



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
高职高专财务会计类专业规划教材

>>><<<

中国税制及实务处理

孙富山 主编

第3版



电子课件、习题解答



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
高职高专财务会计类专业规划教材

中国税制及实务处理

第3版

主 编 孙富山

参 编 张巧良



机械工业出版社

本书以培养学生的应用能力为主要宗旨,在基本理论适度、够用的基础上着重提高学生运用理论知识、基本工具和基本方法解决实际问题的能力和水平,更加符合实践要求和高等职业教育的教学要求。全书共分8章,主要内容有:税制实务处理的基本理论、流转税的三大基本税种、企业所得税、个人所得税、其他税种,以及税收征收管理的具体程序 and 操作规范。

本书可作为高等职业学校、高等专科学校、成人高等学校的会计类专业教材,也可作为企事业单位管理人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

中国税制及实务处理/孙富山主编. —3版. —北京:
机械工业出版社, 2012.8

普通高等教育“十一五”国家级规划教材. 高职高专财务
会计类专业规划教材

ISBN 978-7-111-38454-0

I. ①中… II. ①孙… III. ①税收制度—中国—高等职业
教育—教材 IV. ①F812.422

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第109101号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

责任编辑:孔文梅 罗子超 封面设计:饶薇

责任印制:杨曦

北京四季青印刷厂印刷

2012年7月第3版第1次印刷

169mm×239mm·10.5印张·256千字

0 001—3 000册

标准书号:ISBN 978-7-111-38454-0

定价:18.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换
电话服务

网络服务

社服务中心:(010) 88361066

门户网:<http://www.cmpbook.com>

销售一部:(010) 68326294

教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售二部:(010) 88379649

读者购书热线:(010) 88379203

封面无防伪标均为盗版

前 言

本书在第2版的基础上,增加了近年来税制改革的最新内容,并使之不断完善。本书的主要内容包括:中国税制及实务处理的基本理论,流转税、所得税两大主体税种的具体内容,以及税收征收管理的具体程序和管理规范。

本书结合高职高专教育的特点和教学要求,从“理论够用为度,重在实践技能”的职业教育目标出发,以最新税收法规为依据,详细介绍了我国现行税收制度的主要内容,在内容安排上力求做到理论和实践相结合;反映每一税种的具体纳税实务,包括应纳税额的计算和申报、征缴的一般程序。全书共八章:第一章介绍我国税制及实务处理的基本理论和基本知识;第二章至第四章介绍流转税的三大基本税种及其实务处理;第五、六章介绍企业所得税和个人所得税及其实务处理;第七章介绍了占整体税收比重较低、大部分由地税部门管理的小税种共十种(含关税);第八章介绍了税收征管的具体程序 and 操作规范。

本书共八章,第一、二、五、六、七、八章由徐州工程学院孙富山编写,第三、四章由兰州理工大学张巧良编写。孙富山对全书进行了统稿工作。

本书可作为高职高专财务会计、相关经济管理类专业的教材用书,同时,也可以作为成人大专财经类专业和在职培训的学习用书,以及从事经济管理工作人员的自学材料。

为方便教学,本书配备电子课件等教学资源。凡选用本书作为教材的教师请登录 www.cmpedu.com,注册为会员后可免费下载,咨询电话:010-88379375,QQ: 945379158。

在本书编写过程中,得到了中国矿业大学管理学院博士生导师朱学义教授的大力支持,朱老师对本书提出了很多宝贵意见,在本书付梓之际,再次表示衷心感谢!

