



普通高等教育“十三五”规划教材
高职院校“成果导向”教改系列

税收基础

张振和 付琳 / 主编



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十三五”规划教材
高职院校“成果导向”教改系列

主编(主审) 目录 前言 第一章

第二章 第三章 第四章 第五章 第六章 第七章 第八章 第九章 第十章 第十一章 第十二章 第十三章 第十四章 第十五章 第十六章 第十七章 第十八章 第十九章 第二十章 第二十一章 第二十二章 第二十三章 第二十四章 第二十五章 第二十六章 第二十七章 第二十八章 第二十九章 第三十章 第三十一章 第三十二章 第三十三章 第三十四章 第三十五章 第三十六章 第三十七章 第三十八章 第三十九章 第四十章 第四十一章 第四十二章 第四十三章 第四十四章 第四十五章 第四十六章 第四十七章 第四十八章 第四十九章 第五十章 第五十一章 第五十二章 第五十三章 第五十四章 第五十五章 第五十六章 第五十七章 第五十八章 第五十九章 第六十章 第六十一章 第六十二章 第六十三章 第六十四章 第六十五章 第六十六章 第六十七章 第六十八章 第六十九章 第七十章 第七十一章 第七十二章 第七十三章 第七十四章 第七十五章 第七十六章 第七十七章 第七十八章 第七十九章 第八十章 第八十一章 第八十二章 第八十三章 第八十四章 第八十五章 第八十六章 第八十七章 第八十八章 第八十九章 第九十章 第九十一章 第九十二章 第九十三章 第九十四章 第九十五章 第九十六章 第九十七章 第九十八章 第九十九章 第一百章

附录 参考文献 索引

附录 参考文献 索引

附录 参考文献 索引

附录 参考文献 索引

附录 参考文献 索引

税收基础

张振和 付琳 / 主编

魏艳华 / 副主编

常州大学图书馆
藏书章

图书在版编目(CIP)数据

税收基础/张振和,付琳主编. —上海:立信会计出版社,2018.1

普通高等教育“十三五”规划教材

ISBN 978-7-5429-5653-8

I. ①税… II. ①张… ②付… III. ①税收管理—
中国—高等学校—教材 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 008938 号

策划编辑 赵新民 赵志梅
责任编辑 赵志梅
封面设计 南房间

税收基础

Shuishou Jichu

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	上海肖华印务有限公司	
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16
印 张	15.75	
字 数	375 千字	
版 次	2018 年 1 月第 1 版	
印 次	2018 年 1 月第 1 次	
印 数	1—3100	
书 号	ISBN 978-7-5429-5653-8/F	
定 价	36.00 元	

如有印订差错,请与本社联系调换

本书是根据职业教育发展的需要和职业院校会计类专业的培养目标,结合“成果导向”教育理念,贯彻以学生为中心,以能力为本位的教育理念,由编写人员根据多年的教学实践经验编写的。在编写过程中以最新的税收法律、法规为依据,并结合最新出台的税收政策对相关内容进行了更新、调整、补充、完善,使其更贴近中国税收理论、税收制度和税收征收管理的实际。本书共分为十一个学习情境,分别为:税收基础知识,增值税法,消费税法,企业所得税法,个人所得税法,城市维护建设税法和烟叶税法,关税法和船舶吨税法,资源税法、城镇土地使用税法和耕地占用税法,房产税法、契税法 and 土地增值税法,车辆购置税法、车船税法和印花税法,税务行政法制。

本书均依据最新的税收法律、法规编写而成,体系完整,结构合理,资料翔实,内容丰富。在编写过程中,以“成果导向”教育理念为指导,贯彻以学生为中心,以能力为本位的教育要求,注重学生“知识、能力、素养”的培养,设计了学习目标、知识拓展、同步练习等模块,增强了教材的趣味性、实用性,符合学生的年龄特点和兴趣需要,有助于提高学习效率,融入了“成果导向”教学改革成果,配备了课程大纲、学习评量表、双向细目表等样表,便于教师实施教学。

本书由张振和付琳担任主编,魏艳华担任副主编,白雪凤、刘鹏以及哈尔滨中翰华晨税务事务所有限公司张媛媛参加了本书编写工作。具体分工如下:学习情境一、学习情境十一由张振和编写,学习情境三、学习情境六、学习情境七、学习情境十由付琳编写,学习情境二、学习情境五由魏艳华编写,学习情境四由白雪凤编写,学习情境八、学习情境九由刘鹏编写。全书由张振和修改、总纂和定稿。

本书在编写过程中参考了很多文献资料,得到了有关专家、院校领导,以及立信会计出版社的大力支持,在此表示衷心的感谢!

