

CHINESE TAX SYSTEM

教育部特色专业（财政学）建设优秀成果  
江苏高校重点类专业（财政学）建设优秀成果  
江苏高校品牌专业（财政学）建设工程资助项目  
高等学校会计学与财务管理专业系列教材

# 中国税制

主 编 李淑萍 王 萌  
副主编 王晓燕 周庆忠

2018年增值税

**全新推出**

最新会计准则

高等教育出版社

CHINESE TAX SYSTEM

教育部特色专业（财政学）建设优秀成果  
江苏高校重点类专业（财政学）建设优秀成果  
江苏高校品牌专业（财政学）建设工程资助项目  
高等学校会计学与财务管理专业系列教材

# 中国税制

ZHONGGUO SHUIZHI

主 编 李淑萍 王 萌  
副主编 王晓燕 周庆忠



高等教育出版社·北京

## 内容提要

本书是高等学校会计学与财务管理专业系列教材之一。共十一章内容,主要包括:税收概论、增值税制度、消费税制度、关税制度、企业所得税制度、个人所得税制度、资源税制度、财产税制度、行为税制度、税收征收管理法和税务行政法制。本书配有丰富的二维码资源,包括:视频、法律法规、政策解读等。本书可作为中国税制课程教学用书,也可作为社会人士培训和参考用书。

## 图书在版编目(CIP)数据

中国税制 / 李淑萍, 王萌主编. —北京: 高等教育出版社, 2018. 8  
ISBN 978-7-04-050193-3

I. ①中… II. ①李… ②王… III. ①税收制度—中国—高等学校—教材 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 168565 号

策划编辑 林 萌 责任编辑 林 萌 封面设计 张文豪 责任印制 高忠富

---

出版发行	高等教育出版社	网 址	<a href="http://www.hep.edu.cn">http://www.hep.edu.cn</a>
社 址	北京市西城区德外大街 4 号		<a href="http://www.hep.com.cn">http://www.hep.com.cn</a>
邮政编码	100120		<a href="http://www.hep.com.cn/shanghai">http://www.hep.com.cn/shanghai</a>
印 刷	上海华教印务有限公司	网上订购	<a href="http://www.hepmall.com.cn">http://www.hepmall.com.cn</a>
开 本	787mm × 1092mm 1/16		<a href="http://www.hepmall.com">http://www.hepmall.com</a>
印 张	21		<a href="http://www.hepmall.cn">http://www.hepmall.cn</a>
字 数	531 千字	版 次	2018 年 8 月第 1 版
购书热线	010-58581118	印 次	2018 年 8 月第 1 次印刷
咨询电话	400-810-0598	定 价	41.50 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 50193-00

# 前 言

在市场经济体制下,纳税人与政府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。国家政府依靠社会公共权力,根据法律法规,对纳税人征税,以满足社会公共需求和公共商品的需要。正如美国著名政治家、科学家——本杰明·富兰克林曾经说过的,人的一生只有两件事情是不可避免的,一是死亡,二是税收。

作为一部以税制理论、税收实务和征管制度为主要内容的税制教材,本书在编写时立足于社会主义市场经济,总结税收理论研究新成果,反映税制改革新内容,力求以简明扼要、条理清楚的风格反映税收理论、政策、制度和管理的全貌,以体现其实用性、专业性、前提性的特点,强化学生对税收政策的理解和掌握,提高学生分析问题、解决问题的技能,使教材能满足教学和自学的需要。本书配套有相关网络课程等资源。本书使用者可通过扫描书中二维码进行观看学习。另附有其他教学资源,教师可通过书后索取单进行索取。

本书在有需要的位置特别设置了“法规、制度最新变化与内容勘误”的二维码,以此形式及时添加与更新最新税收法规、会计准则的变化内容及其对教学产生的影响;同时,对教材在使用中发现的错漏进行及时勘误。




本书共十一章,由南京审计大学经济学院税务系长期从事税务课程一线教学的骨干教师编写而成。具体分工如下:王萌(第一、第十、第十一章),周庆忠(第二章),江克忠(第三章),李丹(第四章),王晓燕(第五、第六章),程莹(第七章),王伶俐(第八章),孙莉(第九章),最后由李淑萍教授与王萌副教授总纂定稿。

