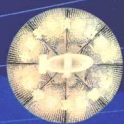




高职高专经济管理专业“十一五”规划教材

中国税制

吴晓微 赵金玉 李海绒 主 编



中国科学技术出版社
CHINA SCIENCE AND TECHNOLOGY PRESS

高职高专经济管理专业“十一五”规划教材

中国税制

吴晓微 赵金玉 李海绒 主编

中国科学技术出版社
CHINA SCIENCE AND TECHNOLOGY PRESS
· 北 京 ·
BEIJING

图书在版编目(CIP)数据

中国税制/吴晓微,赵金玉,李海绒主编. —北京:中国科学技术出版社,2009.7

高职高专经济管理专业“十一五”规划教材

ISBN 978-7-5046-5444-1

I. 中… II. ①吴…②赵…③李… III. 税收制度-中国-高等学校:技术学校-教材
IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 063366 号

自 2006 年 4 月起本社图书封面均贴有防伪标志,未贴防伪标志的为盗版图书。

内 容 提 要

本书是为适应我国税制改革的需要,根据最新税收法律法规编写而成。体系新,实用、适用是本书的基本特点。

全书共分十二章,主要内容有税收与税制、增值税、消费税、营业税等。本书内容比较完整,解释通俗。书中的案例有助于对各章内容的理解和掌握。本书内容具有较强的适用性和可操作性,符合高职高专教育的特点。

本书可作为高职高专财经类专业教材,也可作为税收法律工作者及其他经济工作者的培训和自学考试用书。

中国科学技术出版社出版

北京市海淀区中关村南大街 16 号 邮政编码:100081

策划编辑	林 培 孙卫华	责任校对	林 华
责任编辑	林 培 符晓静	责任印制	安利平

发行部电话:010-62173865 编辑室电话:010-84120695

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

科学普及出版社发行部发行

北京蓝空印刷厂印刷

*

开本:787 毫米×1092 毫米 1/16 印张:15.5 字数:375 千字

2009 年 7 月第 1 版 2009 年 7 月第 1 次印刷 定价:26.00 元

ISBN 978-7-5046-5444-1/F·652

(凡购买本社的图书,如有缺页、倒页、
脱页者,本社发行部负责调换)

前 言

培养专业技能型人才是实施人才战略的重要内容。在全球经济日益发展的今天,财经类人才的培养显得尤为重要。

中国税制是财经类专业的一门重要课程,税收作为财政收入的主要来源及企业的一项支出,涉及国家、企业及个人诸多方面的关系。税收政策的变化直接影响到企业的财务管理和经营决策,对企业的生产经营会产生巨大的影响。高职人才培养的应用性及信息的时效性迫切需要一本适合高职高专特点的中国税制教材。

税制既涉及经济学范畴,又涉及法学范畴,政策性强,时效性快。本教材的最大特点就是体系新、实用、适用。本书根据税制特点分为两部分内容,一是税收与税制,概述中国税收与税制基础,明确税收与税法、税收与税制的关系、税制建设及发展历程、税制改革展望。二是根据现行税制体系详细介绍我国税制体系中目前已开征的税种、将要开征的税种,为全面、系统、准确理解和掌握税收政策,执行各项税收制度奠定了坚实基础。

本教材与其他教材相比有以下特点。

(1) 本教材建立了一个较系统的税制内容体系,全面阐述了税制的基本问题。翔实的介绍了税种的具体内容,使读者对税制有更全面、深入的理解,为今后开展工作、研究和应用打下坚实的专业基础。

(2) 近几年来税收政策的不断变化要求教材必须及时更新。为培养学生的前瞻性,我们将税收法律法规及相关政策的最新动态以及税制改革的展望、国家将要开征的新税种等都反映在教材中,使之成为一本前沿的税制教材和参考书。

(3) 本教材在编写过程中考虑了可读性和趣味性,在教材版式设计上体现了简明、新颖的特点。教材每章内容后附有拓展练习,强化了实际操作技能,为实现理论和实践的“零间隙”、毕业上岗的“零过渡”、学校和单位的“零距离”打下扎实的基础。

