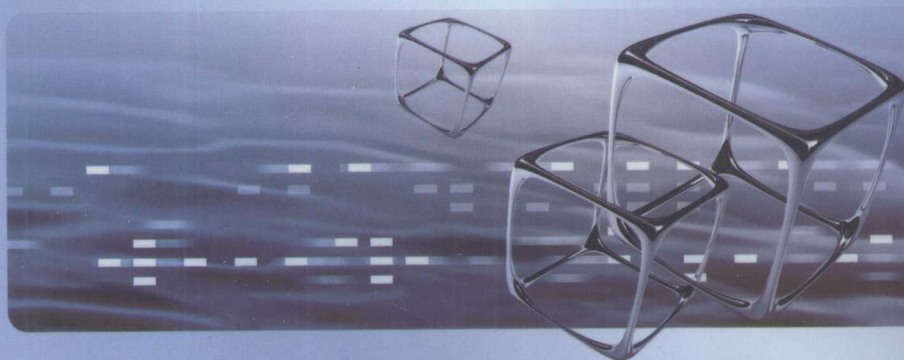




北京市高等教育精品教材立项项目

本科应用型经管规划教材

中国税制



◎ 刘颖 主编
◎ 孟芳娥 副主编



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>



北京市高等教育精品教材立项项目

本科应用型经管规划教材

中国税制

刘颖 主编

孟芳娥 副主编

江苏工业学院图书馆
藏书章

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 简 介

本书为北京市高等教育精品教材立项项目。本书以市场经济理论为基础,对税收制度的基本知识、基本理论以及我国税制模式的发展与完善等问题进行了深入透彻的分析与论述;主要内容包括中国现行税制导论、增值税、消费税、营业税、关税、资源税、土地增值税、企业所得税、个人所得税、城镇土地使用税和耕地占用税、房产税、城市房地产税和车船税、印花税和契税、中国现行税制改革中的理论和实践问题等。

本书兼具理论性、系统性和可操作性,既可作为高等院校财经类各专业特别是财政学,金融学专业选用教材,也可作为各级财税部门管理人员的学习参考用书。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容
版权所有·侵权必究

图书在版编目(CIP)数据

中国税制 / 刘颖主编. — 北京: 电子工业出版社, 2008.3

(本科应用型经管规划教材)

ISBN 978-7-121-06186-8

I. 中… II. 刘… III. 税收制度—中国—高等学校—教材 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 032055 号

责任编辑: 杨丽娟

印 刷: 北京市天竺颖华印刷厂

装 订: 三河市金马印装有限公司

出版发行: 电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本: 787×980 1/16 印张: 19.25 字数: 398 千字

印 次: 2008 年 3 月第 1 次印刷

定 价: 29.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题, 请向购买书店调换。若书店售缺, 请与本社发行部联系, 联系及邮购电话: (010)88254888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线: (010)88258888。

Foreword

序

任何一门课程的学习，都有其教与学的规律，教科书不仅仅是知识、学问的凝结，也能够反映出编者对教学理念、教学方法的思考。所以说，写一本好的教科书，不是件简单的事，一切要为学生学习着想，好的教科书本身就是一所大学校。

《中国税制》是一门理论性、实践性都较强的课程，为了编写有利于实现教学目标的教科书，很多教师都在进行着探索。在这本教材中，编者结合了多年的教学实践，尝试着把《中国税制》课程的教学内容和教学方法有机结合，力求让教科书的内容与学生的思维产生共振。教材中有小巧、点睛的案例列举，清晰、明了的图示归纳，流畅、透彻的法理分析，既分析了我国现行税制的主要问题，也介绍了我国税制改革的方向和思路，从而使中国税制的教学内容显得丰满和鲜活。

愿更多的教师把对教学内容和教学方法相结合的思考写入教科书，使教科书的编写和课堂教学都有新的突破。

全国人大财经委副主任委员、中国注册税务师协会副会长
首都经济贸易大学副校长、博士生导师 郝如玉

2008年3月18日

Preface

前言

税收政策是政府宏观经济政策的重要组成部分,而政府税收政策的微观影响,也是现代企业非常关注的问题。税收学本来就是宏观与微观相结合学科,为社会提供既有较为坚实的宏观经济理论基础,又具有较为娴熟的微观专业技能的人才,是许多教育者和受教育者追求的目标。本着“夯实宏观基础以把握大局、熟悉微观操作以提高技能”的理念,我们编写了这部《中国税制》教材。

