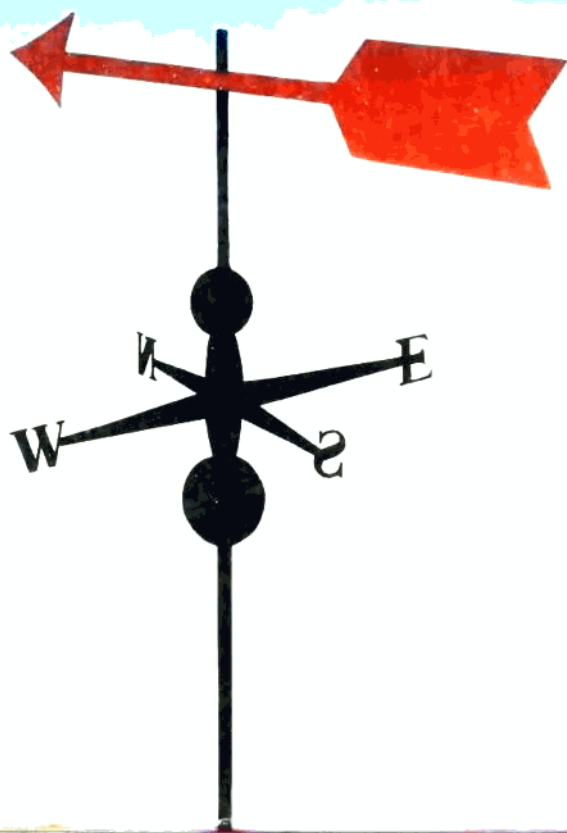


实用纳税 指南

SHIYONG NASHUI ZHINAN

吴俊红 刘声高 刘荣华 刘华 编

武 汉 大 学 出 版 社



主 编 吴俊红 刘声高 刘荣华 刘 华
副主编 陈清宇 张立人 黄元德
廖 焱 马晓林 洪 钢

参 编: (按姓氏笔画排列)

马永敏	马晓林	韦 革	王 娥	王德成
冯秀芳	叶 青	吕 邀	向 宏	刘 华
刘立堂	刘声高	刘家林	朱学闪	孙姝菁
肖 庄	肖汉桥	李 刚	李 琦	李 勇
李朝平	李寿文	李晓娟	陈 峰	陈红英
陈清宇	陈志理	林 兵	杨 涛	吴高龙
吴俊红	周颐厚	张 红	张 辉	张明珠
张立人	张战山	苗维胜	洪 钢	侯开照
姜 勇	姜 鸿	柳星明	钟德涛	栾建伟
黄罗君	黄 萍	黄元德	黄永明	曹昭斌
龚爱华	谢战红	彭宜佳	廖 焱	熊娟梅

序 言

根据十四届三中全会的决定精神,国务院于1993年12月作出了关于实行分税制财政管理体制的决定,批转了国家税务总局提出的《工商税制改革实施方案》,并决定这两项改革从1994年1月1日起在全国施行。改革过去的财税体制,建立新的财税体制,这无疑是一项规模宏大的系统工程,既要转换运行机制,又要涉及中央和地方利益格局的调整,还要避免引起大的社会震动,具有相当的复杂性和艰巨性。加之新的财税体制是在中央财政、地方财政、国有企业都有一定困难、宏观经济环境并不宽松的条件下出台的,这就进一步加重了困难。在实际执行过程中,往往会表现出一些这样那样的问题,其中,有些是认识问题,也有一些是实际问题。但是,归根结底还是认识问题。因此,目前最紧迫的任务之一,就是要帮助广大财税干部、企业管理者和财会人员以及教学科研工作者,全面地深刻地领会新财税体制的精神实质、具体规定和操作方法。诚然,我们当中的大多数人对过去的财税体制是比较熟悉的,但过去熟悉的东西,现在已经不适用或不完全适用了,而有关新财税体制的许多新观念、新知识、新办法,我们还知之不多,不少同志甚至对这方面的一些名词概念还很不清楚。

古人云:“工欲善其事,必先利其器。”我们必须下大力气从学习新财税体制的实质、具体规定和操作方法做起。否则,很容易形成口头上说的是新财税制度,而脑子里想的和实际做的却仍然是过去的一套。这个问题如不引起足够的重视,我们在推进财税体制改革的过程中,就可能走弯路,对那些实际问题,往往事倍而功半。

从普遍意义上来讲,今后的时代,所有的事务都需要人们具备税务方面的知识,才能使自己的事业蒸蒸日上。最为重要的是,税收的本质也决定了一个人谋取一生的收入无论何时何地都要涉及到纳税;作为一个普通公民,你不得不对税收、新财税体制等问题有些了解;作为政府领导者必须经常不断地进行有关税务方面的重要决策,但其本身当然并不必须是职业税务方面的专家,他所需要的是作一个对别人提供给他的有关税务咨询意见的明智的“消费者”;同样的,大多数人并不想把税务作为专业,而只关心的是对自己的辛劳所得如何的妥善处理,才能适应新的财税体制,而不致于违法。

《实用纳税指南》正是从上述诸多意义出发,由一批具有一定理论素养,又长期在财税部门和高校从事实际工作和科研工作的同志,经过长时间的酝酿,共同编写而成的。《实用纳税指南》系统论述了我国企业纳税的一般程序和制度,对新税制各税种的税目、税率、纳税范围、纳税期限、各税种的计算及减免等做了深细地介绍,特别是企业实施新税制后如何进行会计处理,作了明确的说明。该书与现行的同类书相比,其最大优点是该书按照产业分类进行编写,使三大产业的任何纳税单位都明确应缴纳哪几种税以及如何进行会计处理,克服同类书按税种编写,但纳税单位并不明了应缴何种税的缺陷。因此,它具有很强的指导性和实用性。

最后,我热切的希望本书能够在学习新财税体制、推进新税制改革等诸多方面起到积极的作用;也希望阅读过本书的同仁们对本书提出的一些问题进一步加以研究,并结合自己的实践经验加以补充、修正、丰富和发展。

何盛明

1995.11.7 于北京

目 录

第一篇 税收基本理论

第一章 税收概述	1	第四章 税收在社会再生产中的地位 和作用	18
一、税收的概念	1	一、税收与生产的关系	18
二、税收的起源	1	二、税收与交换的关系	19
三、税收的形式特征	2	三、税收与消费的关系	20
第二章 税收的构成要素	3	四、税收与分配的关系	20
一、纳税人	3	第五章 税收制度	21
二、征税对象	4	一、税收制度的概念与作用	21
三、税率	6	二、税收制度的原则	22
四、纳税环节	10	三、税收制度的分类	24
五、纳税期限	11	第六章 税收的转嫁与归宿	30
六、减免税	12	一、税收负担	30
七、违章处罚	13	二、税收转嫁与归宿的概念及实质	31
第三章 税收的职能与作用	15	三、影响税收转嫁的主要因素	32
一、税收职能与作用的概念	15	四、税收转嫁的方式	33
二、税收的基本职能	16		
三、税收的作用	17		