本书在编写过程中,虽然经过了多次讨论修改,但囿于编者水平,难免出现错误和疏漏,恳请读者予以指正。

编 者

2018年8月

# 目 录

	第一章 税收概论 .....	001
	第一节 税收概念 / 001	
	第二节 税收制度及其要素 / 004	
	第三节 税收分类 / 011	
	第四节 税收法律关系 / 015	
	本章小结 / 019	
	习题 / 020	
	第二章 增值税制度 .....	021
	第一节 增值税概述 / 021	
	第二节 增值税的征收制度 / 024	
	第三节 一般纳税人应纳税额的计算 / 039	
	第四节 小规模纳税人应纳税额的计算 / 053	
	第五节 进口环节增值税的征收 / 053	
	第六节 出口货物、劳务和跨境应税行为增值税的退(免)税和 征税 / 055	
	第七节 增值税的税收优惠 / 062	
	第八节 增值税的征收管理 / 066	
	本章小结 / 070	
	习题 / 070	
	第三章 消费税制度 .....	073
	第一节 消费税概述 / 073	
	第二节 消费税的征收制度 / 075	
	第三节 消费税计税依据的确定 / 080	
	第四节 消费税应纳税额的计算 / 084	
	第五节 出口应税消费品的退(免)税 / 092	

第六节 消费税的征收管理 / 093

本章小结 / 095

习题 / 095

## 第四章 关税制度 ..... 097

第一节 关税概述 / 097

第二节 关税的征收制度 / 099

第三节 关税完税价格的确定 / 101

第四节 关税应纳税额的计算 / 104

第五节 关税减免 / 106

第六节 关税征收管理 / 108

第七节 行邮税 / 110

本章小结 / 110

习题 / 111

## 第五章 企业所得税制度 ..... 112

第一节 企业所得税概述 / 112

第二节 企业所得税的征收制度 / 113

第三节 应纳税所得额的确定 / 115

第四节 企业所得税应纳税额的计算 / 129

第五节 资产的税务处理 / 132

第六节 企业所得税的税收优惠 / 135

第七节 企业所得税的征收管理 / 142

本章小结 / 144

习题 / 145

## 第六章 个人所得税制度 ..... 146

第一节 个人所得税概述 / 146

第二节 个人所得税的征收制度 / 148

第三节 应纳税所得额的确定 / 156

第四节 个人所得税应纳税额的计算 / 160

第五节 特殊应税所得应纳税额的计算 / 165

第六节 个人所得税的税收优惠 / 178

第七节 个人所得税的征收管理 / 181

本章小结 / 184

习题 / 184

## 第七章 资源税制度 ..... 186

第一节 资源税制概述 / 186

第二节 资源税 / 188

第三节 城镇土地使用税 / 194

第四节	土地增值税 / 197
第五节	耕地占用税 / 206
本章小结	/ 211
习题	/ 211

## 第八章 房产税制度 ..... 214

第一节	房产税制概述 / 214
第二节	房产税 / 215
第三节	契税 / 220
第四节	车船税 / 227
第五节	船舶吨税 / 231
本章小结	/ 234
习题	/ 235

## 第九章 行为税制度 ..... 237

第一节	行为税制概述 / 237
第二节	环境保护税 / 238
第三节	印花税 / 243
第四节	城市维护建设税 / 251
第五节	车辆购置税 / 253
本章小结	/ 259
习题	/ 259

## 第十章 税收征收管理法 ..... 261

第一节	税收征收管理法概述 / 261
第二节	税务管理 / 263
第三节	税款征收 / 274
第四节	税务检查 / 287
第五节	法律责任 / 289
第六节	纳税担保试行办法 / 294
第七节	纳税信用管理 / 299
本章小结	/ 302
习题	/ 302

