

财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

中国税制

ZHONGGUO SHUIZHI

马克和 主编



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

中国税制

马克和 主编

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制/ 马克和主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2017. 12

财政部规划教材 全国高等院校财经类教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7926 - 8

I. ①中… II. ①马… 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 (2017) 第 303955 号

责任编辑: 王佳欣

责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 孙丽铭

本书微网站



扫描微网站二维码

获取教学配套资源和内容更新

不断添加中……

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 20.75 印张 505 000 字

2018 年 1 月第 1 版 2018 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 48.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7926 - 8

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190414 QQ: 447268889

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国高等院校财经类教材使用。

十八届三中、四中全会明确提出要“落实税收法定原则”“建设中国特色社会主义法治体系，建设社会主义法治国家”。这为我国进行新一轮税制改革吹响了进军号令，也为我国税收制度朝着规范化、科学化、法制化方向前进迈出了关键一步。进行全面的税制改革，是对我国经济建设实行改革开放政策的客观要求，也是推进社会主义市场经济发展与完善的重要举措。为了适应新税制实施后的教学之需，财政部教材编审委员会组织有关专家、学者以及一些长期从事税收实务和教学并取得突出成果的教师编写了《中国税制》一书。

本书共九章，即税收制度概论、增值税制度、消费税制度、关税制度、企业所得税制度、个人所得税制度、资源类税制度、财产类税制度和行为目的类税制度。

本书紧密结合我国社会主义市场经济改革与发展实际，吸收税收制度研究的最新成果，反映税制改革的最新动向，以税制原理为基础，以实战运用为目标，兼顾知识、应用技能与能力三者的统一，全面阐述了税收制度的理论和实务，内容新颖、体例独特、案例丰富、实用性强。

本书立足应用型人才培养需求，体现应用型本科教育的办学特色，以普及税收制度为目标，达到提高读者操作应用能力之目的。其最大特色就体现在实用性和操作性上，每章开篇均有“本章导读”，引导读者总体了解所学的内容。在内容设计上，安排了大量的“随堂练习”“税收视野”（二维码体现）“课堂讨论”“查一查”和“小问答”等板块；章末均设有“课外阅读”（二维码体现）和“应用训练”（答案解析以二维码体现）等栏目，以开阔视野和强化训练，易教易学。

本书所涉及的税收法律制度截至2017年12月，如有更新可扫描本书微网站二维码获取。

本书可作为各类院校教学以及职业技术教育、上岗培训等的教科书，也可作为广大财税工作者、经济工作者以及各类管理人员自学、培训、进修和提高业务水平的读物。

本书由马克和教授任主编，并拟定全书的结构、框架和编写提纲，罗鸣令、汪俊秀、章力、黄敏任副主编。全书共分九章，其中广东金融学院马克和编写第一、二章；广东金融学院汪俊秀编写第三章；广东金融学院章力编写第四章；广东金融学院黄敏编写第五章；铜陵学院左宗姣编写第六、八章；安徽财经大学罗鸣令编写第七章；广东金融学院李瑛编写第九章。最后由马克和总纂定稿。

在编写过程中，本书参阅、引用了很多税务专家的专著、教材和其他研究成果，也充分吸纳了审稿专家彭智军的意见，在此表示衷心的感谢！本书的缺点与遗憾之处，承望有关专家与读者提出宝贵意见，以便修正。

为方便读者使用本书，编者特意制作了电子课件，需要者可以电子邮件的形式向中国财政经济出版社索取（请注明：学校、全书名、版次），E-mail: caijingjiaocai@163.com。也可通过如下网址下载：<http://cjjc.cfeph.cn>。



作者简介

编者

2017年12月

目录 Contents

第一章 税收制度概论 (1)

- 第一节 税收制度概述 (1)
- 第二节 税制构成要素 (7)
- 第三节 税收制度模式 (13)
- 第四节 我国税制沿革 (18)

第二章 增值税制度 (32)

