

高等学校税收学系列教材

税法

艾 华 王 敏 主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

高等学校税收学系列教材

税法

SHUIFA

艾华 王敏 主编

内容简介

税法分为实体法和程序法,本书只编写了实体法,未涉及程序法。本书所称“税法”具有广泛性含义,包括通过全国人民代表大会制定的税收法律、全国人民代表大会授权国务院制定的税收暂行条例,以及财政部和国家税务总局制定的规章制度。

目前,我国共计有 19 个税种,本书介绍了 18 个常用税种和教育费附加。本书包含十二章内容,每章由内容提要、法规主要内容和思考练习题组成。每章的内容提要,提示了本章包括的主要内容和学习时应注意的问题。各章难点在于各税种与其他税种的关联关系,多数情况下,对单个税种的学习掌握较为容易,但当同一经营行为涉及多个税种时,大部分读者都有困难,教师授课或者读者自学时应尽量思考这些问题。本书在编写过程中,考虑了客观经营行为发生时可能产生税款的逻辑关系,故先介绍货物劳务税,再介绍财产、行为等其他税种,最后介绍企业所得税和个人所得税。

本书可作为高等学校财政学专业、税收专业和会计专业本科生以及税收专业硕士生的教材,也可作为广大税务工作者、企业财务工作人员,以及报考注册会计师和注册税务师的广大学员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 艾华, 王敏主编. — 北京: 高等教育出版社, 2012.8
ISBN 978-7-04-035608-3

I. ①税… II. ①艾… ②王… III. ①税法—中国—高等学校—教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第173810号

策划编辑 施春花	责任编辑 施春花	封面设计 王 睢	版式设计 杜微言
责任校对 窦丽娜	责任印制 朱学忠		

出版发行	高等教育出版社	咨询电话	400-810-0598
社 址	北京市西城区德外大街 4 号	网 址	http://www.hep.edu.cn
邮政编码	100120		http://www.hep.com.cn
印 刷	涿州市星河印刷有限公司	网上订购	http://www.landraco.com
开 本	787mm×1092mm 1/16		http://www.landraco.com.cn
印 张	23	版 次	2012 年 8 月第 1 版
字 数	560 千字	印 次	2012 年 8 月第 1 次印刷
购书热线	010-58581118	定 价	42.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换

版权所有 侵权必究

物 料 号 35608-00

前 言

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与义务关系的法律规范的总称,或者说是国家为了取得税收收入而制定的法律制度。税法构建了国家依法征税和纳税人依法纳税的行为准则,其目的是保障国家的利益和纳税人的合法权益。

随着市场经济的不断发展和完善,税收的地位显得越来越重要。税收收入作为政府财政收入的主要来源,是各级政府实现其职能的财力保障,这一点当今世界上绝大多数国家还难以改变。从某种意义上讲,在市场经济体制下,政府与纳税人的关系实质上就是一种税收关系。所有生产经营者和广大公民必须依法向国家或政府缴纳税款,正如美国著名政治家、科学家——本杰明·富兰克林(1706—1790年)曾经说过的:“人的一生只有两件事情是不可避免的:一是死亡,二是税收。”人们只要活着就必须有衣、食、住、行,所有消耗物资的价格中都含有税收。缴纳税款是纳税人的一项强制性支出,它不同于其他交易行为有公平、等价的交易原则,因为税收具有强制性、无偿性的特征。

然而,在社会经济发展和现实生活中,国家要征收哪些税?怎样来征税?不同的纳税人又应该缴纳哪些税?如何来纳税?又如何维护自身的合法权益?这一系列问题都需要熟知税法才能够解决。税收法规以实体法为主,每一项规定都是为了解决实践中的具体问题而产生的,因此,学习税收法规必须与具体的实践行为相结合才能理解。同时,税收具有调节经济的重要作用,通过减征、免征等一系列优惠政策,可以引导纳税人调整生产经营规模以及改变经济结构的运行方向。