限于作者水平有限,如有不足或错漏之处,敬请批评指正。

学习情境一 税收基础知识	1
学习子情境一 税法认知	2
学习子情境二 税法要素	8
学习子情境三 税收的立法与执法	12
学习情境二 增值税法	20
学习子情境一 增值税概述	21
学习子情境二 增值税征税范围	22
学习子情境三 增值税纳税义务人	28
学习子情境四 增值税税率和征收率	29
学习子情境五 增值税的税收优惠	32
学习子情境六 增值税一般计税方法	35
学习子情境七 增值税简易计税方法	48
学习子情境八 计算进口货物增值税	50
学习子情境九 使用和管理增值税专用发票	51
学习子情境十 增值税征收管理	55
学习情境三 消费税法	60
学习子情境一 消费税概述	61
学习子情境二 消费税的基本要素	61
学习子情境三 消费税应纳税额的计算	69
学习子情境四 消费税征收管理	79
学习情境四 企业所得税法	85
学习子情境一 企业所得税概述	86
学习子情境二 企业所得税基本法律规定	86
学习子情境三 企业所得税应纳税所得额的确定	89
学习子情境四 企业所得税应纳税额的计算	99
学习子情境五 企业所得税税收优惠	102
学习子情境六 企业所得税征收管理	105

学习情境五 个人所得税法	114
学习子情境一 个人所得税概述	115
学习子情境二 个人所得税应纳税额的计算	120
学习子情境三 个人所得税征收管理	134
学习情境六 城市维护建设税法和烟叶税法	139
学习子情境一 城市维护建设税法	140
学习子情境二 烟叶税法	143
学习子情境三 教育费附加和地方教育附加	144
学习情境七 关税法和船舶吨税法	148
学习子情境一 关税概述	149
学习子情境二 关税应纳税额的计算	151
学习子情境三 关税减免	155
学习子情境四 关税征收管理	157
学习子情境五 船舶吨税法	160
学习情境八 资源税法、城镇土地使用税法和耕地占用税法	167
学习子情境一 资源税法	168
学习子情境二 城镇土地使用税法	172
学习子情境三 耕地占用税法	175
学习情境九 房产税法、契税法 and 土地增值税法	182
学习子情境一 房产税法	183
学习子情境二 契税法	185
学习子情境三 土地增值税法	187
学习情境十 车辆购置税法、车船税法、印花税法 and 环境保护税法	198
学习子情境一 车辆购置税法	199
学习子情境二 车船税法	206
学习子情境三 印花税法	210
学习子情境四 环境保护税法	215
学习情境十一 税务行政法制	223
学习子情境一 税务行政处罚	224
学习子情境二 税务行政复议	228
学习子情境三 税务行政诉讼	233
附录一 会计专业培养目标、核心能力和能力指标表	240
附录二 “税收基础”课程大纲	241
附录三 “税收基础”课程单元评量参考样表	242
附录四 “税收基础”课程期末纸笔测验双向细目表	243

学习情境一

税收基础知识

教学目标

➔ 知识

1. 明晰税收和税法的区别;
2. 掌握税法各要素的概念和内容;
3. 了解税法的分类;

➔ 技能

4. 能区分税收与其他财政收入形式;
5. 能运用税收基础知识解释税收现象;

➔ 素养

6. 养成树立良好的纳税意识。

知识扩展

税 的 起 源

“税”在说文解字中的解释是，“租也，从禾从兑”。就是说，税字的一边“禾”，与意义有关，字的另一边“兑”，与发音有关。“禾”就是田禾，农作物。早在我国祖先黄帝时，或者更前一些，如传说中的神农氏，那时农业已相当发达，当时某个权力集团对辖属居民生产的农作物征收赋税，也是很可能的事情。在国家产生的同时，也就出现了保证国家实现其职能的财政。在我国古代的第一个奴隶制国家夏朝，最早出现的财政征收方式是“贡”，即臣属将物品进献给君王。当时，虽然臣属必须履行这一义务，但由于贡的数量、时间尚不确定，所以，“贡”只是税的雏形。而后出现的“赋”与“贡”不同。“赋”原指军赋，即君主向臣属征集的军役和军用品。但事实上，国家征集的收入不仅限于军赋，还包括用于国家其他方面支出的产品。此外，国家对关口、集市、山地、水面等征集的收入也称“赋”。所以，“赋”已不仅指国家征集的军用品，而且具有了“税”的含义了。有历史典籍可查的对土地产物的直接征税，始于公元前594年（鲁宣公十五年）鲁国实行“初税亩”，按平均产量对土地征税。后来，“赋”和“税”就往往并用了，统称赋税。

