

普通高等教育『十三五』规划教材

主编◇王玉琴 张群丽

中国税制



立信会计出版社

普通高等教育『十三五』规划教材

主 编 ◇ 王玉琴 张群丽
副主编 ◇ 张 澜 陈汉芳

中国税制



立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税制/ 王玉琴,张群丽主编. —上海: 立信
会计出版社, 2017. 6

普通高等教育“十三五”规划教材

ISBN 978-7-5429-5493-0

I. ①中… II. ①王…②张… 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 145586 号

策划编辑 财 汇
责任编辑 方士华
封面设计 南房间

中国税制

Zhongguo Shuizhi

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	16.75		
字 数	400 千字		
版 次	2017 年 6 月第 1 版		
印 次	2017 年 6 月第 1 次		
印 数	1—3100		
书 号	ISBN 978-7-5429-5493-0/F		
定 价	35.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换



前 言

税收收入是国家财政收入最主要的来源。马克思指出：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”“国家存在的经济体现就是捐税”。恩格斯指出：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。”19世纪美国法官霍尔姆斯说：“税收是我们为文明社会付出的代价。”西方有句谚语：“世界上只有两件事情是不可避免的：一是死亡；二是纳税。”我国《宪法》规定，每个公民都有依法纳税的义务。

既要依法纳税，又要保障纳税人自身的合法权益。因而，税法知识和技能成为财经、管理、法律类专业知识结构中不可或缺的组成部分。同时，税法也是国家多种资格考试（如税务师、注册会计师、资产评估师、司法人员、会计职称等）的必考内容。

中国税制是一门系统反映我国现行税收政策和税收制度的学科，也是我国经济管理类课程体系中的一门基础课程和骨干课程。本书的主要内容包括税法概述、增值税法、消费税法、关税法、特别目的税法、资源税法、财产行为税法、企业所得税法、个人所得税法以及税收征收管理法等。教材的编写强调了税法知识体系的完整性，在教材内容上涵盖了我国现行的17个税种的全部征收管理制度，并在各税种的税收制度中，尽可能多地介绍主要的征管制度，使学生能够了解我国完整的税制结构和税收制度体系，且力图在教材中反映我国现行税收制度和税收实践的发展情况，做到理论性与应用性的紧密结合。

2015年，针对我国社会经济形式的发展变化情况，我国税收制度又作了部分调整 and 改革，同时税收征管制度也在进一步完善。从2012年提出“营改增”试点到2016年全面推行“营改增”，营业税废止的同时也增加了增值税的内容，2017年对增值税税率提出了简化。这些税收制度改革和税收征管制度改革的内容，已及时补充到了教材中供大家参考和学习。

本书参与编写的老师均为长期在教学一线从事教学的优秀教师，具有丰富的教学经验。在编写方面，我们以现行税收法律为依据，力求做到深入浅出、通俗易懂，结合案例，准确阐述税法的基本理论、基本知识和基本业务，坚持科学性、系统性与实用性的统一。

本书由王玉琴老师、张群丽副教授任主编，张澜副教授、陈汉芳老师任副主编。各章执笔人分别如下：张群丽负责全书的框架结构审核，王玉琴负责第一章、第二章、第三章、第四



章的编写,陈汉芳负责第五章、第六章、第七章、第十章的编写,张澜负责第八章、第九章的编写。

由于税收理论在不断发展,国家税法也在不断改革和完善,加上编者水平有限,因此,本书疏漏和不妥之处在所难免,欢迎读者批评指正,以便使本书得以不断充实完善。立信会计出版社为本书的出版付出了辛勤的劳动,在此表示感谢。同时,本书的编写参考了许多国内同仁的研究成果与有关教材,书中未能一一注明,再次谨表歉意并致谢忱。

