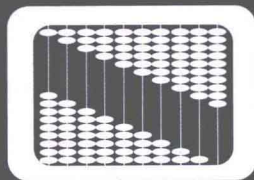


SHUIFA YU NASHUI SHIWU



# 税法 与纳税实务

刘进涛 左静艳 主编



黄河出版传媒集团  
宁夏人民教育出版社

SHUIFA YU NASHUI SHIWU

# 税法

## 与纳税实务

主 编 刘进涛 左静艳  
副主编 孙玉红 许亚东  
参 编 张 锐 李 霞 王珊珊



黄河出版传媒集团  
宁夏人民教育出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

税法与纳税实务/刘进涛,左静艳主编. —银川:  
宁夏人民教育出版社, 2010.7  
ISBN 978-7-80764-292-3

I. ①税… II. ①刘… ②左… III. ①税法—基本知  
识—中国 ②税收管理—基本知识—中国 IV. ①  
D922.22②F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第132770号

税法与纳税实务

刘进涛 左静艳 主编

责任编辑 吴阳 孙莹  
封面设计 娜姆拉传媒  
排版制作 娜姆拉传媒  
责任印刷 刘丽

黄河出版传媒集团 出版发行  
宁夏人民教育出版社

地 址 银川市北京东路139号出版大厦(750001)  
网 址 www.nxcbn.com  
网上书店 www.hh-book.com  
电子信箱 nxhhsz@yahoo.cn  
邮购电话 0951-5035094  
经 销 全国新华书店  
印刷装订 北京楠萍印刷有限公司

开本 880mm×1230mm 1/16 印张 14.25 字数 250千  
印刷委托书号(宁) 0004034 印数 3500册  
版次 2010年7月第1版 印次 2010年 7月第1次印刷  
书号 ISBN 978-7-80764-292-3/G·1224

定价 33.00元

版权所有 翻印必究

## 前 言

税收是国家凭借政治权利,按照法律规定的标准和程序向纳税人强制地、无偿地征收用以向社会提供公共产品的财政收入,同时也是国家实行宏观经济调控的一个重要经济杠杆。税法是国家法律体系的重要组成部分,是调整税收关系的法律规范的总称,是国家税务征收管理机关从事税收征收管理和纳税人纳税活动的法律依据。

近几年,为贯彻科学发展观、服务改革开放和顺应市场经济的发展,我国税收制度正在不断地进行着深刻而重大的变革。比如对消费税、个人所得税、关税、个人所得税、车船税等都做了较大的调整修订,特别是制定了内外资统一的《企业所得税法》和增值税的转型改革。然而,税法教材建设却未能及时跟上改革的步伐,未能全面反映我国税收法律制度改革的最新成果,为此,我们组织编写了这本《税法与纳税实务》教材。本教材是以我国最新发布的税收法律、法规和规范性文件为依据,根据教育部对高职高专院校税法课程的基本要求,按照“理论够用唯独,知识注重实用”的原则编写而成的。

本书主要有以下特点:

(1) 目标明确。通过对本书的学习,学生能够熟练地掌握税收、税法方面的基本知识和基本理论,能够运用所学知识处理税收缴纳过程中的各种业务活动,了解税收征收管理的有关内容,弄清税务机关征收、管理和检查的程序。在教材编写方面,注重学生基本技能的培养,符合高职院校应用型人才的培养目标。

(2) 自成体系。本书既包括对税收知识、税法理论。具体税种的介绍,也包括对税收征收与管理法规制度的介绍,使学生对税法有一个完整的认识;另外,本书以现行税法制度为主线,每一章又自成体系,让学生能够很快掌握税法政策和纳税实务技能。

(3) 注重实践。本书每一章后面都有练习题以及实践训练项目,强化学生动脑和动手能力,突出实用性和可操作性。

(4) 重点突出。本书对我国目前的主体税种（增值税和企业所得税）做了较为详尽的介绍，对辅助性的税种则做了概要性的介绍。

(5) 内容新颖。本书均采用最新的法律、法规和规章为依据，截止日期为2010年6月。

本教材由青岛酒店管理职业技术学院刘进涛、白城行政学院左静艳担任主编，负责拟定编写思路和编写大纲，并对全书进行总纂。山东科技大学孙玉红和日照职业技术学院许亚东担任副主编。编写具体分工为：第一章、第二章、第八章由刘进涛编写，第三章、第四章由左静艳编写，第六章、第七章由孙玉红编写，第五章由许亚东编写。