为此,本书依据我国现行最新、最主要的税收法规进行编写,力求解决实践中的具体问题。在编写过程中,对难以理解的法律规范作了较详细的解释,并列举出相应的实例进行解答和分析,尽量做到有利于广大读者学习和理解。除此之外,每章后还附有思考练习题,以便广大读者复习、练习和思考。本书共计十二章,第一章、第十一章由艾华编写,第二章、第三章、第四章由王敏编写,第五章、第六章、第七章由张延辉编写,第八章、第九章由王震编写,第十章由张晗嘉编写,第十二章由李小珍编写。最后由艾华、王敏总纂定稿。

另外值得注意的是,客观经济行为在不断地发展和变化,税收法规为了适应客观经济发展的变化,也在不断修订和完善之中,如本书编写的法规内容与新发布的法规不一致时,应以新法规为标准。

由于我们所掌握的资料及能力所限,书中难免存在不足或错误,敬请广大专家和读者批评指正,不胜感谢。

编 者

2012年5月

目 录

第一章 税法概论.....	1	计算	96
第一节 税法要素及作用.....	1	第四节 特殊经营行为的税务处理 与税收优惠.....	102
第二节 税收立法原则及立法与 实施	13	第五节 征收管理.....	108
第三节 我国现行税法体系	17	思考练习题.....	110
第四节 我国税收管理体制	23	第五章 城市维护建设税、教育费附加 与烟叶税.....	112
思考练习题	27	第一节 城市维护建设税.....	112
第二章 增值税	29	第二节 教育费附加.....	116
第一节 增值税基本原理	29	第三节 烟叶税.....	117
第二节 征税范围、纳税义务人与 税率	33	思考练习题.....	118
第三节 应纳税额的计算	39	第六章 关税.....	120
第四节 特殊行为的税务处理与 出口货物退(免)税	50	第一节 关税基本原理.....	120
第五节 征收管理	60	第二节 征税对象、纳税义务人与 进出口税则.....	122
思考练习题	62	第三节 完税价格与应纳税额的 计算.....	126
第三章 消费税	65	第四节 税收优惠.....	133
第一节 消费税基本原理	65	第五节 征收管理.....	136
第二节 纳税义务人、征税范围与 税率	68	思考练习题.....	138
第三节 计税依据	74	第七章 资源税.....	139
第四节 应纳税额的计算与出口 货物的退(免)税	77	第一节 资源税基本原理.....	139
第五节 征收管理	86	第二节 纳税义务人、税目与税率 ..	141
思考练习题	87	第三节 计税依据与应纳税额的 计算.....	143
第四章 营业税	89	第四节 税收优惠与征收管理.....	144
第一节 营业税基本原理	89	思考练习题.....	146
第二节 纳税义务人、税目与税率.....	91	第八章 土地增值税.....	147
第三节 计税依据与应纳税额的		第一节 土地增值税基本原理.....	147



第二节 纳税人、征税范围与税率.....	148	第二节 纳税人、征税对象与税率.....	222
第三节 应税收入与扣除项目金额 ...	151	第三节 应纳税所得额的计算.....	224
第四节 应纳税额的计算.....	154	第四节 资产与资产损失的税务处理.....	238
第五节 税收优惠与征收管理.....	162	第五节 企业重组的所得税处理.....	250
思考练习题.....	164	第六节 税收优惠与应纳税额的计算.....	253
第九章 房产税、城镇土地使用税、耕地占用税与契税.....	166	第七节 特别纳税调整.....	272
第一节 房产税.....	166	第八节 征收管理.....	291
第二节 城镇土地使用税.....	172	思考练习题.....	301
第三节 耕地占用税.....	179	第十二章 个人所得税.....	304
第四节 契税.....	182	第一节 个人所得税基本原理.....	304
思考练习题.....	189	第二节 纳税人、征税范围与税率.....	307
第十章 印花税、车辆购置税、车船税与船舶吨税.....	190	第三节 应纳税所得额与税收优惠.....	316
第一节 印花税.....	190	第四节 应纳税额的计算.....	322
第二节 车辆购置税.....	203	第五节 征收管理.....	349
第三节 车船税.....	209	思考练习题.....	359
第四节 船舶吨税.....	215	参考文献.....	361
思考练习题.....	218		
第十一章 企业所得税.....	220		
第一节 企业所得税基本原理.....	220		