编者

2017年6月



目 录

第一章 税法概论	1
第一节 税收概念及特征	1
第二节 税法与税制	3
第三节 税法构成要素	7
第四节 税法制定与实施	13
第五节 我国现行税收法律体系	16
复习思考题	18
第二章 增值税法	22
第一节 增值税概述	22
第二节 增值税的征收范围、纳税人和税率	25
第三节 增值税的计算	31
第四节 增值税的减免和出口退税	41
第五节 增值税征收管理	45
第六节 增值税专用发票的使用及管理	47
复习思考题	48
第三章 消费税法	53
第一节 消费税法概述	53
第二节 消费税的征收范围、纳税人和税率	55
第三节 消费税的计算	58
第四节 消费税征税环节的特殊规定	67
第五节 消费税的减免和出口退税	70
第六节 消费税征收管理	71
复习思考题	72



第四章 关税法	77
第一节 关税概述	77
第二节 关税征收范围、纳税人和税率	78
第三节 关税的计算	80
第四节 关税的减免税	82
第五节 关税征收管理	83
第六节 行李和邮递物品税	84
复习思考题	85
第五章 特别目的税法	88
第一节 城市维护建设税法	88
第二节 车辆购置税法	90
第三节 耕地占用税法	93
第四节 土地增值税法	96
第五节 烟叶税法	112
复习思考题	112
第六章 资源税法	117
第一节 资源税法	117
第二节 城镇土地使用税法	124
复习思考题	131
第七章 财产行为税法	136
第一节 房产税法	136
第二节 契税法	141
第三节 车船税法	147
第四节 印花税法	152
复习思考题	161
第八章 企业所得税法	166
第一节 企业所得税概述	166
第二节 企业所得税的征税对象、纳税人和税率	168
第三节 应税所得额的确定	170
第四节 企业所得税的减免	184
第五节 企业所得税应纳税额的计算	188
第六节 企业所得税征收管理	192
复习思考题	193



第九章 个人所得税法	197
第一节 个人所得税法概述	197
第二节 个人所得税征税对象、纳税人和税率	198
第三节 个人所得税应纳税额的计算	203
第四节 个人所得税减免	210
第五节 个人所得税征收管理	211
复习思考题	216
第十章 税收征收管理法	220
第一节 税收征管法概述	220
第二节 税务管理	223
第三节 税款征收	233
第四节 税务检查	245
第五节 法律责任	248
复习思考题	253

第一章 税法概述

【学习目的】掌握税收法律关系的构成要素,理解并掌握税法按照不同标准的分类和纳税人、征税对象、税率等税法的基本构成要素;熟悉税收的概念及特征;了解我国税法的制定机关以及我国现行的税收法律制度。

第一节 税收概念及特征

一、税收的概念

税收是指国家(有时又称政府),为了实现其职能,并满足社会公共需要,凭借其政治权利,依照法律规定,向社会成员强制、无偿征收以取得财政收入的一种特定分配形式。它是人类社会经济发展到一定历史阶段的产物。

税收的这一概念,包含了以下几层基本含义。

(一) 税收是国家取得财政收入的一种形式

税收首先体现为国家为提供公共产品而取得的一种财政收入形式,从古到今,国家取得财政收入的形式多种多样,但使用时间最长、运用范围最广、积累财政资金最有效的,就是税收这种财政收入形式。我国自1985年开始,财政收入的90%以上均来自于税收收入。

(二) 国家征税的目的是为了实现其公共职能,提供社会公共产品

国家在履行社会公共职能、满足社会公共需要的过程中,必然要有相应的财力、物力的消耗。而征税就可以保证这种需要的基本来源,即国家征税的目的是为了满足国家提供公共商品的财政需要。

(三) 税收的征税主体是国家,征税的依据是国家政治权力

税收是国家为了履行其向社会提供公共商品的职能的需要而存在的,相应的,行使征税权的主体必然是国家,且征税办法由国家制定,征税活动由国家组织,税收收入由国家支配管理。而社会产品的分配必须依托于一定的权力,国家作为一种公共权力并不是抽象的存在,而是由军队、警察、监狱、法庭等政权机构和各种行政机构组成的,要维持这些机构的存在并正常地发挥其职能,就需要占有和消耗一定数量的社会产品,国家并不直接从事物质资料的生产,只能凭借其所拥有的政治权力去强制地占有的一部分社会产品。

(四) 税收要借助于法律形式进行征收

法律是体现国家意志,强制性地调整人们行为的社会规范,它适用于社会生活的方方面面,各国政府都通过立法和执法程序使税收制度和征管制度法律化,以便把整个税收活动纳入规范、有序的轨道。