## 第十一章 税务行政法制 ..... 303

第一节	税务行政处罚 / 303
第二节	税务行政复议 / 308
第三节	税务行政诉讼 / 319
本章小结	/ 324
习题	/ 324

## 参考资料 ..... 325

# 第一章 税收概论



## 【本章要点】

1. 税收的内涵和性质
2. 各税制要素的概念及内容
3. 税收的分类
4. 税收的法律关系

税收是文明的对价。任何一个文明社会,要想存在与发展,都不能没有税收。全面掌握税收的基本概念是掌握我国现行的税收法律制度、正确计算各个税种应纳税额的前提条件。本章的主要内容包括:政府征税的正当性;税收制度的构成要素;税收法律关系的原则和特点。

## 第一节 税收概念

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。想要理解税收的内涵需要掌握税收的分配关系本质、征税的依据和国家课征税款的目的等内容。

### 一、税收是国家取得财政收入的一种重要工具,其本质是一种分配关系

国家要行使职能必须有一定的财政收入作为保障。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、罚没等,其中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,税收收入占一般公共预算收入的比重大多数年份都维持在90%左右。近几年随着非税收入的增加,税收收入占一般公共预算收入的比重有所下降(见表1-1)。在社会再生产过程中,分配是连接生产与消费的必要环节,在市场经济条件下,分配主要是对社会产品价值的分割。税收解决的是分配问题,是国家参与社会产品价值分配的法定形式,处于社会再生产的分配环节,因而从本质上它体现的是一种分配关系。

表1-1 1994—2017年我国税收收入占一般公共预算收入比例

年 度	税收收入总额(亿元)	财政收入总额(亿元)	税收收入占一般公共预算收入比例(%)
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

年 度	税收收入总额(亿元)	财政收入总额(亿元)	税收收入占一般公共预算收入比例(%)
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
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
2012	110 764.00	117 253.52	94.47
2013	119 960.00	129 209.64	92.84
2014	103 768.00	140 370.03	73.92
2015	110 604.00	152 269.23	72.64
2016	115 878.00	159 604.97	72.60
2017	126 000.00	172 567.00	73.02

资料来源：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,它有别于按生产要素进行的分配

国家通过征税,将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有,因此征税的过程实际上是国家参与社会产品分配的过程。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进行的分配。

税收是凭借政治权力进行的分配,这是马克思主义经典作家的基本观点,也是我国税收理论界长期以来的主流认识。正如马克思指出的“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西”。恩格斯在《家庭、私有制和国家起源》一书中也指出:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。”关于国家征税的依据即国家为什么可以对公民征税这个问题,从税收思想史来看有多种观点,如公需说、保险说、交换说、社会政策说等。随着市场经济的发展,我国税收理论界也有一些学者认为用交换说更能说明政府和纳税人之间的关系,即国家依据符合宪法的税收法律对公民和法人行使一种请求权,体现的关系为类似公法上的债权债务关

系,即政府依据税法拥有公民和法人某些财产或收入的债权,公民或法人则对政府承担了债务,这种债务即税收。公民或法人缴纳税收即偿还了债务以后即拥有了享受政府提供的公共产品的权利,此时税收相当于一种价格,公民和法人与政府应该具有某种等价交换的关系,国家行使请求权,同时政府负有向纳税人提供高质有效的公共产品的义务。在这种等价交换中,税收体现了一种平等性,即国家和纳税人之间的对等和平等。

### 三、国家课征税款的目的是满足社会公共需要

国家在履行其公共职能的过程中必然会产生一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出一般情况下不可能采取公民个人、企业自愿出价的方式,而只能采用国家(政府)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提供社会公共产品的需要,以及弥补市场失灵、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。

国家在履行其公共职能的过程中必须要有相应的人力和物力消耗,形成一定的支出。国家履行其公共职能的支出,一般具有受益的非排他性<sup>①</sup>和享用的非竞争性<sup>②</sup>特点,也就是国家提供的公共品能使社会成员普遍受益,不存在一部分社会成员享用而排斥另一部分社会成员享用,因此,国家履行公共职能的公共支出一般不可能采取自愿出价的方式,而只能采取强制征税方式,由居民和经济组织来负担。因此,税收是政府为了向全体公众提供公共产品而取得财政收入的形式。或者说,税收就是公众为了获得政府提供的公共产品而支付的代价。正如19世纪美国法学家奥利弗·霍姆斯所说:“税收是我们为文明社会付出的代价。”