中国税制课程是税务专业、注册税务师专业的核心专业课程,也是会计、财务、金融和管理专业的最重要的专业课程之一。由于近年来我国税收制度的变革,需要中国税制教材新而实,既具有理论性,又具有应用性。我们编写的《中国税制》按照高级应用型人才的培养目标要求安排结构和内容,将本书分为三部分共14章:

第一部分是基础导论(包括第1章)中国现行税制概述,介绍我国税制基本理论,目前税制结构状况和税收分类情况。

第二部分是现行制度(包括第2至第13章),或单独或将特征相近的税种归类,介绍我国现有税种的基本理论、主要政策规定、税额计算例题和案例。

第三部分为第14章,中国现行税制改革中的理论和实践问题,这是本书比较独特的一章,总结分析现行税制的发展脉络,并前瞻发展趋势。

上述每章都插入了小资料或小贴士,介绍相关知识,使教材界面友好、人性化。

与国内同类教材比,本书有如下特色:

(1) 本书力求反映国内外税制改革的新情况和税制研究的新成果,突出各税种的法律政策精神和难点、重点问题,突出现行税制结构及其发展趋势,成体系地在强化政策基本规则的前提下,收录案例进行政策分析,挖掘政策法规的规律性,培养学生“夯实宏观基础以把握大局”的能力。

(2) 运用例题、案例让学生掌握税收制度在实践中的运用,使学生“熟悉微观操作以提高技能”,在明确了现行税制中的基本概念、基本原理的基础上把握相关运用。

(3) 突出本科生的教学特点,与税收理论课程、会计课程等相关课程的衔接,注意了教材难易程度的把握,加入图示和图表,用图示解析难点,用图表归纳散碎知识点。

——(4) 运用“小贴士”、“小资料”等友好界面让学生了解相关实践知识或关联知识,强化知识体系的联系性。

(5) 每章节都附有小结、关键术语和复习思考题,方便学生复习。

本书由刘颖担任主编,孟芳娥担任副主编。各章编者具体为:第1章由赵书博编写,第2、4、5、11章由刘颖编写;第3章由禹奎编写;第6、7、10、14章由杨全社编写;第8章由丁芸编写;第9章由赵书博、孟芳娥编写,第12章由包健、孙玥编写;第13章由张春平、孙玥编写。全书由刘颖总纂定稿。

由于编者水平有限,书中疏漏和错误在所难免,真诚希望广大读者提出宝贵意见,以便我们进一步修订和完善。

编者

Contents

目 录

第1章 中国现行税制导论	1	2.4 增值税的主要税收优惠	28
1.1 税收制度及其构成要素	1	2.4.1 起征点	28
1.1.1 税收制度的概念	1	2.4.2 主要减免税规定	29
1.1.2 税制构成要素	3	2.5 一般纳税人应纳税额的计算	29
1.2 税收分类	10	2.5.1 销项税额的计算	29
1.3 税制结构	13	2.5.2 进项税额的计算	33
1.3.1 税制结构的概念	13	2.5.3 应纳税额的计算	38
1.3.2 影响税制结构的主要因素	13	2.6 小规模纳税人应纳税额的计算	41
1.3.3 不同税制结构及特点	15	2.6.1 应纳税额的计算公式	41
1.3.4 我国现行税制结构状况	15	2.6.2 购置税控收款机税款抵免的计算	41
本章小结	16	2.6.3 销售特定货物应纳税额的计算	42
思考题	16	2.7 进口货物征税	42
第2章 增值税	17	2.7.1 进口货物征税的范围及纳税人	42
2.1 增值税的概念和特点	17	2.7.2 进口货物应纳增值税的计算	43
2.1.1 增值税的概念	17	2.8 出口货物退(免)税	44
2.1.2 增值税的特点	19	2.8.1 出口货物退(免)税基本政策	44
2.1.3 增值税的类型	21	2.8.2 出口货物退(免)税的适用范围	45
2.2 征税范围与纳税义务人	21	2.8.3 出口货物的退税率	46
2.2.1 征税范围	21	2.8.4 出口货物退税的计算	46
2.2.2 纳税义务人	25		
2.3 税率	27		
2.3.1 增值税税率的基本类型	27		
2.3.2 我国增值税税率的规定	27		