(五) 税收是对国民收入的再分配

税收是国家参与社会产品或国民收入分配的一种重要手段,是国家取得财政收入的一种主要形式,是各种生产要素凭借其所有权在经济领域对国民收入进行初次分配基础上进行的,具有国民收入再分配的性质。

二、税收的特征

1. 本质特征

税收的本质是一种强制性的分配关系,目的是为了满足不同国家实现其职能的支出需要。国家是具有阶级性的统治机关,由于国家不直接生产产品,但在执行职能的过程中要消耗社会产品,这样就产生了国家筹集经费的必要性。国家在实现职能的过程中的支出大多是无偿性质的,因而国家只能用强制、无偿的手段来筹集经费,税收就是实现国家这一职能的基本手段。

2. 形式特征

税收的本质决定了与其他财政收入形式相比,税收具有强制性、无偿性和固定性三个基本特征。这就是所谓的税收的“三性”。

(1) 税收的无偿性。即非直接返还性,是指税收虽然最终用之于民,但政府征税与具体纳税单位和个人受益之间并不存在一一对等或对应的交换关系。它包括纳税人税收支出的无报酬性和非返还性,前者是指国家征税以后,不再返还纳税人,后者是指纳税人缴纳的税收与国家为其提供的公共商品之间不存在对等关系。

(2) 税收的强制性。即税收的法律性,是指国家凭借其政治权力,通过法律形式按法定的征收标准进行的强制课征。对负有纳税义务的主体而言,税收是一种非自愿的、受法律保护的强制形式,在国家税法规定的范围内,任何单位和个人都必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。税收的这一特性有利于国家维护社会整体利益,实现国家职能,体现了国家意志。

(3) 税收的固定性。税收的固定性是指税收课征的依据是税法,国家在征税之前,就通过法律形式,把应开征的税种、征税范围等规定下来,由征纳双方共同遵守。税收的固定性既包括其内容固定,如时间上连续、征税对象或税率固定;又包括其确定方式和表现形式固定,因为税法是由有立法权的国家机关按法定程序制定、颁布和实施的,税法体系完整、统一。当然税收的固定性特征只是表明税收在一定时期内具有相对的稳定性,未经严格的立法程序,任何主体对征税标准不得随意变更或修改,但随着经济的发展变化,税收可依法进行调整,如近年我国依法对《企业所得税法》《个人所得税法》等进行了一定程度的调整。

税收的三性是相互依存、不可分割的统一体。税收的征收具有无偿性,依靠国家政治权力实行强制征收,但是,要保证这种分配活动的有效和有序,维护国家和纳税人双方正当的利益,就有必要通过法律形式来规范征纳双方的行为。

三、税收的职能

税收的职能是税收分配关系本身所固有的内在功能,是由税收的本质决定的,是税收本质的具体体现,它是客观的、不以人们主观意志为转移的。

税收职能可以从两个方面考察:首先,税收作为政府提供公共商品,满足社会公共需要的价值补偿所具有的功能;其次,税收作为政府履行职责的政策工具所具有的功能。税收的这种功能可以概括为财政收入职能、资源配置职能、收入分配职能和宏观调控职能。后三者



又可以笼统的称为税收的调节职能。

(一) 财政职能

财政职能即税收的收入职能。税收是国家组织财政收入的重要手段,通过参与社会产品和国民收入的分配,将社会产品的一部分转变为国家所有,以满足国家需要。从历史来看,税收自产生以来一直是国家组织财政收入的工具,当今世界许多国家税收收入已经达到本国财政收入的90%以上;从社会再生产的各个环节来看,税收渗透到物质生产、商品流通、收入分配、社会消费等各个领域。由于税收具有强制性、无偿性、固定性的特征,而且组织收入具有十分广泛的领域,另外,它是其他组织收入形式所不可替代的重要手段。因此,税收财政职能是税收首要的和基本的职能。

(二) 调节职能

调节职能是指通过税收分配,调节社会总需求与总供给的平衡,对资源配置、国民经济的地区分配格局、产业结构、社会财富分配和居民消费结构等进行调节的功能。该职能按照调节的对象进一步可分为经济运行职能和调节收入分配的职能,前者又称为税收的经济职能,后者又称为税收的社会职能。