### 四、税收须借助于法律形式进行

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。税法构建了国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则体系,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。税法体现为法律这一规范形式,是税收制度的核心内容。一国税收制度是在税收分配活动中税收征纳双方所应遵守的行为规范的总和,其内容主要包括各税种的法律法规以及为了保证这些税法得以实施的税收征管制度和税收管理体制。

税法具有义务性法规<sup>③</sup>和综合性法规的特点。首先,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。税法属于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。税法的义务性、强制性,不仅有国家权力作为后盾,而且有一系列的制度措施作保障;税法作为强制性规范,即对于一切满足税收要素的纳税人,均应根据税法缴纳税款,而不允许行政机关与纳税人之间达成默契变动法定纳税义务的内容。其次,税法的另一特点是具有综合性,它是由一系列单行税收法律法规及行政规章制度组成的体系,其内容涉及课税的基本原则、征纳双方的权利和义务、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等。税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收分配关系和税收法律关系的复杂性所决定的。

税法的本质是正确处理国家与纳税人之间因税收而产生的税收法律关系和社会关系,既

① 非排他性:与排他性相对。排他性,指排斥他人消费的可能性,即当甲使用一件产品时,其他人不能使用该产品。

② 非竞争性:一个使用者对某一物品的消费并不减少它对其他使用者的供应。

③ 义务性法规与授权性法规相对,指直接要求从事或不从事某种行为的法规。

要保证国家税收收入,也要保护纳税人的权利,两者缺一不可。片面强调国家税收收入或纳税人权利都不利于社会的和谐发展。如果国家征收不到充足的税款,就无法履行其公共服务的职能,无法提供公共产品,最终也不利于保障纳税人的利益。从这个意义上讲,税法的核心在于兼顾和平衡纳税人权利,在保障国家税收收入稳步增长的同时,也保证对纳税人权利的有效保护,这是税法的核心要义。

## 第二节 税收制度及其要素

税收制度也称为税制,是国家各种关于税收的法律、法规和规章的总称,是国家向纳税的单位和个人征税的法律依据和工作规程。

税收制度由税收的基本要素所构成。所谓税收构成要素,是指各个税种在立法时必须载明的、不可缺少的内容,一般包括纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、税收优惠、违章处理等要素。国家要设置税种征税,必须对这些要素以法律或制度的形式作出明确规定,这些要素构成税法的基本条款。



税制的构成要素:纳税人、征税对象

### 一、纳税人

纳税人即纳税义务人,又称课税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和人。它是税收制度构成的最基本的要素之一。

#### (一) 纳税人与负税人的区别

负税人是税款的实际承担者或负担税款的经济主体,而纳税人只是负担税款的法律主体。纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的单位和人。负税人一般是指税收的实际负担者,即经济意义上的税款最终承担主体。在实际生活中,有的税收由纳税人自己负担,纳税人本身就是负税人,如所得税;有的税收虽然由纳税人缴纳,但实际却是由别人负担,纳税人并不是负税人,这就是通常所说的税负转嫁,如增值税、消费税、关税等。

#### (二) 纳税人的分类:法人与自然人

从法律角度划分,纳税人包括法人和自然人两种。法人是具有民事权利能力和民事行为能力,依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织,在我国包括机关法人、事业单位法人、企业法人和社团法人等。自然人是指在法律上可以独立地享受民事权利并承担民事义务的公民个人,如从事工商营利事业的个人以及有应税收入和应税财产的个人。

#### (三) 税法规定的其他税务当事人

各项税收,一般是由纳税人直接申报缴纳或由税务机关直接征收。但为简化纳税手续,有效地控制税源,方便纳税人,税法还作了如下规定:

##### 1. 扣缴义务人

扣缴义务人,指税法规定的,在向纳税人支付或收取款项时,依法履行代扣(收)代缴应纳税款责任的单位或个人。这主要包括代扣代缴义务人和代收代缴义务人。

代扣代缴义务人,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,如出版社代扣作者取得稿酬所应缴纳的个人所得税等。代扣代缴义务人按规定履行扣缴义务,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,所造成的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,则要承担相应的法律责任。

代收代缴义务人,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。例如:《消费税暂行条例》规定,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。