2.9 纳税义务发生时间、纳税期限与 纳税地点	50	3.6 出口应税消费品退(免)税 ...	79
2.9.1 纳税义务发生时间	50	3.6.1 退税政策	79
2.9.2 纳税期限	51	3.6.2 退税率	79
2.9.3 纳税地点	52	3.6.3 退税额的计算	80
2.10 增值税专用发票的使用 及管理	53	3.6.4 退(免)税后的管理	80
2.10.1 专用发票领购使用范围	53	3.7 消费税的申报缴纳	80
2.10.2 专用发票开具范围	54	3.7.1 纳税环节	80
2.10.3 专用发票开具要求	54	3.7.2 纳税义务发生时间	81
2.10.4 专用发票开具时限	55	3.7.3 纳税期限	81
2.10.5 开具专用发票后发生退货或 销售折让的处理	55	3.7.4 纳税地点	81
2.10.6 加强增值税专用发票的管理 ...	56	本章小结	82
本章小结	58	思考题	82
思考题	58	第4章 营业税	83
第3章 消费税	60	4.1 营业税的概念和特点	83
3.1 消费税的概念和特点	60	4.1.1 营业税的概念	83
3.1.1 消费税的概念	60	4.1.2 营业税的特点	84
3.1.2 我国消费税的特点	61	4.2 征税范围、纳税人与 扣缴义务人	84
3.1.3 我国消费税的沿革	61	4.2.1 征税范围	84
3.1.4 我国消费税的作用	62	4.2.2 纳税人与扣缴义务人	88
3.2 征税范围与纳税义务人	63	4.3 税目与税率	89
3.2.1 征税范围	63	4.3.1 税目	89
3.2.2 纳税义务人	64	4.3.2 税率	93
3.3 税目与税率	64	4.4 计税依据和税额计算	94
3.3.1 消费税税目	64	4.4.1 营业税计税依据和税额计算的 一般规定	94
3.3.2 消费税税率	66	4.4.2 营业税计税依据和税额计算的 特殊规定	95
3.4 计税依据	68	4.4.3 各行业计税依据和税额计算的 具体规定	95
3.5 应纳税额的计算	73	4.5 税收优惠	101
3.5.1 应纳税额计算的基本规定	73	4.5.1 营业税的起征点	101
3.5.2 应纳税额计算的有关 具体规定	74	4.5.2 营业税的免税规定	101

4.6 营业税的申报缴纳	102	6.2.1 纳税义务人	121
4.6.1 纳税义务发生时间	102	6.2.2 征税范围	121
4.6.2 纳税期限	104	6.3 税目与税率	122
4.6.3 纳税地点	104	6.3.1 基本规定	122
本章小结	105	6.3.2 具体适用标准的确定	122
思考题	105	6.3.3 扣缴义务人适用税额规定	123
第5章 关税	106	6.4 计税依据和应纳税额的计算	123
5.1 关税的概念和特点	106	6.4.1 计税依据	123
5.1.1 关税的概念	106	6.4.2 应纳税额的计算	124
5.1.2 关税的特点	107	6.5 税收优惠	124
5.1.3 关税的分类	107	6.5.1 减税、免税项目	124
5.2 关税的征税对象与纳税人	108	6.5.2 出口应税产品不退(免)资源税的 规定	125
5.3 进出口税则	108	6.6 资源税的申报缴纳	125
5.3.1 税则归类	108	6.6.1 纳税义务发生时间	125
5.3.2 税率及运用	109	6.6.2 纳税期限	125
5.4 原产地规则	110	6.6.3 纳税地点	125
5.5 关税的完税价格和税额计算	110	本章小结	126
5.5.1 一般进口货物的完税价格	111	思考题	126
5.5.2 特殊进口货物的完税价格	113	第7章 土地增值税	127
5.5.3 出口货物的完税价格	114	7.1 土地增值税的概念和特点	127
5.5.4 关税的税额计算	114	7.1.1 土地增值税的概念	127
5.6 关税的减免	115	7.1.2 土地增值税的特点	128
5.7 行李及邮递物品进口税	115	7.2 纳税义务人与征税范围	128
5.8 关税的征收管理	116	7.2.1 纳税义务人	128
本章小结	116	7.2.2 征税范围和征税范围的 界定	129
思考题	117	7.2.3 若干具体情况的判定	129
第6章 资源税	118	7.3 土地增值税税率	132
6.1 资源税的概念和特点	118	7.4 计税依据和税收优惠	132
6.1.1 资源税的概念	118	7.4.1 计税依据	132
6.1.2 资源税的特点	119	7.4.2 税收优惠	133
6.1.3 资源税的作用	119	7.5 应纳税额的计算	134
6.2 纳税义务人与征税范围	121		