- 第一节 增值税概述 (33)
- 第二节 增值税的基本内容 (37)
- 第三节 增值税的计算 (61)
- 第四节 增值税的出口退(免)税 (75)
- 第五节 增值税的征收管理 (81)

第三章 消费税制度 (90)

- 第一节 消费税概述 (90)
- 第二节 消费税的基本内容 (94)
- 第三节 消费税的计算 (101)
- 第四节 消费税的出口退(免)税 (113)
- 第五节 消费税的征收管理 (116)

第四章 关税制度 (122)

- 第一节 关税概述 (122)
- 第二节 关税的基本内容 (127)
- 第三节 关税的计算 (133)
- 第四节 关税的征收管理 (136)
- 第五节 船舶吨税 (140)

第五章 企业所得税制度

(144)

- 第一节 企业所得税概述..... (144)
- 第二节 企业所得税的基本内容..... (147)
- 第三节 企业所得税应纳税所得额的确定..... (156)
- 第四节 企业所得税的计算..... (170)
- 第五节 企业所得税的征收管理..... (178)

第六章 个人所得税制度

(185)

- 第一节 个人所得税概述..... (185)
- 第二节 个人所得税的基本内容..... (188)
- 第三节 个人所得税的计算..... (197)
- 第四节 个人所得税的征收管理..... (217)

第七章 资源类税制度

(228)

- 第一节 资源税制度..... (228)
- 第二节 城镇土地使用税制度..... (240)
- 第三节 耕地占用税制度..... (246)
- 第四节 土地增值税制度..... (250)

第八章 财产类税制度

(265)

- 第一节 房产税制度..... (266)
- 第二节 车辆购置税制度..... (273)
- 第三节 车船税制度..... (279)
- 第四节 契税制度..... (288)

第九章 行为目的类税制度

(296)

- 第一节 印花税制度..... (296)
- 第二节 环境保护税制度..... (306)
- 第三节 城市维护建设税制度..... (312)
- 第四节 教育费附加..... (316)
- 第五节 烟叶税制度..... (319)

参考文献..... (323)

第一章 税收制度概论

【本章导读】

税收制度是国家财政经济制度的重要组成部分，是国家处理税收分配关系的规范，是一个历史的、财政的范畴。税收制度的确定应遵循财政原则、公平原则和效率原则。税收制度具有一定的功能。征税对象、纳税人、税率是税制构成的基本要素，纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收优惠和违章处理是税制构成的其他要素。一个国家税制结构模式是否合理，是税收制度是否健全与完善、税收作用能否充分发挥的前提，我国实行的是双主体的税制结构模式。新中国成立以来我国税制改革的发展大致上经历了三个历史阶段五个历史时期。目前已经形成由流转税、所得税、资源税、财产税以及行为目的税等五大税类共 18 个税种构成的相互补充的税制体系。

通过本章学习，要求读者全面而深入地掌握税收制度的基本理论和基础知识。

第一节

税收制度概述

一、税收制度的含义

（一）税收制度的概念

税收是国家为了满足社会公共需要，凭借政治权力，运用法律手段，按照事先约定的

标准,强制、无偿地参与国民收入分配以取得财政收入的一种方式 and 重要的宏观调控工具。税收由国家征收,行使征收权的主体是国家。政府依照国家权力机关(立法机关)及其授权的行政机关所制定的税收法律,按照法定的标准,通过税收法律制度组织征税活动。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府。“捐税体现着表现在经济上的国家存在。”税收是政府取得财政收入的最佳、最有效的形式,是各国财政最主要的收入来源。

随堂练习

【单选题】下列权利中作为国家征税依据的是()。

- A. 管理权利
- B. 政治权利
- C. 社会权利
- D. 财产权利

【答案】B

【解析】国家征税的依据是政治权利,它有别于按生产要素进行的分配。

税收制度,简称税制,是一个历史的、财政的范畴,是国家财政经济制度的重要组成部分,是国家处理税收分配关系的规范。它既是国家向纳税人征税的法律依据和税收工作规程,又是纳税人履行纳税义务的法定准则。