## 2. 税务代理人

税务代理人是指经政府有关部门批准,依照税法规定,在一定的代理权限内,以纳税人、扣缴义务人自己的名义,代为办理各项税务事宜的单位或个人。税务代理是一种民事代理行为,理应享受我国《民法总则》所规定的关于代理人的各项权利,履行一定的义务,承担一定的法律责任。

## 3. 委托代征人

委托代征人是指按照税法规定,由税务机关指派、委托,代税务机关收缴税款的单位和个人。代征人一般要由税务机关发给代征税款委托证书。

# 二、征税对象

征税对象,又称课税客体、课税对象,是指税法对什么征税,是税法规定的征税的目的物,是确定是否征税的分水岭,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《消费税暂行条例》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。有时,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。

与征税对象相关的两个基本概念是税目和税基。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,是对征税对象质的界定。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政策调节的需要,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纳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、环境保护税、资源税等,一般都规定有不同的税目。

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。

此外,与征税对象相关的另一个概念是税源。税源是税款的最终来源。征税对象与税源有密切的联系。一般来说,税源来自物质生产部门劳动者创造的国民收入,但每种税的收入都有其各自的经济来源。有些税的税源与征税对象是一致的,例如企业所得税,它的税源与征税对象都是纳税单位的利润所得。有些税的税源与征税对象不一致,例如对财产的征税,征税对

象是财产的数量或价值,而税源则是财产带来的收益或财产所有人的收入。国家税收对经济的调节作用一般也是从征税对象入手,而不直接涉及其税源,但是,分析税收负担时,则以征税对象为核心来分析它同税源的关系,这是了解税收负担问题的重要途径。

### 三、税率

税率是对一定征税对象的征收比例或征收额度。税率的高低直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的轻重,是税制要素的核心要素,也是设计税制的主要议题。我国目前的现行税率大致可分为以下三种形式:

#### (一) 比例税率

比例税率是指对同一征税对象,不论其数额大小,都使用相同征收比例的税率。采用这种税率,税额随着征税对象的增量等比例增加。

比例税率的优点:一是同一征税对象的不同纳税人税收负担相同,具有鼓励先进,鞭策后进的作用,有利于在同等条件下开展竞争;二是计算简便,有利于税收的征收管理。缺点:比例税率的税收负担与负担能力不相适应,不能体现负担能力大者多征,负担能力小者少征的原则,税收负担程度不尽合理,调节收入有局限性,有悖于量能纳税<sup>①</sup>的原则,具有累退性<sup>②</sup>(见表 1-2)。

表 1-2 比例税率的累退性

收 入	边际消费倾向	消费支出	消费税(10%)	消费税占收入的比例(%)
1 000	0.9	900	90	9
2 000	0.8	1 600	160	8
3 000	0.7	2 100	210	7
4 000	0.6	2 400	240	6
5 000	0.5	2 500	250	5

#### (二) 累进税率

累进税率是随着征税对象数额增加而提高征收比例的税率。即按征税对象数额大小将计税依据分为若干档次,不同档次适用由低到高的不同税率。

累进税率因计算方法和依据的不同,又可分为以下几种:

##### 1. 全额累进税率

全额累进税率即对征税对象的全额按照与之相应等级的税率计算税额。在征税对象数额提高一个级距时,对征税对象**全额**都按提高一级的税率征税。全额累进税率税收负担不合理。特别是在累进分界点上税负呈跳跃式递增,不尽合理。

##### 2. 超额累进税率

超额累进税率即把征税对象按数额大小划分为若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,在征税对象数额提高一个级距时,只对**超过部分**按照提高一级的税率征税,每个等级分别按该等级的税率计税,各等级税额之和就是纳税人应纳税额。采用此税率的有工资、薪金所得的个人所得税(见表 1-3)。

① 量能纳税:税收的征纳不应以形式上实现依法征税,满足财政需要为目的,而应在实质上实现税收负担在全体纳税人之间公平分配,使所有纳税人按照其实质纳税能力负担其应缴纳的税收额度。

② 累退性:纳税人的税负负担随课税对象数额的增加而递减。

超额累进税率的优点在于：税收负担合理，弥补了全额累进税率的不足。所以目前实行累进税率的国家基本上都是采用超额累进税率，而较少采用全额累进税率的形式。超额累进税率的缺点也显而易见，即计算比较复杂。