由于时间仓促,加上编者水平有限,书中难免存在疏漏和不妥之处,敬请专家和读者批评指正。

编 者

目 录

前言

第一篇 中国税制及实务处理基础

第一章 税制的基础知识.....	1
第一节 税收法律关系.....	1
第二节 税制要素及我国现行税制体系.....	3
第三节 税收征、缴的一般程序.....	10
复习思考题	18

第二篇 流转税及其实务处理

第二章 增值税及其实务处理	19
第一节 增值税概述.....	19
第二节 应纳税额的计算.....	26
第三节 增值税会计核算的专用凭证、账簿、报表.....	38
复习思考题	57

第三章 消费税及其实务处理	59
第一节 消费税概述.....	59
第二节 消费税应纳税额的计算.....	64
复习思考题	70

第四章 营业税及其实务处理	72
第一节 营业税概述.....	72
第二节 营业税应纳税额的计算.....	80
复习思考题	86

第三篇 所得税及其实务处理

第五章 企业所得税及其实务处理	88
第一节 企业所得税概述.....	88
第二节 企业所得税应纳税额的计算.....	94
复习思考题	107

第六章 个人所得税及其实务处理	108
第一节 个人所得税概述.....	108
第二节 个人所得税的计算.....	115
复习思考题	122
 第四篇 其他税种及税收征管	
第七章 其他税种	123
第一节 列入管理费用的税种及实务处理.....	123
第二节 列入营业税金及附加的税种及实务处理.....	132
第三节 列入资产价值的税种及其实务处理.....	137
第四节 关税	141
复习思考题	145
第八章 税收征管	147
第一节 税务登记.....	147
第二节 纳税申报.....	150
第三节 税务行政复议与诉讼.....	152
复习思考题	160
参考文献	161

中国税制及实务处理基础

本篇主要从税制的基础知识入手，首先介绍了税收法律关系的构成，其次分析了税制要素及我国现行的税制体系，最后，简要阐述了税收征管的有关程序和方法。

第一章 税制的基础知识

第一节 税收法律关系

税收法律关系就是由税法所调整的税收征纳双方权利与义务的关系。本节就税收法律关系的概念和特点以及税收法律关系的内容进行了阐述。

一、税收法律关系的概念和特点

国家征税与纳税人纳税绝不仅仅是利益分配的关系，其实质是法律关系。税收法律关系，就是由税法所调整的税收征纳双方权利与义务的关系。具体地讲，就是指税务部门、企事业单位和个人，在税收活动中所发生的以征税和纳税为内容的权利与义务关系。

税收法律关系的特点如下：

(1) 主体稳定性。一方面是国家或代表国家的各级税务机关，另一方面则是企业、事业单位和个人等纳税义务人。

(2) 权利与义务的不对等性。由于税收具有的强制性、无偿性，因而代表国家的各级税务机关单方享有向纳税人征税的权利，而没有向纳税人偿还或提供报酬的义务；纳税人则应承担按法定时限和数额向税务机关缴纳税款的义务，而没

有要求补偿、回报的权利。

(3) 财产的无偿转让性。从税收法律关系的内容看, 纳税人履行纳税义务, 就意味着将其原来所拥有的一部分财产无偿地转归国家或地方财政所有, 而征收机关不再直接归还给纳税人。

(4) 税收法律关系产生的客观性。税收法律关系的产生是以税法所规定的应税事件或行为的发生为前提的, 而不是以当事人双方的意志为转移的。只要发生应税行为, 税收法律关系也就得以确立, 税务机关就可以依法征税, 而有关纳税人则必须依法纳税。

二、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, 都由权利主体、客体和法律关系内容三方面构成。但在三方面的内涵及税收法律关系的内容上则具有特殊性。

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, 包括征收主体和纳税主体。在我国税收法律关系中, 征收主体为国家税务机关, 包括国家各级税务机关、海关和财政机关; 纳税主体包括法人、自然人、其他组织以及在华的企业、组织、外籍人、无国籍人, 还有在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业和组织。关于权利主体中纳税主体的确定, 我国采取属地兼属人的原则。

在税收法律关系中权利主体的法律地位是平等的, 但双方的权利和义务是不对等的, 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中主体的权利、义务所共同指向的对象——征税对象。如流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入; 而所得税的客体就是各纳税主体的应税所得。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之一, 国家根据需要, 通过扩大和缩小征税范围来放宽、限制某行业或产业, 以达到调整经济的目的。