本书在编写过程中，参考了大量的相关教材和图书以期博采众家之长，在此对有关教材和图书的作者表示诚挚的感谢。由于编者理论水平和实践经验有限，加之时间仓促，难免有错漏之处，恳请广大读者批评指正。

编者

2010年7月

## 内容简介

《税法与纳税实务》根据高职金融、财经类专业学生的培养目标和企业单位报税的需要,按照教育部颁发的教学大纲,以最新的税收法规为依据编写而成。全书共分8章,主要内容包括税法基本知识、增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、其他各税、税收征收管理与税务行政法制。编写中力求理论联系实际,以理论够用为基准、培养学生分析问题和解决问题的能力为目的,全面反映最新的税收立法成果。

本书内容新颖、条理清楚、叙述简明,体现了鲜明的高职教育特色,注重实践能力的培养,可操作性强,易于掌握,能使初学者由浅入深、循序渐进地学习与掌握税法理论和纳税实务的基本技能,为今后继续学习和工作实践打下坚实的基础。

本书适合作为高职高专院校财政税收、会计、财务等财经管理类专业的教材,也可作为在职人员的岗位培训教材和各类纳税人员的参考资料。

## 目 录

<b>第一章 税法基本知识</b> .....	1
第一节 税收概述 .....	2
第二节 税法及其构成要素 .....	5
第三节 税收管理体制 .....	10
<b>第二章 增值税</b> .....	16
第一节 增值税概述 .....	16
第二节 增值税的要素 .....	21
第三节 应纳税额的计算 .....	25
第四节 出口货物退(免)税 .....	38
第五节 纳税申报与缴纳 .....	42
<b>第三章 消费税</b> .....	53
第一节 消费税概述 .....	53
第二节 消费税的要素 .....	55
第三节 应纳税额的计算 .....	60
第四节 纳税申报与缴纳 .....	70
<b>第四章 营业税</b> .....	77
第一节 营业税概述 .....	77
第二节 营业税的要素 .....	79
第三节 应纳税额的计算 .....	82
第四节 纳税申报与缴纳 .....	88

<b>第五章 企业所得税</b> .....	99
第一节 企业所得税概述 .....	99
第二节 企业所得税的要素 .....	102
第三节 应纳税所得额 .....	103
第四节 资产的税务处理 .....	109
第五节 应纳税额的计算 .....	113
第六节 纳税申报与缴纳 .....	121
<b>第六章 个人所得税</b> .....	131
第一节 个人所得税概述 .....	131
第二节 个人所得税的要素 .....	135
第三节 应纳税额的计算 .....	141
第四节 纳税申报与缴纳 .....	157
<b>第七章 其他各税</b> .....	166
第一节 城市维护建设税及教育费附加 .....	167
第二节 资源税 .....	169
第三节 城镇土地使用税 .....	173
第四节 房产税 .....	175
第五节 土地增值税 .....	177
第六节 车船税 .....	182
第七节 印花税 .....	185
第八节 车辆购置税 .....	190
第九节 契税 .....	192
第十节 耕地占用税与烟叶税 .....	194
<b>第八章 税收征收管理与税务行政法制</b> .....	203
第一节 税收征收管理概述 .....	204
第二节 税收征收管理 .....	206
第三节 税务行政法制 .....	212



## 第一章 税法基本知识

### 【学习目标】

通过本章的学习了解税收的起源与发展，了解税法的地位、作用及现行税法税收管理体制，掌握税收的分类、税法的概念及构成要素，掌握税务登记的要求和程序，具备填写各种税务登记表格的能力。

### 【关键词】

税收 税法 纳税人 税率 征税对象

### 【开篇导言】

税收是一个古老的经济范畴。在我国，税的名称最先出现于春秋鲁宣公十五年（公元前594年）的“初税亩”，即初次实行按亩征税。鲁国正式废除以井田制为基础的土地公有制，也称“履亩而税”。“税”字左边为“禾”，右边为“兑”，有输送之意。税字一出，便广泛应用开来，直至今日。

美国著名政治家富兰克林曾经说过：“人生中只有两件事不可避免，那就是死亡和纳税。”我国也流传着“皇粮国税，古已有之”的谚语。税收与我们的日常生活息息相关，形影不离。比如消费，不管是在超级市场买东西，还是用电交电费，打电话交费，里面统统都有税。有人根据中国税率计算出的一些日常商品中的含税份额：一袋价格为2元的盐，包含大约0.29元的增值税和0.03元的城建税；你去餐馆吃饭，最后结账时不论多少，餐费的5.5%是营业税及城建税；如果你吸烟，每包烟8元，其中大约4.70元是消费税、增值税和城建税，如此等等。