7.6 土地增值税的预交和清算	135	8.6 企业重组与清算	159
7.6.1 土地增值税的预交	135	8.6.1 企业重组	159
7.6.2 土地增值税的清算	135	8.6.2 企业债务重组	161
7.7 土地增值税的申报缴纳	138	8.6.3 企业清算的相关规定	162
7.7.1 纳税义务发生时间	138	8.7 企业所得税的税收优惠	162
7.7.2 纳税期限	138	8.8 税额计算	167
7.7.3 纳税地点	139	8.8.1 应纳所得税额的计算公式	167
本章小结	139	8.8.2 境外已纳税额的抵免	169
思考题	139	8.9 源泉扣缴	170
第8章 企业所得税	140	8.10 特别纳税调整	171
8.1 企业所得税的概念和特点	140	8.10.1 关联方业务往来的基本涉税规则	172
8.1.1 企业所得税的概念	140	8.10.2 预约定价的规定	174
8.1.2 企业所得税的特点	141	8.10.3 关于控制资本弱化的规定	175
8.1.3 企业所得税在我国的沿革	141	8.10.4 对于税收筹划目的限制	175
8.1.4 企业所得税的作用	143	8.10.5 特别纳税调整中利息的加征	175
8.2 企业所得税的纳税人和征税对象	144	8.11 企业所得税的申报缴纳	176
8.2.1 纳税义务人	144	8.11.1 纳税年度	176
8.2.2 征税对象	146	8.11.2 税款缴纳	176
8.3 企业所得税的税率	147	8.11.3 纳税地点	177
8.4 企业所得税的应纳税所得额	147	本章小结	177
8.4.1 企业所得税的收入总额	148	思考题	178
8.4.2 企业所得税的扣除的项目	150	第9章 个人所得税	179
8.4.3 亏损的弥补	154	9.1 个人所得税的概念和特点	179
8.4.4 非居民企业应纳税所得额的计算	154	9.1.1 概念	179
8.5 资产的税务处理	155	9.1.2 特点	180
8.5.1 固定资产的计价和折旧	155	9.2 个人所得税的纳税人	182
8.5.2 无形资产的计价和摊销	157	9.2.1 居民纳税义务人	182
8.5.3 企业长期待摊费用的相关规定	157	9.2.2 非居民纳税义务人	183
8.5.4 企业投资资产的计价规定	158	9.3 所得来源地的确定	184
8.5.5 存货的计价规定	158	9.4 个人所得税的征税项目	184
8.5.6 其他规定	159		

9.4.1 工资、薪金所得	184	9.7 个人所得税的税收优惠	206
9.4.2 个体工商户的生产、 经营所得	185	9.7.1 免税项目	206
9.4.3 对企事业单位的承包经营、 承租经营所得	185	9.7.2 暂免征税的主要项目	207
9.4.4 劳务报酬所得	185	9.7.3 经批准可以减征个人所得税的 项目	207
9.4.5 稿酬所得	186	9.8 境外已纳税款的扣除	207
9.4.6 特许权使用费所得	186	9.9 个人所得税的申报与缴纳	209
9.4.7 利息、股息、红利所得	186	9.9.1 纳税方式	209
9.4.8 财产租赁所得	186	9.9.2 纳税期限	210
9.4.9 财产转让所得	187	9.9.3 纳税地点	212
9.4.10 偶然所得	187	本章小结	212
9.4.11 其他所得	187	思考题	213
9.5 个人所得税的税率	187		
9.5.1 累进税率	187	第10章 城镇土地使用税和耕 地占用税	215
9.5.2 比例税率	188	10.1 城镇土地使用税	215
9.6 个人所得税的计税依据和 税额计算	189	10.1.1 概念和特点	215
9.6.1 工资、薪金应纳税额的计算	189	10.1.2 主要征收制度	216
9.6.2 个体工商户生产、经营所得 应纳税额的计算	195	10.2 耕地占用税	219
9.6.3 对企事业单位承包、承租经营所得 应纳税额的计算	198	10.2.1 概念和特点	219
9.6.4 劳务报酬应纳税额的计算	198	10.2.2 主要征收制度	220
9.6.5 稿酬所得应纳税额的计算	199	本章小结	222
9.6.6 特许权使用费所得应纳税额的 计算	200	思考题	222
9.6.7 利息、股息、红利所得应纳税额的 计算	200	第11章 房产税、城市房地产税和 车船税	224
9.6.8 财产租赁所得应纳税额的计算	201	11.1 房产税	224
9.6.9 财产转让所得应纳税额的计算	201	11.1.1 概念和特点	224
9.6.10 偶然所得应纳税额的计算	203	11.1.2 主要征收制度	225
9.6.11 其他所得应纳税额的计算	204	11.2 城市房地产税	228
9.6.12 税前捐赠扣除的规定	204	11.2.1 概念	228
		11.2.2 主要征收制度	228
		11.3 车船税	229
		11.3.1 概念和特点	229