学习子情境一 税法认知

一、税收与税法的概念

税收是政府为了满足社会公共需要,凭借政治权力,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。把握税法的概念必须在深入理解税收内涵的基础上进行。理解税收的内涵需要从税收的分配关系本质、国家税权和税收目的三个方面来把握。

(一) 税收是国家取得财政收入的一种重要工具,其本质是一种分配关系

国家要行使职能必须有一定的财政收入作为保障。取得财政收入的手段多种多样,如征税、发行货币、发行国债、收费和罚没等,其中税收是大部分国家取得财政收入的主要形式。我国自1994年税制改革以来,税收收入占财政收入的比重大多数年份都维持在90%左右。近几年,随着非税收入(如土地拍卖收入等)的增加,税收收入占财政收入总额的比重有所下降。在社会再生产过程中,分配是连接生产与消费的必要环节,在市场经济条件下,分配主要是对社会产品价值的分割。税收解决的是分配问题,是国家参与社会产品价值分配的法定形式,处于社会再生产的分配环节,因而从本质上它体现的是一种分配关系。

(二) 国家征税的依据是政治权力,它有别于按生产要素进行的分配

国家通过征税,将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有,因此征税的过程实际上是国家参与社会产品的分配过程。国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。分配问题涉及两个基本问题:一是分配的主体,二是分配的依据。税收分配是以国家为主体进行的分配,而一般分配则是以各生产要素的所有者为主体进行的分配;税收分配是国家凭借政治权力进行的分配,而一般分配则是基于生产要素进行的分配。税收是凭政治权力进行的分配,是马克思主义经典作家的基本观点,也是我国税收理论界长期以来的主流认识。关于国家征税的依据即国家为什么可以对公民征税这个问题,从税收思想史来看有多种观点,如公需说、保险说、交换说、社会政策说等。随着市场经济的发展,我国税收理论界也有一些学者认为用交换说更能说明政府和纳税人之间的关系,即国家依据符合《宪法》的税收法律对公民和法人行使一种请求权,体现的关系类似民法上的债权债务关系,政府依据税法拥有公民和法人某些财产或收入的债权,公民或法人则对政府承担了债务,这种债务即税收。公民或法人缴纳税收即偿还了债务以后就拥有了享受政府提供的公共产品的权利,此时税收相当于一种价格,公民和法人与政府应该具有某种等价交换的关系,国家行使请求权的同时,负有向纳税人提供高质有效的公共产品的义务;从纳税人这方面来讲,在享受政府提供的公共产品的同时,也依法负有纳税的义务。在这种等价交换中,税收体现了一种平等性,即国家和纳税人之间的对等和平等。

(三) 国家课征税款的目的是满足社会公共需要

国家在履行其公共职能的过程中必然要有一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出一般情况下不可能由公民个人、企业采取自愿出价的方式,而只能采用由国家(政府)强制征税的方式,由经济组织、单位和个人来负担。国家征税的目的是满足提供社会

公共产品的需要,以及弥补市场失灵、促进公平分配等的需要。同时,国家征税也要受到所提供公共产品规模和质量的制约。

税法是国家制定的,用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利及义务关系的法律规范的总称。税法构建了国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则体系,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。税法体现为法律这一规范形式,是税收制度的核心内容。一国税收制度是在税收分配活动中税收征纳双方所应遵守的行为规范的总和。其内容主要包括各税种的法律、法规以及为了保证这些税法得以实施的税收征管制度和税收管理体制。

税法具有义务性法规和综合性法规的特点。首先,从法律性质上看,税法属于义务性法规,以规定纳税人的义务为主。税法属于义务性法规,并不是指税法没有规定纳税人的权利,而是指纳税人的权利是建立在其纳税义务的基础之上,处于从属地位。税法属义务性法规的这一特点是由税收的无偿性和强制性特点所决定的。税法的义务性、强制性,不仅有国家权力作为后盾,而且有一系列的制度措施作保障;税法作为强制性规范,即对于一切满足税收要素的纳税人,均应根据税法缴纳税款,而不允许行政机关与纳税人之间达成默契变动法定纳税义务的内容。其次,税法的另一特点是具有综合性,它是由一系列单行税收法律、法规及行政规章制度组成的体系,其内容涉及课税的基本原则、征纳双方的权利和义务、税收管理规则、法律责任和解决税务争议的法律规范等。税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收分配关系和税收法律关系的复杂性所决定的。