本教材适用于高等职业教育财经类的专业课教材,也适用于税收法律工作者、企业办税专员、其他经济工作者及税务干部培训和自学考试教材。

本教材由吴晓微、赵金玉、李海绒任主编,王超、王颖任副主编。参加编写人员及分工如下:第一、八章由黑龙江商业职业学院吴晓微编写,第二、四章由东北财经大学职业技术学院赵金玉编写,第三、五章由西安航空技术高等专科学校李海绒编写,第六章由郑州华信职业技术学院刘院丽编写,第七章由西安思源学院王颖编写,第九、十章由陕西省行政学院王超编写,第十一、十二章由西安航空技术高等专科学校王蓓编写。在编写过程中得到一些专家、学者的帮助和指导,在此一并致谢!

由于编者水平有限,加之国家税收法律制度正处于改革和完善阶段,税收政策不断推出和更新,教材中过时和错误之处在所难免,敬请广大读者批评指正,恳请提出宝贵意见。在此表示衷心的感谢!

编者
2009年3月

高职高专经济管理专业“十一五”规划教材

编委会名单

主 任 邓泽民

副 主 任 陶学忠

专家编委 (以姓氏笔画为序)

丁增稳	马成旭	兰培英	刘晓玉	刘继伟	李学智
周延波	胡建波	段兴民	袁放建	寇宝明	

委 员 (以姓氏笔画为序)

马西牛	马雨娟	马 惠	卫爱华	王 瑶	王少林
王永峰	王康美	孙全治	刘芳霞	刘金波	刘振华
刘厚钧	许开录	任晓丽	吕际荣	李 春	李从质
李国英	李建峰	李晓丽	李海绒	李维刚	吴晓微
宋 军	张 伟	张 拓	张大田	张淑琴	张金城
张献奇	杨 洁	杨 桦	杨淑娥	林敏捷	郑文昭
郑光顺	武妙仙	赵金玉	赵书海	高凯萍	高建侠
康 丽	阎益国	温国兴	缙宇英	景海萍	雷 剑
樊建科					

秘 书 长 劳 粟

《中国税制》编委会

主 编 吴晓微 赵金玉 李海绒

副 主 编 王 超 王 颖

编 委 (以姓氏笔画为序)

王 蓓 刘院丽

目 录

第一章 税收与税制	1
第一节 税收基础	1
第二节 税制基础	6
第二章 增值税	22
第一节 增值税概述	22
第二节 增值税的基本内容	24
第三节 增值税应纳税额的计算	31
第四节 增值税的申报与缴纳	45
第五节 增值税专用发票的领购和管理	46
第三章 消费税	54
第一节 消费税概述	54
第二节 消费税的基本内容	55
第三节 消费税应纳税额的计算	60
第四节 消费税的申报与缴纳	65
第四章 营业税	69
第一节 营业税概述	69
第二节 营业税的基本内容	70
第三节 营业税应纳税额的计算	78
第四节 营业税的申报与缴纳	83
第五章 关 税	90
第一节 关税概述	90
第二节 关税的基本内容	93
第三节 关税应纳税额的计算	97
第四节 关税的申报与缴纳	100
第六章 城市维护建设税	104
第一节 城市维护建设税概述	104
第二节 城市维护建设税的基本内容	105
第三节 城市维护建设税应纳税额的计算	106
第四节 城市维护建设税的申报与缴纳	107
第七章 企业所得税	109
第一节 企业所得税概述	109
第二节 企业所得税的基本内容	110
第三节 企业所得税应纳税额的计算	113
第四节 企业所得税资产的税务处理	127

第五节 企业所得税征收管理与纳税申报	131
第八章 个人所得税	136
第一节 个人所得税概述	136
第二节 个人所得税的基本内容	138
第三节 个人所得税应纳税所得额的计算	147
第四节 个人所得税纳税申报与缴纳	160
第九章 资源税类	169
第一节 资源税	169
第二节 城镇土地使用税	174
第三节 耕地占用税	178
第四节 土地增值税	182
第十章 财产税类	191
第一节 房产税	191
第二节 车船税	197
第三节 契 税	200
第十一章 行为税类	207
第一节 印花税	207
第二节 车辆购置税	214
第十二章 税制沿革与展望	223
第一节 我国税收制度的沿革	223
第二节 科学发展观与税制改革的关系	228
第三节 实践科学发展观,我国税收制度的展望	229
参考文献	241