税收制度的概念可从广义和狭义两种角度理解。广义的税收制度是指税收的各种法律制度的总称,它包括国家的各种税收法律法规、税收管理体制、征收管理制度以及税务机关内部管理制度等。狭义的税收制度是指税收法律制度,主要是从税政管理的角度来研究的税制。

税收制度又有另一种含义,即指一个国家在一定的历史条件下所形成的税收制度的结构体系,即各税类、税种、税制要素等相互配合、相互协调构成的税制体系即税制结构,如分别以流转税、所得税为主体的税制结构、以流转税和所得税并重为主体的税制结构等。它的研究对象是根据一个国家现实的生产发展水平和经济结构等情况,研究税种、税目、税率的配置和设计,为税制改革、税收立法提供理论和可行的依据。

(二) 税制与税法的关系

税收制度的核心是税法。税收的强制性,主要表现为征税是以国家法律作保证,通过立法程序,使税收制度成为税法。许多税收制度开始即以正式税法的形式出现,有些则以行政法规的形式作为过渡。所以,古今中外的税制改革总是与制定、修订税法联系在一起,税制建设与税收法制建设密不可分。

税制与税法存在密切的关系。有税必有法,每征一个新税种就要制定一个新税法;每变更一种税的税率,就要对税法作相应的调整;每废止征收一种税,就要废除一个税法。税收是国家凭借行政权力征收实物或货币,以取得财政收入和调控社会经济的手段,它必然要与社会经济实体发生各种社会经济关系。税收制度的建立是为实现国家职能服务,而税法是税制达到这一目的的保证。税收的本质反映是国家参与剩余产品分配所形成的分配关系,反映国家占有剩余产品的分配份额;税法则是从法律上肯定国家占有剩余产品的合理化,以法律形式规范国家参与国民收入分配所形成的分配关系。税法同税制的目的、本质、性质及作用等方面的内容是一致的。税制决定税法,税法为税制服务。

（三）税收制度的表现形式

1. 税收法律

税收法律，是指由全国人民代表大会及其常务委员会针对特定的税收关系制定和颁布的规范性文件。我国税收法律立法权由全国人民代表大会及其常务委员会行使，其他任何机关都没有制定税收法律的权力。在国家税收中，凡是基本的、全局性的问题，如国家税收的性质，税收法律关系中征纳双方权利与义务的确定、税种的设置、税目税率的确定等，都需要全国人民代表大会及其常务委员会以税收法律形式制定实施，并且在全国范围内普遍适用。除宪法外，税收法律具有最高法律效力，是制定税收法规、规章的法律依据。

随堂练习

【单选题】《中华人民共和国资源税暂行条例》的法律级次属于（ ）。

- A. 财政部制定的部门规章
- B. 全国人大授权国务院立法
- C. 国务院制定的税收行政法规
- D. 全国人大制定的税收法律

【答案】B

【解析】全国人大及其常委会授权国务院立法制定的4个暂行条例：《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》《中华人民共和国资源税暂行条例》《中华人民共和国土地增值税暂行条例》。

2. 税收行政法规

税收行政法规，是指国家最高行政机关即国务院根据宪法和法律制定的调整税收关系的规范性文件，其法律效力仅次于宪法和法律。国务院作为最高国家权力机关的执行机关是最高的国家行政机关，有广泛的行政立法权。我国《宪法》规定：国务院可“根据宪法和法律，规定行政的措施，制定行政法规，发布决定和命令。”行政法规作为一种法律形式，其效力低于宪法、法律，但高于地方法规、部门规章和地方规章。