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应承担的义务, 这是税收法律关系的实质。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, 须承担什么样的法律责任。征税主体的权利表现在依法征税、进行税务检查及对违章者进行处罚; 其义务主要是向纳税人宣传、辅导税法, 以及将所征税款缴入国库, 依法受理纳税申诉等。纳税主体的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税申请权、依法申请减免税权、申请复议和提起诉讼权等; 其义务主要有依法登记、依法纳税申报、依法接受税务检查、依法缴纳税款等。

三、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、变更和消灭是由税收法律事实来决定的。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,如纳税人开业经营即产生税收法律关系,经营主体的经营所得应依法缴纳所得税,此时的经营主体便是税收法律关系中的纳税人,征税主体则是国家税务机关;修改税法又会变更乃至消灭税收法律关系。例如 2008 年 11 月 5 日,国务院第 34 次常务会议决定自 2009 年 1 月 1 日起在全国范围内实施增值税转型改革,改革后的增值税条例取消了废旧物资发票抵扣税款的规定,对回收单位恢复照章征税,这意味着国家和废旧物资回收企业之间税收法律关系的权利客体发生变更,废旧物资回收价款将作为新的征税客体;同样,国家在 2000 年 1 月 1 日取消了固定资产投资方向调节税,也意味着国家和投资企业之间这项税收法律关系的灭失。

第二节 税制要素及我国现行税制体系

税制要素就是指所有税种的基本法规都有的一些共同要素,是对税法内容的细分。而我国现行的税制体系则是指以流转税和所得税为主体的复合税制。

一、税制要素

就狭义税制而言,每一种税都有其基本法规,所有税种的基本法规都有一些共同的要素——税制要素,具体包括纳税人、纳税对象、税率等。

1. 纳税人

纳税人是指国家税收法律和行政法规规定的负有纳税义务的单位和个人,也称纳税义务人。这里的单位指的是依法成立,能独立行使法定权利和承担义务,具有法人或非法人资格的社会组织,如公司、企业、社团等。个人指的是依法享有民事权利并承担义务的公民。

各种税的纳税义务人是不同的,如增值税的纳税义务人为在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人。而企业所得税的纳税人是在我国境内实行独立核算并有利润所得的各类企业,包括国有、集体、私营等所有制类型,也包括外资企业。有时,一个纳税人可能同时负担多种纳税义务,对一个公司来说,它可能同时是增值税、营业税、企业所得税等多种税的纳税人。

扣缴义务人是与纳税人相关的一个概念,是指在某些情况下,国家从税收征管的角度,为便于源泉控制,依法赋予特定的单位或个人采用代扣代缴、代收代缴方式将纳税人的应纳税款集中征收入库,这里的特定单位和个人就是扣缴义务

人。如个人所得税税法中，应税所得人为纳税人，而支付单位则为扣缴义务人。作为扣缴义务人必须依法履行其职责，否则将受到法律的追究。

与纳税人相关的另一个概念是负税人。负税人是指最终承受税收负担的单位和个人。负税人与纳税人有时一致，有时不一致。如前例所述的个人所得税税法中，职工就其工资缴纳个人所得税，这里的职工本人既是纳税人又是负税人，而支付工薪的单位仅仅是扣缴义务人。又如作为增值税纳税人的生产企业，当它将所纳的增值税款以某种方式转嫁给其他商家，乃至消费者时，此时，它只是名义纳税人，不过是替被转嫁者履行纳税手续，而真正的纳税人是那些负税人——最终承担税款的单位或个人。