税收既影响每个人的收入，又影响每个人的支出，是对人们福利状况影响最大的一种社会关系行为。法国路易十四时代的财政大臣、政治家科尔伯特曾指出：“征税的艺术就是拔最多的鹅毛又使鹅叫声最小的技术”。现在，经济学家们正致力于征税效率与公平的研究，希望通过更好的税法设置来完成效率与公平更合理的搭配。

税法是经济法学体系中十分重要的分支学科，是以税法和税收法律现象为研究对象的法律科学。税法是国家法律体系的重要组成部分，是调整税收关系的法律规范的总称。在近现代民主社会里，税收与税法关系十分密切，税收是税法的实质内容，税法是税收的法律形式，是确保税收征管规范有序的制度保障。

本章主要介绍税法基本知识，首先描述了税收的起源与发展，其次分析了税法的构成要素、税法的分类，最后介绍我国税务登记的相关规定。

## 第一节 税收概述

税收是伴随着国家财政的产生而产生的,迄今已经经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会几千年的历史。税收是当今世界各国最重要的财政收入形式,其占各国财政收入的比重都在60%~90%之间。因此,在现代经济社会中,税收无论是对于企业还是公民来说都是一个十分重要的概念。

### 一、我国税收的起源与发展

我国最早的税收形式为战国时期的“初税亩”,而之前的“井田制”及“贡”、“助”、“彻”等形式在一定意义上说,已经含有税收的某些特征,可以说是我国税收的雏形。

在我国漫长的封建社会中,税收制度大致沿着以人头税、力役之征为主体——人头税和土地税并重——土地税为主体的轨迹发展,其分水岭为唐德宗建中元年(公元780年)杨炎推行的“两税法”和明嘉靖年间实行的“一条鞭法”及清康熙时期实行的“摊丁入地、地丁合一”制度。我国封建社会除了上述按土地和人丁课征的赋税外,伴随商业和手工业的发展,被称为杂税的各种工商税收也日益增多,如盐税、牙税等,但税额在税收总额中还不占主要地位。

我国半殖民地半封建社会税收制度的主要特点是各种新旧苛捐杂税并存,包括田赋、工商杂税、关税、厘金、土药税等,形成一套苛重扰民的税收制度。这一时期,税收的主要特征表现为:首先,税负沉重,不断加重旧税(最显著体现在田赋和盐税上)、开征新税(以关税和厘金最显著);其次,国家部分征税权力和税款支配权力丧失。这一时期,帝国主义强制清政府以税收作为赔款的担保,使中国关税由自主独立变成“协定关税”,并进而夺取中国海关的行政管理权和关税的支配权。

新中国建立后我国的税收制度变动频繁,经过由繁到简,再由简到繁的多次改革和调整。在1994年的大规模改革后,形成了以流转税为主体的多层次多环节征收的税收体制。这一时期税收的特点为:①税收、利润分配、收费等多种分配形式并存,但以税收作为主要的分配手段和财政收入形式;②税种较多,征税对象以流转额、所得额为主,财产、资源和特定目的为辅;③税收主要来源于工业和第三产业,农业税收入较少;④税收优惠较多,偷逃税也比较普遍;⑤税收法制化管理正逐步加强。

### 二、税收的概念

税收是以国家为主体,为实现国家职能,凭借政治权利,按照法律规定的标准和程序,无偿的参与社会产品或国民收入的分配以取得财政收入的一种形式。它体现了国家与纳税人在征税、纳税的利益上的一种特殊关系,是一定社会制度下的一种特定分配关系。

税收的概念可以从以下三个方面理解：

**1. 税收与国家存在直接联系。税收是国家机器赖以生存并实现其职能的物质基础**

税收的目的是为了实现国家职能。由于公共产品的特性，无论哪种社会形态，社会经济组织或个人都缺乏有效提供社会公共产品的能力，而这些公共产品是国家得以正常运转/社会再生产得以正常运行所必备的外部条件。因此，需要依靠国家出面来提供这类公共产品。为满足公共需要，政府依靠政治权利，将社会剩余产品以税收的形式集中到国家手中。

