

普通高等教育财政与税收专业重点规划教材

中国税制

第二版

应小陆 徐双泉 主编

Tax System of China

普通高等教育财政与税收专业重点规划教材



中国税制

(第二版)

主编 应小陆 徐双泉



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税制/应小陆,徐双泉主编. — 2 版. — 上海:上海财经大学出版社,2013. 2
(普通高等教育财政与税收专业重点规划教材)

ISBN 978-7-5642-1546-0/F · 1546

I. ①中… II. ①应…②徐… III. ①税收制度-中国-高等学校-教材
IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 307569 号

- ☐ 责任编辑 温 涌
- ☐ 封面设计 张克瑶
- ☐ 责任校对 卓 妍 林佳依

ZHONGGUO SHUIZHI

中 国 税 制
(第二版)

主编 应小陆 徐双泉

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)
网 址: <http://www.sufep.com>
电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海华教印务有限公司印刷装订
2013 年 2 月第 2 版 2013 年 2 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 16.75 印张 495 千字
印数:8 001—13 000 定价:36.00 元

第二版修订说明

自 2011 年 7 月《中国税制》出版以来,为适应经济社会发展的需要,我国在税收制度方面进行了许多调整。针对增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、车船税、车辆购置税、资源税等税制,国务院、财政部、国家税务总局和海关总署发布了《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39 号)、《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告 2012 年第 24 号)、《关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 50 号)、《卷烟消费税计税价格信息采集和核定管理办法》(国家税务总局令第 26 号)、《关于修改〈中华人民共和国增值税暂行条例实施细则〉和〈中华人民共和国营业税暂行条例实施细则〉的决定》(财政部令第 65 号)、《关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 51 号)、《中华人民共和国车船税法实施条例》(中华人民共和国国务院令 第 611 号)、《关于修改〈车辆购置税征收管理办法〉的决定》(国家税务总局令第 27 号)、《关于修改〈中华人民共和国资源税暂行条例〉的决定》(国务院令 第 605 号)、《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局令第 66 号)、《关于发布修订后的〈资源税若干问题的规定〉的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 63 号)等政策。

针对上述规定,我们对《中国税制》进行了如下修订:一是对增值税和消费税中的出口货物退(免)税,按照《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》的相关规定进行了调整;二是根据《卷烟消费税计税价格信息采集和核定管理办法》的规定,在消费税中增加了卷烟消费税计税价格核定问题;三是对增值税和营业税中税收优惠规定的起征点作了调整;四是根据《中华人民共和国车船税法实施条例》的规定,对车船税的相关内容进行了补充和完善;五是依据《车辆购置税征收管理办法》,对车辆购置税的相关内容进行了适当调整;六是根据最新发布的《中华人民共和国资源税暂行条例》和《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》,重新编写资源税税制;七是对增值税和企业所得税增加了一些新内容;八是从突出应用性的角度,增加了部分例题,以帮助学生对相关知识的理解与掌握;九是增加了“税收征收管理”一章内容。

本次修订由应小陆、徐双泉共同完成。各章修订分工如下:第一章、第四章、第六章、第七章和第八章由徐双泉负责;第二章、第三章、第五章、第九章、第十章和第十一章由应小陆负责。最后由应小陆负责补充、完善并定稿。

编者

2012 年 12 月

第一版前言

现代社会中,税收作为国家筹集财政资金的主要手段和对市场经济实行宏观调控的重要杠杆,几乎涵盖了所有的经济活动,它与政府、企业、个人的利益息息相关。税收制度是一国政府根据相关政策原则制定的各种税收法律、法规、条例、实施细则和征收管理制度的总称,也是税务机关向纳税人征税的法律依据和工作规程。1994年的税制改革构建了我国现行税制体系的基本框架。近年来,随着经济体制改革的不断深入,我国对税收制度作出了许多方面的调整:2006年开始实施《中华人民共和国烟叶税暂行条例》和《中华人民共和国车船税暂行条例》;2008年1月1日起实施新的《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》;2009年1月1日起实行增值税全面转型改革,修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》也开始施行;2009年1月1日起废止《城市房地产税暂行条例》,统一内、外资企业和个人的房产税;自2010年12月1日起,内、外资企业和个人实施统一的城市维护建设税;2011年9月1日起全面施行经全国人民代表大会常务委员会第6次修正的《中华人民共和国个人所得税法》;2012年1月1日起在全国范围内实施新的《中华人民共和国车船税法》;等等。

针对上述新变化,我们及时汲取了企业所得税法、个人所得税法、车船税法和增值税、消费税、营业税等税制的最新内容,以最新税收法律、法规和规章(截至2011年7月)为依据,编写了《中国税制》一书。在编写中力求突出以下特点:一是以理论介绍作为掌握税制实务的基础。对税收制度理论的介绍,有利于读者了解税收制度确定原则、税制构成要素、税制结构和我国税制的建立与发展。二是对现行税收制度的介绍求全求新。对现行税制进行阐释时,尽可能吸收当前最新的税收法律法规和最新的税收制度研究成果,突出各税种的法律政策精神和难点、重点问题。三是注重税制讲解与税收实例相结合,运用大量例题使读者掌握税收制度在实践中的运用,理论联系实际,应用性强。四是在编写方法上,一方面,注重概念表述准确、内容完整充实、逻辑条理清晰;另一方面,每一章以“专栏”形式介绍相关税收制度知识或关联知识,强化知识的联系性。

本书由应小陆、徐双泉共同编写。各章具体编写分工如下:第一章、第四章、第六章、第七章和第八章由徐双泉编写;第二章、第三章、第五章、第九章和第十章由应小陆编写。最后由应小陆负责修改、补充并定稿。