表 1-3 工资、薪金所得个人所得税税率表

级数	应纳税所得额	上一范围上限	税率	速算扣除数
1	不超过 1 500 元的	0	3%	0
2	超过 1 500 元至 4 500 元部分	1 500	10%	105
3	超过 4 500 元至 9 000 元部分	4 500	20%	555
4	超过 9 000 元至 35 000 元部分	9 000	25%	1 005
5	超过 35 000 元至 55 000 元部分	35 000	30%	2 755
6	超过 55 000 元至 80 000 元部分	55 000	35%	5 505
7	超过 80 000 元部分	80 000	45%	13 505

### 3. 全率累进税率

全率累进税率与全额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不同，全率累进税率的累进依据是某种比率，如销售利润率、资金利润率等。

### 4. 超率累进税率

超率累进税率与超额累进税率的原理相同，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，对超过的部分按高一级的税率计算征税。目前，采用这种税率的有土地增值税（见表 1-4）。

表 1-4 土地增值税的税率

级数	增值额与扣除项目金额的比率	税率(%)	速算扣除系数(%)
1	不超过 50% 的部分	30	0
2	超过 50%~100% 的部分	40	5
3	超过 100%~200% 的部分	50	15
4	超过 200% 的部分	60	35

全率累进税率和超率累进税率的优缺点与全额累进税率和超额累进税率的优缺点基本相同。有利于对纳税人的收入进行弹性调节，符合公平税负、合理负担原则。但计算过程较为复杂。

### (三) 定额税率

定额税率亦称固定税额，是税率的一种特殊形式。它按征税对象的一定计量单位（重量、数量、面积、体积、容积等）规定固定税额，而不是规定征收比例。定额税率适用于从量计征的某些税种，一般对那些价格稳定、质量和规格标准统一的商品课征。目前，采用这种税率的有车船税（见表 1-5）、城镇土地使用税。

定额税率的优点：一是它从量计征，而不是从价计征，有利于鼓励企业提高产品质量和改进包装装潢；二是计算简便；三是税额不受征税对象价格变化的影响，负担相对稳定。

表 1-5

江苏车船税标准

	税 目	计税单位	车船税税额标准(元)
乘用车(按发动机 汽缸容量(排气量)分档)	1.0 升(含)以下	每辆	120
	1.0 升以上至 1.6 升(含)		300
	1.6 升以上至 2.0 升(含)		360
	2.0 升以上至 2.5 升		660
	2.5 升以上至 3.0 升		1 200
	3.0 升以上至 4.0 升		2 400
	4.0 升以上		3 600

定额税率的缺点：一是收入弹性较差，由于税额一般不随征税对象价值的增长而增长，不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长，在调节收入和适用范围上有局限性。二是税负不合理，由于税额与征税对象的价格的增减变化无关，所以导致收入越高，税收负担越低，具有累退的特征。

为了分析的需要，税率还可分为名义税率与实际税率、边际税率与平均税率等。

名义税率是指税法规定的税率，实际税率是实际税收负担率。名义税率和实际税率之间由于存在税前的大量扣除优惠等因素，会产生比较大的差异。

边际税率是指最后一个计税依据所适用的税率，而平均税率是全部应纳税额与收入之间的比率，或称平均负担率。边际税率与平均税率之间存在紧密的联系。在累进税制情况下，平均税率随边际税率的提高而提高，但平均税率低于边际税率；在累退税制的情况下，平均税率随边际税率的下降而下降，但平均税率高于边际税率；在比例税制情况下，边际税率就是平均税率。

#### 四、纳税环节

纳税环节指在商品流转过程中应当缴纳税款的环节。商品从生产到消费，中间要经过许多流转环节，例如工业品要经过工业生产、商品批发和商业零售等环节。纳税环节的确定，是流转课税的一个重要问题，它主要解决征一道税、征两道税，还是道道征税以及确定在哪个环节征税的问题。它关系到税制结构和税种的布局，关系到税款能否及时足额缴入国库，关系到地区间税收收入的分配，同时关系到企业的经济核算以及是否便利纳税人缴纳税款等问题。因而，纳税环节就成为税收制度构成的一个要素。