第二篇 税收征管篇

第七章 税收征收管理概论	34	七、税务稽(检)查机构	66
一、税收征收管理的概念	34	第八章 税款征收	67
二、税收征收管理的发展	34	一、税款征收的意义	67
三、税收征收管理的意义	35	二、税款征收的几项原则	67
四、税收征收管理的原则	36	三、税款征收的方式	68
五、税收征收管理的指导思想	38	四、税款征收(缴纳)期限	71
六、税收征收管理的法律依据	38	五、延期缴纳税款	72
第八章 税收征收管理的基本内容	43	六、关联企业税额的核定与调整	73
一、税收征收管理基本内容的概述	43	七、减税、免税的报批	74
二、税务登记	43	八、税收保全措施	75
三、纳税申报	50	九、税收强制执行措施	78
四、纳税辅导	54	十、离境清税	80
五、税收征管资料管理	57	十一、税款退还	81
六、帐簿、凭证管理	58	十二、税款追征	81

十三、税收票证印制、使用说明	82	七、税务案件的查处程序	113
十四、滞纳金税的控制方法	86	第十五章 发票管理	115
第十章 税收管理形式	87	一、发票管理的意义	115
一、一般税收管理形式	87	二、发票管理法规的特点	115
二、80年代税收征管改革	90	三、发票的种类、内容、联次及用途	115
第十一章 税收综合治理	97	四、普通发票的管理	116
一、群众协税、护税	97	五、增值税专用发票的管理	121
二、公、检、法部门设置相应机构	98	第十六章 税务违法处罚	123
第十二章 深化税收征管改革	99	一、税务违法行为的类型	124
一、深化税收征管改革的必要性	99	二、税务违法行为处罚的种类和标准	124
二、深化税收征管改革的指导思想	99	三、税务违法行为处罚的权限	125
三、深化税收征管改革的主要内容	100	四、税务行政处罚的程序	125
第十三章 税收征管人员工作制度和		第十七章 税务行政复议	125
原则	106	一、税务行政复议制度的建立和发展	125
一、税收征管人员工作制度	106	二、税务行政复议的意义	126
二、税收征管人员守则	107	三、税务行政复议的受案范围	126
第十四章 税务检查	109	四、税务行政复议的管辖	127
一、税务检查的意义	109	五、税务行政复议的组织	127
二、税务检查的职权和范围	110	六、税务行政复议的参加人	127
三、税务检查的原则和内容	110	七、税务行政复议的形式	127
四、税务检查的方式	110	八、税务行政复议的程序	128
五、税务检查的方法	111	九、申请法院强制执行处罚决定的条件和	
六、税务检查的工作程序	112	程序	129

第三篇 农业税收篇

第十八章 农业税	199	十七、农业税征收的组织工作	210
一、农业税的本质	199	十八、农业税的入库与结算	211
二、农业税的作用	199	十九、农业税的退库	212
三、农业税的特点	200	二十、农业税的“以丰补歉”	212
四、农业税的轻税政策	201	二十一、农业税地方附加的征收与使用	213
五、农业税的稳定负担政策	202	二十二、主粮、主粮价格和运输补助费	213
六、农业税的合理负担政策	202	二十三、农业税纳税原则和纳税期限	214
七、农业税的鼓励增产政策	203	二十四、农业税征收管理的特点与方法	214
八、与农业税收政策相关的农业政策	203	第十九章 农林特产税	215
九、农业税的纳税人	206	一、农林特产税的意义和作用	215
十、农业税的征收对象、征收范围及计算		二、农林特产税的特点	216
标准	206	三、农林特产税的基本政策	217
十一、农业税的税率	207	四、农林特产税的纳税人和征税对象	218
十二、农业税的收入构成与计算	207	五、农林特产税税率	218
十三、农业税与费、摊派的本质区别	208	六、农林特产税的计税收入和纳税环节	219
十四、农业税减免	208	七、农林特产税的征收管理方法	220
十五、农业税政策执行检查	209	八、农林特产税的征收管理要求	222
十六、土地台帐整理	209	九、农林特产税的减免政策和管理	223

第二十章 耕地占用税	224	六、办理契税,填发契证的程序与手续	239
一、耕地占用税的作用和特点	224	第二十三章 农业税收管理	240
二、耕地占用税与土地使用税的区别	224	一、农业税收管理概述	240
三、耕地占用税的纳税人、征收对象和征收范围	225	二、农税政策宣传与检查	244
四、耕地占用税的计税依据	226	三、农税法制管理	246
五、耕地占用税税率	226	四、农税违章处理	246
六、耕地占用税的减税、免税规定	227	第二十四章 农业产业税收分行业具体规定	248
七、耕地占用税减免的管理	228	一、粮食作物	248
八、耕地占用税征收的基本原则	229	二、经济作物	253
九、耕地占用税的征收方法	229	三、蔬菜、瓜类	253
十、耕地占用税的结算办法	230	四、茶、桑、果	253
十一、耕地占用税的征收经费和预算分成	231	五、饲料、绿肥作物	255
十二、耕地占用税的检查	232	六、竹木采伐	256
十三、耕地占用税的纳税环节、期限和违章处理	232	七、林产品	256
第二十一章 牧业税	233	八、牧业	256
一、制订牧业税政策的基本原则	233	九、采集	257
二、牧业税的基本制度	233	十、捕猎	257
三、牧业税的优待和减免	235	十一、海水产品	257
第二十二章 契税	235	十二、淡水产品	258
一、契税的特点和作用	235	第二十五章 农业税收的会计处理	259
二、全面恢复征收契税的必要性	236	一、农业税的会计处理	259
三、契税基本制度	237	二、牧业税的会计处理	259
四、契税的减税、免税制度	237	三、农林特产税的会计处理	259
五、契税有关政策界线的划定	238	四、耕地占用税的会计处理	260

第四篇 工业税收篇

第二十六章 增值税	261	四、减、免税规定	281
一、增值税的概念	261	五、应纳税额的计算及举例	281
二、增值税的征税范围和纳税人	261	第二十九章 企业所得税	282
三、增值税的计税依据和计税办法	261	一、企业所得税的概念及原则	282
四、增值税的免税规定	264	二、企业所得税的纳税人和征税对象	282
第二十七章 资源税	265	三、企业所得税的税率和税额的计征	283
一、资源税的概念	265	第三十章 出口退(免)税制度	288
二、资源税的计税依据	267	一、出口退(免)税	288
三、资源税的计税税目和税率	268	二、城乡维护建设税	294
四、资源税的减免税规定	268	三、关税	294
五、资源税应纳税额的计算及帐务处理	269	第三十一章 固定资产投资方向调节税	297
第二十八章 城乡维护建设税	281	一、固定资产投资方向调节税简介	297
一、征税范围和纳税人	281	二、投资方向调节税的一般规定	298
二、计税依据	281	第三十二章 消费税	298
三、税率	281		

一、消费税概述	298
二、消费税的基本规定	299
第三十三章 工业产业若干行业税收	
具体计缴办法	301
一、矿业	301
二、木材及竹材采选业	302
三、自来水生产和供应业	302
四、饲料工业	302
五、烟草制造业	302
六、纺织业	303
七、缝纫业	307
八、食品饮料业	307
九、皮革、毛皮及其制品业	309
十、木材加工及竹藤棕草制品业	310
十一、家具制造业	311
十二、造纸工业	311
十三、印刷业	311
十四、文教体育用品制造业	312
十五、工艺美术品制造业	314
十六、电力、蒸气、热水生产和供应业	314
十七、石油加工业	316