随堂练习

【单选题】下列规范性文件中，属于行政法规的是（ ）。

- A. 《企业所得税实施条例》
- B. 《增值税暂行条例实施细则》
- C. 《税务代理试行办法》
- D. 《企业所得税法》

【答案】A

【解析】选项B、C属于税收部门规章；选项D属于税收法律。

3. 税收部门规章

税收部门规章，是指财政部、国家税务总局、海关总署及其他行政部门根据法律和行政法规，在本部门权限内制定的调整税收关系的规范性文件。根据有关法律规定：国务院各部、委员会根据法律和国务院的行政法规、决定、命令，在本部门的权限内，发布命令、指示和规章；各部、各委员会工作中的方针、政策、计划和重大行政措施，应向国务院请示报告，由国务院决定。其制定规章的范围包括对有关税收法律、法规的具体解释、税收征收管理的具体规定、办法等。税收规章在全国范围内具有普遍适用效力，但不得与税收法律、行政法规相抵触。

随堂练习

【单选题】下列各项税收法律法规中，属于部门规章的是（ ）。

- A. 《中华人民共和国个人所得税法》
- B. 《中华人民共和国消费税暂行条例》
- C. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
- D. 《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》

【答案】D

【解析】选项A属于全国人大及其常委会制定的税收法律；选项B属于全国人大或人大常委会授权立法；选项C属于国务院制定的税收行政法规。

4. 税收地方性法规、地方规章及自治条例和单行条例

税收地方性法规，是指由省、市、自治区以及省、自治区的人民政府所在地的市和国务院批准的较大市的人民代表大会及其常务委员会根据本地区的具体情况和实际需要，在遵循宪法、法律和行政法规的基础上，制定适合于本地区的税收方面的法规。

税收地方规章，是指由省、市、自治区以及省、自治区的人民政府所在地的市和国务院批准的较大市的人民政府根据法律和行政法规，制定适合于本地区的规章。

税收自治条例和单行条例，是指由民族自治地方的人民代表大会及其常务委员会根据当地民族的政治、经济和文化的特点制定的关于税收方面的自治条例和单行条例。

5. 税法解释

税法解释，是指由一定主体在具体的法律适用过程中对税收法律文本的意思所进行的理解和说明。也就是有关权力机关就税收法律规范在具体适用过程中，为进一步明确法律规定及如何具体运用所做出的解释，即是由国家有权机关在其职权范围内对税法做出的解释，也称有权解释。主要包括税法立法解释、税法司法解释和税法执法解释。

税法立法解释，是指全国人民代表大会及其常务委员会、相关行政机关和地方立法机关对相应的税收法律法规或地方税收法规做出的解释。税法立法解释与被解释的法律规范具有同等法律效力。

税法司法解释，是由最高人民法院和最高人民检察院在适用税法过程中做出的解释。在我国，司法解释可以作为办案适用法律法规的依据。

税法执法解释也称税法行政解释，是指国务院及其所属具体税收行政管理职能的机关和省、市、自治区以及省、自治区的人民政府所在地的市和国务院批准的较大市的人民政府根据法律和行政法规，在法定权限内所作的行政解释。税法行政解释在行政执法中一般具有普遍的法律约束力，但不具备与被解释的税收法律法规的同等效力，不能作为法庭判案的直接依据。

6. 国际税收条约、协定

国际税收条约、协定，是指我国与其他国家签订的双边或多边关于税收方面的条约、协定和其他具有条约、协定的文件。国际税收条约、协定对缔约方具有法律上的约束力。

二、税收制度的原则

税收制度的原则是确立税收征纳关系的准则。它既是政府在设计税制、实施税法过程

中所遵循的理论准则,也是评价税收好坏、鉴别税收制度优劣、考核税务行政管理状况的基本标准。

(一) 财政原则

财政原则是指一国税收制度的建立和变革,必须有利于国家财政收入,同时也是要满足国家各方面支出的需要。自国家产生以来,税收一直是财政收入的基本来源,国家实施各种税收制度,都有财政收入的目的。简言之,如果国家的财政收入是无足轻重的,税收也就没有存在和发展的必要。