本书既可以作为高等院校财经及管理类专业本科生的教材,也可以作为各级政府财政、税务以及其他经济管理部门、企事业单位、科研机构进一步研究税收知识的自学教材和学习参考用书。

在本书的编写过程中,作者参考了许多专家和学者的专著、教材和其他税收文献,在此表示诚挚的谢意。尽管我们搜集了大量的最新资料,研读了最新税收法律、法规和相关论著,但限于理论水平和实践经验,加之我国税收制度又处于不断改革和完善中,书中不当与欠妥之处,恳请广大读者和专家批评指正。

编者

2011年7月

目 录

第二版修订说明	(1)
第一版前言	(1)
第一章 税收制度概述	(1)
第一节 税收与税收制度	(1)
第二节 税收制度构成要素	(5)
第三节 税收制度结构	(11)
第四节 我国税制的建立和发展	(15)
第二章 增值税税制	(21)
第一节 增值税概述	(21)
第二节 增值税的法律规定	(25)
第三节 增值税应纳税额的计算	(33)
第四节 增值税的征收管理	(49)
第三章 消费税税制	(55)
第一节 消费税概述	(55)
第二节 消费税的法律规定	(57)
第三节 消费税应纳税额的计算	(65)
第四节 消费税的征收管理	(75)
第四章 营业税税制	(78)
第一节 营业税概述	(78)
第二节 营业税的法律规定	(79)
第三节 营业税应纳税额的计算	(91)
第四节 营业税的征收管理	(97)
第五章 关税税制	(99)
第一节 关税概述	(99)
第二节 关税的法律规定	(103)
第三节 关税应纳税额的计算	(109)
第四节 关税的征收管理	(116)
第六章 企业所得税税制	(119)
第一节 企业所得税概述	(119)
第二节 企业所得税的法律规定	(121)

第三节	企业所得税应纳税所得额的确定	(126)
第四节	企业所得税应纳税额的计算	(142)
第五节	企业所得税的征收管理	(150)
第七章	个人所得税税制	(154)
第一节	个人所得税概述	(154)
第二节	个人所得税的法律规定	(156)
第三节	个人所得税应纳税额的计算	(164)
第四节	个人所得税的征收管理	(177)
第八章	资源税类税制	(179)
第一节	资源税税制	(179)
第二节	城镇土地使用税税制	(184)
第三节	土地增值税税制	(188)
第四节	烟叶税税制	(197)
第五节	耕地占用税税制	(198)
第九章	财产税类税制	(203)
第一节	房产税税制	(203)
第二节	车船税税制	(208)
第三节	契税法制	(212)
第十章	行为税类税制	(219)
第一节	城市维护建设税税制	(219)
第二节	印花税法制	(221)
第三节	车辆购置税税制	(231)
第十一章	税收征收管理	(237)
第一节	税收征收管理概述	(237)
第二节	税收基础管理	(238)
第三节	税款征收与税务检查	(246)
第四节	税收法律责任	(250)
参考文献		(258)

第一章

税收制度概述

• 本章导读

本章主要介绍税收制度的基本问题。通过本章学习,要求理解和掌握税收的含义与特征、税收制度的概念,掌握税收制度的构成要素,熟悉影响税制结构的因素和我国的税制结构,了解我国税收制度的建立和发展。

第一节 税收与税收制度

一、税收的含义与特征

(一) 税收的含义

对于什么是税收,古今中外有不少学者给出了自己的定义,但这些定义表述很不一致。这除了每位学者对税收理解的角度不同和表述方面的文字差异外,主要是由于税收本身是一个发展的概念,因此,不同时期的学者对税收的认识和理解自然就有差异,而这种差异在很大程度上反映了税收的发展过程。例如,亚当·斯密认为,税收是“人民拿出自己一部分私人收入给君主或国家,作为一笔公共收入”^①,并强调国家经费的大部分必须取自各种税收。这一定义除说明了税收的纳税主体是“人民”外,侧重反映了税收是一种“公共收入”,以满足国家经费之需。日本学者井手文雄指出,税收是凭借“财政权”征收的,而且论述角度也从纳税主体转向征税主体,他认为,“所谓租税,就是国家依据其主权(财政权),无代价地、强制地获得的收入”^②。显然,这里的“财政权”所指的是区别于“财产权”的行政权力。英国学者西蒙·詹姆斯和克里斯托弗·诺布斯将税收的无偿性纳入定义,认为“税收是由政权机构实行不直接偿还的强制性征收”^③。我国自改革开放以来,对税收理论的研究十分活跃,对税收含义的认识方面,在吸收西方税收理论成果的基础上,又进一步强调了税收的法律特征。至此,对税收的定义虽然在文字表述上仍有出入,理解的角度也同样存在差异,但对税收含义的认识已基本达成共识:首先,税收的征收主体是国家,征收客体是单位和个人;其次,税收的征收目的是为了满足不同国家实现其职能的需要;第三,税收征收的依据是法律,凭借的是政治权力,而不是财产权力,征税体现了强制性特征;第四,征税的过程是物质财富从私人部门单向地、无偿地转给国家;第五,从税收征收的直接结果看,国家以税收方式取得了财政收入。

因此,我们可以给出税收如下定义:税收是国家为实现其职能,凭借政治权力,依法参与单位和个人的财富分配,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。