十八、炼焦、煤气及煤制品业	316
十九、化学工业	316
二十、医药工业	317
二十一、化学纤维工业	317
二十二、橡胶制品业	318
二十三、塑料制品业	318
二十四、建筑材料及其它非金属矿物制品业	319
二十五、黑色金属冶炼及压延加工业	319
二十六、金属制品业	320
二十七、机械工业	321
二十八、交通运输设备制造业	322
二十九、电气机械及器材制造业	323
三十、电子及通讯设备制造业	324
三十一、仪器仪表及其它计量器制造业	324
第三十四章 工业税收的会计处理	325
一、增值税的会计处理	325
二、消费税的会计处理	325
三、所得税的计算及会计处理	329
四、城乡维护建设税的会计处理	332
五、固定资产投资方向调节税的会计处理	333
六、资源税的会计处理	333

第五篇 第三产业税收

第三十五章 第三产业与税收	335
一、第三产业概述	335
二、中国第三产业的地位和作用	336
三、中国第三产业发展的现状与问题	338
四、税收政策与产业政策	344
五、我国第三产业发展及其税收对策	347
第三十六章 增值税	351
第三十七章 营业税	351
一、营业税的特点	351
二、营业税的基本内容	351
第三十八章 企业所得税	355
第三十九章 外商投资企业和外国企业	
所得税	355
一、概述	355
二、外商投资企业和外国企业所得税的基本规定	356
第四十章 个人所得税	358
一、个人所得税概述	358
二、个人所得税的一般规定	359
第四十一章 土地使用税	360

一、土地使用税简介	360
二、土地使用税的一般规定	360
第四十二章 土地增值税	361
一、土地增值税概述	361
二、土地增值税的基本规定	361
第四十三章 房产税	362
一、房产税简介	362
二、房产税的基本规定	363
第四十四章 车船税	363
一、车船税概述	363
二、车船税的一般规定	363
第四十五章 城乡维护建设税	364
第四十六章 印花税	364
一、印花税概述	364
二、印花税的主要内容	364
第四十七章 第三产业若干行业税收	
具体计缴办法	365
一、第三产业行业、企业在开办阶段的税收	
具体计缴办法	365
二、第三产业若干行业在连续经营过程中税收	

的具体计缴办法	367
三、企业在联合、联营、改组、发生关、停、转、并 和清理时的税收问题	389
第四十八章 第三产业税收的会计	

处理	391
一、增值税的会计处理	391
二、营业税的会计处理	399
三、其它税收的会计处理	401

第六篇 关税及外国税制

第四十九章 关税	403
一、关税的概念	403
二、关税分类	403
三、关税组织	407
四、税则与计税价格	408
五、制度和政策规定	413
六、会计核算要点	419
第五十章 亚洲国家税收	420
一、日本税收	420
二、韩国税收	423
三、新加坡税收	427
四、马来西亚税收	430
五、印度尼西亚税收	433
六、菲律宾税收	435
七、泰国税收	436
八、缅甸税收	438
九、印度税收	440
十、巴基斯坦税收	443
十一、尼泊尔税收	445
十二、孟加拉国税收	446
十三、土耳其税收	447
十四、沙特阿拉伯税收	449
十五、越南税收	451
第五十一章 欧洲国家税收	452
一、德国税收	452
二、奥地利税收	455
三、瑞士税收	457

四、希腊税收	459
五、意大利税收	460
六、西班牙税收	462
七、葡萄牙税收	464
八、英国税收	466
九、荷兰税收	468
十、比利时税收	470
十一、法国税收	472
十二、挪威税收	475
十三、丹麦税收	476
十四、芬兰税收	478
十五、瑞典税收	480
第五十二章 美洲国家税收	482
一、美国税收	482
二、加拿大税收	485
三、墨西哥税收	487
四、秘鲁税收	489
五、阿根廷税收	490
六、巴西税收	493
第五十三章 非洲国家税收	495
一、埃及税收	495
二、南非税收	497
三、扎伊尔税收	499
第五十四章 大洋洲国家税收	500
一、澳大利亚税收	500
二、新西兰税收	503

第七篇 税收法律法规篇

一、有关增值税的法规	505	4. 增值税一般纳税人申请认定办法	512
1. 中华人民共和国增值税暂行条例	505	二、有关营业税的法规	513
2. 中华人民共和国增值税暂行条例实施 细则	507	1. 中华人民共和国营业税暂行条例	513
3. 关于增值税会计处理的规定	509	2. 中华人民共和国营业税暂行条例实施 细则	514

3. 关于营业税会计处理的规定	517
三、有关消费税的法规	517
1. 中华人民共和国消费税暂行条例	517
2. 中华人民共和国消费税暂行条例实施 细则	518
3. 关于消费税会计处理的规定	520
四、有关城市维护建设税的法规	521
1. 中华人民共和国城市维护建设税暂行 条例	521
2. 财政部关于城市维护建设税几个具体问 题的规定	521
3. 财政部关于城市维护建设税几个具体问 题的补充规定	522
五、有关所得税的法规	522
1. 中华人民共和国企业所得税暂行条例	522
2. 中华人民共和国企业所得税暂行条例实施 细则	523
六、有关外商投资企业和外国企业所得 税的法规	528
1. 中华人民共和国外商投资企业和外国企 业所得税法	528
2. 中华人民共和国外商投资企业和外国企 业所得税法实施细则	530
七、有关个人所得税的法规	539
1. 中华人民共和国个人所得税法	539
2. 中华人民共和国个人所得税法实施条 例	541
八、有关房产税的法规	544
1. 中华人民共和国房产税暂行条例	544
2. 财政部关于房产税若干具体问题的解 释和暂行规定	544
九、有关土地增值税的法规	546
1. 中华人民共和国土地增值税暂行条 例	546
十、有关资源税的法规	546
1. 中华人民共和国资源税暂行条例	546
2. 中华人民共和国资源税暂行条例实施 细则	547
十一、有关固定资产投资方向调节税的 法规	548
1. 中华人民共和国固定资产投资方向调节 税暂行条例	548
2. 中华人民共和国固定资产投资方向调节 税暂行条例实施细则	558
十二、有关印花税的法规	559
1. 中华人民共和国印花税暂行条例	559
2. 中华人民共和国印花税暂行条例实施 细则	561
3. 国家税务总局关于对印花税暂行条 例施行	

前书立、领受的凭证贴花问题的规定	562
4. 国家税务总局关于印花税若干具体问 题的规定	563
十三、有关契税的法规	564
1. 契税暂行条例	564
十四、有关屠宰税的法规	565
1. 屠宰税暂行条例	565
2. 财政部关于改进屠宰税征收办法的若 干规定	565
十五、有关农业税的法规	566
1. 中华人民共和国农业税条例	566
2. 国务院对于对农业特产收入征收农业 税的规定	568
十六、有关耕地占用税的法规	569
1. 中华人民共和国耕地占用税暂行条 例	569
2. 财政部关于耕地占用税征收管理问题 的通知	570
十七、有关关税的法规	570
1. 海关总署关于补税和退税所适用税率 的规定	570
2. 中华人民共和国海关总署对进出经济特 区的货物、运输工具、行李物品和邮递物 品的管理 规定	571
3. 中华人民共和国海关审定进出口货物完 税价格 办法	572
4. 中华人民共和国进出口关税条例	574
5. 中华人民共和国出口货物原产地规则	576
十八、有关税收征管的法规	577
1. 中华人民共和国税收征收管理法	577
2. 中华人民共和国税收征收管理法实施 细则	582
3. 全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷 税、抗税犯罪的补充规定	587
4. 关于外贸企业出口库存货物有关退税问 题的通知	587
十九、有关税收争讼的法规	588
1. 中华人民共和国行政诉讼法	588
2. 行政复议条例	592
3. 税务行政复议规则	596
二十、国际税收协定	600
1. 联合国关于发达国家与发展中国家间避 免双重征税的协定范本	600
2. 经济合作与发展组织关于避免双重征 税的协定范本	607
3. 关税与贸易总协定	612