第一章 税法概论

内容提要：

本章介绍了税法的定义；税收及法律的构成要素和分类；税法与其他法律的关系；税法的立法原则；我国现行税法的体系和税收管理体制。学习本章时，主要掌握税法的定义和特征，税收及法律的构成要素和分类，现行税收管理体制。

第一节 税法要素及作用

一、税法的定义

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与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，其目的是保障国家的利益和纳税人的合法权益。

税法与税收密不可分，税法是税收的法律表现形式。因此，了解税收的定义对于理解税法有实质性意义。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。税收的定义具有以下几层含义：

（一）税收是政府取得财政收入的一种重要手段

政府要行使其职能就必须有一定的财力作保障，财力的具体表现形式就是政府的财政收入。政府取得财政收入的手段多种多样，如税收、发行货币、发行国债、收费、罚没等，而税收则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基本维持在 90% 以上，足以证明税收是目前我国政府取得财政收入的最主要手段。如表 1-1 所示。

表 1-1 1994—2011 年我国税收收入、财政收入及其比例

年 度	税收收入总额(万亿元)	财政收入总额(万亿元)	税收收入占财政收入比例(%)
1994	5 070.8	5 305.85	95.57
1995	5 973.7	6 205.80	96.26
1996	7 050.6	7 335.97	96.11
1997	8 225.5	8 624.83	95.37
1998	9 093.0	9 553.48	95.18
1999	10 315.0	10 820.31	95.33
2000	12 665.8	13 042.74	97.11
2001	15 165.5	15 833.16	95.78
2002	16 996.6	17 682.69	96.12



续表

年 度	税收收入总额(万亿元)	财政收入总额(万亿元)	税收收入占财政收入比例(%)
2003	20 466. 1	21 201. 13	96. 53
2004	25 718. 0	26 355. 07	97. 58
2005	30 865. 8	31 649. 01	97. 53
2006	37 636. 3	39 373. 12	95. 59
2007	49 449. 29	51 223. 21	96. 54
2008	54 219. 62	61 330. 35	88. 41
2009	63 104. 00	68 477. 00	92. 15
2010	77 390. 00	81 000. 00	95. 54
2011	95 729. 00	103 700. 00	92. 31

注:根据国家税务总局公布的相关数据计算。

(二) 国家征税的依据是政治权力

国家通过征税,将一部分社会产品从纳税人手中转变为国家所有,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所进行的分配;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所进行的分配。

(三) 征税的目的是满足社会公共需要

国家或政府在履行其公共职能的过程中必然要有一定的公共支出。公共产品的特殊性决定了公共支出一般情况下不可能采取自愿出价的方式,而只能采用强制征税的方式,由经济组织、单位和个人来负担。国家征税的目的是满足国家提供公共产品的需要,其中包括政府弥补市场失灵、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。

(四) 税收具有无偿性、强制性和固定性的形式特征

税收特征,亦称“税收形式特征”,是指税收分配形式区别于其他财政分配形式的质的规定性。税收特征是由税收的本质决定的,是税收本质属性的外在表现,是区别税与非税的外在尺度和标志,也是古今中外税收的共性特征。税收的形式特征通常概括为税收“三性”,即无偿性、强制性和固定性。

1. 税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税时不支付任何直接形式的报酬,征税后对具体纳税人不需要直接偿还,纳税人从政府支出所获利益通常与其支付的税款不完全成一一对应的比例关系。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,决定了税收是国家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。

2. 税收的强制性

税收的强制性是指税收是国家凭借政治权力,通过法律形式对社会产品进行的强制性分配,而非纳税人的一种自愿交纳,纳税人必须依法纳税,否则会受到法律制裁。强制性是国家权力在



税收上的法律体现,是国家取得税收收入的根本前提。它也是与税收的无偿性特征相对应的一个特征,正因为税收具有无偿性,才需要通过税收法律的形式规范征纳双方的权利和义务,对纳税人而言依法纳税既是一种权利,更是一种义务。