第一章 税收与税制

学习目标

通过本章的学习,了解税收的含义,认识税收的特征、职能及其在社会经济发展中的作用,明确税收法律关系的主体和客体,了解我国现行税制体系的构成,掌握税收的分类及税收实体法的构成要素,为学习本课程打下良好的基础。

案例导入

大学生张某 2009 年 5 月在人才交流会上看到一大型企业招聘办税专员,前去应聘。该单位的招聘人员向张某提出了两个问题:①企业为什么要纳税?②针对招聘单位的经营业务,应缴纳哪些税?请同学带着招聘单位的问题进入本章内容的学习。

第一节 税收基础

一、税收的概念

税收是经济学概念。税收是以国家为主体,为实现国家职能,凭借政治权力,按照法定标准,无偿取得财政收入的一种特定分配形式。它体现国家与纳税人在征税、纳税方面利益分配上的一种特殊关系,是一定社会制度下一种特定的分配关系。

税收是政府财政收入的主要来源,是一个具有特定含义的独立的经济概念。税收是政府提供公共物品的成本补偿,是纳税人享受政府提供的公共物品所付出的代价,属于财政范畴。它是人类社会经济发展到一定历史阶段的产物。社会剩余产品和国家的存在是税收产生的基本前提。税收的定义可以从以下四点来理解。

(一) 税收是国家取得财政收入的主要形式

现代社会,国家组织财政收入的形式除了税收外,还有多种非税收入,如国有资产收益、债务收入、规费收入、罚没收入。其中,税收是当今各国最主要的财政收入形式,占财政收入的比重最大,随着社会的发展,税收收入在财政收入中的地位将越来越重要。

(二) 国家征税凭借的是政治权力

税收存在于社会再生产的分配环节中,本质上是一种以国家为主体的特殊分配关系。分配是解决社会产品归谁占有,由谁支配,以及占有多少的问题。这就决定社会产品分配的实现总要依据一定的权力,或是依据生产资料的所有权,或是依据作为上层建筑的政治权力。作为国家,取得任何一种财政收入总是凭借国家的某种权力,国家征税的过程也是税收分配的过程,它凭借的是国家政治权力而不是财产权力。在征税时国家的政治权力以法律、法规的形式来实现。

（三）国家税收的目的是履行其职能的需要

税收是为实现国家职能服务的，这是所有国家税收的共性。无论是奴隶制国家、封建制国家、资本主义国家，还是社会主义国家，为了维持自身的存在与发展必须耗用一定的资金和财物，而采用税收方式取得财政收入就是为了满足实现国家职能的需要。当然，在现代社会，国家的职能是多方面的，而税收一般是用来满足诸如行政、国防、文化教育、科学卫生、社会保障等公共支出的需要。

（四）税收属于分配范畴，分配的对象是社会产品和国民收入

税收作为国家组织财政收入的一种形式，在社会再生产过程中属于分配环节，即税收是分配环节的重要组成部分，其分配的对象自然是社会产品或国民收入。国家征税的过程就是把一部分社会产品以价值形态从纳税人手中强制地转变为国家所有的过程。

二、税收的特征

税收作为一种凭借国家政治权力进行的社会产品分配形式，本身具有鲜明特征。这些特征是税收区别于其他财政收入的基本标志。

（一）税收的强制性

税收的强制性，指税收凭借国家的政治权力，通过法律形式进行强制征收。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。正因为税收具有强制性，对于不同纳税人普遍使用，从而使税收成为取得财政收入最广泛、最可靠、最稳定的形式。