1. 税收的经济职能

税收之所以具有经济职能,是因为税收客观上既具有满足国家调节经济需要的职责,又具有满足国家调节经济需要的能力。

2. 税收的社会职能

税收的社会职能也就是税收调节社会财富分配的职能。税收作为一种社会再分配的手段,通过调整社会经济活动中各个利益主体的经济利益,影响并改变利益主体的收入,进而调整社会成员在社会收入分配上的格局。

第二节 税法与税制

一、税法的概念

所谓税法,是指由国家制定的用以调整国家与纳税人之间在税收征纳活动方面的权利与义务关系的法律规范的总称。它是国家依法征税、纳税人依法纳税的行为规范,是国家法律的重要组成部分。它旨在保障国家利益和纳税人的合法权益,维护社会经济秩序和税收征纳秩序,保证国家的财政收入。

税法的含义可以从以下几个方面理解:

首先,税法的调整对象是税收关系,包括税收体制关系、税收征纳关系、税收管理关系等。

其次,税法是调整税收关系的一系列税收法律规范的总称。

再次,税法是由国家权力机关或其授权的行政机关制定的。我国的立法机关是国家最高权力机关(全国人民代表大会)或其授权机关(国务院、地方人民代表大会、财政部、国家税务总局等)。

税法与税收密不可分,税法是税收的法律表现形式,税收则是税法所确定的具体内容。税收以税法作为其依据和保障,税收活动应遵循税法的相应规定进行,同时税法的内容反映了国家和社会在一定时期内对税收收入和税收活动的客观需要,对税收的有序进行和税收



目的的实现起着法律保障的作用。

二、税法的功能

(一) 税法是国家组织财政收入的法律保障

为了保证税收组织财政收入职能的发挥,必须通过制定税法,以法律形式确定企业、单位和个人履行纳税义务的具体项目、数额和纳税程序,惩治偷逃税款的行为,防止税款流失,保证国家依法征税,及时足额地取得税收收入。

(二) 税法是国家宏观调控经济的法律手段

税收作为国家的宏观调控重要手段,通过制定税法,以法律的形式确定国家与纳税人之间的利益分配关系,调节社会成员的收入水平,调整产业结构和社会资源的优化配置,使之符合国家的宏观经济政策。

(三) 税法对维护经济秩序有重要作用

由于税法的贯彻执行,涉及从事生产经营活动的每个单位和个人,一切经营单位和个人通过办理税务登记、建账建制、纳税申报,其各项经营活动都将纳入税法的规范制约和管理范围,这样税法就确定了一个规范有效的纳税秩序和经济秩序。

(四) 税法能有效地保护纳税人的合法权益

由于国家征税直接涉及纳税人的利益,如果税务机关随意征税,就会侵犯纳税人的合法权益,影响纳税人的正常经营,这是法律所不允许的。

三、税收法律关系

税收法律关系是指由税收法律规范调整 and 确认的国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中所形成的权利和义务关系。税收法律关系的实质,既是税收征纳关系在法律上的体现,侧重于国家依法强制征税和纳税人依法无偿纳税的内容;又是税收分配关系在法律上的表现,侧重于国民收入在国家和纳税人之间的分配和再分配以及由此形成自身财政收入的全过程。

(一) 税收法律关系的构成

税收法律关系在总体上和其他法律关系一样,都是由主体、客体和内容构成的,但在三方面的内涵上,税收法律关系又具有一定的特殊性。

1. 税收法律关系主体

税收法律关系的主体是指在税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人,即税收法律关系的参与者。可分为权利主体和义务主体,即享有权利的一方当事人和应承担义务的一方当事人,两者是相对而言的;也可以分为征税主体和纳税主体。

征税主体是指税收法律关系中享有征税权利的一方当事人,即代表国家行使征税职责的税务行政执法机关,包括国家各级税务机关、海关等。在我国,各级税务机关是指国家税务局、地方税务局及其分局;海关是国家的进出关境监督管理机关,如海关征收关税、代征进口环节的增值税和消费税等。