需要说明的是,在不少关于税收的著作中,税收被定义为国家参与国民收入或社会剩余产品的一种分配活动。我们认为,国民收入或社会剩余产品只是税收的宏观意义上的分配对象,但税收首先是一个微观概念,即对于一个具体的纳税人,或在某个具体纳税环节,税收所分配的对象就不一定限于剩余产品。我们在分析税收的本质、制定税收的宏观政策时,理应重视税收的宏观意义上的分配对象,但作为税收概念,则应直观地反映税收活动的基本特征。否则,对于诸如流转税的征收,以剩余产

① [英]亚当·斯密著,郭大力、王亚南译:《国民财富的性质和原因的研究》(下卷),商务印书馆1997年版,第383页。

② [日]井手文雄著,陈秉良译:《日本现代财政学》,中国财政经济出版社1990年版,第254页。

③ [英]西蒙·詹姆斯、克里斯托弗·诺布斯著,罗晓林译:《税收经济学》,中国财政经济出版社2004年版,第10页。

品为分配对象的税收定义就难以理解：亏损企业没有剩余产品，但仍需缴纳流转税。

（二）税收特征

从上面税收的定义中，我们可以初步看出税收所具有的基本特征：强制性、无偿性和依法征税所具有的固定性。税收的特征反映了税收区别于其他财政收入形式，从中也可以理解税收为什么能成为财政收入的最主要形式。

1. 税收的强制性

税收的强制性是指税收参与社会物品的分配是依据国家的政治权力而不是财产权力，即与生产资料的占有没有关系。税收的强制性具体表现在，税收是以国家法律的形式规定的，而税收法律作为国家法律的组成部分，对不同的所有者都是普遍适用的，任何单位和个人都必须遵守，不依法纳税者要受到法律的制裁。税收的强制性说明，依法纳税是人们不应回避的法律义务。我国宪法就明确规定，我国公民“有依法纳税的义务”。正因为税收具有强制性的特点，所以它是国家取得财政收入的最普遍、最可靠的一种形式。

2. 税收的无偿性

税收的无偿性是就具体的征税过程来说的，表现为国家征税后税款即为国家所有，并不存在对纳税人的直接偿还问题。

税收的无偿性是相对的。对具体的纳税人来说，纳税后并未获得任何报酬。从这个意义上说，税收不具有偿还性或返还性。但若从财政活动的整体来看问题，税收是对政府提供公共物品和服务成本的补偿，这里又反映出有偿性的一面。特别在社会主义条件下，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私人地位的生产者谋福利”的性质，即“取之于民、用之于民”。当然，就某一具体的纳税人来说，他所缴纳的税款与他从公共物品或劳务的消费中所得到的利益并不一定是对称的。

3. 税收的固定性

税收的固定性是指课税对象及每一单位课税对象的征收比例或征收数额是相对固定的，而且是以法律形式事先规定的，只能按预定标准征收，而不能无限度地征收。纳税人取得了应纳税的收入或发生了应纳税的行为，也必须按预定标准如数缴纳，而不能改变这个标准。同样，对税收的固定性也不能绝对化，以为标准确定后永远不能改变。随着社会经济条件的变化，具体的征税标准是可以改变的。例如，国家可以修订税法、调高或调低税率等，但这只是变动征收标准，而不是取消征收标准。所以，这与税收的固定性是并不矛盾的。

税收具有的三个特征是互相联系、缺一不可的，同时具备这三个特征的才叫税收。税收的强制性决定了征收的无偿性，而无偿性同纳税人的经济利益关系极大，因而要求征收的固定性，这样对纳税人来说比较容易接受，对国家来说可以保证收入的稳定。税收的特征是税收区别于其他财政收入形式如国有资产收益、国债收入、规费收入、罚没收入等的基本标志。税收的特征反映了不同社会形态下税收的共性。

二、税收制度概述

（一）税收制度的概念

税收制度简称“税制”，是指国家以法律形式规定的各种税收法律、法规的总称，或者说是国家以法律形式确定的各种课税制度的总和。税收制度是取得收入的载体，主要包括国家的税收法律和税收管理体制等。从纳税人的角度来说，它是纳税人履行纳税义务的行为规范；从征税机关来说，它是征税的法律依据和工作规程。国家要征税，纳税人要纳税，双方形成一种征纳关系，这种征纳关系必须用法律或制度的形式加以规定，以便双方在征纳过程中共同遵守。这就形成了税收制度。

与国家其他制度相比，税收制度具有如下特征^①：

^① 王春玲：《我国税收制度的经济学分析——一种法经济学的视角》，经济科学出版社2007年版，第15～16页。

1. 税收制度是正式的制度,是由国家以法律的形式正式颁布实施,所有社会成员都必须遵守的制度。税收制度的正式性是由税收法定主义规定的,税收法定主义要求税收制度在具体立法、执法过程中必须依据正式的国家法律。由于其是正式的制度,因此在变迁过程中一般体现为强制变迁。

2. 税收制度是外在制度,是由国家制定并且被自上而下地强加和执行的。税收制度设有惩罚措施,这些惩罚措施以各种正式的方式强加给社会并依靠法律权力的运用来保证实施。

3. 税收制度的内容是有关国家税收的征收和缴纳,目的是减少经济行为主体纳税方面的机会主义行为,降低税收成本。税收制度使纳税人在经营过程中对自己的税收义务、税收程序更具有预见性,从而妥善安排自己的生产经营活动;税收制度对征纳双方都具有制约作用,可以防止税务工作人员在征税过程中因随意性行为而侵犯纳税人的合法利益,也可以减少纳税人偷逃税行为的发生,降低税收征收管理过程中的机会成本。