税收强制性的核心问题在于税收分配的直接依据是国家的政治权力，国家依据政治权力征税的直接表现是国家通过制定法律、法规来达到目的。

（二）税收的无偿性

税收的无偿性，指国家征税后，税款即为国家所有，形成财政收入，国家不再归还纳税人，也不再向纳税人支付任何代价和报酬。

税收的无偿性是税收最重要的形式特征。因为税收依据的是国家的政治权力，国家凭借政治权力向纳税人征税，从而用社会产品分配中的一定份额来满足实现国家职能所需要的支出。

（三）税收的固定性

税收的固定性，指国家征税以法律形式预先规定征税范围和征收比例，便于征纳双方共同遵守。税收的固定性既包括时间上的连续性，又包括征收比例的固定性。税收是按照国家法律制度规定的标准征收的，在征税之前就以法律形式将课税对象、征收比例或数额等公布于众，然后按事先公布的标准征收。课税对象、征收比例或数额等制定公布后，在一定时期内保持稳定不变，未经严格的立法程序，任何单位和个人对征税标准不得随意变更或修改，因此，税收是一种固定的连续性收入。

三、税收的职能

税收的职能是税收自产生以来就具有的职责和功能，税收主要有财政职能、经济职能

和社会职能。

（一）税收的财政职能

税收的财政职能也是税收组织财政收入的职能，这是税收的基本职能。税收作为一种分配形式通过参与国民收入的分配，把分散在纳税人手中的部分价值集中起来形成财政资金，以满足财政支出的需要。税收作为国家的财政支柱，在国家的政治经济生活中起着重要的作用。

（二）税收的经济职能

税收的经济职能是指税收作为一种经济杠杆，具有调节经济活动各个主体的利益，从而控制社会经济运行的职能。国家向纳税人征税，把一部分社会产品转化为国家所有的同时，必然会改变纳税人拥有社会产品的分布状况，从而通过调节各个方面的物质利益关系达到影响经济的职能。它主要体现在促进资源的有效配制、调节社会收入的分配和实现经济稳定增长等方面。

（三）税收的社会职能

税收的社会职能是指税收在参与国民收入分配的过程中对社会分配不公的现象进行矫正，缩小贫富差距，以维护社会安定团结的功能。

税收的上述职能是一个统一的整体，它统一于税收的分配活动之中。随着经济建设的发展和社会的日益进步，税收的经济职能和社会职能具有越来越重要的地位。

相关链接

税收的产生经历了较为漫长的发展过程，是一个由低级到高级、由不完善到逐步完善的历史过程。

我国的税收发展历程大致可以分为三个阶段。

1. “贡”、“助”、“彻”法是我国税收的雏形阶段。

夏王朝是中国的第一个奴隶制国家。夏朝统治者为满足其财政需要，除了凭借对土地和奴隶的占有，直接剥夺奴隶的劳动成果外，还凭借其军事实力进行强制课征。“贡”就是这种强制课征的最初形式。到了周朝，这种贡纳发展成为受分封的各个诸侯国向王室的进贡。到了商朝，贡法逐渐演变为助法。“助”即“借民力而耕之”。这是和商朝的井田制相联系的一种力役税形式。周朝的土地课征制度是“彻”法，按田亩征收实物的税收制度，即每户平民耕种的土地要以一定的产量缴纳给王室。上述这些形式都是较为原始低级的税收形式，它们既有税的因素，也含租的成分。但从税收的起源来看，它们都属于税，是税收的雏形阶段。

2. “关市之赋”是我国工商税收的萌芽阶段。

我国对商业、手工业征收赋税始于周朝。到了周朝，开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”。其中，前者属于商旅税，后者包括对矿产、林业、渔业及盐的课税。这是我国最早的工商税收。

3. “初税亩”标志着我国税收开始进入成熟阶段。

春秋时期是我国奴隶制社会向封建社会的转变时期，为适应这一变革，税收制度也发生了巨大的变革，尤以鲁国的改革最为突出。由于生产力的进一步发展和奴隶的大量逃

亡，私田如雨后春笋般地发展起来，奴隶社会的经济基础——井田制开始土崩瓦解。公元前594年，诸侯国之一鲁国决定不论公田还是私田，一律按田亩课征田赋，历史上称为“初税亩”。初税亩首次以法律的形式正式承认土地私有制的合法性，开始了我国社会封建化的历史进程；初税亩对私田课税，表明我国税收开始脱离租税不分的雏形阶段，进入成熟时期。初税亩按田亩征税，开创了我国田赋制度之先河。