税法的本质是正确处理国家与纳税人之间因税收而产生的税收法律关系和社会关系,既要保证国家税收收入,也要保护纳税人的权利,两者缺一不可。片面强调国家税收收入或纳税人权利都不利于社会的和谐发展。如果国家征收不到充足的税款,就无法履行其公共服务的职能,无法提供公共产品,最终也不利于保障纳税人的利益。从这个意义上讲,税法的核心在于兼顾和平衡纳税人的权利,在保障国家税收收入稳步增长的同时,也保证对纳税人权利的有效保护,这是税法的核心要义。

二、税收法律关系

国家征税与纳税人纳税形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确其双方的权利与义务后,这种关系实质上已经上升为一种特定的法律关系。了解税收法律关系,对于正确理解国家税法的本质,严格依法纳税、依法征税都具有重要的意义。

(一) 税收法律关系的构成

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样,都是由权利主体、权利客体和税收法律关系的内容三方面构成的,但在三方面的内涵上,税收法律关系具有特殊性。

1. 权利主体

权利主体即税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国税收法律关系中,权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家税务机关,包括国家各级税务机关、海关和财政机关,另一方是履行纳税义务的人,包括法人、自然人和其他组织,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。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

在税收法律关系中权利主体双方法律地位平等,只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不对等,因此,与一般民事法律关系中主体双方权利

与义务平等是不一样的,这是税收法律关系的一个重要特征。

2. 权利客体

权利客体即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,也就是征税对象。例如,所得税法律关系的权利客体就是生产经营所得和其他所得,财产税法律关系的权利客体即是财产,流转税法律关系的权利客体就是货物销售收入或劳务收入。税收法律关系的权利客体也是国家利用税收杠杆调整和控制的目标,国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要,通过扩大或缩小征税范围调整征税对象,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

3. 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容就是权利主体所享有的权利和所应承担的义务,这是税收法律关系中最实质的东西,也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有什么行为,不可以有什么行为。若违反了这些规定,须承担相应的法律责任。

国家税务主管机关的权利主要表现在依法进行征税、税务检查,以及对违章者进行处罚上;其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法,及时把征收的税款解缴国库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

纳税义务人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。

(二) 税收法律关系的产生、变更与消灭

税法是引起税收法律关系的前提条件,但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。税收法律关系的产生、变更和消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况,也就是由税收法律事实来决定。这种税收法律事实,一般指税务机关依法征税的行为和纳税人的经济活动行为,发生这种行为才能产生、变更或消灭税收法律关系。例如,纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人转业或停业就造成税收法律关系的变更或消灭。

(三) 税收法律关系的保护

税收法律关系是同国家利益及企业和个人的权益相联系的。保护税收法律关系,实质上就是保护国家正常的经济秩序,保障国家财政收入,维护纳税人的合法权益。税收法律关系的保护形式和方法是很多的,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《中华人民共和国刑法》对构成偷税、抗税罪给予刑罚的规定,以及税法中对纳税人不服税务机关征税处理决定,可以申请复议或提出诉讼的规定等都是对税收法律关系的直接保护。税收法律关系的保护对权利主体双方是对等的,不能只对一方保护,而对另一方不予保护,对权利享有者的保护,就是对义务承担者的制约。

三、税法适用原则

税法适用原则是指税务行政机关和司法机关运用税收法律规范解决具体问题所必须遵循的准则。税法适用原则并不违背税法基本原则,而且在一定程度上体现着税法基本原则。但是与其相比,税法适用原则含有更多的法律技术性准则,更为具体化。

1. 法律优位原则

法律优位原则的基本含义为法律的效力高于行政立法的效力。法律优位原则在税法中

的作用主要体现在处理不同等级税法的关系上。法律优位原则明确了税收法律的效力高于税收行政法规的效力,对此还可以进一步推论为税收行政法规的效力优于税收行政规章的效力。效力低的税法与效力高的税法发生冲突,效力低的税法即是无效的。

2. 法律不溯及既往原则

法律不溯及既往原则是绝大多数国家所遵循的法律程序技术原则。其基本含义为:一部新法实施后,对新法实施之前人们的行为不得适用新法,而只能沿用旧法。在税法领域内坚持这一原则,其目的在于维护税法的稳定性和可预测性,使纳税人能在知道纳税结果的前提下作出相应的经济决策,税收的调节作用才会较为有效。

3. 新法优于旧法原则

新法优于旧法原则又称后法优于先法原则,其含义为:新法、旧法对同一事项有不同规定时,新法的效力优于旧法。其作用在于避免因法律修订带来新法、旧法对同一事项有不同的规定而引起法律适用的混乱,为法律的更新与完善提供法律适用上的保障。新法优于旧法原则在税法中普遍适用,但是当新税法与旧税法处于普通法与特别法的关系时,以及某些程序性税法引用“实体从旧,程序从新”原则时,可以例外。