11.3.2 主要征收制度	230	13.5.1 概念和特点	256
本章小结	234	13.5.2 主要征收制度	256
思考题	234	13.6 固定资产投资方向 调节税	257
第 12 章 印花税和契税	235	13.6.1 概念和特点	257
12.1 印花税	235	13.6.2 主要征收制度	258
12.1.1 印花税的概念和特点	235	本章小结	260
12.1.2 纳税人	236	思考题	260
12.1.3 税目与税率	236	第 14 章 中国现行税制的发展 与展望	261
12.1.4 计税依据与税额计算	240	14.1 建国初期至改革开放之前的 税制建设	261
12.1.5 税收优惠	242	14.1.1 1949—1953 年, 新中国税制的 初步建立	262
12.1.6 缴纳方法与纳税申报	243	14.1.2 1958 年, 简化税制, 试行工商 统一税	264
12.2 契税	244	14.1.3 1973 年, 工商税制的进一步 简化	265
12.2.1 契税概念和特点	244	14.2 20 世纪 80 年代的税制改革	266
12.2.2 纳税人	244	14.2.1 1980—1982 年, 初步建立涉外 税收制度	266
12.2.3 税率、计税依据和税额计算	244	14.2.2 1983 年和 1984 年, 两步利改税的 实施	267
12.2.4 税收优惠	245	14.3 20 世纪 90 年代初期的 税制改革	269
12.2.5 申报与缴纳	246	14.3.1 1994 年税制改革的指导思想和 遵循原则	269
本章小结	246	14.3.2 1994 年税制改革的主要内容	270
思考题	246	14.3.3 1994 年税制改革成功奠定了我国 现行税收制度的框架	272
第 13 章 其他各税	248	14.4 2003 年开始启动的新一轮 税制改革	272
13.1 城市维护建设税	248		
13.1.1 概念和特点	248		
13.1.2 主要征收制度	249		
13.2 烟叶税	251		
13.2.1 概念和特点	251		
13.2.2 主要征收制度	252		
13.3 车辆购置税	253		
13.3.1 概念和特点	253		
13.3.2 主要征收制度	253		
13.4 船舶吨税	255		
13.4.1 概念和特点	255		
13.4.2 主要征收制度	255		
13.5 筵席税	256		

14.4.1	新一轮税制改革的 动因	273	14.5.1	新一轮税制改革取得的 成就	286
14.4.2	新一轮税制改革的指导原则和 主要内容	276	14.5.2	未来税制改革的方向和 着力点	287
14.4.3	2003 年以来新一轮税制改革的 具体进展	277	参考文献		291
14.5	新一轮税制改革的回顾与 展望	286			

Chapter

1

第1章 中国现行税制导论

本章学习要点

- ☑ 税收制度的概念
- ☑ 税制构成要素
- ☑ 税收分类
- ☑ 税制结构的概念及影响税制结构的主要因素
- ☑ 不同税制结构及特点
- ☑ 我国现行税制结构状况

1.1 税收制度及其构成要素

1.1.1 税收制度的概念

对于税收,我们都有感性认识。比如,你到商店买商品,商品的价格里面会含有增值税;假如你买的是化妆品、烟、酒等,价格里面还含有消费税;再假如这些商品是从海外进口的,可能还会含有关税。当国家的税收政策调整时,商品的价格可能会出现变化。比如,2006年,国家调高了部分化妆品的消费税税率,这部分化妆品的价格应声而涨。另外,当你的工资、薪金、稿酬、劳务报酬超过一定标准时,需缴纳个人所得税;当你卖掉现在居住的房子时,你有可能需要交营业税、个人所得税、印花税;当你拥有私家车时,你要缴纳车船税;当你是一名财务人员时,可能工作中要涉及到企业纳税的方方面面。所以,无论从生活角度还是工作角度,税收都与我们关系密切。