4. 税收制度安排是国家的一种再分配方式。这里的再分配包括两个方面:一是事先的再分配——获取收入机会结构的重新安排;二是事后的再分配——由生产和交换的经济过程产生的收入或财富的再分配。现实中这两种再分配很难区分,因为某种政策措施也可能对另一种再分配产生影响,但二者都与公平有密切关系。比较常用的再分配手段是税收。税收以法律形式固定下来就成为了税收制度。

(二) 税收制度的内容

税收制度的内容主要有三个层次:一是不同的要素构成税种,主要包括纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减免税规定等。二是不同的税种构成税收制度,一般包括:所得税,如企业所得税、个人所得税;流转税,如增值税、消费税、营业税;其他税种,如房产税、关税等。三是规范税款征收程序的法律法规,如税收征收管理法等。税收制度的核心是税法,税法是指国家制定的、用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面权利及义务关系的法律规范的总称,具有统一性、权威性和严肃性,它是国家财政收入的保障,也是国家对市场经济进行宏观调控的重要杠杆。

三、税收制度的确立原则

为实现社会主义市场经济建设和发展的基本要求,在确立我国税收制度时应遵循下列原则:

(一) 财政原则

财政原则要求税收制度首先保证国家取得足额稳定的财政收入,确保国家实现其职能的物质需要。税收的财政收入原则包括两方面的内容:第一,普遍纳税,是指凡有纳税能力的单位和个人,都应当依法纳税;对条件大体相同者,应该承担相同的纳税义务。第二,收入适度、合理。确立税收制度要充分考虑社会经济状况,取之过度则会影响社会生产力的发展。坚持该原则要注意三点:一是要在确定国家职能和社会经济发展水平的基础上,确定税收占国民收入的比重;二是结合现行税制,按照确定的比重调整设置税种、确定课税对象和税率;三是要考虑税收收入能随着经济的发展而相应增长。

(二) 公平原则

公平原则包括以下三个层次的内容:第一层次是税收负担公平。纳税人的税收负担应当与其纳税能力相称。一方面,能力相同的人应负担相同的税收;另一方面,负担能力不同的人应该负担不同的税收。这是税收本身具有公平性。第二层次是国家通过建立合理的税收机制,建立机会平等的经济环境。第三层次是税收的社会公平。国家通过建立合理的课税机制,对劳动者及其贡献予以承认、尊重和鼓励,对劳动能力低下者则通过其他方式予以补助;同时,对因地位、权力和生产资料占有形成的特殊利益给予一定程度的节制。社会公平强调权利与义务的统一,使社会成员处于平等地位。

(三) 效率原则

效率原则是指以最少的耗费实现最大的收入。它包括两方面的内容:一是税收的经济效率,它是指征税过程对纳税人和整个国民经济产生的正负效应,税收制度应有利于提高资源配置效率和宏观

经济效益;二是税收的行政效率,即一定时期直接征税成本与入库的税收收入之比,这个比值越小,税收的行政效益就越高。直接征税成本是征税机关为获取税收而耗费的一切费用。

(四)法治原则

法治原则,就是国家税收制度的建立和税收政策的运用,应以法律为依据,依法治税。法治原则的内容包括税收的程序规范和征收内容明确两个方面。前者要求税收程序(包括税收的立法程序、执法程序和司法程序)法定,后者要求征税内容法定。税收的法治原则,是与税收法学中的“税收法定主义”相一致的。市场经济是法治经济,我国要发展社会主义市场经济,就需要依法治国,更需要依法治税。因此,在我国建立和完善符合社会主义市场经济发展要求的税制过程中,提倡和强调法治原则就显得更为重要和迫切。

四、税收制度建立的意义

税收制度的建立,要根据本国的具体政治经济条件。因此,各国的政治经济条件不同,税收制度也不尽相同,具体征税办法也千差万别。就一个国家而言,在不同的时期,由于政治经济条件和政治经济任务不同,税收制度也有着或大或小的差异。在社会主义市场经济条件下,建立一个适合本国国情的税收制度具有重要的意义,主要表现在以下几个方面:

(一)税收制度是处理税收分配关系的载体

税收是国家通过法律手段强制地、无偿地参与国民收入分配的一种分配形式。税收的多少决定着国民收入在纳税人和国家之间的分配比例,通过税款的征缴所形成的国家与纳税人之间的经济关系就是税收的分配关系。我国现阶段的税收分配关系,主要包括国家同国有企业、集体企业、私营企业、外商投资企业、外国企业、股份制企业、其他企业、个体经营者和其他个人的税收关系。例如,国有企业把一部分产品缴纳给国家,体现国家与国有企业的税收法律分配关系,它同国有企业上缴的经营利润所体现的财产分配关系是不同的。

在社会主义市场经济条件下,不分经济性质,只要发生了应税收入、收益或行为,就应当依法纳税,否则就是违法。因此,税收是国家取得财政收入和调控经济运行的理想手段。

税收的分配作用是通过税收制度这一载体实现的,在社会主义市场经济条件下,国家通过征税,实现社会产品或国民收入的转移,都是通过税收制度加以规定、按照税收制度进行征管来实现的。离开了税收制度,就无法进行理想的、科学的国民收入分配。因此,税收制度是处理税收分配关系的载体,要正确处理国家与纳税人之间的经济分配关系,必须建立合理、完善的税收制度。