纳税主体是指税收法律关系中负有纳税义务的一方当事人,即依法直接负有纳税义务的自然人、法人和其他组织。我国在确定纳税主体时,采取属人兼属地原则,即在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国



企业或组织,都是我国税收法律关系的纳税主体。税款扣缴义务人和纳税担保人在一定条件下也是纳税主体。

在税收法律关系中,权利主体双方法律地位平等,但是因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系,所以双方的权利与义务又不对等。

2. 税收法律关系客体

税收法律关系的客体是指税收法律关系主体双方的权利和义务所共同指向的对象,即征税对象。例如,所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得;财产税法律关系的客体即是财产;流转税法律关系客体是纳税人生产、经营或提供劳务所发生的流转额。

3. 税收法律关系内容

税收法律关系的内容是指税收法律关系主体所享有的权利和应当承担的义务,这是税收法律关系中最实质的方面,是税法的灵魂所在。它具体规定了税收法律关系主体可以有什么行为,不可以有什么行为,若违反了这些具体规定,应承担什么相应的法律责任等。

征税主体的权利主要表现为依法进行征税、税务检查以及对违章者进行处罚;其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导解读税法,及时把征收的税款解缴入库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

纳税主体的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请复议和提起诉讼权等。其义务主要是按税法规定办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

四、税法分类

税法体系中按各税法的立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、职能作用的不同,可分为不同类型的税法。

(一) 按照税法的基本内容和效力的不同,可分为税收基本法和税收普通法

税收基本法是规定税收性质、税收立法、税种、税收制度和税务机构以及征纳双方的权利与义务等基本内容的法律规范。它是税法体系的主体和核心,在税法体系中起着税收母法的作用。我国中央人民政府 1949 年发布的《全国税政实施要则》就具有税收基本法的性质。我国目前还没有制定统一的税收基本法。税收普通法是根据税收基本法的原则和指导思想,对税收基本法规定的事项分别立法实施,如《增值税暂行条例》《企业所得税法》《资源税法》等。

(二) 按照税法的功能效用的不同,可分为税收实体法和税收程序法

税收实体法主要是指确定税种立法,具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。例如《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国企业所得税法》就属于税收实体法。税收程序法是指税务管理方面的法律,主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等。《中华人民共和国税收征收管理法》就属于税收程序法。

(三) 按照税法规定的征税对象的不同,可分为流转税法、所得税法、资源税法、财产税法和行为目的税法

(1) 流转税法是规定商品、货物的流转额和劳务收入额征税的法律规范,主要包括增值税、消费税、关税等税的税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有着密切联系。流



转税种是我国税收体系的主体税种,尤其是其中的增值税。

(2) 所得税法是规定对纳税单位和个人获取的各种应税所得额征税的法律规范,主要包括企业所得税、个人所得税等税的税法。其特点是可以直接调节纳税人收入,发挥其公平税负和调整分配关系的作用。所得税法被世界各国所普遍运用。

(3) 财产税法是规定对纳税人财产的价值或数量征税的法律规范,主要包括房产税、车船使用税、遗产税、契税等税的税法。财产税法一般以课征财产富有者以平均社会财富,课征财产闲置者以合理有效使用为目的。

(4) 资源税法是规定对纳税人开发、利用各种资源的数量或价值征税的法律规范,主要包括资源税、土地税等税的税法。其特点是调节因自然资源或客观原因所形成的级差收入,保护合理使用各种资源。

(5) 行为目的税法是规定对某些行为及为实现国家特定政策目的征税的法律规范,主要包括城市维护建设税、印花税、屠宰税等税的税法。其特点是设置或废止比较灵活,有助于国家限制和引导某些特定行为。

(四) 按照主权国家行使税收管辖权的不同,可分为国内税法、国际税法、外国税法等。国内税法一般是按照属人或属地原则,规定一个国家的内部税收制度。国际税法是指国家间形成的税收法律制度,主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等。外国税法是指外国各国政府制定的税收法律制度。

五、税制

(一) 概念

税制即为税收制度,是在税收分配活动中税收征纳双方所应该遵守的行为规范的总和。是国家以法律或法令形式确定的各种课税办法的总和,反映国家与纳税人之间的经济关系,是国家财政制度的主要内容。是国家以法律形式规定的各种税收法令和征收管理辦法的总称。