2. 课税对象

(1) 课税对象。课税对象是指征税的标的物——征税对象。课税对象为课税客体，是一种税区别于另一种税的最主要标志。

课税对象可分为流转额、所得额、财产和行为等不同类别。以流转额为课税对象的税收称为流转税，如增值税、营业税、消费税都属于流转税。以所得额为课税对象的税收称为所得税，如企业所得税、个人所得税。以财产为课税对象的称为财产税，如房产税、车船税等。以特定行为为课税对象的称为行为税，如印花税等。

课税对象是一个抽象概念，它概括地表明了征税的标的物。在税法中，往往找不到有关的直接表述，它是通过规定计税依据和税目等方式将其具体化的。

(2) 计税依据。课税对象解决的是对什么征税的问题，而计税依据所要解决的是如何计征的问题。计税可分为从价定率和从量定额两种类型。从价计征税款是以课税对象的价值量（如销售额、营业额）作为计税依据，或称为从价定率。如营业税率为5%，表明应纳税款就是按营业收入的5%计算得出的。从量计征的税收，则是以课税对象的实物量（如销售量）作为计税依据，或称为从量定额，如消费税中黄酒的税率就为240元/t。

(3) 税目。税目是征税的具体品种和项目。它所解决的是在确定了课税对象后如何界定范围的问题。确定项目的方法通常有两种，一种是概括法，即用抽象的语言概括出商品的大类或行业，如增值税课税对象的描述；另一种是列举法，即按照每一种商品或经营项目设计税目。典型的如消费税、个人所得税的税目设置。两种方法各有优缺点，概括法适用于种类繁多，界限不易划清的课税对象；列举法则适用于税源大、界限清楚的课税对象。必要时可将二者有机地结合起来加以利用。

3. 税率

税率是计税依据与应纳税额之间的比率，是计算税额的尺度。国家的税收政策和税收的经济杠杆作用在很大程度上是通过税率反映出来的。税率的形成有多

种,其中最主要的是比例税率、累进税率和定额税率。

(1) 比例税率。比例税率是以固定百分比表示的税率,是最典型的税率形式。它又根据一税种所用比例税率的数量分为单一比例税率和差别比例税率。一税一率为单一税率,如企业所得税法定税率就为 25%;一税多率的为差别比例税率,如消费税,就是根据不同税目设计低到 3%,高到 56%的不同税率。比例税率的优点是易于理解、计算方法简单,缺点是不利于区别对待。

(2) 累进税率。累进税率是按照计税依据数额大小设置的逐级递增的系列税率。采用该税率,必须先将计税依据划分若干级距,然后再将不同级距分别定率,税率随计税依据数额的增大而递增,形成了多个有序变化的比例税率组合。累进税率按其累进的依据不同,可分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率与超率累进税率等不同形式。

1) 全额累进税率。全额累进税率的特点是计税依据总额达到哪一级距,就按哪一级距的税率计算税额,即以计税依据全额乘以相应级距的税率,计算出应纳税额(应纳税额=计税依据全额 $\times$ 该级距税率)。举例说明见表 1-1。

表 1-1 $\times\times$ 税全额累进税率表

级 次	计税依据/元	级距税率(%)
1	$\leq 5\ 000$	5
2	$\leq 10\ 000$	10
3	$\leq 30\ 000$	20
4	$\leq 50\ 000$	30
5	$> 50\ 000$	35

若此时的计税依据为 20 000 元,则应纳税额为:20 000 元 $\times$ 20%=4 000 元。若计税依据为 40 000 元,则应纳税额为:40 000 元 $\times$ 30%=12 000 元。

全额累进税率原理浅显,计税方法简便。但缺点是结构设计不合理,尤其是在各级距的临界点上,会出现税款的增长超过了计税依据增长的不合理现象。以表 2-1 资料为例,试计算计税依据为 10 000 元、10 100 元的应纳税额。计算如下:10 000 元 $\times$ 10%=1 000 元;10 100 元 $\times$ 20%=2 020 元。结果是计税依据增加了 100 元,而税负则增加了 1 020 元,这对纳税人来讲显然是得不偿失。正是由于全额累进税率的上述缺陷,现在实际工作中很少采用。