(二)税收制度是实现税收作用的载体

一个国家要发挥税收的作用,包括取得财政收入,调节生产、消费、分配和不同经济成分的收入水平等,都必须制定理想的税收制度和有效率地执行税收制度,离开税收制度这一实现税收作用的载体,税收作用是无从发挥出来的。也就是说,税收本身作为国民收入的分配手段,必须借助税收制度这一载体,才能将其聚财和调控作用发挥出来。这是因为,不同的税制、不同的税种、不同的税负水平、不同的征管范围,所产生的作用也不相同。例如,不同税负水平的个人所得税税制,体现着合理负担和调控贫富差距的作用;对遗产或赠与课税,体现着鼓励个人劳动致富的作用等。如果离开了制度规定,税收的这些作用就只能是一种潜在的功能,无法发挥出来。因此,税收制度是税收作用的实现形式,只有建立合理、完善的税收制度,才能更好地发挥税收所具有的作用。

(三)税收制度是税收征纳的依据

税收是通过征税主体的征收活动和纳税主体的缴纳活动实现的。无论是作为征税主体的税务机关,还是作为纳税主体的纳税人,如果没有税收制度作为依据,税务机关和纳税人双方的责任和义务都得不到明确,税收的征纳就难以做到科学、客观、公正、有序。因此,税收制度是税收征纳的依据。只有建立了科学的税收制度,才能实现税收征管的科学化;只有建立了理想的税收制度,才能实现理想的税收征收管理。同时,税收制度的建立也要有利于提高税收征纳效率。

第二节 税收制度构成要素

税收制度构成要素简称“税制要素”,是指构成税收法规的基本因素。一个完整的税收制度,其构成要素主要包括征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税和违章处理等。

一、征税对象

(一)征税对象的概念

征税对象又称“课税对象”或“课税客体”,是指对什么征税。它是一种税区别于另一种税的主要标志,体现着不同税种界限,决定着不同税种名称的由来。例如,增值税的征税对象为商品或劳务的增值额,消费税的征税对象为应税消费品,所得税的征收对象为生产经营所得和其他所得,房产税的征税对象为房屋,等等。征税对象是税收制度最基本的要素,税收制度其他要素的内容一般都是以征税对象为基础确定的。

(二)与征收对象有关的概念

与征收对象有关的概念包括税目、计税依据、税源、税本等。

1. 税目。税目是征收对象的具体化,反映了具体的征税范围,代表征税的广度。设置税目的方法有两种:一是列举法,即按照每种商品的经营项目或收入项目分别设置税目,必要时还可以在税目之下划分出若干个子目。列举法适用于税源大、界限清楚的征税对象,如现行消费税税目。二是概括法,即按照商品大类或行业设置税目,适用于品种类别繁多、界限不易划分清楚的征税对象,如现行营业税税目。

2. 计税依据。计税依据又称税基,是指税法中规定的据以计算各种应征税款的依据或者标准。它是征税对象在量上的具体化。计税依据有两种形式:一是价值形式,即以征税对象的价值量(如销售额、所得额)为计税依据;二是实物形式,即以征税对象的实物量(如数量、重量、容量、面积)为计税依据。我国现行税收体系中,增值税、营业税和所得税的计税依据等均采用价值形式;城镇土地使用税和车船税等税种的计税依据采用实物形式;消费税和印花税等税种的计税依据采用价值与实物相结合的形式。

3. 税源。税源是税收收入的来源,即各种税收收入的最终出处。

4. 税本。税本是产生税源的物质要素和基础条件。生产资料和劳动力的总和概括起来就是税本。税本与税源有区别,也有联系,人们常把税本比喻为果树,果树所产生的果实就为税源,从税源中取出一部分交给国家即为税收。可见,有税本才有税源,有税源才有税收。税收与税源、税源与税本都是互为依存的关系。

二、纳税人

(一)纳税人的概念

纳税人又称“纳税义务人”或“纳税主体”,是指税收制度中规定的直接负有纳税义务的单位和个人。无论什么税,总是要由纳税人来承担的,因此,纳税人是税收制度的基本要素。

纳税人可以是法人,也可以是自然人。法人是指依法成立并能独立地行使法定权利和承担法律义务的社会组织,包括企业法人、事业法人、行政法人和社会团体法人等。自然人是指依法享有民事权利并承担民事义务的个人,包括中国公民、外籍人员和个体工商户等。不论是法人还是自然人,只要在规定的范围内,都可能是纳税人。

(二)与纳税人有关的概念

与纳税人有关的概念有扣缴义务人和负税人。

1. 扣缴义务人。是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。扣缴义务人既可以是各种类型的企业,也可以是机关、社会团体、民办非企业单位、部队、学校和其他单位,或者是个体工商户、个人合伙经营者和其他自然人。扣缴义务人并不是纳税义务人,但是,为了加强税收的源泉控制,防止税款的流失,保证财政收入的取得,简化征税手续,有的税种需要规定扣缴义

务人。例如,个人所得税以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。

2. 负税人。是指最终负担国家征收的税款的单位和个人。如果说纳税人是法律上的纳税主体,负税人则是经济上的纳税主体。纳税人是由国家税法规定的,而负税人则是在社会经济活动中形成的。纳税人和负税人有时是一致的,有时是不一致的。纳税人和负税人的不一致是由税负转嫁引起的。在税负不能转嫁的条件下,负税人也就是纳税人;在税负能够转嫁的条件下,负税人不等于纳税人。

专栏 1-1

纳税人的权利与义务^①

纳税人享有 14 项权利:

知情权;保密权;税收监督权;纳税申报方式选择权;申请延期申报权;申请延期缴纳税款权;申请退还多缴税款权;依法享受税收优惠权;委托税务代理权;陈述与申辩权;对未出示税务检查证和税务检查通知书的拒绝检查权;税收法律救济权;依法要求听证的权利;索取有关税收凭证的权利。

纳税人负有 10 项义务:

依法进行税务登记的义务;依法设置账簿、保管账簿和有关资料以及依法开具、使用、取得和保管发票的义务;财务会计制度和会计核算软件备案的义务;按照规定安装、使用税控装置的义务;按时、如实申报的义务;按时缴纳税款的义务;代扣、代收税款的义务;接受依法检查的义务;及时提供信息的义务;报告其他涉税信息的义务。

三、税率

税率是指应纳税额与征税对象之间的比例,是计算应纳税额的尺度,体现了征税的深度。税率的设计,直接反映了国家有关经济政策,直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的高低,因此,税率是税收制度的核心要素。我国现行税率有以下几种形式:

(一)比例税率

比例税率是指同一征税对象不论数额大小,都按同一比例征税的税率,是一种应用最广泛、最常见的税率形式。比例税率有两大优点:一是同一课税对象的不同纳税人税收负担相同,能够鼓励先进、鞭策落后,有利于公平竞争;二是计算简便,有利于税收的征收管理。比例税率的缺点在于调节收入的适应性不强,不能体现能力大者多征、能力小者少征的原则。该税率一般适用于对流转额的征税。

在具体运用上,比例税率又可以采取不同的表现形式:(1)统一比例税率,即一个税种只规定一个比例税率,所有的纳税人都按同一税率纳税,如现行车辆购置税和烟叶税税率。(2)产品差别比例税率,即按具体产品或大类产品设计不同的比例税率,如现行消费税税率。(3)行业差别比例税率,即对相同行业采用相同的比例税率,不同的行业采用不同的比例税率,如现行营业税税率。(4)地区差别比例税率,即对同一征税对象按照其所在地区分别设计不同税率。地区差别比例税率具有调节地区之间收入的作用,如城市维护建设税税率。(5)幅度比例税率,即在税法规定的统一比例幅度内,由地方政府根据本地具体情况确定具体的适用税率,如现行契税率。

(二)累进税率

累进税率是指按征税对象数额的大小,划分若干等级,不同等级规定高低不同的税率,征税对象数额越大,则税率越高;数额越小,则税率越低。与比例税率相比,累进税率更符合税收公平的要求,它对调节纳税人的利润和收入有明显的作用,因此更适用于对所得额的征税。

按照累进依据和累进方式不同,累进税率可分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率和超率累进税率等具体形式。但在我国现行税收制度中采用的累进税率,仅有超额累进税率(见表 1-1)和超率累进税率两种具体形式。

^① 国家税务总局:《关于纳税人权利与义务的公告》(公告 2009 第 1 号),2009 年 11 月 6 日。

表 1-1 五级超额累进税率表

级数	所得额级距	税率(%)	速算扣除数(元)
1	全年所得额在 1 000 元以下(含)	10	0
2	全年所得额在 1 000~3 000 元(含)	20	100
3	全年所得额在 3 000~5 000 元(含)	30	400
4	全年所得额在 5 000~7 000 元(含)	40	900
5	全年所得额在 7 000 元以上	50	1 600

1. 全额累进税率。是指征税对象的全部数额都按其所适用等级的税率计算应纳税额的累进税率。

【例 1-1】 假定甲纳税人全年应纳税所得额为 7 000 元,乙纳税人全年应纳税所得额为 7 001 元。则甲纳税人应纳税额=7 000×40%=2 800(元);乙纳税人应纳税额=7 001×50%=3 500.5(元)。

由此可见,全额累进税率的优点是计算简便,其缺点是在两个级距的临界点处会出现税额的增加超过征税对象数额增加的不合理现象。如本例中,乙纳税人只比甲纳税人所得多 1 元,但应纳税额却增加了 700.5 元(3 500.5 元-2 800 元)。这个结果显然不能被纳税人所接受,不利于鼓励纳税人增加收入。所以,我国目前的税收制度中已不采用这种税率了。

2. 超额累进税率。是指把征税对象按数额的大小分成若干个等级,每个等级规定一个税率,税率依次提高,每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个等级的税率分别计算,再将计算结果相加后得出应纳税额。我国目前采用这种税率的税种有个人所得税。

【例 1-2】 仍以上述甲、乙两个纳税人为例,即甲全年应纳税所得额为 7 000 元,乙全年应纳税所得额为 7 001 元,按超额累进税率的方法计算甲、乙两个纳税人应纳税额如下:

甲纳税人应纳税额为:

$1\,000 \times 10\% = 100(\text{元})$

$(3\,000 - 1\,000) \times 20\% = 400(\text{元})$

$(5\,000 - 3\,000) \times 30\% = 600(\text{元})$

$(7\,000 - 5\,000) \times 40\% = 800(\text{元})$

应纳税额合计为: $100 + 400 + 600 + 800 = 1\,900(\text{元})$

乙纳税人应纳税额为:

$1\,000 \times 10\% = 100(\text{元})$

$(3\,000 - 1\,000) \times 20\% = 400(\text{元})$

$(5\,000 - 3\,000) \times 30\% = 600(\text{元})$

$(7\,000 - 5\,000) \times 40\% = 800(\text{元})$

$(7\,001 - 7\,000) \times 50\% = 0.5(\text{元})$

应纳税额合计为: $100 + 400 + 600 + 800 + 0.5 = 1\,900.5(\text{元})$

可以看出,全额累进税率与超额累进税率相比较,具有不同的特点。一是在名义税率相同的情况下,全额累进税率的累进程度高、税负重;超额累进税率的累进程度低、税负轻。二是在所得额级距临界点附近,全额累进会出现税负增加超过所得额增加的不合理现象;超额累进则不存在这个问题。三是在计算上,全额累进计算简便,超额累进计算复杂。尽管超额累进税率存在计算复杂的缺点,但世界上许多国家普遍采用这种税率形式。