3. 税收的固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式预先规定对什么征税及其征收比例等税制要素,并保持相对的连续性和稳定性。即使是税制要素的具体内容也会因经济发展水平、国家经济政策的变化而进行必要的改革和调整,但这种改革和调整总是要通过法律形式事先规定,而且改革调整后要保持一定时期的相对稳定。

税收的三性是一个完整的统一体,它们相辅相成、缺一不可。其中,无偿性是核心,强制性是保障,固定性是对强制性和无偿性的一种规范和约束。

税法是政府取得税收收入的法律保障,具有义务性法规和综合性法规的特点。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。

二、税收法律关系

税收法律关系是指税法所确认的,政府与纳税人之间、政府与政府之间在税收分配过程中形成的权利与义务关系。

(一) 税收法律关系的构成

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

1. 权利主体

法律关系的主体是指法律关系的参加者。税收法律关系的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。

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,所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得,财产税法律关系客体即是财产,流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。税收法律关系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为实质的东西,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。



（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。税收法律事实可以分为税收法律事件和税收法律行为。税收法律事件是指不以税收法律关系权力主体的意志为转移的客观事件,例如,自然灾害可以导致税收减免,从而改变税收法律关系内容的变化;税收法律行为是指税收法律关系主体在正常意志支配下做出的活动,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》(简称《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、税法的构成要素

税法的构成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共同具备的,仅为某一税法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。税法的构成要素一般包括总则、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。任何法规出台都有其立法的目的和意义,只有把握住立法的目的,对法规的理解和处理问题才能做到公平、公正,才能运用具体规定去处理实践过程中多变的客观行为。

（二）纳税义务人(或称纳税人)

纳税人又叫纳税主体,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、营业税、资源税以及印花税法等暂行条例的第1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,既包括本国公民,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36条规定,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。代扣代缴义务人虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入或结算货款时有义务代扣代缴其他单位和个人应缴纳的税款。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,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,但依照有关税收法律的规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其他单位和个人应缴纳的税款。如消费税条例规定,除特殊情况外,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費税。

(三) 征税对象

征税对象又叫课税对象、征税客体,是指税法规定对什么征税,是征纳税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。如消费税的征税对象是消费税条例所列举的应税消费品,房产税的征税对象是房屋等。征税对象是税法最基本的要素,因为它体现着征税的最基本界限,决定着某一种税的基本征税范围,同时,征税对象也决定了各个不同税种的名称。如消费税、土地增值税、个人所得税等,这些税种因征税对象不同,性质不同,名称也就不同。征税对象按其性质的不同,通常可划分为流转额、所得额、财产、资源、特定行为五大类,通常也因此将税收分为相应的五大类即流转税或称商品和劳务税、所得税、财产税、资源税和特定行为税。

与课税对象相关的两个基本概念是:税目和税基。税目本身也是一个重要的税法要素,下面将单独表述。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,它解决对征税对象课税的计算问题,是对课税对象的量的规定。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、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,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,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,针对不同的税目,国家可根据不同项目的利润水平以及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,因此一般无需设置税目,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、营业税等,一般都规定有不同的税目。



(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有:

1. 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、营业税、城市维护建设税、企业所得税等采用的都是比例税率。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。如我国现行的企业所得税税率 25%,为单一比例税率。

(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、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,如营业税等;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,如我国城市维护建设税等。

(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。如营业税娱乐业税目规定 5%~20% 的幅度比例税率。

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。

2. 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所得多的多征、所得少的少征、无所得的不征的税收原则,从而有效调节纳税人的经营成果,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 1-2 所示。

表 1-2 某三级全额累进税率表

级 数	全年应纳税所得额(元)	税率(%)
1	10 000 以下部分	10
2	超过 10 000~100 000 部分	20
3	超过 100 000 以上部分	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,找到了所得级次,与其对应的税率便是该纳税人所适用的税率,全部税基乘以适用税率即可计算出应缴税额。例如,某纳税人某年应纳税所得额为 60 000 元,按表 1-2 所列税率,适用第二级次,其应纳