4. 特别法优于普通法的原则

其含义为对同一事项两部法律分别定有一般和特别规定时,特别规定的效力高于一般规定的效力。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制,即居于特别法地位的级别较低的税法,其效力可以高于作为普通法的级别较高的税法。

5. 实体从旧、程序从新原则

实体从旧、程序从新原则的含义包括两个方面:一是实体税法不具备溯及力。即在纳税义务的确定上,以纳税义务发生时的税法规定为准,实体性的税法规则不具有向前的溯及力。二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。即对新税法公布实施之前发生,却在新税法公布实施之后进入税款征收程序的纳税义务,原则上新税法具有约束力。

6. 程序优于实体原则

程序优于实体原则是关于税收争讼法的原则,其基本含义为,在诉讼发生时税收程序法优于实体税收实体法。适用这一原则,是为了确保国家课税权的实现,不因争议的发生而影响税款的及时、足额入库。

四、税法的种类

税收制度的主体是税种,当今世界各国普遍实行由多个税种组成的税收体系。在这一体系中各种税既有各自的特点,又存在着多方面的共同点。因此,有可能从各个不同的角度对各种税进行分类研究。按某一种标志,把性质相同的或近似的税种归为一类,而与其他税种相区别,这就是税种分类。按照不同的分类标志,税种的分类方法一般有以下几种。

(一) 按征税对象分类

征税对象是税法的一个基本要素,是一种税区别于另一种税的主要标志。因此,按征税对象的不同来分类,是税种最基本和最主要的分类方法。按照这个标准,我国税种大体可分为以下五类。

1. 对流转额的征税

对流转额的征税简称流转税,或商品和劳务税。它是对销售商品或提供劳务的流转额征收的一类税收。商品交易发生的流转额称为商品流转额。这个流转额既可以是指商品的

实物流转额,也可以是指商品的货币流转额。商品交易是一种买卖行为,如果税法规定卖方为纳税人,商品流转额即为商品销售数量或销售收入;如果税法规定买方为纳税人,商品流转额即为采购数量或采购支付金额。非商品流转额是指各种社会服务性行业提供劳务所取得的业务或劳务收入金额。按销售收入减除物耗后的增值额征收的增值税,也归于流转税一类。

流转税与商品(或劳务)的交换相联系,商品无处不在,又处于不断流动之中,这决定了流转税的征税范围十分广泛;流转税的计征,只问收入有无,而不管经营好坏、成本高低、利润大小;流转税都采用比例税率或定额税率,计算简便,易于征收;流转税形式上由商品生产者或销售者缴纳,但其税款常附着于卖价,易转嫁给消费者负担,而消费者却不直接感到税负的压力。由于以上这些原因,流转税对保证国家及时、稳定、可靠地取得财政收入有着重要的作用。同时,它对调节生产、消费也有一定的作用。因此,流转税一直是我国的主体税种。一方面体现在它的收入在全部税收收入中所占的比重一直较大;另一方面体现在它的调节面比较广泛,对经济的调节作用一直比较显著。

我国的当前开征的流转税主要有:增值税、消费税和关税。

2. 对所得额的征税

对所得额的征税简称所得税。税法规定应当征税的所得额,一般是指下列方面:一是指有合法来源的所得。合法的所得大致包括生产经营所得(如利润等),提供劳务所得(如工资、薪金、劳务报酬等),投资所得(如股息、利息、特许权使用费收入等)和其他所得(如财产租赁所得、遗产继承所得等)四类。二是指纳税人的货币所得,或能以货币衡量或计算其价值的经济上的所得,不包括荣誉性、知识性的所得和体质上、心理上的所得。三是指纳税人的纯所得,即纳税人在一定时期的总收入扣除成本、费用,以及纳税人个人的生活费用和赡养近亲的费用后的净所得。这样能使税负比较符合纳税人的负担能力。四是指增强纳税能力的实际所得。例如,利息收入可增加纳税人能力,可作为所得税的征收范围;而存款的提取,就不应列入征税范围。总的来说,所得税是对纳税人在一定时期(通常为1年)的合法收入总额减除成本费用和法定允许扣除的其他各项支出后的余额,即应纳税所得额征收的税。

所得税按照纳税人负担能力(即所得)的大小和有无来确定税收负担,实行“所得多的多征,所得少的少征,无所得的不征”的原则。因此,它对调节国民收入分配,缩小纳税人之间的收入差距有着特殊的作用;同时,所得税的征收面也较为广泛,故此成为经济发达国家的主要收入来源。在我国,随着经济的发展,人民所得的增加,所得税已成为近年来收入增长较快的一类税。