在实际工作中,超额累进税率计税的复杂性可以通过“速算扣除数”的办法得到简化,即按下面的公式计算:

超额累进的应纳税额=全额累进的应纳税额-速算扣除数

依上例,甲、乙两个纳税人可用“速算扣除数”的办法计算应纳税额:

甲应纳税额=7 000×40% - 900=1 900(元)

乙应纳税额=7 001×50% - 1 600=1 900.5(元)

所谓速算扣除数,就是预先按全额累进方法计算的税额减去按超额累进方法计算的税额以后的差额。用公式表示为:

速算扣除数=按全额累进方法计算的应纳税额-按超额累进方法计算的应纳税额

或:

本级速算扣除数=(本级税率-上级税率)×上级征税对象的最高数额+上级速算扣除数

仍以上述甲、乙两个纳税人为例:

第一级速算扣除数=1 000×10% - (1 000-0)×10%=0(元)

或=(10%-0)×0+0=0(元)

第二级速算扣除数=3 000×20% - [(1 000-0)×10% + (3 000-1 000)×20%]=100(元)

或=(20%-10%)×1 000+0=100(元)

其余各级的速算扣除数,以此类推。

全率累进税率与全额累进税率的原理相同,只是税率累进的依据不同,全额累进税率的依据是征税对象的数额,而全率累进税率的依据是征税对象的某种比率,如销售利润率、资金利润率或土地增值率等。超率累进税率与超额累进税率的原理也相同,只是税率累进的依据不是征税对象的数额,而是征税对象的某种比率。

(三)定额税率

定额税率,也称固定税额,是按征税对象的一定计量单位直接规定一个固定的应纳税额,而不是规定征收比例。一般适用于从量计征的税种。

定额税率在具体运用上分为以下三种:地区差别税额、幅度税额和分类分级税额。地区差别税额,即为了照顾不同地区的自然资源、生产力水平和盈利水平的差别,对不同地区规定征收不同的税额,如现行资源税。幅度税额,即国家只规定一个税额幅度,由各地根据本地区的实际情况,在规定的幅度内,确定一个执行税额,如现行城镇土地使用税。分类分级税额,即把征税对象划分为若干个类别和等级,对各类、各级分别规定不同的税额,如现行车船税。

定额税率的优点:一是由于税额不随征税对象价值量的增加而增加,因而有利于鼓励企业提高产品质量和改进包装;二是计算简便;三是税额不受征税对象价格变化的影响,负担相对稳定。定额税率的缺点是:由于定额税率的应纳税额与征税对象的价值量无关,所以不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长。

四、纳税环节

纳税环节,是指税收制度中规定的征税对象从生产到消费流转过程中应当缴纳税款的环节。商品从生产到消费,要经过多个流转环节,包括工业生产、商品批发和商品零售等环节。合理地确定在某个环节缴纳税款,不仅关系到税制结构和整个税制的布局问题,而且对于控制税源、保证国家财政收入、平衡地区间的收入、便利纳税人缴纳税款等方面都有十分重要的意义。

任何一种税都要确定纳税环节,有的税种纳税环节比较明确、固定,有的税种则需要许多流转环节中选择和确定适当的纳税环节。例如,对一种商品,在生产、批发、零售环节中,可以选择只在生产环节征税,称为“一次课征制”,如消费税;也可以选择两个环节征税,称为“两次课征制”;还可以实行在所有流转环节都征税,称为“多次课征制”,如增值税。

五、纳税期限

(一)纳税期限的概念

纳税期限是指税法规定的纳税人向国家缴纳税款的期限。各个税种都需要明确规定纳税期限,

这是税收的固定性和强制性在时间上的体现。确定纳税期限应遵循三个原则：一是根据国民经济各部门生产经营特点和不同征税对象来确定；二是根据纳税人缴纳税款的数额多少来确定；三是根据纳税义务发生的特殊性和加强税收征管的要求来确定。

（二）纳税期限的形式

我国现行税收制度中规定的纳税期限主要有以下几种形式：

1. 按期纳税。即以1日、3日、5日、10日、15日、1个月和1个季度为纳税期限，如现行增值税、消费税和营业税等。
2. 按次纳税。即以纳税人发生纳税行为的次数确定纳税期限，如现行契税、印花税和个人所得税中偶然所得的纳税等。
3. 按年纳税。即以一年度为纳税期限，如现行企业所得税实行按年计算，分月或分季预缴，年终汇算清缴，多退少补。

理解纳税期限需注意区分两组概念：一是纳税期限不等于纳税申报期。纳税申报期是指纳税期满后纳税人办理纳税手续、解缴税款的时间。二是纳税期限不等于纳税义务发生时间。纳税义务发生时间是指纳税人取得应税收入或发生纳税行为应当承担纳税义务的起始时间。

六、减税免税

减税免税，是指在税收制度中对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。减税是对应纳税额少征一部分税款，免税则是对应纳税额全部免征。减税免税是把税收的严肃性和必要的灵活性结合起来，体现因地制宜和因事制宜的原则，更好地贯彻税收政策。减税免税是一种特殊的调节手段，必须严格按照税收制度中规定的范围和权限办事，任何单位和部门不得任意扩大范围和超越权限擅自减免。减税免税具体可分为以下三种形式：

