



21世纪经济学管理学系列教材

税法

第四版

Tax Laws

艾华 侯石安 高亚军 林莎 编著



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社



21世纪经济学管理学系列教材

税法

第四版

Tax Laws

艾华 侯石安 高亚军 林莎 编著



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法/艾华等编著. —4 版. —武汉:武汉大学出版社,2017. 8
21 世纪经济学管理学系列教材
ISBN 978-7-307-19628-5

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 201968 号

责任编辑:范绪泉 责任校对:汪欣怡 版式设计:马 佳

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:cbs22@whu.edu.cn 网址:www.wdp.com.cn)

印刷:武汉中科兴业印务有限公司

开本:787×1092 1/16 印张:22.5 字数:529 千字 插页:1

版次:2006 年 1 月第 1 版 2010 年 10 月第 2 版

2013 年 11 月第 3 版 2017 年 8 月第 4 版

2017 年 8 月第 4 版第 1 次印刷

ISBN 978-7-307-19628-5 定价:39.00 元

版权所有,不得翻印;凡购买我社的图书,如有质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。

21世纪经济学管理学系列教材

编委会

顾问

谭崇台 郭吴新 李崇淮 许俊千 刘光杰

主任

周茂荣

副主任

谭力文 简新华 黄 宪

委员（按姓氏笔画为序）

王元璋 王永海 甘碧群 张秀生 严清华
何 耀 周茂荣 赵锡斌 郭熙保 徐绪松
黄 宪 简新华 谭力文 熊元斌 廖 洪
颜鹏飞 魏华林

总 序

一个学科的发展，物质条件保障固不可少，但更重要的是软件设施。软件设施体现在三个方面：一是科学合理的学科专业结构，二是能洞悉学科前沿的优秀的师资队伍，三是作为知识载体和传播媒介的优秀教材。一本好的教材，能反映该学科领域的学术水平和科研成就，能引导学生沿着正确的学术方向步入所向往的科学殿堂。作为一名教师，除了要做好教学工作外，另一个重要的职能就是，总结自己钻研专业的心得和教学中积累的经验，以不断了解学科发展动向，提高自己的科研和教学能力。

正是从上述思路出发，武汉大学出版社准备组织一批教师在两三年内编写出一套《21世纪经济学管理学系列教材》，同时出版一批高质量的学术专著，并已和武汉大学经济与管理学院达成共识，签订了出版合作协议，这是一件振奋人心的大事。

我相信，这一计划一定会圆满地实现。第一，合院以前的武汉大学经济学院和管理学院已分别出版了不少优秀教材和专著，其中一些已由教育部通过专家评估确定为全国高校通用教材，并多次获得国家级和省部级奖励，在国内外学术界产生了重大影响，对如何编写教材和专著的工作取得了丰富的经验。第二，近几年来，一批优秀中青年教师已脱颖而出，他们不断提高教学质量，勤奋刻苦地从事科研工作，已在全国重要出版社，包括武汉大学出版社，出版了一大批质量较高的专著。第三，这套教材必将受到读者的欢迎。时下，不少国外教材陆续被翻译出版，在传播新知识方面发挥了一定的作用，但在如何联系中国实际，建立清晰体系，贴近我们习惯的思维逻辑，发扬传统的文风等方面，中国学者有自己的优势。

《21世纪经济学管理学系列教材》将分期分批问世，武汉大学经济与管理学院教师将积极地参与这一具有重大意义的学术事业，精益求精地不断提高写作质量。系列丛书的出版，说明武汉大学出版社的同志们具有远大的目光，认识到，系列教材和专著的问世带来的不只是经济效益，更重要的是巨大的社会效益。作为武汉大学出版社的一位多年的合作者，对这种精神，我感到十分钦佩。

谭崇台

第四版前言

税法是我国法律体系的重要组成部分，是国家征税及纳税人纳税的行为准则。在市场经济条件下，征纳税行为的规范化、法制化尤其重要。税法作为国家与纳税人征纳税的法律规范，在国家整体经济可持续发展中起着无法替代的作用。