我国税收就是这样随着生产力的发展而发展，随着商品经济的发展而逐步成熟。

四、税收的作用

（一）税收是国家组织财政收入的主要形式和工具

税收在保证和实现财政收入方面起着重要的作用。由于税收具有强制性、无偿性和固定性的特征，因而能保证收入的稳定。同时，税收的征收十分广泛，能从多方筹集财政资金。

（二）税收是国家调控经济的重要杠杆之一

国家通过税种的设置以及在税目、税率、加成征收或减免税等方面的规定，可以调节社会生产、交换、分配和消费，促进社会经济的健康发展。

（三）税收具有维护国家政权的作用

国家政权是税收产生和存在的必要条件，而国家政权的存在又依赖于税收的存在。没有税收，国家机器就不可能有效运转。同时，税收分配不是按照等价原则和所有权原则分配的，而是凭借政治权力对物质利益进行调节，体现国家支持什么、限制什么，从而达到维护和巩固国家政权的目的。

（四）税收具有监督经济活动的作用

国家在征收税款的过程中，一方面要查明情况，正确计算并征收税款；另一方面又能发现纳税人在生产经营过程中或在缴纳税款过程中存在的问题。国家税务机关对征税过程中发现的问题，可以采取纠正措施，也可以通知纳税人或政府有关部门及时解决。

五、税收法律关系

税收法律关系是由税收法律规范确认和调整的，国家和纳税人之间发生的具有权利和义务内容的社会关系。税收法律关系的实质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；也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，以及国家由此形成自身财政收入的全过程。

（一）税收法律关系的构成

税收法律关系和其他法律关系一样，都是由税收法律关系主体、客体和税收法律关系内容三方面构成。

1. 税收法律关系主体

税收法律关系主体是税收法律关系中依法享有权利和承担义务的当事人，即税收法律关系的参加者，包括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力的一方当事人，即代表国家征税的机关。

包括税务机关、财政机关、海关等。

纳税主体包括自然人、法人和其他组织，也包括在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人以及在华虽没有机构、场所，但有来源于中国境内所得的外国企业和组织。对税收法律关系中纳税主体的确定我国采用的是属地兼属人原则。

特别提示

税收法律关系的主体包括征纳双方，征纳双方法律地位平等，但权利义务不对等。

2. 税收法律关系客体

税收法律关系的客体是主体双方的权利和义务所共同指向、影响和作用的客观对象。税收法律关系客体与征税对象较为接近，在许多情况下是重叠的，但有时两者又有所不同。税收法律关系的客体属于法学范畴，侧重于其所连接的征税主体与纳税主体之间权利与义务的关系，不注重具体形态及数量关系，较为抽象。而征税对象属于经济学范畴，侧重于表明国家与纳税人之间物质利益转移的形式、数量关系及范畴，较为具体。

3. 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容是权利主体所享有的权利和所承担的义务，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哪些权利，不可以有哪些权利，若违反规定就要承担一定的法律责任。

（1）征税主体的权利和义务。

根据我国税法规定，税务机关享有依法行政和征收国家税款的权力。主要有：征税权、税务管理权、税法解释权、估税权、委托代征权、税收保全权、行政强制执行权、行政处罚权、税收检查权等。税务机关的义务主要包括：依法办理税务登记、开具完税凭证的义务；保密的义务；宣传税法、无偿提供纳税咨询服务的义务；提供高质量纳税服务的义务等。

（2）纳税主体的权利与义务

纳税主体的权利包括：知情权；保密权；陈述权与申辩权；控告检举权；延期申报请求权；延期纳税请求权；减税、免税、出口退税请求权；多缴税款申请退还权等。纳税主体的义务包括：按期办理税务登记的义务；依法设置账簿、正确使用凭证的义务；按期办理纳税申报的义务；按期缴纳或解缴税款的义务；滞纳税款须缴纳滞纳金义务；接受税务检查的义务；向税务机关报告的义务等。

（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。《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,可以申请复议或提起诉讼的规定等,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。

六、税法与税收的关系

税法属于法学概念。所谓税法即税收法律制度,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。它是国家及纳税人依法征税和依法纳税的行为准则,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。它一般包括税法通则、各种税的基本法则、实施细则、具体规定和征管法等。其中,税法通则是一个国家征税的最基本的法律,主要规定一个国家征税的总政策、税制原则、税种设置等内容。它是每一种税的基本法律,也是国家向纳税人征税的基本法规基础上制定的执行性、补充性、解释性法规。各税的具体规定是根据基本法规和实施细则制定的对某一事物或某一行为征税的详细规定。