**2. 税收是一个分配范畴，是国家参与并调节国民收入分配的一种手段，是国家财政收入的主要形式**

市场有一只看不见的手在调节市场的生产和消费行为，但是，市场是无需、杂乱无章的，各个市场主体在逐利本能驱使下，会使市场失灵。具体表现是，市场不能实现资源的合理配置、收入的公平分配、缩小贫富差距、调节失业与就业等目标。国家通过税收等手段，一方面，调节生产和消费；另一方面，通过财政转移支付、财政投资等方式，向社会提供公共产品，纠正市场失灵。

**3. 税收是国家在征税过程中形成的一种特殊分配形式，是以国家为主体的分配关系**

### 三、税收的特征

作为财政收入的一种，税收具有其固有特征，具体包括强制性、无偿性和固定性，即税收“三性”，这是税收区别于其他财政收入的基本标志。凡不同时具备这三项特征的财政收入，都不能称之为税收。

**1. 强制性**

税收的强制性，是指国家征税是凭借政治权力，通过颁布法律或法令实施的。任何单位和个人不得违抗。在对社会产品的分配过程中，存在着两种权力：所有者权力和国家政治权力。前者依据对生产要素的所有权取得收入，后者凭借政治权力占有收入。税收的强制性是由它所依据的政治权力的强制性决定的。在税收分配上，国家政治权力是高于所有权的。正如恩格斯指出的：“征税原则本质上是纯共产主义的原则，因为一切国家征税的权利都是从所谓国家所有制来的。的确，或者是私有制神圣不可侵犯，这样就没有什么国家所有制，而国家也就无权征税；或者是国家有这种权利，这样私有制就不是神圣不可侵犯的，国家所有制就高于私有制，而国家也就成了真正的主人。”<sup>①</sup>

**2. 无偿性**

税收的无偿性，是指国家征税以后不向纳税人直接支付任何代价或报酬。税收的无偿性使人们容易将其与国家信用关系中的国债的有偿性区别开来。但也必须指出，税收无偿性也是相对的，因为从个别的纳税人来说，纳税后并未直接获得任何报偿，即税收不具有偿还性。但是若从财政活动的整体来考察，税收的无偿性与财政支出的

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯全集》第2卷。北京：人民出版社，1972：615页。

无偿性是并存的，这又反映出有偿性的一面。在社会主义条件下，税收具有马克思所说的“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利”<sup>①</sup>的性质，即“取之于民，用之于民”。从这个意义上说，有的学者提出税收具有“个别无偿性，整体有偿性”的看法也是不无道理的。

### 3. 固定性

税收的固定性，是指国家在征税前就以法律或法规的形式预先规定了征税的标准，包括征税对象、征收的数额或比例，并只能按预定的标准征收。纳税人只要取得了应当纳税的收入，或发生了应当纳税的行为，或拥有了应当纳税的财产，就必须按规定标准纳税。同样，征税机关也只能按规定标准征税，不得随意更改这个标准。由此还可看出，税收的固定性还暗含了税收是连续征收和缴纳的意思，这使税收能成为经常性的财政收入。

## 四、税收的分类

对税种的分类有多种方法，主要有按征税对象性质、税收与价格的关系、计税依据及其转嫁归宿状况分类。

### 1. 按课税对象的性质分类

按课税对象的性质可将税收分为流转税类、所得税类、资源税类、财产税类、行为税类。

(1) 流转税类，是我国税制体系中的主体税种，在商品劳务等流转环节征收，如增值税、消费税、营业税、关税等，其中，我国以增值税为主。

(2) 所得税类，是以纳税人的应纳税所得额为征税对象的各种税收，如个人所得税、企业所得税。

(3) 资源税类，是对特定资源征收的各种税收，如资源税、土地增值税、土地使用税等。

(4) 财产税类，是对特定财产征收的各种税收，如房产税、契税等。

(5) 行为税类，如城市维护建设税、印花税、车辆购置税、车船税等。

### 2. 按税收与价格的关系分类

在从价税中，按照税收与计税价格的关系可将税收划分为价内税和价外税。税金如果是计税价格的组成部分，称为价内税；税金独立于计税价格之外的，称为价外税。价内税的负担较为隐蔽，能适应价税合一的税收征管需要；价外税的负担较为明显，能较好地满足价税分离的税收征管要求。中国目前的消费税、营业税属于价内税，增值税属于价外税。