税额为 $60\,000 \times 20\% = 12\,000$ (元)。

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,甚至会出现税额增加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的大小分成若干等级,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则依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。如表 1-3 所示。

表 1-3 某三级超额累进税率表

级 数	全年应纳税所得额(元)	税率(%)	速算扣除数(元)
1	10 000 以下部分	10	0
2	超过 10 000~100 000 部分	20	1 000
3	超过 100 000 以上部分	30	11 000

如某纳税人某年应纳税所得额为 120 000 元,用表 1-3 所列税率,其应纳税额可以分步计算:

第一级的 10 000 元适用 10% 的税率,应纳税额为 $10\,000 \times 10\% = 1\,000$ (元)。

第二级的 90 000 元($100\,000 - 10\,000$)适用 20% 的税率,应纳税额为 $90\,000 \times 20\% = 18\,000$ (元)。

第三级的 20 000 元($120\,000 - 100\,000$)适用 30% 的税率,应纳税额为 $20\,000 \times 30\% = 6\,000$ (元)。

该年应纳税额 = $10\,000 \times 10\% + 90\,000 \times 20\% + 20\,000 \times 30\% = 25\,000$ (元)。

目前我国采用这种税率的税种有个人所得税。

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。用公式表示为:

应纳税额 = 课税对象的数额 $\times$ 对应当级适用税率 - 当级速算扣除数

按上例某纳税人该年应纳税所得额为 120 000 元,直接用 120 000 元乘以所对应级次的税率 30%,再减去当级的速算扣除数 11 000 元,就得到实际应纳税额。

应纳税额 = $120\,000 \times 30\% - 11\,000 = 25\,000$ (元)

本级速算扣除数 = (本级税率 - 上一级税率) $\times$ 上级课税对象最高数额 + 上级速算扣除数

如表 1-3 中第三级的速算扣除数 = $(30\% - 20\%) \times 100\,000 + 1\,000 = 11\,000$ (元)。

3. 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资源税(石油、天然气除外)、城镇土地使用税、车船税等。

4. 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,采用这种税率的是土地增值税。

5. 其他税率

其他税率是指从学术和理论方面进行比较的税率,一般情况不直接用于征收税款。



(1) 名义税率。名义税率是税法中规定的税率,是应纳税额与征税对象的比。因税率制度、计税依据、减税、免税、加成加倍征税等原因造成纳税人的实际税率与税法规定的税率不相等,故将税法中规定的税率称为名义税率。

(2) 实际税率。实际税率是“名义税率”的对称。是实征税额占征税对象数额的比率。在应纳税额与应纳税额相等、征税对象的全部数额与应税的征税对象数额相等时,实际税率与名义税率相等。实际税率是衡量纳税人实际负担程度的主要标志,也是研究和制定税收政策的重要依据。

(3) 平均税率。平均税率是指全部应纳税额占全部应税的征税对象数额的税率。如所得税法规定,应税所得 1 000 元以下时,免税;超过 1 000 元至 5 000 元时,税率为 20%;超过 5 000 元时,税率为 30%。假如某纳税人全部应税所得额为 8 000 元,全部应纳税额为 1 700 元,则平均税率为 21.25%。

(4) 边际税率。边际税率是指征税对象数额的增量中税额所占的比率。以个人所得税中的“工资、薪金所得”为例:费用扣除额为 3 500 元,那么 3 500 元以下的所得免税,边际税率就为 0;当一个人月工资收入达到 4 500 元时,与 3 500 元相比增量为 1 000 元,按照 3% 适用税率计算,应缴纳税额为 30 元,边际税率变成 3%。

(六) 纳税环节

纳税环节主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流通过程中应当缴纳税款的环节。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。广义的纳税环节指全部课税对象在再生产中的分布情况。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。狭义的纳税环节特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,国家常常对不同的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和多次课征制。合理选择纳税环节,对加强税收征管,有效控制税源,保证国家财政收入及时、稳定、可靠,方便纳税人生产经营活动和财务核算,灵活机动地发挥税收调节经济的作用,具有十分重要的理论和实践意义。