税收是国家为满足其行使职能的需要,依靠手中所掌握的行政权,按照事先确定的标准,强制地、无偿地向居民、公民或经济组织征收而取得财政收入,参与国民收入分配的一种形式。

列宁说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^①亚当·斯密指出：“人民必须拿出自己的一部分收入，给君主或国家，作为一笔公共收入”。^②小川乡太郎认为：“税收就是国家为了支付行政经费而向人民强制征收的财物”^③。西蒙·詹姆斯、克里斯托弗·诺布斯则认为：“税收是由政府机构实行不直接偿还的强制性征收”^④。侯梦蟾给税收下的定义是：“税收是国家为满足一般的社会公共需要，按照事先确定的标准，对社会剩余产品所进行的强制、无偿的分配。”^⑤另外，还有很多学者对税收给出了自己的定义。

虽然税收的定义不完全相同，但仍可从中获得一些共性的认识。总结其中的共性，我们给出税收的定义：税收是国家为满足其行使职能的需要，依靠手中所掌握的行政权，按照事先确定的标准，强制地、无偿地向居民、公民或经济组织征收而取得财政收入，参与国民收入分配的一种形式。

税收制度简称“税制”，理论界通常从两个角度去研究税收制度，一是从工作规范和管理章程角度；二是从税收活动的经济意义来说明。税收制度的概念有传统与现代之分，而传统的税收制度的概念往往是从第一个角度来定义税收制度的，现代的税收制度的概念往往是侧重于从第二个角度定义税收制度。

传统税收制度的概念有广义和狭义之分。传统狭义的税收制度概念主要是指国家各种税收法律、法规、规章、征收管理办法和税收管理体制的总称，包含国家设置具体税种的课征制度，即税收的规章制度。传统广义的税收制度概念还包括除上述狭义税收制度之外的税务机构设置、计划会计统计、税务行政复议、征管组织形式及税务机关内部各项管理制度。税收制度明确规定国家和纳税人的征纳关系，是国家征税和纳税人纳税必须共同遵守的法律依据和规程。

现代税收制度的概念吸收了西方学者对税收体系的理解，例如陈共曾在其《财政学》中给税收制度下的定义：税收制度是国家按照一定政策原则组成的税收体系，其核心是主体税种的选择和各种税的搭配问题。

更多教材将传统概念与现代概念相结合来为税收制度下定义：

税收制度属于上层建筑的范畴，为一定的经济基础服务。一个国家制定什么样的税收制度，是由生产力发展水平、生产

税收制度不仅是指国家各种税收法律、法规、规章、征收管理办法和税收管理体制的总称，也体现了多种税相互联系、相互配合所形成的税收体系。

① 《列宁全集》第32卷，人民出版社1958年版，第275页。

② 亚当·斯密：《国民财富性质和原因的研究》（下册），1974年版，商务印书馆，第383页。

③ 小川乡太郎：《租税总论》，商务印书馆1935年版，第11页。

④ 西蒙·詹姆斯、克里斯托弗·诺布斯：《税收经济学》，中国财政经济出版社1988年版，第11页。

⑤ 侯梦蟾：《税收经济学导论》，1990年版，中国财政经济出版社，第3页。

关系性质、经济管理体制,产业结构以及国家的税收政策等多种因素所决定的。鉴于税收与经济的关系,税收制度不是一成不变的,在不同的社会制度下或同一社会制度的不同发展阶段中,税收制度是不相同或不完全相同的。与客观经济基础相适应的税收制度,能够促进社会生产力的发展;与客观经济基础不相适应的税收制度,将破坏和阻碍生产力的发展。

1.1.2 税制构成要素

税收总是由一定的具体法律法规表现出来的,没有具体制度的税收是不存在的。原因是,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规章的形式加以规定,以利双方在征纳中共同遵守。由于政治、经济、历史等原因,各国的税收制度不可能相同,但在世界各国税收法律法规中,都会体现出一些共同的元素,如对什么征税(课税对象)、由谁交税(纳税人)、交多少税(税率、计税依据)等等,这就是税收制度的构成要素。由于税收总是通过一定的具体法律法规表现出来,这些元素也被称为税法的构成要素。