(二) 公平原则

公平原则是就收入分配而言的,也就是政府征税要使各个纳税人承受的负担与其经济状况相适应,并使各纳税人之间的负担水平保持均衡,包括税收的普遍原则和平等原则。

1. 普遍原则

普通原则即除特殊情况外,税收应由本国全体公民共同负担,在纳税问题上,不允许任何阶级、阶层,任何经济成分,任何个人或法人享有免税特权。当然,基于某种经济和社会原因或依据国际惯例,应予以免税的除外。

2. 平等原则

平等原则指税收负担要公平合理地分配于社会各成员身上。现代社会的公平原则主要指平等原则,该原则具体体现在如下两个方面:

(1) 税收负担的横向公平。即纳税条件(或纳税能力)相同的人应当缴纳等量税额,它反映了人与人之间最基本的平等权利,它是人们追求的理想目标。所以,国家在设计税收制度的过程中,应当把横向公平置于重要位置。

(2) 税收负担的纵向公平。又称垂直公平,即纳税条件(或纳税能力)不同的人应当缴纳不同的税额。富裕阶层收入较多,纳税能力较强,自应承担较重的税收负担;贫困阶层收入低,纳税能力弱,当然应承担较轻的税负,甚至不纳税。

(三) 效率原则

效率原则,是指税制的建立应有利于促进宏观和微观经济效益的提高,有利于税收行政管理效率的提高。

1. 税收制度的经济效率

税收制度的经济效率是指征税对经济运行效率的影响,宗旨是征税必须有利于促进经济效益的提高,也就是有效地发挥税收的经济调节功能。税收作为一种重要的再分配工具,可以在促进资源合理配置、刺激经济增长等方面发挥重要作用,但也可能扭曲资源配置格局,阻碍经济发展。税收效率体现在它对经济运行的影响和干预上。从一定意义上说,税收的效率原则就是要求国家征税给经济造成的额外负担最小化,额外收益最大化,从而最大限度地促进经济效益的提高。

税收视野 1-1



拉弗曲线理论
的简易理解

2. 税收制度的行政效率

税收制度的行政效率即税收制度本身的效率,是指国家应以最小的税收成本获得尽可能多的税收收入,包括税收征税费用和纳税费用两个方面。

征税费用是指税务部门在征税过程中所发生的各种费用。比如税务机关的房屋建筑、设备购置和日常办公所需的费用,税务人员的工薪支出等。这些费用占所征税额的比重即为征税效率。征税效率的高低和税务机关本身的工作效率又是密切相关的,而且对于不同的税种,其征税效率也存在差异。一般而言,所得税的征收,单位税额所耗费的征税费用最高,增值税次之;而按销售额征收的销售税,单位税额耗费的征收费用又低于增值税。

纳税费用是指纳税人依法办理纳税事务所发生的费用。比如,纳税人完成纳税申报所花费的时间和交通费用,纳税人雇用税务顾问、会计师所花费的费用,公司为个人代扣代缴税款所花费的费用等等。

提高税收的行政效率,一方面需要采用现代化的征管手段,减少不必要的人力、物力和财力上的消耗和占用,从技术上和工作作风上提高工作效率,节约征管费用;另一方面需要简化税制,使纳税人易于理解和掌握,并在税务机构设置和纳税方法上给纳税人以便利,从而降低纳税费用。

法国路易十四时代的财政大臣、政治家让·科尔伯特曾指出,“征税的艺术就像从鹅身上拔毛,既要多拔鹅毛,又要少让鹅叫。”现在,各国经济学家正致力于征税公平和效率的研究,希望能以更好的制度安排来完成效率与公平更合理的搭配。我们认为税收的公平与效率是互相促进、互为条件的统一体。效率是公平的前提,如果税收活动阻碍了经济发展,影响了GDP的增长,尽管是公平的,也是无意义的;公平是效率的必要条件,尽管公平必须以效率为前提,但失去了公平的税收也不会提高效率。发展中国家实行“效率型”税制及政策比实行“公平型”税制及政策更能促进本国经济腾飞;而发达国家实行“公平型”税制更有益于社会安定。我国属于发展中国家,在税制和税收政策的选择运用上应实行“效率型”兼顾公平的原则,特别是对于国有企业,更应充分发挥税收效率原则,制定相应的税收政策帮助和扶持其尽快摆脱困境,走上健康发展轨道。

