从量计征的税种,如车船税、资源税、部分消费税税目等。按定额税率征税,税额的多少与征税对象的数量有关,同价格无关。征税对象的计量单位可以是重量、数量、面积、体积等自然单位。一般而言,定额税率不是普遍采用的税率。

定额税率分为单一定额税率、差别定额税率和幅度定额税率等三种,原理与比例税率的三种基本形式相同。其中,差别定额税率又分为地区差别定额税率和分类分级定额税率。分类分级定额税率是指把征税对象划分为若干个类别和等级,对各类各级征税对象由低到高分别规定相应的固定税额,如车船税等。

4. 税率的其他形式

税率除上述三种基本形式外,还有以下几种形式:

(1)名义税率与实际税率。名义税率是指税法规定的税率;实际税率亦称为实际负担税率,指实征税额与其征税对象实际数额的比例,它是衡量纳税人实际税负的主要标志。实际税率与名义税率往往不一致,名义税率高,实际税率低或者相反。区分名义税率和实际税率,为确定纳税人实际负担水平,建立完备的税法体系提供依据。

(2)平均税率与边际税率。平均税率是指纳税人全部税额与全部收入之比。边际税率指在征税级距既定条件下,纳税人增加或减少一个单位的征税对象所引起的征税对象级距

的变化而最终适用的税率,又指累进税率表中的最高一级税率。平均税率与边际税率不是各种税实际采用的税率,而是在理论研究中分析纳税人负担时适用的税率。

(3)附加与加成。附加,即地方附加,是指在除对纳税人征收正税以外,由地方附加征收的税款。所谓正税,又称为独立税、主税、本税,指与其他税没有依附关系,按税法规定的税率征收的税款。附加税必须依附于正税,是在征收正税的同时,向纳税人征收的占一定比例的税款,如教育费附加。附加是为了给地方政府筹措一定的财政资金,用于地方建设事业,并非所有的税种都可以征收附加。加成,即税收加成,是指按法定税率计算出应纳税额后,再加征一定成数的税款。加征一成等于加征正税的10%,加征成数一般在一成至十成之间。实行加成是为了调节某些纳税人之间的收入差距,防止差距过大。我国现行税制中,只有个人所得税中的劳务报酬有加成征收的规定。

(四)纳税期限

纳税期限又称为纳税时间,是指税法规定的纳税主体向征税机关缴纳税款的具体时间。纳税期限是衡量纳税双方是否按时行使征税权力和履行纳税义务的尺度,是征收的强制性和固定性特征在时间上的体现。在纳税期限之前征税机关不能征税,纳税人也不得在纳税期限届满后纳税。合理规定和严格执行纳税时间,对国家财政收入及时、足额入库起着重要的保证作用。

不同性质的税种以及不同的纳税人,其纳税期限不同。纳税期限一般可以分为按次征纳和按期征纳两种。前者是根据纳税行为的发生次数确定纳税期限,如筵席税、耕地占用税以及个人所得税中的某些应税项目等;后者是根据纳税义务的发生时间来确定纳税间隔期,如流转税、财产税等。纳税期限中的按期征纳又可以分为按月、按季和按年征纳。纳税期限还可以分为核定纳税期限和法定纳税期限。前者指税法只规定一段纳税时间,纳税的确切时间授权税务机关根据税法规定适当考虑纳税人的实际情况予以核定决定;后者指税法直接规定确切的纳税时间,不需经税务机关审核确定。

采取哪种形式的纳税期限缴纳税款,同征税对象的性质有密切的关系。一般来说,流转税大都采取按期纳税的形式,所得税采用按年计征、分期预交的形式。

缴库期限和申报期限是与纳税期限相关的概念。缴库期限亦称为入库期限,是指纳税人每期应纳税款缴入国库的时间间隔,它是纳税期限的一个延伸期限。申报期限是指纳税人每期申报应纳税款的时间间隔,通常是缴库期限的一个内含期限。

(五)纳税地点

纳税地点指缴纳税款的场所,即指纳税人应申报纳税并缴纳税款的征税机关所在地。纳税地点关系到征税管辖权和是否方便纳税等问题,在税法中明确规定纳税地点既有利于防止漏税或重复征税,又有利于各地政府按规定取得税收收入。不同的税种纳税地点不完全相同。纳税地点一般为纳税人的住所地,也有规定在营业地、财产所在地或特定行为发生地的。

(六)纳税环节

纳税环节是税法规定的征税对象从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。商品从生产到消费要经历工业生产、商业销售甚至进出口再到消费等多个环节。纳税环节解决的就是在上述诸环节中在哪个或哪几个环节纳税的问题,实质就是征几道税的问题,它关