### 3. 按计税依据分类

按照课税标准分类，可将税收划分为从量税和从价税。国家征税时，必须按照一定标准对课税对象的数量加以计量，即确定税基。有两种方法：一是以实物量为课税

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯全集》第19卷。北京：人民出版社，1972：20页。

标准确定税基；二是以货币量，即以价格为课税标准确定税基。采用前一种方法的税种称为从量税，采用后一种方法的税种称为从价税。从量税的税额随课税对象实物量的变化而变化，不受价格影响，在商品经济不发达时期曾被普遍采用，在现代市场经济条件下，只宜在少数税种采用。我国目前的资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、车船税等属于从量税。从价税的税额随课税对象的价格变化发生同向变化，收入弹性大，能适应价格引导资源配置的市场经济运行的要求，便于贯彻税收政策和增加税收收入，因而被多数税种所采用。

#### 4. 按税收负担能否转嫁分类

按税负能否转嫁，可将税收分为直接税和间接税。凡税负不能转嫁，纳税人与负税人一致的税种为直接税；凡税负能够转嫁，纳税人与负税人不一致的税种为间接税。一般认为，所得课税和财产课税属于直接税，商品课税属于间接税。但需要指出的是，某种税之所以归宿于直接税或者间接税，只是表明这种税在一定条件下税负转嫁的可能性。在实践中，税收是否真正能够转嫁，则必须根据它所依存的客观经济条件来判断，但这与理论上的税收分类并不矛盾。

此外，以税收管理权限为标准，全部税种可划分为中央税、地方税、中央地方共享税；以课税形式的不同，可以将税种分为实物税与货币税等。

## 第二节 税法及其构成要素

### 一、税法的内涵

税收属于经济学概念，而税法则属于法学概念。税法即税收法律制度，是指有权的国家机关制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳方面的权利及义务关系的法律规范的总称。它是国家及纳税人依法征税，依法纳税的行为准则，其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益，维护正常的税收秩序，保证国家的财政收入。

首先，所谓有权的国家机关是指国家最高权力机构，在我国就是全国人民代表大会及其常务委员会。同时，在一定的法律框架下，地方立法机关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过程中形成的权利义务关系。如果说实现税收分配是目标，从法律上设定税收权利义务则是实现目标的手段。税法调整的是税收权利义务关系，而不直接是税收分配关系。

最后，税法有广义和狭义之分。广义的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性税收法规，由有关政府部门制定的税收规章等。狭义的税法指的是国家最高权力机关正式立法的税收法律，如我国的企业所得税法、税收征收管理法等。

## 二、税法的分类

### 1. 按税法内容分类

按照税法内容的不同,可以将税法分为税收实体法和税收程序法。

税收实体法是规定税收法律关系主体权利、义务的法律规范的总称。其主要内容包括纳税主体、征税客体、计税依据、税目、税率、减税免税等,是国家向纳税人行使征税权和纳税人负担纳税义务的要件,只有具备这些要件时,纳税人才负有纳税义务,国家才能向纳税人征税。税收实体法直接影响到国家与纳税人之间权利义务的分配,是税法的核心部分,没有税收实体法,税法体系就不能成立。

税收程序法是税收实体法的对称,指以国家税收活动中所发生的程序关系为调整对象的税法,是规定国家征税权行使程序和纳税人纳税义务履行程序的法律规范的总称。其内容主要包括税收确定程序、税收征收程序、税收检查程序和税务争议的解决程序。税收程序法是指如何具体实施税法的规定,是税法体系的基本组成部分。《税收征管法》即属于税法程序法,该法所涉及的内容将在后面章节介绍。

### 2. 按税法效力分类

按照税法效力的不同,可以将税法分为税收法律、税收法规、税务规章。

税收法律是指享有国家立法权的国家最高权力机关,按照法律法规程序制定的有关税收分配活动的基本制度。按照《立法法》的规定,只能由全国人民代表大会及其常务委员会制定法律。我国税收法律也是由全国人大及其常委会制定的,其法律地位和法律效力仅次于宪法而高于税收法规、规章。比如,全国人民代表大会通过的《中华人民共和国企业所得税法》,全国人民代表大会常务委员会通过的《中华人民共和国税收征收管理法》等。

税收法规是指国家最高行政机关根据其职权或国家最高权力机关的授权,依据宪法和税收法律,通过一定法律程序制定的有关税收活动的实施规定或办法。国务院是国家最高行政机关,依宪法和法律制定行政法规。如《中华人民共和国个人所得税法实施细则》、《中华人民共和国增值税暂行条例》等都属于税收行政法规。