税收视野 1-2



帕累托最优——
效率的衡量

三、税收制度的功能

(一) 税收制度是税收职能作用的实现形式

税收职能是指税收所具有的内在功能,税收作用则是税收职能在一定条件下的具体体现。税收的职能作用主要表现在组织财政收入、调控经济运行和监督经济活动等三个方面。组织财政收入是税收的基本职能。税收具有强制性、无偿性、固定性的特点,筹集财政收入稳定可靠。税收的这种特点,使其成为世界各国政府组织财政收入的基本形式。目前,我国税收收入占国家财政收入的90%以上。税收作为经济杠杆,通过增税与减免税等手段来影响社会成员的经济利益,引导企业、个人的经济行

税收视野 1-3



中国历史上的
征税原则

为,对资源配置和社会经济发展产生影响,从而达到调控经济运行的目的。政府运用税收手段,既可以调节宏观经济总量,也可以调节经济结构。税收还具有监督经济活动的作用。税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域,能够综合反映国家经济运行的质量和效率。既可以通过税收收入的增减及税源的变化,及时掌握宏观经济的发展变化趋势,也可以在税收征管活动中了解微观经济状况,发现并纠正纳税人在生产经营及财务管理中存在的问题,从而促进国民经济持续健康发展。要实现税收的职能作用,就必须制定相应的科学完善的税收制度,明确征税人和纳税人的权利和义务,通过其权利的行使和义务的履行来实现税收的职能作用。

随堂练习

【单选题】税法具有义务性法规的这一特点是由税收的()特点所决定的。

- A. 强制性、固定性
- B. 无偿性、固定性
- C. 无偿性、强制性
- D. 权利、义务对等

【答案】C

【解析】税法属义务性法规这一特点是由税收的无偿性、强制性特点所决定的。

(二) 税收制度是维护正常税收秩序的法律保障

税收征纳是税收分配活动的核心内容,税收职能的实现有赖于税收征纳活动的有序、有效实施。由于税收经济利益的单方面转移,要确保税收征纳活动的有序、有效实施,必须制定相应的税收法律规范,依靠法律的权威性,保证征税人和纳税人的权利得到充分行使,义务得到全面履行。因此,税收制度是征纳双方共同遵守的行为规范,是维护正常税收秩序的法律保障。

第二节

税制构成要素

税收制度要素是指构成税收范畴的基本因素,是税收内容的具体表现。一国税收制度首先要解决的问题包括:对什么征税、对谁征税、征多少税、如何征税、纳税人违反税法规定应受何种处罚等,这些基本问题构成了税收制度的要素,其中征税对象、纳税人、税率是税制构成的基本要素,纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收优惠和违章处理是税制构成的其他要素。

一、税制构成基本要素

税制构成的基本要素是指纳税人、征税对象和税率。由于这三个要素回答了由谁纳税、对什么征税、征多少税等最基本的税收问题,能够直接反映税收分配关系,所以相对于其他税制要素而言,是最基本的要素,也是税制诸要素的核心与重点内容。

（一）纳税人

纳税人亦称纳税义务人或纳税主体，指税法上规定直接负有纳税义务的单位和个人，它规定了税款的直接承担者。不同的税种有不同的纳税人。纳税人必须依法纳税并服从国家的税务管理，如有违犯，税务机关有权依法给予处罚。如增值税的纳税人是在中国境内销售货物、进口货物或者提供加工、修理修配劳务和应税行为的单位和个人。纳税人包括自然人和法人。在实际纳税过程中，与纳税人相关的概念有：代扣代缴义务人、负税人、纳税单位。