我国当前开征的所得税主要有:企业所得税、个人所得税。

3. 对资源的征税

对资源的征税是对开发、利用和占有国有自然资源的单位和个人征收的一类税。征收这类税有两个目的:一是为了取得资源消耗的补偿基金,保护国有资源的合理开发利用;二是为了调节资源级差收入,以利于企业在平等的基础上开展竞争。

我国对资源的征税主要有:城镇土地使用税、资源税、土地增值税。

4. 对财产的征税

对财产的征税是对纳税人所拥有或属其支配的财产数量或价值额征收的税,包括对财产的直接征收和对财产转移的征收。开征这类税收除为国家取得财政收入外,对提高财产の利用效果、限制财产的不必要的占有量有一定作用。

我国对财产的征税主要有：房产税、契税、车船税。

5. 对行为的征税

对行为的征税又称行为税，一般是指以某些特定行为为征税对象征收的一类税收。征收这类税，或是为了对某些特定行为进行限制、调节，使微观活动符合宏观经济的要求；或只是为了开辟地方财源，达到特定的目的。这类税的设置比较灵活，其中有些税种具有临时税的性质。

我国对行为的征税主要有：印花税、车辆购置税、城市维护建设税、耕地占用税、固定资产投资方向调节税（已停征）、屠宰税（税费改革中停征）、筵席税（由各省决定是否开征，但目前各省均已停征）。

（二）按税收管理和使用权限分类

税收按其管理和使用权限划分，可分为中央税、地方税和中央地方共享税三类。这是在分级财政体制下的一种重要的分类方法。通过这种划分，可以使各级财政有相应的收入来源和一定范围的税收管理权限，从而有利于调动各级财政组织收入的积极性，更好地完成一级财政的任务。一般的作法是，将税源集中、收入大、涉及面广，而由全国统一立法和统一管理的税种，划作中央税。一些与地方经济联系紧密，税源比较分散的税种，列为地方税。一些既能兼顾中央和地方经济利益，又有利于调动地方组织收入积极性的税种，列为中央地方共享税。当前我国的中央税主要有关税、消费税；地方税主要有房产税、契税、耕地占用税等；中央地方共享税主要有增值税、资源税等。

（三）按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系划分，税收可分为价内税和价外税。在市场经济条件下，税收与商品、劳务或财产的价格有着密切的关系，对商品和劳务课征的税收既可以包含于价格之中也可以在价格之外。凡税收构成价格组成部分的税收称为价内税；凡税收是价格之外的附加额的税收称为价外税。前者，其价格=成本+利润+税金，后者其价格=成本+利润。价内税有利于国家通过对税负的调整，直接调节生产和消费，但往往容易造成对价格的扭曲。价外税与企业的成本核算和利润、价格没有直接联系，能更好地反映企业的经营成果，不致因征税而影响公平竞争；同时，不干扰价格对市场供求状况的正确反映，因此，更适应市场经济的要求。

（四）按税负是否易于转嫁分类

税收按其负担是否易于转嫁分，可分为直接税和间接税。所谓税负转嫁是指纳税人依法缴纳税款之后，通过种种途径将所缴税款的一部分或全部转移给他人负担的经济现象和过程，它表现为纳税人与负税人的非一致性。由纳税人直接负担的税收为直接税。在这种情况下纳税人即负税人，如所得税、遗产税等；可以由纳税人转嫁给负税人的税收为间接税，即负税人通过纳税人间接缴纳的税收，如增值税、消费税、关税等。

（五）按计税标准分类

税收按其计税依据的不同，可分为从价税和从量税。从价税，是以征税对象的价值量为标准计算征收的税收。税额的多少将随着价格的变动而相应增减。从量税，是按征税对象的重量、件数、容积、面积等为标准，采用固定税额征收的税收。从量税具有计算简便的优点。但税收收入不能随价格高低而增减。

学习子情境二 税法要素

税法要素是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。首先,税法要素既包括实体性的,也包括程序性的;其次,税法要素是所有完善的单行税法都共同具备的,仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容,不构成税法要素,如扣缴义务人。税法要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

一、总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。例如,我国《耕地占用税条例》规定,“为了合理利用土地资源,加强土地管理,保护农用耕地,特制定本条例”。此条突出了该条例制定的目的,即“立法目的”。

二、纳税义务人

纳税义务人或纳税人又称纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。任何一个税种首先要解决的就是国家对谁征税的问题,如我国个人所得税法、增值税、消费税、资源税和印花税法等暂行条例的第一条规定的都是该税种的纳税义务人。