税务规章是税务部门规章的简称,是指根据法律或国务院行政法规、决定、命令,在国家税务总局职权范围内制定的,在全国范围内对税务机关、纳税人、扣缴义务人及其他税务当事人具有普遍约束力的税收规范性文件。如国家税务总局发布的第一部税务规章是2002年3月1日实施的《税务部门规章制度实施办法》。

## 三、税收实体法构成要素

税收实体法构成要素指的是构成税收制度的基本因素,它说明谁征税,向谁征,征多少以及如何征的问题。税制要素一般包括纳税人、课税对象、课税标准、税基、税率等。其中,纳税人、课税对象、税率是三个基本要素。

### 1. 纳税人

纳税人亦称为纳税主体,指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人是纳税义务的法律承担者,只有在税法中明确规定了纳税人,才能确定向谁征税或由



谁来纳税。因此,纳税人亦是税法的基本要素之一。纳税人既有自然人,也有法人。所谓自然人,一般是指公民或居民个人。所谓法人,是指依法成立并能独立行使法定权利和承担法定义务的企业或社会组织。一般来说,法人纳税人大多是公司或企业。

扣缴义务人是税法规定的,在其经营活动中负有代扣税款并向国库交纳义务的单位。税务机关按规定付给扣缴义务人代扣手续费,扣缴义务人必须按税法规定代扣税款,并按规定期限缴库,否则依税法规定受到法律制裁。扣缴义务人的确定是基于收入分散、纳税人分散的情况。确定扣款义务人,就是采用源泉控制的方法,保证国家的财政收入,防止偷漏税,简化纳税手续。例如我国个人所得税法规定,以支付纳税人所得的单位和个人为扣缴义务人。

纳税人应与负税人相区别。负税人是指最终负担税款的单位和个人。在税收负担不能转嫁的条件下,纳税人与负税人是一致的;在税收负担可以转嫁的条件下,纳税人与负税人可能是分离的。

## 2. 课税对象

课税对象即纳税客体,主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。这是区分不同税种的主要标志,我国现行税收法律法规都有自己特定的课税对象。比如,企业所得税的课税对象就是应税所得;增值税的课税对象就是商品或劳务在生产 and 流通过程中的增值额。课税对象也是确定其他构成要素的基础。与课税对象有关的概念有:

(1) 计税依据,又称税基,是指税法中规定的据以计算各种税应纳税款的依据或标准,是征税对象量的表现。征税对象是征税的目的物,而计税依据则是在目的物已经确定的情况下,对目的物据以计算税款的依据或标准。有些税种的征税对象与计税依据是一致的,如消费税、营业税;有些税种却不一致,如所得税,征税对象是全部所得额,而计税依据是应纳税所得额。

(2) 税源,是指税收的经济来源。税源大小决定了纳税人的负担能力,它是在国民经济的初次分配中形成的各种收入,如工资、奖金、利润、利息等。各种税因为征税对象的不同,都有不同的经济来源。有的税种征税对象与税源是相同的,如所得税,其征税对象和税源都是纳税人的所得。有的税种则不相同,如财产税,征税对象是应税财产,而税源则是财产的收益或财产所有人的收入。

## 3. 税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志,因此,它反映了征税的深度,体现国家的税收政策。我国现行的税率主要有:

(1) 比例税率。即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国的增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。比例税率在具体运用上一般有三种类型:行业比例税率,即按不同行业差别规定不同的税率;产品比例税率,即按产品的不同规定不同的税率;地区差别比例税率,即对不同地区实行不同的税率。

(2) 超额累进税率。即把征税对象按数额的大小分成若干等级,每一等级规定一

个税率，税率依次提高，但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算，将计算结果相加后得出应纳税款的税率。目前采用这种税率的有个人所得税。

(3) 定额税率。即按征税对象确定的计算单位，直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的有资源税、城镇土地使用税、车船使用税等。

(4) 超率累进税率。即以征税对象数额的相对率划分若干级距，分别规定相应的差别税率，相对率每超过一个级距的，对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前，采用这种税率的是土地增值税。（目前我国税率适用情况见表 1-1）

表 1-1 目前我国税率适用情况表

税率形式	适用的税种
比例税率	增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等
超额累进税率	个人所得税
定额税率	资源税、车船税等
超率累进税率	土地增值税