(七) 纳税期限

纳税期限是指税法规定的关于税款缴纳时间方面的限定。税法关于纳税期限的规定,有三个概念:一是纳税义务发生时间。纳税义务发生时间,是指应税行为发生的时间。如《增值税暂行条例》规定,采取预收货款方式销售货物的,其纳税义务发生时间为货物发出的当天。二是纳税期限。纳税人每次发生纳税义务后,不可能马上分别去缴纳税款。税法规定了每种税的纳税期限,即每隔固定时间汇总一次纳税义务的时间。如《增值税暂行条例》规定,增值税的具体纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月或者 1 个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。三是缴库期限,即税法规定的纳税期满后,纳税人将应纳税款缴入国库的期限。如《增值税暂行条例》规定,纳税人以 1 个月或者 1 个季度为 1 个纳税期的,自期满之日起 15 日内申报纳税;以 1 日、3 日、5 日、10 日或者 15 日为 1 个纳税期的,自期满之日起 5 日内预缴税款,于次月 1 日起 15 日内申报纳税并结清上月应纳税款。



（八）纳税地点

纳税地点是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。

（九）减税免税

减税免税主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。减免税主要分为三种方式,即税基式减免、税率式减免和税额式减免。减免税优惠政策是国家用于调节经济的主要手段。

（十）罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。在实践过程中,纳税人违反税收法律的情形很多,如逃税、避税、欠税、抗税等都受到法律处罚。

（十一）附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容,比如该法的解释权、生效时间等。

四、税收及法律分类

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

税收基本法也称税收通则,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。其基本内容一般包括:税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、征税机关的权利和义务、税种设置等。我国目前还没有制定统一的税收基本法,随着我国税收法制建设和完善,将研究制定税收基本法。税收普通法是根据税收基本法的原则,对税收基本法规定的事项分别立法实施的法律。

（二）按照税法职能作用的不同,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,《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》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》(简称《税收征收管理法》)就属于税收程序法。

（三）按照税法征收对象的不同,可分为流转税税法,所得税税法,财产、行为税税法和资源税税法

1. 流转税税法

流转税税法主要包括增值税、营业税、消费税、关税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。对什么商品征税,税率多高,对商品经济活动都有直接的影响,易于发挥对经济的宏观调控作用。

2. 所得税税法

所得税税法主要包括企业所得税、个人所得税等税法。其特点是可以直接调节纳税人收入,发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

3. 财产、行为税税法

财产、行为税税法主要是对财产的价值或某种行为课税,包括房产税、印花税法等税法。



4. 资源税税法

资源税税法主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。我国现行的资源税、城镇土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。

(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

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法律制度。国际税法是指国家间形成的税收制度,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,一般而言,其效力高于国内税法。外国税法是指其他国家制定的税收法律制度。

(五) 依据税收归属和征收管辖权限可分为中央税、地方税和中央与地方共享税

(1) 中央税属于中央政府的财政收入,由国家税务总局征收管理,如消费税、关税等为中央税。

(2) 地方税属于各级地方政府的财政收入,由地方税务局征收管理,如城市维护建设税、城镇土地使用税等为地方税。

(3) 中央与地方共享税属于中央政府和地方政府的共同收入,目前主要由国家税务总局征收管理,如增值税、资源税、企业所得税、个人所得税为中央与地方共享税。

当前,除个别小税种地方政府有立法权外,其余税种的立法权均属中央政府。

(六) 依据计税依据的不同,可分为从价税和从量税

(1) 从价税是指以征税对象的价值量为计税依据所征收的税种。一般实行比例税率和累进税率,如增值税、营业税等。

(2) 从量税是指以征税对象的实物数量为计税依据所征收的税种。一般实行定额税率,如资源税(石油、天然气除外)、城镇土地使用税等。

(七) 依据税收与价格的关系不同,可分为价内税和价外税

(1) 价内税是指税金作为商品价格组成部分的税种,如现行的消费税、营业税等。其优点是利于消费,其税金包含在价格之内,易为消费者所接受。但价内税不利于纳税,因为取得收入者认为税金是自己负担的。