第一篇 税收基本理论

第一章 税收概述

一、税收的概念

税收在历史上又称“赋税”、“租税”、“捐税”，也简称“税”。是国家为实现其职能，凭借政治权力，按法律规定的标准，对一部分社会产品和国民收入进行强制、无偿分配，以取得财政收入的一种方式。它的本质体现着以国家为主体的特定分配关系。税收是一个历史范畴，是人类社会经济发展到一定阶段，有了剩余产品，产生了私有财产，社会分裂为阶级，出现了国家以后产生的。恩格斯说：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前氏族社会完全没有的。”税收是一个经济范畴，不仅是国家取得财政收入的一种方式，而且是国家调节经济的重要杠杆。税收在社会再生产过程中属于分配环节的一种分配方式，是国家以政治权力为依据的分配关系。税收区别于其他财政收入形式的特征，是它具有强制性、无偿性和固定性。税收的这些形式特征是一切社会形态下的税收所共有的。但是，在不同社会制度下，由于生产资料所有制的性质不同，国家的性质不同，税收分配关系的性质也不一样。资本主义税收是资本主义国家对劳动人民的超经济剥削，反映的是一种阶级剥削关系；社会主义税收“取之于民，用之于民”，反映的是国家、集体、个人在根本利益一致基础上的整体与局部、长远与眼前利益的矛盾，体现着一种新型的社会主义分配关系。

汉语中的“税”字，最早见于《春秋》所记鲁宣公十五年（公元前594年）“初税亩”。“税”由“禾”与“兑”组成。“禾”为谷物，泛指土地出产。“兑”有送达的意思。“税”的本义是社会成员以占有土地为基础把一部分农产品缴给国家，是国家取得财政收入的一种形式。除税以外，中国古代还有赋。“赋”的本义是军赋，指君主或国王向臣属本身征收的军役和军用品，

与税有明显区别。春秋后期，各国对臣属征收的军赋常按田亩计征，使“赋”与“税”渐趋混合，形成“赋税”一词。“租”的本义是土地所有者让渡土地使用权取得的收入。中国古代存在土地的王室所有制。国王既是社会的代表，又是土地的所有者，常将征自田亩的税称为租，如鲁国称“税亩”，秦国称“租禾”，使租与税融为一体，形成“租税”一词。“捐”的本义是自由献纳。捐与不捐，捐多捐少，皆由应捐者自决。清代后期，因财政拮据而大开捐例，使捐成为普遍的、经常的、强制的收入形式，以致捐与税难以分清，形成“捐税”一词。“税收”一词的出现为更晚。1916年，贾士毅在《民国财政史》一书首次使用“税收”一词，意为税的收入。目前使用的“税收”一词，含义是广义的，它与“赋税”、“租税”、“捐税”同义。税的收入则用“税入”一词来表示。

二、税收的起源

税收的起源，就是税收在社会产品分配中发展成为一种独立分配形式的过程。从理论上说，这个过程取决于相互制约的两个前提条件：

1. 国家公共权力的建立是税收产生的政治条件

税收是国家出现以后的产物。国家的出现同税收的产生二者之间的必然联系，集中地表现在两个方面：第一，国家出现以后，才产生了国家政权为行使其职能而征税的客观需要。国家政权为了行使其职能，必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构，建立管理国家事务的行政机构。这些国家机构和常设公职人员，并不直接从事物质生产，但却要耗用一定的物质资财，为了维持这种公共权力的需要，就需要向社会成员征收捐税。第二，国家的出现为税收的产生创造了必不可少的社会条件，使税收的产生成为可能。因为税收是以国家为主体，以国家政治权力为依据的分配，只有国家政权出现以后，才有税收分配的主体——国家，也才有国家征税的依据——国家的政治权力，从而才能使税收的产生成为可能。

2. 私有制的存在和发展是税收产生的经济条件

众所周知,国家征税凭借的是政治权力,而不是财产权力,只有对那些不属于国家所有或者国家不能直接支配使用的社会产品,才有必要运用税收形式转变为国家所有。从这个意义上说,国家征税就是对私有财产行使支配权,是对私有财产的一种“侵犯”。这就是说,税收的产生和存在,必须具备这样的经济条件:一是私有制的存在;二是私有制并不是神圣不可侵犯的。如果没有私有制,对本来就属于国家所有或者归国家直接支配使用的社会产品,国家就无需征税;同样,如果私有制是神圣不可侵犯的,当然也就不可能存在税收。

从世界范围看,世界五大文明发祥地,非洲的尼罗河流域和古希腊的爱琴海区域,都是最早出现税收的地方。在古埃及,农民通过公社向法老(国王)纳税,距今约5000年。西亚苏美尔城市国家,村社农民纳税服役,距今有3000多年。

对于中国税收的产生时间,说法不尽一致。有的说产生于夏代,主要根据是孟轲所说的“夏后氏五十而贡,殷人七十而捐,周人百亩而彻”(《孟子·滕文公上》)。按照这种说法,夏代的“贡”就是税收的最初形式。也有的说税收产生于春秋时期,根据是夏、商、周三代的土地为奴隶主国家所有,“贡”、“捐”、“彻”都属于地租,不属于税收。这种说法认为,公元前594年鲁国实行的“初税亩”是以土地私有化,国家不再直接占有土地为基础的。中国最早的税收形式应是“初税亩”。还有的认为,税收的产生是由萌芽到雏形,再由雏形到成熟的整个过程。夏、商、周三代的“贡”、“捐”、“彻”属于由萌芽到雏形过渡中的税收形式,春秋时期的“初税亩”则是税收由雏形阶段发展到成熟阶段的标志。

三、税收的形式特征

税收的形式特征是税收本质的外在表现,是税收的表象。它是税收区别于其他分配手段的基本特征,是划分“税”与“非税”的基本尺度。税收的形式特征是由税收的本质所决定的。税收同国家取得财政收入的其他形式相比,具有以下三个基本特征:

1. 强制性

税收是国家以法律形式规定的,税法是国家法律的组成部分,纳税人必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。国家征税凭借的是政治权力,它不受生产资料所有权归属的限制。税收的强制性,保证了国家财政收入的广泛、及时、可靠。但是,不能把税收的强制性理

解为惩罚性,因为依法纳税是单位和个人在发生了一定的应税行为或应税收入时,应尽的法律义务。它与罚款、没收等为制止某种违法行为的惩罚性措施,在性质与作用上是不同的。

2. 无偿性

指国家征税对具体纳税人既不需要直接偿还,也不付出任何形式的直接报酬。无偿性是税收的关键特征。它使税收明显地区别于国债等财政收入形式。无偿性决定了税收是筹集财政收入的主要手段,并成为调节经济和矫正社会分配不公的有力工具。税收无偿性的形式特征,是对具体纳税人说的。

3. 固定性

指国家在征税之前,以法律形式预先规定了每种税的征税对象和征收比例或标准。征税对象与征收比例或标准确定以后,征纳双方应共同遵守。税收的固定性特征含有时间上的连续性与征税比例的限定性,即含稳定性之意。税收的征收标准一经确定,在一定时期内保持不变。这样做既可使纳税人较易接受,又可保证国家财政收入的稳定,也有利于发挥税收的调节经济作用。它与临时一次性的摊派或对违法行为的罚没收入等作用是完全不同的。当然,国家规定的征税对象和征收标准不是永远不变的,有时由于客观经济情况变化,或者实行某项政策的需要,国家可以通过修订税法,调整某些征收标准,甚至改变某些征税对象。但税法的修订要通过一定的法律程序,因而在一定时期内,税收的征税对象和征收标准还是相对稳定的。