纳税人有两种基本形式:自然人和法人。自然人和法人是两个相对称的法律概念。自然人是基于自然规律而出生的,有民事权利和义务的主体,包括本国公民,也包括外国人和无国籍人。法人是自然人的对称,根据《民法通则》第三十六条的规定,法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力,具有独立的财产和经费,依法独立承担民事责任的社会组织。我国的法人主要有四种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。

税法中规定的纳税人有自然人和法人两种最基本的形式,按照不同的目的和标准,还可以对自然人和法人进行多种详细的分类,这些分类对国家制定区别对待的税收政策,发挥税收的经济调节作用,具有重要的意义。如自然人可划分为居民纳税人和非居民纳税人,个体经营者和其他个人等;法人可划分为居民企业和非居民企业,还可按企业的不同所有制性质来进行分类等。

与纳税人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。前者是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴应纳税款的单位和个人,如出版社代扣作者稿酬所得的个人所得税等。如果代扣代缴义务人按规定履行了代扣代缴义务,税务机关将支付一定的手续费;反之,未按规定代扣代缴税款,造成应纳税款流失或将已扣缴的税款私自截留挪用、不按时缴入国库的一经税务机关发现,将要承担相应的法律责任。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。比如,消费税规定,委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴委托方应该缴纳的消费税。

三、征税对象

征税对象又称课税对象、征税客体,即税法规定对什么征税,是征纳双方权利义务共同指向的客体或标的物,是区别一种税与另一种税的重要标志。我国现行税收法律、法规都有自己特定的征税对象。比如,企业所得税的征税对象就是应税所得,房产税的征税对象是房屋等。

与课税对象相关的两个基本概念:税目和税基。税目本身也是一个重要的税法要素,后文将单独讨论。而税基又叫计税依据,是据以计算征税对象应纳税款的直接数量依据,它是对课税对象的量的规定,解决对征税对象课税的计算问题。比如,企业所得税应纳税额的基本计算方法是应纳税所得额乘以适用税率,其中,应纳税所得额是据以计算所得税应纳税额的数量基础,为所得税的税基。计税依据按照计量单位的性质划分,有两种基本形态:价值形态和物理形态。价值形态包括应纳税所得额、销售收入、营业收入等;物理形态包括面积、体积、容积和重量等。以价值形态作为税基,又称为从价计征,即按征税对象的货币价值计算,如生产销售化妆品应纳消费税额是由化妆品的销售收入乘以适用税率计算产生的,其税基为销售收入,属于从价计征的方法。另一种是从量计征,即直接按征税对象的自然单位计算,如城镇土地使用税应纳税额是由占用土地面积乘以每单位面积应纳税额计算产生的,其税基为占用土地的面积,属于从量计征的方法。

四、税目

税目是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税项目,反映具体的征税范围,是对课税对象质的界定。设置税目的目的首先是明确具体的征税范围,凡列入税目的即为应税项目,未列入税目的,则不属于应税项目。其次,划分税目也是贯彻国家税收调节政策的需要,国家可根据不同项目的利润水平和国家经济政策等为依据制定高低不同的税率,以体现不同的税收政策。并非所有税种都需规定税目,有些税种不分课税对象的具体项目,一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款,因此一般无须设置税目,如企业所得税。有些税种具体课税对象比较复杂,需要规定税目,如消费税、印花税等,一般都规定不同的税目。

五、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。我国现行的税率主要如下。

(一) 比例税率

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、城市维护建设税和企业所得税等采用的是比例税率。比例税率在适用中又可分为三种具体形式:

(1) 单一比例税率,是指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,是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例征税。我国现行税法又分别按产品、行业和地区的不同将差别比例税率划分为以下三种类型:一是产品差别比例税率,即对同类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;二是行业差别比例税率,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;三是地区差别比例税率,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,如城市维护建设税等。

(3) 幅度比例税率,是指对同一征税对象,税法只规定最低税率和最高税率,各地区在该幅度内确定具体的适用税率。

比例税率具有计算简单、税负透明度高、有利于保证财政收入、有利于纳税人公平竞争、不妨碍商品流转额或非商品营业额扩大等优点,符合税收效率原则。但比例税率不能针对不同的收入水平实施不同的税收负担,在调节纳税人的收入水平方面难以体现税收的公平原则。