## 【案例 1-1】

## 全额累进税率和超额累进税率的区别

全额累进税率在调节收入方面，较之比例税率要合理。但是采用全额累进税率，在两个级距的临界部位会出现税负增加不合理的状况。例如：如果某甲年收入 1000 元，适用税率 5%；某乙年收入 1001 元，适用税率 10%。则甲应纳税额为 50 元，乙应纳税额为 100.1 元。虽然，乙取得的收入比甲只多 1 元，而要比甲多纳税 50 元，税负极不合理。对于像这样的问题，可以用超额累进税率来解决。见表 1-2。

表 1-2 超额累进税率计算表

级数	所得额级距	税率%	速算扣除数
1	所得额在 1000 元以下（合 1000 元）	5	0
2	所得额在 1000 - 2000 元部分	10	50
3	所得额在 2000 - 3000 元部分	15	150
4	所得额在 3000 - 4000 元部分	20	300
5	所得额在 4000 - 5000 元部分	25	500

如果要计算所得额为 2500 元的应纳税额：

(1) 1000 元适用税率 5%；税额 = 1000 元 × 5% = 50 元。

(2) 1000 ~ 2000 元部分适用税率 10%；税额 = (2000 - 1000) × 10% = 100 元。

(3) 2000 ~ 3000 元部分适用税率 15%，2500 元处于本级；税额 = (2500 - 2000) × 15% = 75 元。总之，2500 元应纳税额 = 50 元 + 100 元 + 75 元 = 225 元。

但依照超额累进税率定义来计算应纳税额过于复杂，特别是征税对象数额越大时，适用税率越多，计算越复杂，这就会给实际操作带来困难。因此，在实践中，可采用



速算扣除数法来计算。

$$\text{应纳税额} = 25000 \text{ 元} \times 15\% - 150 \text{ 元} = 225 \text{ 元}$$

#### 4. 课税环节

课税环节是税法规定的纳税人发生纳税义务的环节，它规定了征纳行为在什么阶段发生。确定在哪个环节或哪几个环节课税是税收中十分重要的问题，它关系到税款的及时入库和税收杠杆作用的正确发挥。课税环节可以有多种选择，例如，所得税的课征可以是在所得形成之时，也可以在所得分配之时，流转税的课征可以在产制环节、批发环节以及零售环节。

#### 5. 纳税期限

纳税期限是纳税人向国家交纳税款的法定期限，国家开征的每一种税都明确规定了纳税期限。合理确定和严格和执行纳税钱，对于保证财政收入的稳定性和及时性有重要作用。

#### 6. 税收减免

税收减免是指根据国家一定时期的政治、经济、社会政策要求，对生产经营活动中的某些特殊情况给予减轻或免除税收负担。对应征税款依法减少征收为减税；对应征税款全部免除纳税义务为免税。对纳税人应纳税款给予部分减少或全部免除是税收优惠的重要形式之一。

#### 7. 其他要素

##### (1) 课税标准

课税标准指的是税法规定的对课税对象的计量标准。课税对象的存在形态各异，有的以货币形态存在，如所得，有的以实物形态存在，如商品、房地产等，而实物形态的课税对象也是可以用货币加以计量的。故此，首先，课税标准要确定课税对象是按实物单位计量还是按货币单位计量。其次，课税标准还要确定课税对象的具体实物或货币计量标准。如用实物单位计量，有数量、重量、容积、体积、面积等具体标准；如用货币单位计量，有实际价格、平均价格、组成价格、含税价格、不含税价格、原价、现价等具体标准。

##### (2) 税基

税基是指按课税标准计量的课税对象的数量。按照课税标准的不同，税基可分为实物税基和货币税基。同时，由于国家为了实现一定的政治和经济目标，往往并不是对课税对象的全部数量都予以课税，而是规定某些税前减免项目或扣除项目，这样一来，就存在所谓的经济税基与法定税基的差别。经济税基是按课税标准计算的课税对象的全部数量；法定税基是经济税基减去税法规定的税前减免或扣除项目后的剩余数量，是据以直接计算应纳税额的基数。可见，如果没有法定税前减免或扣除项目，经济税基与法定税基在数量上是相同的。

税基与税源的区别也是明显的。税源总是以收入的形式存在的，是税收负担现实存在的物质基础；税基则既可以是收入或财产，也可以是支出，而支出本身是无法承载税收负担的。