税收的三个基本特征是辩证统一的。税收的无偿性是税收这种特殊分配手段本质的体现,税收的强制性是实现税收无偿性征收的强有力保证,税收的固定性是其无偿性和强制性的必然要求。税收的形式特征只是税收在形式上与其他财政收入的差别,并不反映税收在不同社会制度下所体现的经济关系,也不因税收体现的经济关系不同而有所区别。税收产生以后的漫长历史表明,在不同社会制度下税收体现的经济关系是不同的,但税收的形式特征并不因此而有所区别。无论是奴隶社会、封建社会、资本主义社会,还是社会主义社会,作为税收都同时具备强制性、无偿性和固定性这三个基本特征,因此,判别一种财政收入是不是税收,主要看其是否同时具备税收的三个基本特征,只有同时具备这三个特征的才是税收,否则就不称为税收。

第二章 税收的构成要素

一、纳税人

纳税人是纳税义务人的简称,又称纳税主体。它是国家在税法中明确规定直接负有纳税义务的单位和个人。每一种税都有关于纳税义务人的规定,如果不履行纳税义务,即应由该行为的直接责任人承担法律责任。纳税人是税收构成的一个基本因素,纳税人既可以是自然人,也可以是法人。

1. 自然人

法人的对称。指依法可以独立享有民事权利,并承担民事义务的公民个人。居住在我国的外国人和无国籍人,也是自然人。自然人依法对国家负有纳税义务。例如,在我国从事工商业的个人,以及工资和劳务报酬的获得者等,都是以个人身份来承担法律规定的民事责任及纳税义务的,因此,称之为自然人。

2. 法人

自然人的对称。指依照我国法律成立,能够独立地支配财产,并能以自己的名义参加各种民事活动,享有民事权利和承担民事义务的社会组织。法人包括机关法人、事业法人、社团法人、企业法人。同自然人一样,企业法人依法对国家负有纳税义务。法人一般应具备四个条件:必须是依法进行登记并经批准的;具有能够独立支配的财产,并能独立进行核算;必须有自己的名称、组织机构和场所;能独立承担民事上的权利和义务,并能以自己的名义参与民事诉讼活动。法人依法对国家负有纳税的义务。我国的纳税法人主要是指企业法人。

与纳税人有关的概念有:

(1) 扣缴义务人 又称代扣义务人或代扣代缴义务人。根据税法规定,扣缴义务人是指在其经营活动中负有代扣并向国库缴纳税款义务的企业或单位。为了加强税收的源泉控制,保证税款及时入库,并简化纳税手续,根据税法规定,对某些税种,纳税义务人应缴的税款,由支付或收入款项的企业或单位代为预先扣除,并代为向国家缴纳。扣缴义务人必须依法履行代扣代缴税款义务,办理代扣、代缴手续,同时接受税务机关的检查监督。不履行代扣代缴义务的及违反税法规定代扣代缴企业和单位有关条例的,比照纳税人有关规定处理。税务机关对扣缴义务人代扣代缴的税款,按规定的比例付给代扣手续费。例如,我国个人所得税法规定以所得人为纳税义务人,以支付所得的单位为扣缴

义务人,在支付应纳税款项时,必须按照规定的期限,缴纳税款,并专项记载备案。税务机关对代征义务人扣缴的税款,应按所缴的金额,付给代扣手续费。同时,对逾期不缴的,从滞纳日起,按日加收滞纳金。拒绝税务机关检查和拒不履行代扣代缴义务的,可以酌情处以罚款。偷税、抗税的,可以根据情节轻重,处以税款5倍以下的罚款,由人民检察院和人民法院处理。

(2) 代征人 指接受税务机关委托代征税款的单位和个人。委托代征是征收税款的一种方式,一般适用于离税务机关较远的农村和零星分散的税源。例如,农村的屠宰税、牲畜交易税,可委托村或市场管理部门代征。这种方法既方便纳税,又便于控管和税款的及时入库。对于代征人,税务机关应发给代征委托书,明确代征的税种、税目、适用税率、缴库方式和缴纳期限等,并按规定付给代征税款的手续费。代征人必须按照税法规定和委托书的要求,履行代征税款的义务,设立专门帐户,核算有关事项,按期办理税款入库手续,并接受税务机关的检查监督。代征人只能办理代征义务,纳税人的减税、免税、退税和违法行为,必须移送税务机关处理。

(3) 负税人 税收的实际负担者。负税人和纳税人是两个不同的概念。有的税种,税收由纳税人自己负担,纳税人本身就是负税人。有的税种,税收虽然由纳税人交纳,但实际上是由他人负担,纳税人并不是负税人。许多流转环节的间接税,如消费税、营业税、增值税、关税等,纳税人虽是公司或工厂,但他们却可以通过把税金加在销售价格中或压低原料进价而把税负转嫁出去,使消费者成为负税人。即使是直接税,如所得税、财产税等,也不是绝对不能转嫁的,有的也可以通过降低工资、延长工时等办法,把税负转嫁给劳动者。当然,这种转嫁要受到许多客观条件的限制。

(4) 纳税主体 “征税主体”的对称。税收法律关系的主体之一。纳税主体是由税法规定的纳税义务人。中华人民共和国税法规定的纳税主体有国有企业、集体所有制企业、中外合资企业、外国企业、行政机关和事业单位以及个体工商户、专业户和负有纳税义务的居民、公民。纳税主体有以下权利:享受依法规定的减税、免税的优待权;有依法申请收回多缴税款的权利;在生产、经营发生重大困难时,有申请分期、延期缴纳税款或减税、免税的权利;对税务机关不正确的决定有申诉权,但在申诉的同时应当按税务机关的决定先缴纳税款;对税务机关及其工作人员的不法行为有向其上级主管部门及国家监督、检查机关检举、揭发的权利。纳税主体有以下义务:按税法规定办理税务登记;按税法规定的期限和手续办理纳税申报,并按期缴纳税款;按照税法规定向税务机关及时提供会计报表及

其他资料,接受税务机关对纳税情况的检查,并如实反映和提供税务检查人员所需要了解的情况和资料。

(5) 名义纳税人和实际纳税人 一般地说,税法中规定的纳税人就是实际纳税人。但在某些税种中,国家为了及时取得财政收入,防止偷漏税,往往采取控制源泉的办法,这样,就出现了名义纳税人和实际纳税人的不一致。所谓名义纳税人是指代替别人履行纳税义务的纳税人;所谓实际纳税人是指直接支付税款的纳税人。

名义纳税人和实际纳税人的区别是:一个是税款的直接支付者,一个是税款的间接支付者,即直接纳税人通过间接纳税人实现向国家交纳税款的义务。例如,在我国营业税中,国家采取了商业批发环节(或工业产品出厂环节)代扣个体商贩等商业零售环节营业税的办法,这样商业批发企业就成为营业税的名义纳税人,而个体商贩等则是实际纳税人;再如在增值税中,国家税法规定对未开具证明的工业企业以及其他单位等委托加工应税产品,应由受托方履行代扣代缴税款义务,这样受托方则成为名义纳税人,委托方则为实际纳税人。