税法由税收实体法和税收程序法构成。税收实体法是规定税收法律关系主体的实体权利、义务的法律规范的总称,是征纳双方的行为规范,即对税种及其征税对象、纳税人、税目、税率、计税依据、纳税地点等要素内容的法律规范。如《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国增值税暂行条例》。

税收程序法是税收实体法的对称,指以国家税收活动中所发生的程序关系为调整对象的税法,是规定国家征税权行使程序和纳税人纳税义务履行程序的法律规范的总称。主要包括税务管理法、纳税程序法、发票管理法、税务处罚法和税务争议处理法等。如《中华人民共和国税收征收管理法》。

税法与税收密不可分,税法是税收的存在形式,税收是税法所确定的具体内容,税收作为一种经济活动,属于经济基础范畴。而税法则是法律制度,属于上层建筑范畴。国家和社会对税收收入与税收活动的客观需要,决定了与税收相对应的税法的存在。而税法则对税收的有序进行起着重要的法律保护作用。

特别提示

税收实体法是关于税种的立法,税收程序法是关于税收管理方面的法律。

第二节 税制基础

一、税制的概念

(一) 税制的概念

税制是税收制度的简称,是指国家以法律形式规定的各种税收法律、法规的总称。即国家以法律形式确定的各种课税制度的总和,属于上层建筑的范畴。

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税制度。它由若干税收要素组成，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）税制与税法的关系

从法律角度看，一个国家的税收制度是指在既定的管理体制下设置的税种以及与这些税种的征收和管理有关的，具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等。因此，税制与税法的关系极为密切。在现代社会中，任何国家的税收制度都要采用法的形式，税收法律生效要经过法定的立法程序，税收行政法规和各种税收部门规章的制定和颁布也须依法或依法授权立法，按法定程序进行。税收制度以法的形式确定主要体现在以下两个方面。

首先，税种设置是以法律形式规定的。税种设置是国家开征多少种税，各种税如何分布，以及相互之间如何协调配合的问题。国家每开征、停征、修订或废止一种税，必须经立法机关批准；同时，税种名称及内容的改变，也必须通过重新制定或修改税法来完成。

其次，每个税种的征税办法也是通过法律形式确定的。征税办法也称为征收制度，是指对每个税种征税办法的具体规定。在各种税的基本法规中虽然把对什么征税、由谁缴纳、缴纳多少等基本问题都作了规定，但这些规定都是就一般情况而言的，较为概括和笼统，必须辅之以补充性、解释性、执行性的法规，才能使基本法规得以实现。因此，征税办法的制定与变更也离不开税法，必须以法律形式加以确定。

当以法律形式确定的税种设置和征税办法不能适应客观政治经济条件的变化时，必须通过重新制定或修改税法来完成税收制度的变革。因此，税收制度与税法是既有联系又有区别的两个范畴。税收制度是税种设置和征税办法的总和，税法是征纳双方的行为规范，两者在内涵上是有区别的，同时在构成上也不尽相同。税收制度由税种及税种要素构成，税法由实体法、程序法构成。两者的内在联系在于：税收制度是以法律形式并通过立法程序加以确定，即以税法为前提；同时又能反映税法是否科学、合理，从而为完善税法提供信息。税法要按照法学原理制定，同时又不能脱离税收的原理原则；同样，税收制度要按照税收原则制定，同时也不能违背法律原则和法律程序。

总之，税收法律规范构成了税收制度最基本、最重要的内容。从这个意义上讲，税收制度也就是税收法律制度。

二、税制要素

税制要素又称课税要素，是构成税收制度、税种的基本元素。

税制构成要素一般包括纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减免免税等项目。为解决税收的三个最基本的问题，即对什么征税，由谁纳税以及征多少税。因此，征税对象、纳税人和税率又称为税制的三大基本要素。