税收制度有广义和狭义之分。广义的税收制度是指一个国家设置的由各个税种组成的税收体系及各项征收管理制度。其主要内容包括各种税收法律、条例、办法、暂行规定等税收基本法规以及税收管理体制、税收征管制度和税收计划、会计、统计制度等。狭义的税制是指具体税种的课征制度。它是由若干税收要素构成,如纳税人、课税对象、税率、减免税、纳税期限、纳税环节、纳税地点等。

(二) 税制的功能

1. 税收制度是税收分配的法律依据

税收制度是税收分配赖以进行的直接依据,是经国家权力机关和行政机关制定并公布实施的法律规范。它为税务机关提供了征税的法律依据,为企业、单位和个人提供了纳税的法律准绳,使整个税收分配纳入有序的法制轨道。

2. 税收制度是税务机关的工作规程

税收制度对纳税人、课税对象、税率等都作了明确规定,从而为税务机关的工作提供了行为准则和工作规程,为考核、检查税务机关及税务人员的工作质量与效果提供了客观标准。

3. 税收制度是税收作用实现的法律保证

税收的作用不可能自发实现,而要通过税收制度的强制实施予以保障,离开了税收制度的法律保证,税收作用是无从发挥的。

(三) 税法与税制的关系

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。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。税收立法是税收工作的基本建设。

税法是一个总称,在实践中,它是通过多种法规来体现的。一方面体现在宪法、刑法、民法等国家的基本法规和概括性税法中,另一方面则体现在各种单行税法中。一般来讲,有一个税种就有一个单行税法。

税法是税收制度的核心。在征税过程中,国家依据税法征税,纳税人按照税法纳税,因此,税法是征纳双方共同遵守的准则,是征税的基本依据。在税法中,不仅要规定对谁征,对什么东西征,征多少,而且还要规定征纳的程序和征管的方法。任何税收制度,只有得到法律的确认、保护和推动,才能充分发挥其功能。因此,历史上税制改革总是和改变税法联系在一起,而税制建设也总是和税收法制建设密不可分的。

第三节 税法构成要素

税法要素又称课税要素,是税法具有的共同的基本构成要素的总称。各国税收制度、税法内容不尽相同,但税收实体法中总有一些共同的要素,一般有课税对象、税目、纳税人、税率、计税依据、减税免税、纳税环节、纳税期限、纳税地点。其中,纳税人、课税对象和税率是构成税制的基本要素,解决了向谁征税,根据什么征税和征多少的问题。

一、课税对象

课税对象又称征税对象,是指征税的客观目的物,这一基本要素回答了对什么征税的问题。它是课税客体,是构成税种的最基本要素之一,是各个税种间相互区别的根本标志,每种税都应当明确规定各自的征税对象,不同的征税对象决定税种的不同性质。

国家可以根据客观经济发展的需要来选择征税对象,征税对象的正确选择,对税收制度的优化起着十分重要的作用。我国现行的税收法律、法规中,各税种分别规定了征税对象,其内容十分广泛,主要包括货物、劳务、财产、行为、收入、所得、土地等。

课税对象从总体上确定了一个税种的征收范围,可以从质和量两方面进行划分,其质的具体化有征税范围和税目,量的具体化有计税依据。

1. 征收范围

征收范围指课税对象的具体内容,或课征税收的具体界限。因此,凡列入征税范围的都应该征税,反之,则不征税。例如,我国现行增值税以销售有形动产为征收范围,而销售不动产则不属于征收范围。

2. 税目

税目指课税对象的具体内容,又称征税品目,是指税法规定的某种税的征税对象的具体项目,是征税对象在质上的具体化,体现了征税对象的广度。如我国现行消费税税目规定为烟、酒、成品油等 14 种消费品。

每一个税种都有自己的课税对象,有些课税对象包括的范围广,内容概括,有些则比较单一,为了便于征税,对范围广、内容概括的课税对象有必要通过规定税目的办法将其具

体化。

划分税目的作用是为了进一步明确征税范围。凡列入税目的都要征税,未列入的则不征税。划分税目同时还可以解决课税对象的具体归类问题,并根据归类确定税率,是确定差别税率的基础,如消费税税目表。