二、征税对象

征税对象又称征税客体,是指对什么东西征税,是征税的标的物,也是交纳税款的客体。按照征税对象的性质不同可以把税收划分为五大类:①收益税,即以纳税人的纯收入(利润)的总收入为课税对象,如我国的企业所得税、个人所得税等;②流转税,即以商品流转额或非商品营业额为课税对象,如增值税、关税等;③财产税,即以财产的数量或价值为课税对象,如遗产税、房地产税等;④资源税,即以使用或占用自然资源为课税对象,如耕地占用税;⑤行为税,即以某些特殊消费和使用等特定行为为课税对象,如屠宰税、车船使用税等。每一种税都有自己的征税对象,否则,这一税种就失去了存在的意义。凡是列为征税对象的,就属于该税种的范围;凡是未列为征税对象的,就不属于该税种的范围。

征税对象随着社会生产力的发展变化而变化。自然经济中,土地和人是主要的征税对象。商品经济中,商品的流转额、企业利润和个人所得成为主要的征税对象。在可以作为征税对象的客体比较广泛的情况下,选择征税对象一般应遵循有利于保证财政收入,有利于调节经济和适当简化的原则。要保证财政收入就必须选择经常而普遍存在的经济活动及其成果作为课税对象。要调节国民经济中生产、流通、分配和消费,课税对象就不能是单一的,而应该多样化。但为了节省

税收成本和避免税收负担的重复,又必须注意适当的简化。

征税对象的具体化——税目,反映具体的征税范围,代表征税的广度。不是所有的税种都规定税目,有些税种的征税对象简单、明确,没有另行规定税目的必要,但是,从大多数税种来看,一般征税对象都比较复杂,且税种内部不同征税对象之间又需要采取不同的税率档次进行调节,这样就需要对征税对象作进一步的划分,作出具体的界限规定。税目具有两方面的作用:一是明确征税的范围,体现征税的广度,凡属于列举税目之内的产品或收入即为应税对象,反之则为非应税对象;二是对具体征税项目进行归类和界定,以便针对不同的税目确定差别税率。

确定税目通常采用的方法有以下几种:

(1) 列举法 就是按照每一种征税的产品或经营项目分别设置税目,必要时还可以在税目之下划分若干细目。列举法又可以分为正列举法和反列举法。正列举法,亦称“直接列举法”。①它是确定税目征收范围的一种方法。指凡属于本税目征收范围的产品或经营项目予以具体列举,不列举的产品或经营项目不属本税目的征收范围,应适用其他税目征税或不征税。②是确定减税、免税范围的一种方法。指对允许减税免税的征税对象和纳税人逐一列举,凡属列举范围内的征税对象和纳税人,可以按规定的管理权限规定给予减税或免税;凡不属列举范围内的征税对象和纳税人应按规定征税,不予减税或免税。现行税制中,许多减税免税项目采用该方法加以规定。反列举法,亦称“间接列举法”。①它也是确定税目征收范围的一种方法。指凡不属于本税目征收范围的产品或经营项目予以具体列举,除具体列举以外的产品或经营项目,属于本税目征收范围。现行税制中,确定税目征收范围较少采用这种方法,常采用正列举法。②是确定减税、免税范围的一种方法。指对不允许减税、免税的征税对象或纳税人逐一列举,凡属列举范围内的征税对象和纳税人应严格按照规定征税,不论发生什么情况都不能给予减税或免税照顾;凡不属列举范围内的征税对象和纳税人,如按规定征税有困难,可按管理权限规定,给予适当的减税或免税照顾。

(2) 概括法 “列举法”的对称。设置税目的一种方法。一般指把性质相近的征税产品或经营项目概括为一个税目的方法。例如我国现行增值税,除按具体产品分别列举税目外,还对种类繁多、界限不易划清的产品,如搪瓷制品等,按产品类别设置概括品目。采用概括法设置税目,税目数量较少,税制比较简化,但每个税目包含的范围较大,界限容易混淆,不利于体现税收政策。

与征税对象相关的概念有：

(1) 课税依据 课税依据也称计税依据，是税收制度中规定的计算应纳税额的根据，在理论上也称之谓为税基。纳税人应缴纳的税款是按照课税依据乘以税率计算得出来的。所以正确掌握课税依据，是税务机关贯彻执行税收政策、法令，保证国家财政收入的重要方面；也是纳税人正确履行纳税义务，合理负担税收的重要标志。

不同税种的课税依据是不同的。我国增值税、营业税的课税依据一般都是产品的销售收入金额和营业收入金额；所得税的课税依据是企业 and 个人的利润、工资或薪金所得额；农业税的课税依据是常年产量，等等。需要注意的是，课税依据在表现形态上一般有两种：一种是价值形态，即以征税对象的价值作为计税依据，在这种情况下，课税对象和课税依据一般是一致的，如所得税的课税对象是所得额，计税依据也是所得额；另一种是实物形态，就是以课税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据，在这种情况下，课税对象和课税依据一般是不一致的，如我国的车船税，它的课税对象是各种车辆、船舶，而计税依据则是车船的吨位。

(2) 税本 形成税收收入的经济基础。指国民经济的生产力，包括人力、资本、土地三个要素及由此结成的生产经营单位等。税本与税源有区别，也有联系。西方财政学者常将税本比作“因”，将税源比作“果”，将税本比作树木的“根干”，将税源比作树木的“果实”。两者的关系为由因生果，由根干生果实，由税本生税源。国家的税收只能征自税源，不能征自税本。如果征自税本，势将损害国民经济的生产力；生产力损害后，税收收入也没有经济基础。犹如树木的“根干一枯，果实也无从出；果实一缺，税收遂无支給之源”。当然，税本与税源的关系同树木根干与树木果实的关系并不完全相同。树木的果实被摘光后，并不影响树木根干的发育成长。税源全部转化为税收收入后，虽然未侵蚀税本，却会打击生产经营者的积极性，妨碍生产更多的税源。

保护税本是西方财政、经济学者提出的一项税收原则。1755年，德国财政学者攸士第指出：租税不要对产业加以压迫，应当无害国家之繁荣和国民之幸福。1762年，意大利财政学者味利指出：租税不可使财之循环因之中断，不可有害于产业的发达。1872年，德国财政学家瓦格纳明确地概括出税收的经济原则，包括选择税源和税种。选择的原则是使税收不仅不伤害税本，而且还要“庇护”和“培养”税本。只有“庇护”和“培养”税本，税源才能扩大，税收收入才有经济基础。不过，保护税本是就整个经济而言的，不是就个别经济单位和经济活动而言的。国家在运用税收杠

杆过程中，有时也要限制某些经济单位或经济活动的发展，这不仅对国民经济无害，反而对国民经济有利，因此是保护税本的另一种形式。

(3) 税源 亦称经济税源，税收课征的源泉，各种税收最终的出处。税收是国家对国民收入进行分配和再分配的主要形式，从广义上说，税源是国民经济生产、流通各部门创造的国民收入。税收同经济息息相关，税收决定于经济，离开了经济的发展，税收则成了无源之水，无本之木。同时，各个税种都规定了具体的征税对象，各有其不同的具体税源。每种税的税源与其课税对象是不同的概念。有的税种，税源与课税对象是一致的。例如企业所得税和个人所得税，其税源和课税对象，都是纳税人的利润或收入。有的税种，税源与课税对象并不一致，例如各种财产税，课税对象是财产的数量或价值，税源则是财产带来的收益或财产所有人的收入。税收工作上通常所说的税源，则是指与各个税种征税对象有密切关联的生产、销售、利润等一定时期的数量状况。研究税源的发展变化，是税收工作的重要内容，它对于制定税收政策和税收制度，开辟和保护税源，增加收入等都有重要的意义。