2) 超额累进税率。超额累进税率特点是计税依据总额一般被分成若干段,每一段都有与其相适应的税率。先分段计算各级距内的应纳税额,最后汇成总的应纳税额。现以个人所得税为例说明,见表 1-2。

表 1-2 个人所得税（个体工商户生产、经营所得超额累进税率表）

级 数	全年应纳税所得额		税率（%）	速算扣除数
	含税级距	不含税级距		
1	不超过 15 000 元的	不超过 14 250 元的	5	0
2	超过 15 000 元至 30 000 元的部分	超过 14 250 元至 27 750 元的部分	10	750
3	超过 30 000 元至 60 000 元的部分	超过 27 750 元至 51 750 元的部分	20	3 750
4	超过 60 000 元至 100 000 元的部分	超过 51 750 元至 79 750 元的部分	30	9 750
5	超过 100 000 元的部分	超过 79 750 元的部分	35	14 750

现假设计税依据为 50 000 元，则按超额累进税率计算的应纳税额为：15 000 元×5%+15 000 元×10%+20 000 元×20%=6 250 元。各级距税率的确定如图 1-1 所示。

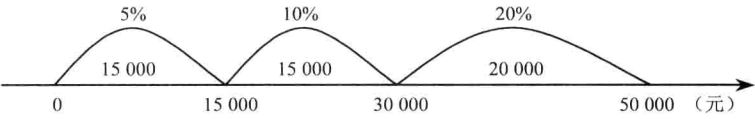


图 1-1 计税依据与级距税率关系图

此外，该例还可以采用速算扣除的方法进行计算：

$$50\,000\text{ 元}\times 20\%-3\,750\text{ 元}=6\,250\text{ 元}$$

即 应纳税额=计税依据全额×该级距税率-该级距速算扣除数

速算扣除数是指为避免应纳税额按超额累进税率确定的多级计算而采取全额累进税率的方法快速计算其应纳税额所必须扣除的标准数额。

速算扣除数的确定方法是，先分别按全额累进税率和超额累进税率计算各级距应纳税额，然后两者相减，其差额即为各级的速算扣除数。如表 1-2 的速算扣除数计算如下：

30 000 元×10%=3 000 元

15 000 元×5%+15 000 元×10%=2 250 元

60 000 元×20%=12 000 元

15 000 元×5%+15 000 元×10%+30 000 元×20%=8 250 元

}

}

}

}

750 元

3 750 元

依此类推。速算扣除数确定下来以后就像各类数学用表一样成为计算时的已知数，便于快速计算各级距的应纳税额。

超额累进税率法的突出优点是税收结构合理，不会出现全额累进税率法中税负的增长超过计税依据增长的反常现象。仍以前例为例，计税依据为 10 000 元和 10 100 元两种情况，现采用超额累进税率计算如下（用速算扣除法）：

$$10\,000\text{ 元}\times 10\%-250\text{ 元}=750\text{ 元}$$

$$10\,100\text{ 元}\times 20\%-1\,250\text{ 元}=770\text{ 元}$$

结果是计税依据增加 100 元，税负增加 20 元，显然比全额累进税率的计算

合理。再加上有了速算扣除数，超额累计税率计算趋于简化，因而被各国政府所采用也就顺理成章了。

3) 全率累进税率与超率累进税率。全率累进税率与超率累进税率在累进的原理与性质方面，与全额累进税率和超额累进税率完全相同，所不同的仅仅是划分级距的依据。全额累进与超额累进划分级距的依据是绝对值，而全率累进与超率累进划分级距的依据却是相对数。如土地增值税，实行的就是四级超率累进税率，见表 1-3，其划分级距的依据是土地增值率（详见土地增值税）。由于全率累进与全额累进具有同样的缺陷，因此，实践中一般不予采用，使用更多的是超率累进税率。