（一）纳税义务人

纳税义务人是指按照税法规定直接负有缴纳税款义务的单位和个人。它主要解决向谁征税或由谁纳税的问题。纳税人可以分为自然人和法人两类。

1. 自然人

自然人是基于自然规律而出生的人；是指能够独立享有法定权利和履行法定义务的个人。我国税法中的自然人具体指我国公民、居民、在我国的外国人和无国籍人，以及属于自然纳税人范围的企业，如个体企业、农村经营承包户、个人合伙企业和其他不属于法人性质的企业和单位等。

2. 法人

法人是自然人的对称是指按税法规定程序组成的，有一定的组织机构，具有能独立支配的财产，并能以自己的名义参与民事活动，享有权利和承担义务的社会组织。我国的法人有四种：机关法人、可设法人、企业法人和社团法人。

与纳税人相联系的一个概念是负税人。负税人是指最终承受税收负担或实际缴纳税款的单位和个人。纳税人和负税人是否一致取决于税种的性质。一般来说，对所得税和财产税，纳税人同时也是负税人，二者一致。而对商品和劳务征税，由于存在税负转嫁的可能，纳税人和负税人往往不一致。

与纳税人相关的另一个概念是扣缴义务人。扣缴义务人是按照税法规定，负有代扣代缴义务的单位和个人。为了实行源泉控制，保证国家财政收入，税法除规定纳税人以外，有时还规定扣缴义务人。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。

（二）征税对象

征税对象即纳税客体，主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。它表明对什么征税，是构成税制或税种的最基本的要素之一，也是区分不同税种的主要标志。一般来说，征税对象有物品、收入或行为，如个人所得税的征税对象是个人所得，不同的课税对象构成不同的税种。

（三）税目

税目是各个税种所规定的具体征税项目，它是征税对象的具体化，反映征税的广度。税目一般指具体的征税品种或征税客体。如现行消费税将纳税商品烟、酒等消费品分成 14 个税目，通过划分税目可以进一步明确征税范围，同时也解决征税对象的归类问题，从而使征税对象更加简明清晰。

（四）税率

税率是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，体现征税的深度。在其他因素不变的情况下，税率的高低直接决定税收负担率的高低，关系到国家财政收入的多少和纳税人负担的轻重，关系到国家和纳税人之间的经济利益，同时也反映着国家一定时期的财政经济政策。

税率的表示方法主要有两种：①用征收税额的百分比，即相对数加以表示，适用于从价计征的税种，这种类型的税率主要有比例税率和累进税率。②用征收税额的绝对量表示，适用于从量计征的税种，这种税率称为定额税率。比例税率、累进税率和定额税率是税收中最为常用的形式。

1. 比例税率

比例税率是指同一课税对象，无论其数额大小，都按照相同比例征税的税率。采用这

种税率，税额随着课税对象数量的增加成比例增加。在具体运用中，比例税率有如下几种形式。

(1) 统一比例税率。

统一比例税率又称单一比例税率。它是指在一个税种中仅仅规定一个征税比例的税率。如现行的企业所得税。

(2) 差别比例税率。

差别比例税率是指根据纳税人或课税对象的不同性质，分别规定不同征税比例的税率。如现行的消费税。

(3) 产品比例税率。

产品比例税率是指根据不同产品分别规定不同征税比例的税率。一般体现为同种或同类产品同一税率，不同产品不同税率。如我国现行关税、消费税都采用这种税率。

(4) 行业比例税率。

行业比例税率是指对不同生产经营行业分别规定不同征税比例的税率。一般体现为同一行业同一税率，不同行业不同税率。如我国营业税，对交通运输、建筑安装、金融保险、邮电通信业分别规定了高低不等的税率。

(5) 地区差别比例税率。

地区差别比例税率是指对不同地区的同一课税对象分别规定高低不同的征税比例的税率。

(6) 幅度比例税率。

幅度比例税率是指对同一课税对象由税法统一规定一个税率幅度，由各地区在此幅度内具体规定本地区征税比例的税率。如我国现行的营业税中对娱乐业的征税，税法规定实行5%~20%的幅度比例税率。