(4) 税境 指税收管辖权的界限。税境与国境不同，它没有赫然醒目的界碑和明晰可见的地理标志等有形界线，但由于各国奉行的税收原则和政策的不同，可能会出现税境小于、等于或大于国境的不同情况。在严格实行属地原则，坚持来源地域管辖权的国家，税境可能会等于国境，如果在国内设立完全免税的无税区，则会形成税境小于国境的局面。在奉行属人原则，坚持公民和居民管辖权的国家，会出现税境大于国境的情况，居民的全球范围收入均处于该国的税收管辖权之内，其公民只要保留公民身份不变，不论他走到哪里，仍走不出税境。

(5) 税基 用以计算应纳税额的基数。包括实物量与价值量两类。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、购买商品支付金额及个人或企业的所得额等。

税基是计税依据之一。在税率不变情况下，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，税基是商品的件数、吨数、度数或销售收入金额；在对所得征税时，税基是所得额等。两者的区别表现为，在有的情况下，税

基只是征税对象数量的一部分,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。

(6) 课税范围 亦称“征税范围”,是税法规定的课税对象的具体内容,反映一个税种征税的广度。如中国农业税的课税对象为农业常年产量,其课税范围包括粮食作物和薯类作物收入,棉花、麻类、烟叶、油料、糖料等经济作物收入,果园、菜园、瓜园、花圃等园艺作物收入,以及经国务院规定和批准的其他收入。不属于课税范围的农业收入,如农民的副业收入、农业副产品收入,不课征农业税。又如中国曾经有过的货物税、商品流通税、工商统一税以及正在开征的增值税、营业税等都规定有税目,税目实际上也是课税范围。

三、税率

税率是应纳税额与课税对象之间的比例,即计算税款的百分比。它是计算税额的尺度,代表课税的深度,关系着国家的收入大小和纳税人的负担程度,因而它是体现税收政策的中心环节。

各税种的职能作用,主要是通过税率来体现的,因此,税率是税收制度的核心和灵魂。合理地设计税率,正确地执行有关税率的规定,是以法治税的重要内容。我国税率设计的原则,主要是根据国家的经济政策和财政需要,从不同经济性质企业或产品的盈利水平和我国生产力发展不平衡的现状出发,以促进国民经济协调发展为目标,兼顾国家、部门、企业的利益关系,做到合理负担,取之适度。不同税种之间,税率的设计原则并不完全一致,但总的设计原则是一致的,即:税率的设计一定要体现党的方针、政策;税率的设计要同不同经济性质企业或产品的发展水平相适应。

我国现行税率主要有三种,即比例税率、累进税率、定额税率。

1. 比例税率

对同一征税对象,不论其数额多少,都按同一比例征税。实行这种税率,其税额随征税对象等比例增加。一般用于流转额的征收,少数收益税和财产税也采用比例税率。比例税率在具体运用上又可分为4种情况:

(1) 单一比例税率 一个税种,不分课税对象和纳税人的情况,都只采用一个比例税率的一种税率制度。如中国现行牲畜交易税,不分牲畜交易的品种和其他具体情况,都是采用5%的同一比例率税计算征税。采取这种税率形式较为简便。

(2) 差别比例税率 差别比例税率,指根据纳税

人和征税对象的不同情况,分别规定高低不同税率的比例税率。虽然它仍按同一征税对象不论数额大小适用同一比例税率,但是,它可以根据征税对象、纳税人的不同性质,分别规定高低不同的税率,以发挥税收的经济杠杆作用。差别比例税率分为不同纳税人之间的差别比例税率、不同产品之间的差别比例税率、不同地区之间的差别比例税率、不同行业之间的差别比例税率等。①行业差别比例税率。指按行业分别规定的比例税率。根据需要,对不同行业,可以规定相同的税率,也可以规定不同的税率。后者又称“行业差别比例税率”。行业比例税率是流转课税中较为常用的税率形式,一般以企业生产经营的流转额为计税依据。如现行营业税,交通运输业税率为3%,邮电通讯税率为3%,金融保险业税率为5%,服务业税率为5%,等等。采用行业比例税率,有利于贯彻国家的经济政策和产业政策,并可适当调节不同行业的盈利水平。②产品差别比例税率。根据产品的不同,确定高低不同比例税率的征税制度。该制度在对产品征税的税种中广泛使用,例如中国过去实行的货物税、商品流通税、工商统一税、工商税按工农业产品征税的部分以及现行的增值税和关税等都是采用这种税率制度。产品比例税率可以分别对每种产品规定一个税率,也可以把若干种性质用途相近的产品归列在一起,规定一个税率,还可以对同一种产品按不同规格确定不同的税率。采用产品比例税率,同价格杠杆相互配合运用可以按照国家各项经济政策的要求,对不同产品生产经营的盈利状况进行调节,从而有计划地调节和指导企业的生产经营和进出口业务,加强国家对宏观经济的控制和管理。③地区差别税率。即不同地区用不同的税率计算纳税,指为了照顾不同地区生产水平和收益分配上的差别,根据富裕、中等或贫困等不同的水平制定高低不同的税率,这种方式一般适合于对农(牧)业税的课征。所谓地区差别,包括省、地县、区、乡等等,可以逐级规定地区差别税率。地区差别税率可分为地区差别比例税率、地区差别定额税率。地区差别比例税率是指对不同地区规定不同比例的税率制度。每一个地区适用一个比例税率。例如,中国农业税实行的是地区差别比例税率制,根据各省、市、自治区的经济条件规定了不同的平均税率。如甘肃省为13.5%、北京市和山西省为15%、湖北省为16%、上海市为17%、辽宁省为18%、黑龙江省为19%等。而省、市、自治区以下各级地区的比例税率,由各级地区根据上级规定的平均税率,分别规定所属地区的税率。这种税率制度,有利于照顾各个地区的自然条件、耕作条件等差别,正确贯彻合理负担政策。地区差别定额税率是指按不同地区,对同一单位的课税对象,直接规定一定税额的税率制度。中国现行盐

税,就是以吨为单位,分别就不同的地区和盐种,规定不同的定额税率。例如对海盐,规定辽宁省的税额为141元,上海市为160元,广东省为130元,广西壮族自治区为125元;对矿盐,规定湖北、湖南省为115元,新疆的北疆地区为120元,云南省为116元,江西省为50元等等。采用这种税率制度,能够针对不同地区产盐的成本盈利高低悬殊情况,进行有力的直接调节,有利于把价格中所含的差别收入收归国家。

(3) 有免征额的比例税率 指对某些征税对象规定可以扣除一定数额后按比例计征的税率。采用有免征额的比例税率,目的在于照顾某些纳税人按统一比例税率计征的实际困难,因而,规定其可以在征税对象中扣除一部分数额,然后依率计征。

(4) 幅度比例税率 税法统一规定一个比例税率的幅度,在这个幅度范围内,由各地区具体规定本地区适用的比例税率的征税制度。现行农业税中对农林特产征税部分,也一般定为5%—10%的幅度比例税率。

比例税率的主要优点是:计算比较简便,便于征收和缴纳;它对产品、行业、生产条件等相同条件采用一个比例税率,有利于生产经营者在同等纳税条件下开展竞争;有利于促进生产经营者加强经济核算,改善经营管理,降低成本,提高产量和质量,增加花色品种。它的缺点是不分企业规模大小、资金多少、设备好坏和生产经营地点等,均按同一比例税率征税,有税负不尽合理的因素。