1. 扣缴义务人

扣缴义务人，是“代扣代缴义务人”的简称，是指税法规定的有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人。当纳税人发生应税行为直接缴税有困难时，国家为了防止纳税人偷逃税款，保证税款及时足额入库，税法中须明确扣缴人扣缴税款的具体规定。如个人所得税法中规定，纳税人取得的各项应税所得有支付单位的，以支付单位为扣缴人。

2. 负税人

负税人，即最终负担税收的单位和个人。负税人与纳税人是两个不同的概念，纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人，负税人是税款的最终承担者或实际负担者。纳税人与负税人可能是一致的，也可能是不一致的。关键在于纳税人缴纳税款后是否将税款转嫁或转移给第三者，如果纳税人通过一定的途径把税款转嫁给别的单位和个人负担，纳税人就不再是负税人，如对烟、酒、化妆品等消费品采取高价高税政策，纳税人虽是企业，但税款已包括在商品的价格之中，负税人是消费者。如果纳税人未能把税款转嫁出去，则纳税人同时也就是负税人，如个人所得税，税收直接由纳税人自己负担，纳税人本身就是负税人。税法中并没有负税人的规定，并不规定税款最终由谁负担，只规定由谁缴纳税款。

3. 纳税单位

纳税单位，是指申报缴纳税款的单位，是纳税人的有效集合。所谓有效集合，就是为了征管和缴纳税款的方便，可以允许在法律上负有纳税义务的同类型纳税人作为纳税单位，填写一份纳税申报表。比如，个人所得税，可以单个人为纳税单位，也可以夫妇俩为纳税单位，还可以一个家庭为纳税单位，目前我国采取的是以单个人为纳税单位。企业所得税可以每个分公司为一个纳税单位，也可以总公司为一个纳税单位。

税收视野 1-4



纳税人与负税人的区别

（二）征税对象

征税对象亦称征税客体，指对什么征税，即国家征税的标的物。它规定了每一种税的征税界限，是一种税区别于另一种税的主要标志。每一种税一般都有特定的征税对象。

征税对象可以从质和量两方面进行划分，质的具体化是征税范围和税目；量的具体化是计税依据和计税标准，它们与税类、税种、税基、税源等共同补充和延伸了征税对象的

功能并使其具体化。

(1) 征税范围。亦称课税范围,是指税法规定征税对象的具体内容或范围,即课征税收的界限。凡是列入征税范围的,都应征税。

(2) 税目。亦称课税品目、征税品目,是税法规定应征税的具体项目,是征税对象的具体化。税目体现了征税的广度,反映各税种具体的征税范围。

(3) 计税依据。它是指计算应纳税额所依据的标准,即根据什么来计算纳税人应缴纳的税额。一般来说,从价计征的税收以计税金额为计税依据,计税金额是指征税对象的数量乘以计税价格的数额;从量计征的税收以征税对象的重量、容积、体积、数量为计税依据。

(4) 计税标准。它有两个含义:一是指划分征税对象适用税目税率所依据的标准;二是指计算应纳税额的依据,与计税依据同义。

(5) 税类。税类是国家税收制度中税收类别的简称。世界各国普遍实行复税制,税收分类是税收征管科学化的前提。为了研究对比和加强管理的需要,常按一定的标准把各种基本相同类似的税种归为一类,形成各个税类,亦称税系。每一类中,可以只包含一个税种,也可以包含数个税种。税类之间相互联系、相互配合,构成税制结构的一个最基本层次。