但税目并非是每一税种法都必须具备的内容。有些税种的征税对象简单、明确,无进一步划分税目的必要,如房产税。

3. 计税依据

计税依据是用以计算应纳税额的课税对象的数额,是课税对象的数量化,也称为税基。它与课税对象既有联系也在区别,一般来说,课税对象要说明的是对什么征税,而计税依据则要说明对课税对象的多少具体数额征税,如消费税的征税对象是税法规定的消费品,其计税依据是消费品的销售收入。

计税依据按照计量单位的性质划分,有两种情况:一是按照课税对象的价值,即货币单位计算,称为从价计征,如我国增值税以销售产品的销售额作为计税依据;二是按照课税对象的自然计量单位计算,称为从量计征,如城镇土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据。

二、纳税人

纳税人又称纳税义务人,即纳税主体,是指税法中直接规定的负有纳税义务的单位和个人。这是税法最基本的要素之一,回答了由谁来纳税的问题。通过规定纳税人可以落实税收任务 and 法律责任。每种税都要规定各自的纳税人,纳税人必须依法纳税并服从国家税务管理,如有违反,税务机关有权依法给予处罚。

与纳税人相联系的一个概念是负税人。负税人是指最终承担税收负担或实际缴纳税款的单位和个人。当税收负担不能发生转嫁时,纳税人与负税人是一致的;当税收负担可以发生转嫁时,纳税人与负税人往往是不一致的。一般来说,对所得税和财产税,纳税人同时是负税人;而在流转税中,对商品和劳务征税,容易引起价格的变化,使税收负担由生产者或销售者身上转移到消费者或购买者身上,所以负税人和纳税人往往不一致。

与纳税人相联系的另一个概念是扣缴义务人,扣缴义务人是指税法规定的负有扣缴义务的单位和个人,如个人所得税法规定以所得取得者为纳税义务人,以支付所得的单位为扣缴义务人。设定扣缴义务人的目的是为了加强税收的源泉控制,简化征税手续,减少税款流失。

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,是税制的中心环节。

在征税对象既定的情况下,税率的高低直接影响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主要标志。税率形式包括比例税率、累进税率、定额税率和其他税率形式。



(一) 比例税率

比例税率是指对同一征税对象不管其数额大小,均采用同一比例征税的税率,如适用这种税率,则应纳税额随征税对象的量等比增加。

比例税率的特点是,就同一征税对象的不同纳税人而言,其税收负担相等;同时,计算简便,符合税收效率原则。比例税率在具体运用上又分为两种:

第一种,单一比例税率,又称统一比例税率,即对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。如我国现行的企业所得税 25% 的税率规定。

第二种,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,又根据差别产生的原因不同将差别比例税率划分为:

(1) 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,如消费税等。

(2) 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。

(3) 地区差别比例税率,即区分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。

(4) 幅度比例税率,是指税法只规定一个具有上下限的幅度税率,具体税率授权地方根据本地实际情况在该幅度内予以确定。

(二) 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,就是把征税对象按一定标准划分为若干个等级并设置每一等级由低到高相应的税率。等级划分的标准可以是征税对象的金额;也可以是与征税对象相关的指标,如利润率、增长率等;还可以是征税对象某一数额的倍数。相应的累进税率分别称为金额累进税率、相对量累进税率和倍数累进税率。按照累进方式的不同,分为全数累进和超额累进。依据这两种方式和级次划分标准,可将累进税率分为全额累进税率和超额累进税率、全率累进税率和超率累进税率、全倍累进税率和超倍累进税率等。

(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,也就是在征税对象数额增加到需要提高一个等级时,应就全部征税对象按高一级税率计算应纳税额。这样,一定的征税对象的数额只适用于一个等级的税率。四级全额累进税率表如表 1-1 所示。

表 1-1

四级全额累进税率表

级次	级距(全年所得额)	税率
1	不超过 500 元的部分	10%
2	500~2 000 元	20%
3	2 000~5 000 元	30%
4	超过 5 000 元的部分	40%