表 1-3 土地增值税超率累进税率表

级 次	划分级距的依据（土地增值额/扣除项目金额）	税率（%）	速算扣除率（%）
1	增值额未超过扣除项目金额 50% 的部分	30	0
2	增值额超过扣除项目金额 50% 未超过 100% 的部分	40	5
3	增值额超过扣除项目金额 100% 未超过 200% 的部分	50	15
4	增值额超过扣除项目金额 200% 的部分	60	35

若房产转让收入为 100 万元，扣除项目金额为 50 万元，则增值额为 50 万元（100 万元-50 万元）；其与扣除项目金额之比为 100%，依据表 1-3 中的资料，其适用税率为 50%，应纳税额为：

$$50 \text{ 万元} \times 50\% - 50 \text{ 万元} \times 15\% = 17.5 \text{ 万元}$$

即 应纳税额=增值额×适用税率-扣除项目金额×扣除率

超率累进税率往往被应用于那些为调节因客观原因形成的超额利润或级差收入而设立的税种中，上述的土地增值税便是一例。

（3）定额税率。定额税率是以限定的绝对额表示的税率。它是以课税对象的自然实物量为单位，直接规定每一自然单位的固定税额。其应纳税额等于课税对象的实物数量与单位固定税额的乘积。典型的税种如资源税、屠宰税等。

定额税率同比例税率一样，也可根据某一税种所用定额税率的数量，分为单一定额税率和差别定额税率。一税一定额的为单一定额税率，反之，则为差别定额税率。

（4）派生税率与税率特例。除了上述比例、累进、定额三种主要税率形式以外，还有一些派生或演变而来的税率形式以及税率特例。

1) 幅度税率。幅度税率是指在规定的上下限内可灵活选定某一数值的税率，可分为幅度比例税率（如××税税率幅度为 5%~10%）和幅度定额税率（如××税单位税额幅度为 40~70 元）两种具体形式。幅度税率是税制统一性和灵活性相结合的体现，既维护了税法的统一，又给各级税务机关和地方政府留有灵活运用的余地。

2) 超倍累进税率。超倍累进税率同超额、超率累进税率的原理一样，所不同的是划分级距的依据是基数的倍数。此方法是典型的超额、超率的演化，其实质没

有任何突破，反而又增加了计税的难度，因此，不具有普遍意义，实际上很少使用。

3) 零税率。零税率是以零表示的税率，它表明纳税人负有纳税义务，但不需要缴纳税款，是税率中的特例。它不等同于免税，免税与零税率的关系见表 1-4。

表 1-4 免税与零税率产品的区别和联系

项 目	是否应税产品	是否退采购或购买原料过程中的已纳税款	销售环节是否纳税
免税产品	否	否	否
零税率产品	是	是	否

在我国，零税率主要适用于出口商品的销售核算。在商品出口以后，税务机关将商品在采购或购买原料过程中所支付的已纳税款，退还给纳税人，使商品以不含国内税的价格进入国际市场，以增强商品在国际市场的竞争能力。

4. 计税形式

计税形式是指应纳税款与计税价格的关系。计税价格中含有税款的为价内税，不含有税款的为价外税。有关“价内税”与“价外税”的区别和联系，举例说明见表 1-5。

表 1-5 价内税与价外税的区别与联系 (单位：元)

项 目	消费者购买价格	商家或厂家的收入价格	应纳税额	计税价格	适用税率(%)
价内税	100	80	20	100	20
价外税	100	80	20	80	25

通过上例我们可以看到，计税形式的改变不是影响价格水平和实际税负的唯一原因。价内税与价外税的另一个明显区别表现在税负转嫁的隐蔽与透明性上。价外税的纳税凭证上可同时提供不含税价、税款、价税合计金额三个数据，税负转嫁的多少显而易见；相反，价内税则显得比较模糊。