2. 累进税率

累进税率指随着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,即按征税对象数额或相对比例的大小,划分为若干不同的征税级距,规定若干个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。这种税率能适应纳税人的负担能力,可以较好地起到调节收入、调节利润的作用,因而能使税负较为合理,适用于对收益额、财产课税。累进税率根据划分级距的标准不同和累进方式不同,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:

(1) 全额累进税率 “超额累进税率”的对称。以征税对象的全部数额为基础计征税款的累进税率。它有两个特点:一是对具体纳税人来说,在应税所得额确定以后,相当于按照比例税率计征,计算方法简单。二是税收负担不合理,特别是在各级征税对象数额的分界处负担相差悬殊,甚至会出现增加的税额超过增加的课税对象数额的现象,不利于鼓励纳税人增加收入。中华人民共和国成立初期,适应对私改造的需要,对工商所得税曾采用全额累进税率。1980年以后,在中国

已不存在按全额累进方式征税的累进税率。

(2) 超额累进税率 它是把同一征税对象按其数额大小分为若干不同的征税级距,对每一个征税级距各规定一个税率;征税对象数额越高的征税级距部分,其税率越高;计算应纳税额时,先算出各等级部分的税额,然后相加,其总和即为纳税人全部应纳税额。例如,现行的工资、薪金所得征税就是采用这种税率制度,分为九个征税级距。“规定第一个征税级距,全月所得额在500元以下的税率为5%;第二个征税级距,全月所得额超过500元至2000元的部分税率为10%;第三个征税级距,全月所得额超过2000元至5000元的部分税率为15%……第八个征税级距,全月所得额超过80000至100000元以上的部分税率为40%,第九个征税级距,全月所得额超过100000元以上部分的部分税率为45%。”这种税率制度虽然比全额累进税率制度在计算征税上复杂,但在税收负担上较为公平合理。

(3) 全率累进税率 它是累进税率的一种。指按征税对象相对比例划分征税级距,就纳税人的征税对象全部数额按与之相适应的级距税率计征的一种累进税率。即将征税对象的相对比例(如产值利润率、资金利润率、销售利润率、成本利润率、工资利润率、工资增长率等等)从小到大划分为若干不同的征税级距,分别制定从低到高不同的等级税率,但实际征税时,仍以征税对象的绝对数额作为计税依据,当纳税人的征税对象的相对比例达到某一等级时,全部征税对象数额都要按这一等级的税率征税。全率累进税率与全额累进税率的累进方式相同,区别仅在于划分征税级距的标准不同,前者以相对数为划分标准,后者以绝对数为划分标准。全率累进税率在我国尚未实行。

(4) 超率累进税率 指按征税对象的相对比例划分征税级距,就纳税人的征税对象全部数额中符合不同级距部分的数额,分别按与之相适应的各级距税率计征的一种累进税率。即将征税对象的相对比例(如产值利润率、资金利润率、销售利润率、成本利润率、工资利润率、工资增长率等等)从小到大分为若干不同的征税级距,并分别制定从低到高不同的等级税率,但实际征税时,仍以征税对象的绝对数额作为计税依据,当纳税人的征税对象的相对比例由一个征税级距,长到另一个较高的征税级距时,只就超过部分的征税对象相对比例相对应的绝对数额,按照上升后的征税级距适用税率计算征税。我国资源税曾采用这种税率。超率累进税率与超额累进税率的累进方式相同,区别在于划分征税级距的标准不同。相比而言,超率累进税率比超额累进税率计算更复杂,在实际工作中,可以通过计算“速算扣除率”的办法来简化计税。

(5) 超倍累进税率 是以征税对象数额相当于计

税基数的倍数为累进依据，按超累方式计算应纳税额的税率。采用超倍累进税率，首先必须确定计税基数，然后把征税对象数额按相当于计税基数的倍数划分为若干级次，分别规定不同的税率，再分别计算应纳税额。计税基数可以是绝对数，也可是相对数。是绝对数时，超倍累进税率实际上是超额累进税率，因为可以把递增倍数换算成递增额；是相对数时，超倍累进税率实际上是超率累进税率，因为可以把递增倍数换算成递增率。

与累进税率相关的重要概念是速算扣除数。即为简化计税程序而按全额累进方式计算超额累进税额时所使用的扣除数额。它等于全额累进税额减去超额累进税额的差额。它一般均事先计算出来，附于税率表

中，并与税率表一同颁布。速算扣除数的计算有两种方法：一是直接计算法，公式为：本级速算扣除数=本级全额累进税额-本级超额累进税额；二是间接计算法，公式为：本级速算扣除数=前级征税对象数额最高限 $\times$ （本级税率-前级税率）+前级速算扣除数。按照现行的个人所得税的工资、薪金所得税和个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得的征税的规定，其速算扣除数的计算过程和计算结果见表 2—1 和表 2—2，其计算过程：如运用直接法，首先要算出全额累进税额，再算出超额累进税额，最后以全额累进税额减去超额累进税额，其差额即为速算扣除数。

工资薪金所得税速算扣除数

(表 2—1)

级别	全月应纳税所得额	税率 %	计算方法及扣除数
1	不超过 500 元的（即收入扣除免税点 800 元后，下同）	5	超过 800 元的金额 $\times$ 5%
2	超过 500 元至 2 000 元的	10	超过 800 元的金额 $\times$ 10%—25 元
3	超过 2 000 元至 5 000 元的	15	超过 800 元的金额 $\times$ 15%—125 元
4	超过 5 000 元至 2 万元的	20	超过 800 元的金额 $\times$ 20%—375 元
5	超过 2 万元至 4 万元的	25	超过 800 元的金额 $\times$ 25%—1 375 元
6	超过 4 万元至 6 万元的	30	超过 800 元的金额 $\times$ 30%—3 375 元
7	超过 6 万元至 8 万元的	35	超过 800 元的金额 $\times$ 35%—6 375 元
8	超过 8 万元至 10 万元的	40	超过 800 元的金额 $\times$ 40%—10 375 元
9	超过 10 万元的	45	超过 800 元的金额 $\times$ 45%—15 375 元

注：超过金额指月所得收入减 800 元。

个体工商户生产、经营和企事业单位承包、承租经营所得税速算扣除数

(表 2—2)

级别	全月应纳税所得额	税率 %	计算方法及扣除数
(1)	不超过 5 000 元的 (年收入减成本费用等的数字，下同)	5	超过金额 $\times$ 5%
(2)	超过 5 000 元至 10 000 元的	10	超过金额 $\times$ 10%—250 元
(3)	超过 1 万元至 3 万元的	20	超过金额 $\times$ 20%—1 250 元
(4)	超过 3 万元至 5 万元的	30	超过 800 元的金额 $\times$ 30%—4 250 元
(5)	超过 5 万元的	35	超过 800 元的金额 $\times$ 35%—6 750 元

说明：计算方法中的超过金额，即指《个人所得税法》第 6 条的规定，以每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额，乘以税率，减去扣除数（金额），即为应缴所得税额。

3. 定额税率

定额税率亦称固定税额，是按征税对象的一定计量单位直接规定固定税额，而不是规定征收比例。定额

税率一般适用于从量计征的某些征税对象。定额税率在具体运用上可分为地区差别税额、幅度税额、分类分级税额和单一定额税率四种形式：