比例税率在各国税制中运用十分广泛，其优点主要体现为三个方面：首先是分配结果的透明度比较高，税负一目了然；其次是纳税人名义税率相等，形式上比例公平；最后是物价、汇价、企业组织结构的变化带来纳税人所得增加时，税负的增加比较平缓，易为纳税人所接受。但也有两大不足之处：一是缺乏弹性，适应性不强；二是对不同收入水平的纳税人和征税对象存在着实际上的不公平。因此，比例税率主要适用于对商品流转额的课税。

2. 累进税率

累进税率，指对同一征税对象，随着数额的增大，征收比例也随之增高的税率。分级是累进税率的最显著特点。因为这种税率形式是预先将课税对象按绝对数的大小划分成若干级次，并相应规定每一级次的税率。至于课税对象具体分成多少级，则应视国家调节收入的需要，以及各收入层次纳税人的负税能力而定。

累进税率又分为全额累进税率和超额累进税率。

(1) 全额累进税率。

全额累进税率，是指按征税对象的绝对额划分等级，以纳税人征税对象的全部数额为基础，确定与之相适应的级距税率，计算应纳税额的一种累进税率。即征税对象的全部数额都按其相应等级的累进税率计算。全额累进税率实际上是按征税对象数额的大小，分等级规定的一种差别比例税率。表1-1是简化的累进税率。

表 1-1 简化的累进税率表

级数	全年应纳税所得额 (元)	税率 (%)	速算扣除数
1	0 ~ 500 (含 500)	5	0
2	500 ~ 2 000 (含 2 000)	10	25
3	2 000 ~ 5 000 (含 5 000)	15	125
4	5 000 ~ 20 000 (含 20 000)	20	375
5	20 000 ~ 40 000 (含 40 000)	25	1 375

【例 1-1】2009 年 5 月, 李某月应税收入 5 000 元, 高某月应税收入 5 001 元。采用全额累进税率计算两人应纳税额。

李某收入 5 000 元, 适用税率 15%; 高某收入 5 001 元, 适用税率 20%。

李某应纳税额 = $5\,000 \times 15\% = 750$ (元)

高某应纳税额 = $5\,001 \times 20\% = 1\,000.2$ (元)

经计算发现在确定应纳税所得额后, 相当于按照比例税率计征, 计算方法简单。但税负不合理, 特别是在两个级别的临界部位会出现税负增加不合理的情况。高某比李某收入只多出 1 元, 而要比李某多纳税 250.2 元, 显然极不合理。

(2) 超额累进税率。

超额累进税率, 是指按征税对象的绝对额划分征税级距, 以纳税人的征税对象的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额的一种累进税率。即采用超额累进税率时征税对象数额超过某一等级时, 仅就超过部分, 按高一级税率计算征税。我国现行税法中个人所得税采用这种税率。其计算方法有以下两种。

第一种方法是按上表超额累进税率定义的逐级计算法。

【例 1-2】依上例, 李某应纳税额 = $500 \times 5\% + (2\,000 - 500) \times 10\% + (5\,000 - 2\,000) \times 15\% = 25 + 150 + 450 = 625$ (元)

逐级计算的方法对于征税对象数额越大时, 级次越多, 计算越复杂, 给实际操作带来困难。

第二种方法是速算扣除法。按全额累进税率计算的税额, 比按超额累进税率计算的税额要多征一定的数额, 如上例中李某收入 5 000 元, 按全额累进税率计算的税额为 750 元, 与按超额累进税率计算的税额 625 元要多 125 元, 应纳税所得额在 2 000 ~ 5 000 元之间的部分, 这个数是固定不变的, 是一个常数。即:

全额累进税率计算的应纳税额 - 超额累进税率计算的应纳税额 = 常数

我们把这个常数称为速算扣除数。

由此得出超额累进税率应纳税额的计算公式:

应纳税额 = 全额累进税率计算的应纳税额 - 速算扣除数 (常数)

【例 1-3】依例 1, 李某应税收入 5 000 元, 按速算方法计算应纳税额为:

应纳税额 = $5\,000 \times 15\% - 125 = 625$ (元)

由此可见, 按逐级计算法与按速算扣除法计算的应纳税额是相等的, 但计算却要简便得多。因此, 在实际工作中, 一般采用速算扣除法。

关于全率累进税率和超率累进税率, 其原理与全额累进税率和超额累进税率的原理基