5. 税负调整

税率是决定纳税人税收负担的主要因素，但不是唯一因素。国家可以针对某些特殊情况采取必要的措施，上调或下调纳税人的实际税负，以达到宏观调控的目的。

(1) 减轻税负的措施。减轻税负的措施常被称为“减免税”。减免税是国家对某些纳税人和课税对象给予鼓励或照顾的一种特殊形式。

1) 减免税的分类。减免税从性质上可分为法定减免、特定减免和临时减免等。法定减免即税法中有明文规定的减、免税，一般具有长期性；特定减免是指对某些特定项目为达到鼓励或扶植的目的而给予的减免，一般此类项目多是基本法规中不宜列举或基本法规确定以后经济形势发生变化的项目，减、免税大多有期限规定；临时减免是指为照顾纳税人的某些特殊困难而给予的暂时性或一次性的减免，如遭受自然灾害的纳税人，可申请获准定期或一次性的减、免税照顾。

2) 减免税的形式。减免税的具体形式主要有全部免税、部分减税、规定起征点、确定免征额、出口退税等。前面两种减免形式容易理解，出口退税在前面

零税率及以后增值税章节都有阐述,这里不再赘述。

起征点是指计税依据达到一定数额开始征税的起点。计税依据未达到起征点不征税,达到或超过起征点,就全部按计税依据征税(包括起征点以下的部分)。例如,某税的征税起点是1000元,税率为10%,而某纳税人的计税依据为990元,则无需纳税;但当其计税依据为1100元时,则其应纳税额为110元($1100 \text{元} \times 10\%$)。

免征额是指在计税依据总额中免于征税的数额。免征额不同于起征点,起征点要求达到该点就按全部计税依据纳税,免征额则是要求超过免征额的部分计算应纳税额。仍如前例,如1000元为免征额而不是起征点,计税依据为990元时仍不需纳税,而当计税依据达到1100元时,也仅就超过免征额的100元($1100 \text{元} - 1000 \text{元}$)计缴税款,应纳税款为10元($100 \text{元} \times 10\%$)。

(2) 加重税负的措施。加重税负的措施主要有税收附加、加成征收与加倍征收。

1) 税收附加。税收附加是指在正税以外附加的税款。按税法或税收条款中规定的税率征收的税款为正税,在征收正税的同时,按一定比例加征的专项资金。例如,教育费附加,就是以纳税人实际缴纳的流转三税为计税基础,现行计征比率为3%。

2) 加成征收。加成征收是指按规定税率计算出税额后,再加征一定成数的税额。加征一成相当于加征税额的10%,两成为20%,依此类推,最高为十成。例如,计税依据为10000元,税率为10%,加征两成,则应纳税额为 $10000 \text{元} \times 10\% \times (1+20\%) = 1200 \text{元}$ 。

3) 加倍征收。加倍征收同加成征收相似,只不过加征税额是按倍数增长的,即是在按规定税率计算出税额后,再加征一定倍数的税额。如果税率为10%,加征一倍,税负变成20%,加征两倍,税负则为30%。税收加成或加倍均可理解为税率的延伸,是对税率的补充。两者通常可作为实现某种限制政策的手段,其中加倍征收因其税负增幅远大于加成征收,所以只有在特别必要时才会采用。而税收附加往往会作为增加地方财力或筹集某种专用资金的手段。

6. 纳税期限与纳税地点

纳税期限是纳税人依法向国家缴纳税款的时间限制,可分为按期纳税、按次纳税和按期预缴、年终汇算清缴等具体形式。各形式的采用应依据税种的特点,方便征纳双方主体的原则合理确定。

纳税地点是指纳税人完成缴纳税款义务的具体区域。一般原则是在纳税人生产经营的所在地或纳税行为的发生地就地缴纳。前者主要适用于固定业户,后者则为非固定业户或个人。对于具有总、分机构的纳税人,如果总、分机构不在同一行政区域,其纳税地点的确定,由总、分机构两地的上级主管税务机关确定。如总、分机构分属两县,就由市级税务机关确定;如在两市,就由省级税务机关决定。如果总、分机构在同一行政区域,其纳税地的确定,则由该行政区域内的