(6) 税种。税种是国家税收制度中的税收种别的简称,主要是根据征税对象的不同,将税收划分为若干不同的税种。一个税种(一种税收)一般由若干税制要素构成。

(7) 税基。税基是据以计算应纳税额的基数。包括实物量和价值量两类。前者如土地的亩数、房屋的间数、车船的辆数及吨位数等。后者如商品的销售收入金额及个人以及企业的所得额等。税基是计税依据之一。在税率未变情况下,扩大税基会增加税额,缩小税基会减少税额。税基又制约着税率的具体形式和使用标准。在税基为实物量时,税率多为定额税率。在税基为价值量时,税率多为百分比形式的比例税率或累进税率。如果实行累进税率,随着税基的增大,税率也不断提高。税基与征税对象数量有联系,但也有区别。两者的联系表现为,在许多情况下,税基直接是征税对象数量的某种表现形式,如在对商品征税时,税基是销售额等。两者的区别表现为,在有的情况下,税基只是征税对象的一部分,而不是它的全部。如对企业所得征税时,征税对象数额是全部所得额,税基则是从中作了一些扣除之后的余额,在对个人所得征税时,税基则是全部所得中超过免征额的部分。

(8) 税源。指税收的源泉,即税收的最终出处。从根本上讲,税源来自当年创造的社会剩余产品。具体到每种税,则有各自的经济来源。研究和把握税源的发展变化,对于制定相应的税收政策和税收制度涵养税源,开辟新税源,以及增加税收收入都有重要意义。

(三) 税率

税率是应纳税额与征税对象数额(量)之间的法定比例,是计算税额和税收负担的尺度,体现征税的程度,是税收制度的中心环节,是税收制度中最活跃、最有力的因素。税率的高低,直接关系到国家财政收入和纳税人的负担,同时也反映着国家经济政策的要求。在征税对象既定的前提下,税率形式的选择和税率档次的设计,决定着税收规模和纳

税人的负担水平以及纳税人之间的税负水平。税率一般分为比例税率、累进税率和定额税率；不同税率又可细分为若干税率形式。

1. 比例税率

比例税率是指对同一征税对象，不论数额大小，均按同一比例计征的税率。一般适用于商品流转额的征税。在具体运用上，比例税率又可分为产品比例税率、地区差别比例税率、幅度比例税率。

随堂练习

【多选题】下列各项中，采用比例税率征收的有（ ）。

- A. 增值税
- B. 消费税
- C. 城镇土地使用税
- D. 城市维护建设税

【答案】AD

【解析】消费税有的采用比例税率，有的采用定额税率；城镇土地使用税采用定额税率。

2. 累进税率

累进税率是指随征税对象数额或相对比例的增大而逐级提高税率的一种递增等级税率，即按征税对象或相对比例的大小，划分为若干不同的征税级距，规定若干高低不同的等级税率。征税对象数额或相对比例越大，规定的等级税率越高；反之，税率越低。累进税率又可分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率、超率累进税率、超倍累进税率等几种。其中使用时间较长和应用较多的是超额累进税率。

全额累进税率是指按征税对象的绝对数额划分征收级距，就纳税人征税对象全部数额按与之相应的各级距税率计征的一种累进税率，即一定征税对象的数额只适用于一个等级的税率。

超额累进税率是指按征税对象的绝对数额划分征收级距，就纳税人征税对象全部数额中符合不同级距部分的数额，分别按与之相应的各级距税率计征的一种累进税率，即一定征税对象的数额会同时适用几个等级的税率。

为解决超额累进税率按原理计税在技术上的复杂性，实际工作中通常采用经过简化的计税方法，即“速算扣除数法”。其基本原理是先按全额累进方法确定该征税数额的税率，并计算出一个税额，然后减去相应的速算扣除数，结果即为按超额累进税率方法计算的税额。

超率累进税率指按征税对象数额的相对比率划分征收级距，就纳税人征税对象全部数额中处于不同级距部分的数额，分别按与之相对应的各级距税率计征的一种累进税率。它以征税对象的某种比率作为累进依据。

随堂练习

【单选题】采用超率累进税率征收的税种是（ ）。

- A. 资源税
- B. 土地增值税
- C. 个人所得税
- D. 企业所得税

【答案】B

【解析】土地增值税采用超率累进税率。