(二) 超额累进税率

为解释超额累进税率,在此先说明累进税率和全额累进税率。累进税率是指随着征税对象数量增大而随之提高的税率,即按征税对象数额的大小划分为若干等级,不同等级的课税数额分别适用不同的税率,课税数额越大,适用税率越高。累进税率一般在所得课税中使用,可以充分体现对纳税人收入多的多征、收入少的少征、无收入的不征的税收原则,从而有效地调节纳税人的收入,正确处理税收负担的纵向公平问题。全额累进税率是把征税对象的数额划分为若干等级,对每个等级分别规定相应税率,当税基超过某个级距时,课税对象的全部数额都按提高后级距的相应税率征税,如表 1-1 所示。

表 1-1 某三级全额累进税率表

级数	全月应纳税所得额(元)	税率
1	5 000(含)以下	10%
2	5 000~20 000(含)	20%
3	20 000 以上	30%

运用全额累进税率的关键是查找每一纳税人应税收入在税率表中所属的级次,找到级次,与其对应的税率便是该纳税人所适用的税率,全部税基成绩税率即可计算出应纳税额。例如,纳税人王刚 6 月份应纳税所得额为 6 000 元,按表 1-1 所列税率,适用第二级次,其应纳税额为 1 200 元($6\,000 \times 20\%$)。

全额累进税率计算方法简便,但税收负担不合理,特别是在划分级距的临界点附近,税负呈跳跃式递增,甚至出现税额超过课税对象数额增加的不合理现象,不利于鼓励纳税人增加收入。

超额累进税率指把征税对象按数额大小分成若干等级,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。表 1-2 为某个人所得税三级超额累进税率表。

表 1-2 某个人所得税三级超额累进税率表

级数	全月应纳税所得额(元)	税率	速算扣除数
1	5 000(含)以下	10%	0
2	5 000~20 000(含)	20%	500
3	20 000 以上	30%	2 500

【例 1-1】 王刚 6 月份应纳税所得额为 6 000 元,用表 1-2 所列税率,其应纳税额可以分步计算如下:

第一级的 5 000 元适用 10% 的税率:

$$\text{应纳税额} = 5\,000 \times 10\% = 500 (\text{元})$$

第二级的 1 000 元 (6 000 - 5 000) 适用 20% 的税率:

$$\text{应纳税额} = 1\,000 \times 20\% = 200 (\text{元})$$

$$\text{该月应纳税额} = 5\,000 \times 10\% + 1\,000 \times 20\% = 700 (\text{元})$$

目前,我国采用这种税率的税种是个人所得税。

在级数较多的情况下,分级计算然后相加的方法比较繁琐。为了简化计算,也可采用速算法。速算法的原理是基于全额累进计算的方法比较简单,可将超额累进计算的方法转化为全额累进计算的方法。对于同样的课税对象数量,按全额累进方法计算出的税额比按超额累进方法计算出的税额多,即有重复计算的部分,这个多征的常数叫速算扣除数。用公式表示如下:

$$\text{速算扣除数} = \text{按全额累进方法计算的税额} - \text{按超额累进方法计算的税额}$$

公式移项得:

$$\text{按超额累进方法计算的税额} = \text{按全额累进方法计算的税额} - \text{速算扣除数}$$

【例 1-2】承[例 1-1],王刚 6 月份应纳税所得额为 6 000 元,如果直接用 6 000 元乘以所对应级次的税率 20% 则对于第一级次的 5 000 元应纳税所得额就出现了 $5\,000 \times (20\% - 10\%)$ 的重复计算的部分。因为这 5 000 元仅适用 10% 的税率,而现在全部用了 20% 的税率来计算,故多算了 10%,这就是应该扣除的所谓速算扣除数。如果用简化的方法计算,则:

$$6\,000 \text{ 元月应纳税所得额} = 6\,000 \times 20\% - 500 = 700 (\text{元})$$

(三) 定额税率

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,采用定额税率的有城镇土地使用税和车船税等。

(四) 超率累进税率

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,我国税收体系中采用这种税率的是土地增值税。

六、纳税环节

纳税环节主要是指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。比如,流转税在生产和流通环节纳税、所得税在分配环节纳税等。纳税环节有广义和狭义之分。广义的纳税环节是指全部课税对象在再生产中的分布情况。比如,资源税分布在资源生产环节,商品税分布在生产或流通环节,所得税分布在分配环节等。狭义的纳税环节是指应税商品在流转过程中应纳税的环节。商品从生产到消费要经历诸多流转环节,各环节都存在销售额,都可能成为纳税环节。但考虑到税收对经济的影响、财政收入的需要,以及税收征管的能力等因素,国家常常对在商品流通过程中所征税种规定不同的纳税环节。按照某种税征税环节的多少,可以将税种划分为一次课征制或多次课征制。