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。税收收入作为国家财政收入的主要来源，担负着各级政府实现其职能的财力保障，在当今世界上绝大多数国家中还难以改变。作为生产经营者和广大公民依法向国家缴纳税款也是无可回避的，只要纳税人有涉税行为就要缴纳税款。缴纳税款是纳税人的一项强制性净支出，它不同于正常的交易行为支出。然而，国家要征收哪些税？怎样征税？纳税人应该缴纳哪些税？如何纳税？又如何维护自身的合法权益？这一系列问题都需要解决。为此，本书依据我国现行最新、最主要的税收法规进行编写，力求解答这些问题。在编写过程中，对难以理解的法律规范作了较详细的解释，并列举有大量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，以便广大读者复习和练习。本书共计12章，第一章、第三章、第十一章由艾华编写，第二章、第四章、第五章、第六章由林莎编写，第七章、第八章、第九章由侯石安编写，第十章、第十二章由高亚军编写。

本书适合作本科生、大专生授课教材，也适用于广大税务工作者、企业财务工作人员，以及报考注册会计师和注册税务师的大学员。

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

2017年8月

目 录

第一章 税法概论.....	1
第一节 税法要素及作用.....	1
第二节 我国税收的立法原则	13
第三节 我国税收立法与实施	14
第四节 我国现行税法体系	17
第五节 我国税收管理体制	24
思考题	29
第二章 增值税	30
第一节 增值税基本原理	30
第二节 征税范围与纳税义务人	34
第三节 一般纳税人与小规模纳税人	47
第四节 税率与征收率	50
第五节 一般纳税人应纳税额的计算	55
第六节 小规模纳税人应纳税额的计算	70
第七节 特殊经营行为的税务处理	71
第八节 进口货物征税	72
第九节 出口货物退（免）税的计算	73
第十节 增值税的征收管理	80
第十一节 增值税专用发票的使用及管理	82
思考练习题	86
第三章 消费税	88
第一节 消费税基本原理	88
第二节 纳税义务人与征税范围	90
第三节 税目与税率	91
第四节 计税依据	94
第五节 应纳税额的计算	98
第六节 出口应税消费品退（免）税	108
第七节 征收管理.....	109
思考练习题.....	110

第四章 城市维护建设税、教育费附加和烟叶税	112
第一节 城市维护建设税	112
第二节 教育费附加	115
第三节 烟叶税	116
思考练习题	118
第五章 关税	119
第一节 关税基本原理	119
第二节 征税对象与纳税义务人	121
第三节 关税进出口税则	122
第四节 完税价格与应纳税额的计算	125
第五节 税收优惠	131
第六节 征收管理	133
思考练习题	135
第六章 资源税	137
第一节 资源税基本原理	137
第二节 纳税义务人	139
第三节 税目与税率	139
第四节 计税依据	141
第五节 应纳税额的计算	143
第六节 税收优惠	145
第七节 征收管理	147
思考练习题	148
第七章 土地增值税	149
第一节 土地增值税基本原理	149
第二节 纳税义务人	151
第三节 征税范围	151
第四节 税率	153
第五节 应税收入与扣除项目	154
第六节 应纳税额的计算	157
第七节 税收优惠	158
第八节 征收管理	159
思考练习题	164
第八章 房产税、城镇土地使用税和耕地占用税	166
第一节 房产税	166

第二节 城镇土地使用税	172
第三节 耕地占用税	179
思考题	182
第九章 车辆购置税、车船税和船舶吨税	184
第一节 车辆购置税	184
第二节 车船税	190
第三节 船舶吨税	195
思考题	198
第十章 印花税、契税和环境保护税	199
第一节 印花税	199
第二节 契税	212
第三节 环境保护税	218
思考题	222
第十一章 企业所得税	223
第一节 企业所得税基本原理	223
第二节 纳税义务人、征税对象与税率	224
第三节 应纳税所得额的计算	226
第四节 资产的税务处理	241
第五节 企业重组的所得税处理	248
第六节 税收优惠	251
第七节 应纳税额的计算	260
第八节 源泉扣缴	267
第九节 特别纳税调整	270
第十节 征收管理	290
思考练习题	292
第十二章 个人所得税	294
第一节 个人所得税基本原理	294
第二节 纳税义务人	295
第三节 所得来源地的确定	297
第四节 应税所得项目	298
第五节 税率	304
第六节 应纳税所得额的规定	306
第七节 应纳税额的计算	310
第八节 税收优惠	336

第九节 境外所得的税额扣除.....	339
第十节 征收管理.....	340
思考练习题.....	345

第一章 税法概论

内容提要：本章介绍了税法的概念；税法的构成要素和分类；税法与其他法律的关系；税法的立法原则与实施；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、税法的构成要素和分类、现行税收管理体制。