（一）税基式减免

税基式减免，是指通过直接缩小计税依据的方式实现的减免税，包括起征点、免征额、项目扣除和跨期结转等。

1. 起征点。是指征税对象达到一定数额开始征税的起点，征税对象数额未达到起征点的不征税，达到或超过起征点的应就全部数额征税。例如，现行增值税、营业税均有起征点的规定。
2. 免征额。是指在征税对象的全部数额中免于征税的数额，免征额的部分不征税，仅就超过免征额的部分征税。例如，现行个人所得税中就有免征额的规定。

起征点与免征额同为征税与否的界限，对纳税人来说，在其收入没有达到起征点或没有超过免征额的情况下，两者是一样的。但是它们又有明显的区别。一是当纳税人的收入正好达到起征点时就要征税，而当纳税人的收入正好与免征额相同时，则不用征税。二是当纳税人收入达到或超过起征点时，就要对收入全额征税，而当纳税人收入超过免征额时，则只就超过的部分征税。两者相比，享受免征额的纳税人就要比享受同额起征点的纳税人的税负轻。三是起征点只能照顾一部分纳税人，而免征额可以照顾适用范围内的所有纳税人。

3. 项目扣除。是指在征税对象总额中先扣除某些项目的金额后，以其余额为计税依据计算应纳税额。例如，企业所得税、土地增值税等具有项目扣除的规定。

4. 跨期结转。是指将某些费用或损失向后或向前结转，抵消其一部分收益，以缩小税基，实现减免税，如企业所得税中的亏损弥补等规定。

（二）税率式减免

税率式减免，是指通过直接降低税率的方式实现的减免税，包括重新确定税率、选用其他税率和规定零税率等。如现行增值税中对出口货物实行零税率，企业所得税中对小型微利企业以及高新技术企业均实行低税率优惠。

（三）税额式减免

税额式减免，是指通过直接减少应纳税额的方式实现的减免税，包括全部免征、减半征收、核定减

征率以及核定减征税额等。例如,企业所得税中对企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得可以免征、减征企业所得税。又如,个人所得税中对稿酬所得可按应纳税额减征 30%。

减免税是减轻税收负担的措施。与之相对应,税收附加和税收加成则是加重纳税人负担的措施。

税收附加也称地方附加,是地方政府按照国家规定的比例随同正税一起征收的列入地方预算外收入的一种款项,由地方财政单独管理并按规定的范围使用,不得自行变更。例如,教育费附加就只能用于发展地方教育事业。

税收加成是指根据税收制度规定的税率征税后,再以应纳税额为依据加征一定成数的税额。加征一成相当于应纳税额的 10%,一般最多只能加征十成。与加成相适应的还有税收加倍,即在应纳税额的基础上加征一定倍数的税额。所以,加成和加倍没有实质性的区别。

七、违章处理

(一)违章处理的概念

违章处理,是指税务机关对纳税人违反税收制度行为采取的处罚性措施。它是税收强制性在税收制度中的具体体现。

(二)违反税收制度的行为

1. 违反日常税收管理的行为。具体包括:未按规定办理税务登记;未按规定办理纳税申报;未按规定设置保管账簿及有关凭证;未按规定报送财务会计制度、财务会计处理办法、会计核算软件;未按规定向税务机关报告银行账号;拒绝接受税务机关的监督与检查等。

2. 直接妨害税款征收的行为。具体包括:(1)欠税,是指纳税人或扣缴义务人逾期未缴纳税款的行为;(2)逃避缴纳税款,是指纳税义务人、扣缴义务人故意违反税收法规,采取欺骗、隐瞒手段,虚假纳税申报或不申报而逃避缴纳税款,不缴或少缴已扣、已收税款的行为;(3)抗税,是指纳税人或扣缴义务人以暴力威胁方法拒绝缴纳税款的行为;(4)骗税,是指纳税人故意违反税收法规,采取假报出口或者其他欺骗手段,骗取国家出口退税款的行为。

3. 违反发票管理规定的行为。具体包括:未按规定印制发票或者生产发票防伪专用品;未按规定领购发票;未按规定开具发票;未按规定取得发票;未按规定保管发票等。

(三)对违反税法行为的处罚

1. 行政处罚

(1)加收滞纳金。滞纳金是税务机关对不按规定而逾期缴纳税款的纳税人给予经济处罚的一种措施。根据税法的规定,对逾期未缴税款者,税务机关除责令限期照章补交滞纳税款外,并从滞纳之日起,按日加收滞纳税款 5‰ 的滞纳金。计算公式为:

$$\text{应交滞纳金} = \text{滞纳税款数额} \times \text{滞纳天数} \times 5\text{‰}$$

【例 1-3】 某公司将税务机关确定的应于 2011 年 10 月 15 日缴纳的税款 20 万元,延期至 12 月 25 日缴纳,根据《税收征收管理法》的规定,计算该公司应纳的税收滞纳金。

$$\text{应纳税收滞纳金} = 200\,000 \times 10 \times 5\text{‰} = 1\,000 (\text{元})$$

(2)罚款。即对纳税人的违章行为处以一定数额罚款的经济制裁。具体有两种形式:一种是按应纳税款的倍数罚款;另一种是按一定数额罚款。

(3)其他行政处罚。除加收滞纳金、罚款外,税务机关对税务违章行为还可采取没收财产与违法所得、停止出口退税权、收缴发票和暂停供应发票、吊销营业执照等措施。

2. 刑事处罚

对逃避缴纳税款、抗税、骗税、违反增值税专用发票管理等构成犯罪的,除按税收法律规定补交税款并处以罚金外,对有关责任人员还应移送司法机关依法追究其刑事责任。刑事责任处罚的主刑包括管制、拘役、有期徒刑、无期徒刑和死刑。