(2) 价外税是指税金作为商品价格附加部分的税种,如现行的增值税。其优点是利于纳税义务人缴纳税款,因为应缴纳的税金是由消费者支付的。但价外税在短期内对消费有一定的积极影响。

(八) 依据税收负担是否转嫁,可分为直接税和间接税

(1) 直接税是指纳税人与负税一致,一般不存在税负转嫁的税种,如所得税、财产税等。

(2) 间接税是指纳税人与负税人往往不一致,一般存在税负容易转嫁的税种,如现行的增值税、消费税和营业税等。

五、税法的地位及与其他法律的关系

(一) 税法是我国法律体系的重要组成部分

了解税法在整个国家法律中所处的地位,以及与其他法律之间的关系,能使我们更好地执行税法,有效地打击违反税法的犯罪行为。

税法属于国家法律体系中一个重要的部门法,它是调整国家与各个经济单位及公民个人分配关系的基本法律规范。法的调整对象是具有某一性质的社会关系,它是将各法律部门划分开来的基本因素,也是一个法律部门区别于其他法律部门的基本标志和依据。税法以税收关系为



自己的调整对象,这一社会关系的特殊性把税法和其他法律部门划分开来了。因此税法主要以维护公共利益,而非个人利益为目的,在性质上属于公法。不过与宪法、行政法、刑法等典型公法相比,税法仍具有一些私法的属性,如课税依据私法化、税收法律关系私法化、税法概念范畴私法化等。

(二) 税法与其他法律的关系

涉及税收征纳关系的法律规范,除税法本身直接在税收实体法、税收程序法、税收争讼法、税收处罚法中规定外,在某种情况下也援引一些其他法律。

1. 税法与《宪法》的关系

《宪法》是我国的根本大法,它是制定所有法律、法规的依据和章程。税法是国家法律的组成部分,当然也是依据《宪法》的原则制定的。

《宪法》第56条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这里一是明确了国家可以向公民征税,二是明确了向公民征税要有法律依据。因此,《宪法》的这一条规定是立法机关制定税法并据以向公民征税以及公民必须依照税法纳税最直接的法律依据。

《宪法》还规定,国家要保护公民的合法收入、财产所有权,保护公民的人身自由不受侵犯等。因此,在制定税法时,就要规定公民应享受的各项权利以及国家税务机关行使征税权的约束条件,同时要求税务机关在行使征税权时,不能侵犯公民的合法权益等。

《宪法》第33条规定,“中华人民共和国公民在法律面前一律平等”,即凡是中国公民都应在法律面前处于平等的地位。在制定税法时也应遵循这个原则,对所有的纳税人平等对待,不能因为纳税人的种族、性别、出身、年龄等不同而在税收上给予不平等的待遇。

2. 税法与民法的关系

民法是调整平等主体之间,也就是公民之间、法人之间、公民与法人之间财产关系和人身关系的法律规范,故民法调整方法的主要特点是平等、等价和有偿。而税法的本质是国家依据政治权力向公民进行课税,是调整国家与纳税人关系的法律规范,这种税收征纳关系不是商品的关系,明显带有国家意志和强制的特点,其调整方法要采用命令和服从的方法,这是由税法与民法的本质区别所决定的。

但两者之间又有联系,当税法的某些规范同民法的规范基本相同时,税法一般援引民法条款。在征税过程中,经常涉及大量的民事权利和义务问题。比如,印花税中有关经济合同关系的成立,房产税中有关房屋的产权认定等,而这些在民法中已予以规定,所以,税法就不再另行规定。

3. 税法与《刑法》的关系

税法与《刑法》有本质区别。《刑法》是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范的总和。税法则是调整税收征纳关系的法律规范,其调整的范围不同。

但两者也有着密切的联系,因为税法和《刑法》对于违反税法都规定了处罚条款。应该指出的是,违反了税法,并不一定就是犯罪。《税收征收管理法》第63条规定:“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报,不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。对纳税人偷税的,由税务机关追缴其不缴或少缴的税款、滞纳金,并处不缴或少缴的税款50%以上5倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。”从上面规定可以看出,两者之间的区别就在于情节是否