主管税务机关确定。在税收管理体制划分为国税、地税的今天，税收管辖权、税源的确定就显得非常必要。

二、我国现行税制

目前，中国共有增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、资源税、城镇土地使用税、房产税、城市维护建设税、耕地占用税、土地增值税、车辆购置税、车船税、印花税、契税、烟叶税、关税、船舶吨税、固定资产投资方向调节税等 19 个税种，其中，16 个税种由税务部门负责征收。固定资产投资方向调节税由国务院决定从 2000 年起暂停征收。关税和船舶吨税由海关部门征收，另外，进口货物的增值税、消费税由海关部门代征。

第三节 税收征、缴的一般程序

税收征缴程序是指税务机关行使征税权利和纳税人履行纳税义务的全过程中，所必须遵循的法定步骤、规程及先后顺序。税收征缴程序包括征税和纳税两方面内容。由于纳税人履行纳税义务的过程与税务机关行使征税权利的过程交织在一起，因而这两套程序联系紧密而不可分割。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》和其他有关规定，我国税收征缴程序包括税务登记、纳税申报、税款缴纳、纳税检查及违法违章处理五个基本环节。

一、税务登记

税务登记是税务机关依据税法规定，对纳税人的开业、歇业、经营期间纳税事项变动以及生产经营范围实行法定登记的一项管理制度，是纳税人接受税务机关监督、依法履行纳税义务的开始，因此也称为纳税登记。实行税务登记，不仅使纳税人在履行注册备案手续的过程中，明确了与自身相关的纳税种类、纳税环节、计税依据、适用税率、纳税期限与地点等各种纳税事项，增强了纳税人的法制观念，而且能够使税务机关适时地掌握税源的变化情况，有利于税务机关的监督、管理，确保国家财政收入的实现。

1. 税务登记的对象

税务登记的对象是指到税务机关依法办理税务登记的当事人。根据征管法的有关规定，税务登记的对象包括各种组织形式和不同所有制结构的各类企业及从事生产、经营活动的各事业单位及其分支机构，以及个体工商户等。对不从事生产、经营活动，但依法负有纳税义务的单位和个人，尚未列入登记范围，如取得一次性收入的个人。

2. 税务登记的种类

税务登记按性质可分为开业登记、变更登记和注销登记三类。

(1) 开业登记。开业登记是指纳税人开始生产经营活动时办理的有关登记。按征管法的规定,经工商行政管理部门批准开业的纳税人,应在领取营业执照之日起30日之内,向税务机关申报办理开业登记手续。开业登记的有关内容见表1-6。

表 1-6 工商企业税务登记表

企业名称				电 话	
经营地点				经济性质	
生产经营 范 围	主 营				
	兼 营				
经营方式				行 业	
从业人数				企业形式	
生产经营期限				核算形式	
财务负责人				办税人员	
注册资金				投资总额	
投资各方名称					
开户银行账号					
营业执 照情况	字 号		法 定 代表人	姓 名 身 份 证 号 码	
	有 效 期 限		发 照 日 期		
企事业单位 统一代码					
附送件					
所属非独立核算的 分支机构	名 称	地 址		负 责 人	
企业(单位)签章			地税税务机关意见	国税税务机关意见	
法定代表人签字:					
企业(单位)公章			(盖章)	(盖章)	
填表日期	年 月 日	年 月 日		年 月 日	
发证税 务机关 盖 章	年 月 日	税务登 记 证	字 号	国 税	备 注
			发 证 日 期		
			有 效 期 限		
税务登 记证验 证记录	_____年已验	验证机关印章		验证时间:	
	_____年已验	验证机关印章		验证时间:	
	_____年已验	验证机关印章		验证时间:	