第一节 税法要素及作用

一、税法的概念

税法与税收制度密不可分，税法是税收制度的法律表现形式；税收制度简称税制，是税法所确定的具体内容。因此，了解税收的概念对于理解税法的概念是非常必要的。

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。理解税收的概念可从以下几方面进行把握：

（一）税收是国家取得财政收入的一种重要手段

国家要行使职能必须有一定的财力作保障，国家财力来源于财政收入。取得财政收入的手段多种多样，如征税、发行货币、发行国债、收费、罚款和没收非法所得等，而税收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，税收是我国政府取得财政收入的最主要手段，税收收入占财政收入的比重基本都维持在 95% 以上。

（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所进行的分配，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有权进行的分配。

（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发生各种公共支出。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，不可能由市场提供，只能采用强制征税的方式，由经济组织、经济主体和个人负担。国家征税的目的是满足国家提供公共产品的需要，同时也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数量和质量的制约。

（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”，是指税收作为财政收入分配形式区别于其他财政收入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. 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——对应的偿还关系。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. 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。强制性是国家的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，也更是一种义务。

3. 固定性

税收的固定性，是指税收是国家通过法律形式预先规定了对什么征税及其征收比例等税制要素，并在以后的征税活动中保持相对的连续性和稳定性。即使税制要素的具体内容会因经济发展水平、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及义务关系的法律规范的总称。它是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。税法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

税收法律关系是税法所确认和调整的，国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级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内容三方面构成的，但在三方面的内涵上，税收法律关系具有一定的特殊性。

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,权利主体包括征税主体和纳税主体双主体。征税主体是指在税收法律关系中行使税收征管权,依法进行税款征收行为的一方当事人。判断和认定某一主体是否为征税主体,主要应看其行使的权利和实施的行为的性质。税收是以国家为主体的特殊分配形式,所以征税主体只能是国家,而不是其他主体。在我国,征税主体的具体执行部门有税务部门,财政部门和海关。纳税主体是履行纳税义务的主体,包括法人、自然人和其他组织,在华的外国企业、组织、外籍个人、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、义务所共同指向的标的物,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,财产税法法律关系客体即是财产,流转税法法律关系客体就是货物或劳务。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利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,从而引起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》(以下简称《刑法》)对构成偷税^①、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。

^① 根据《中华人民共和国刑法》(2009年修正),偷税罪已经改为逃税罪,抗税罪罪名不变。

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都共同具备的，仅为某一税法所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

主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

（二）纳税义务人

纳税义务人简称纳税人，又叫纳税主体，是税法规定的直接负有纳税义务的主体，包括法人和自然人。任何一个税种首先要解决的就是对谁征税的问题，如我国个人所得税法和增值税、消费税、资源税以及印花税等暂行条例的第1条都是纳税义务人的规定。

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个人。法人是自然人的对称，根据《中华人民共和国民法通则》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4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。前者是指虽不承担纳税义务，但依照有关规定，在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人，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，有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。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费税。

（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,税名也就不同。征税对象按其性质的不同,通常可划分为商品和劳务、所得、财产、资源、特定行为等五大类,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: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、资源税等,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

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、城市维护建设税、企业所得税等都是采用比例税率。比例税率在实际应用中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为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，如增值税等；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。如资源税中的原油、天然气规定 5%~10% 幅度的比例税率。

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，从而有效地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 1-1 所示。

表 1-1 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 以下的部分	10
2	超过 10 000~100 000 的部分	20
3	超过 100 000 的部分	30

运用全额累进税率的关键是查找纳税人计税依据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纳税额。例如，某纳税人某年应纳税所得额为 60 000 元，按表 1-1 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计税依据增加的不合理现象，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。例如，表 1-2 为一个三级超额累进税率表。

表 1-2

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
1	10 000 以下的部分	10	0
2	超过 10 000~100 000 的部分	20	1 000
3	超过 100 000 以上的部分	30	11 000

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

第一级的 10 000 元适用 10% 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

目前我国采用超额累进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 = 计税依据 $\times$ 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 1-2 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

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、城镇土地使用税、车船税等。

4. 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。

（六）纳税环节

纳税环节是指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。如流转税在生产和流通环节征税、所得税在分配环节征税等。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