税收制度构成要素,是传统狭义的税收制度所必须具备的要素,它是建立税收制度的基本条件,也是税收原则、政策贯彻的基石,是整个税收理论体系中的一个十分重要的方面。没有它,也就没有税收。税收制度构成要素有纳税人、课税对象、税目、税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、税收优惠、违章处理等。国家要设置税种,必须对这些要素以法律或制度的形式做出明确的规定。

1. 纳税人

纳税人是指税法规定的负有纳税义务的单位和个人。纳税人可以是自然人,也可以是法人。所谓自然人,一般是指公民或居民个人。所谓法人,是指依法成立并能独立行使法定权利和承担法定义务的社会组织,主要是各类企业,如国有企业、集体企业、外商投资企业等,它们是企业所得税的纳税人。

与纳税人有联系的一个概念是负税人。负税人是指最终负担税款的单位和个人,它与纳税人有时是一致的,如直接税,税负一般不能转嫁,纳税人就是负税人;有时是分离的,如流转税,税负一般可以转嫁,纳税人可通过提高产品售价、压低原材料进价或二者兼用的方法将税收转嫁出去,纳税人不是负税人。

2. 课税对象

课税对象又称“征税对象”、“税收客体”,它是指对什么征税,是税法规定的征税的目的物。每一种税都必须明确对什么征税,每种税的课税对象都不会完全一致。一个税种名称的由来,以及不同税种性质上的区别,都是由课税对象决定的。因此说,课税对象是一种税区别于另一种税的主要标志。

在现代社会,国家的征税对象主要包括所得、商品和财产、行为、资源等,以此

为课税对象而设计的税制分别是所得税、商品税和财产税、行为税、资源税等。有两个概念与课税对象有联系，但又不完全相同，必须区分开。

(1) 税源

税源是指税收的经济来源或最终出处，各种税有不同的经济来源。有的税种的课税对象与税源是一致的，如所得税的课税对象和税源都是纳税人的所得。有的税种课税对象与税源不同，如财产税的课税对象是纳税人的财产，但税源往往是纳税人的收入。

(2) 税目

税目是课税对象的具体项目或课税对象的具体划分。税目规定了一个税种的征税范围，反映了征税的广度。一般情况下，一个课税对象往往包括多个项目，如消费税，以应税消费品为课税对象，又可细分为十几个税目，如烟、酒、成品油等。在课税对象比较简单的情況下，不再划分税目。税目的制定，可以采用“列举法”，也可以采用“概括法”。进行税目划分，可以更加清晰地展示税收制度，也方便国家利用税收杠杆调节经济。

3. 税率

税率是指国家征税的比率。税率是国家税收制度的核心，它反映征税的深度，体现国家的税收政策。一般说来，税率可划分为比例税率、定额税率和累进税率三类。

(1) 比例税率是指对同一课税对象，不论其数额大小，统一按一个比例征税。比例税率计算简便，但不能很好地发挥调节公平的作用。

(2) 定额税率亦称固定税额，它是按课税对象的一定计量单位直接规定一个固定的税额而不规定征收比例。定额税率在计算上更为便利，而且由于采用从量计征办法，不受价格变动的影响。它的缺点是税收收入不随物价的变动而变动，因而现代税制中被运用的较少，如我国现行税制中只有资源税等少数几个税种中采用了定额税率。

(3) 累进税率是按课税对象数额的大小，划分若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，课税对象数额越大税率越高，税额越小税率越低。累进税率因计算方法的不同，又分为全额累进税率和超额累进税率；全率累进税率与超率累进税率。

● 全额累进税率

全额累进税率是把课税对象的全部按照与之相对应的税率相乘计算征税。

● 超额累进税率

超额累进税率是把课税对象按数额大小划分为不同的等级，每个等级分别适用不同档次的税率，各等级分别计算税额，加总后为该课税对象应纳税额。

与比例税率相比，全额累进税率与超额累进税率都可起到一定的公平作用，但二者又有不同：第一，与超额累进税率相比，全额累进税率计算简便一些。第二，全额累进税率的累进速度较快。第三，在累进级距的临界点处，全额累进税率会出现税额增长超过所得额增长的不合理情况，这样会影响纳税人的行为选择，如在一定情况下选择闲