在整个商品流转过程中，按照纳税环节的多少，对商品流转额征税环节的选择，一般可分为以下三种情况：① 一次课征制。同一种税，只在一个环节课征的，称为一次课征制。② 两次课征制。同一种税，规定在两个环节课征的，称为两次课征制。③ 多次课征制。同一种税，在多个流转环节都要征税，称为多次课征制。

#### 五、纳税期限

纳税期限是指税法规定的纳税人在缴纳税款的时间方面的规范，包括纳税义务发生时间、纳税期限、缴库期限等纳税时间概念。

一是纳税义务发生时间。纳税义务发生时间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。缴库期限指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。

比如甲企业2017年10月15日销售货物,开具发票。此时,甲企业增值税的纳税义务发生。甲企业增值税纳税间隔期为1个月,甲企业增值税缴库期限为11月15日。

## 六、纳税地点

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

## 七、税收优惠

税收优惠是一国政府为了实现某种特定的社会、经济或政治目标而在税收法规中规定的给予纳税人的照顾和鼓励。税收优惠的基本特征是,税收优惠的享受者与其他纳税人相比,不承担或只承担较低的税负。从政府和社会的角度看,实施税收优惠意味着政府把本来应该收取的一部分税款通过税收优惠无偿地转让给了某一部分人,这实际上是一种间接的政府支出。正因为如此,西方学者把政府因实施税收优惠而放弃的税收收入称为税收支出,也称为“税式支出”。从表现形式上看,税收优惠可分为三种基本类型:一是税基式优惠、二是税率式优惠,三是税额式优惠和出口退税、延期纳税。

### (一) 税基式优惠

税基式优惠是指通过直接缩小税基(即计税依据)的方法来实现降低税收负担的目的。常见的方式有起征点、免征额、项目扣除、跨期结转、加计扣除和加速折旧等。

#### 1. 起征点

起征点指计税依据的数额或数量达到征税的起点。例如,张明的计税收入为8000元,李梅的计税收入为3000元,当税法规定起征点为3500元时,张明应就其全部计税收入8000元纳税,李梅的收入没有达到起征点,就不用纳税。

#### 2. 免征额

免征额指全部计税依据中可以扣除的某个确定金额,只就超过该金额的部分计税的一种税收优惠方式。承上例,当税法规定免征额为3500元时,张明可以从全部计税收入8000元中扣除3500元,按差额4500元纳税;而李梅的收入低于免征额,仍然不用纳税。从这个例子可以看出,同样的数额采取起征点或者免征额的形式,对于张明这样达到这个数额标准的人来说意义不同,而对于李梅这样低于这个数额标准的人来说,并无实质性差别。

#### 3. 项目扣除

项目扣除指在全部计税依据中针对某些特殊项目允许扣除一定数额的税收优惠方式。例如,在个人所得税法中,允许纳税人就其通过政府机构或者非营利性组织向教育等慈善事业进行捐赠的支出从其应纳税所得额中扣除一定的数额。

#### 4. 跨期结转

跨期结转指某些支出未能从本计税期间的应税收入中扣完的部分,可以延续到下一个纳税期间继续扣除。例如,某企业 2016 年度的亏损 300 万元,2017 年度的所得为 200 万元,按照税法规定,上年度的亏损可以连续 5 年从本年及以后年度的所得中扣除,则 2016 年的亏损可以从 2017 年度的所得中扣除 200 万元,未扣除完的 2016 年度的 100 万元的亏损,可以继续从 2018 年及以后年度的所得中扣除。

#### 5. 加计扣除

加计扣除指按照税法规定在实际发生数额的基础上,再加成一定比例,作为计算应纳税所得额的扣除额的一种税收优惠措施。

#### 6. 加速折旧

加速折旧指可以在资产使用的前期多提折旧,抵减应纳税所得额,从而少缴税款。

### (二) 税率式优惠

税率式优惠指对某些情形指定低于正常水平的税率。常见的方式有低税率、零税率等。例如,企业所得税的正常税率为 25%,如果税法规定某种特殊情况可以减按 20% 的税率征收,这就是税率式优惠。这种方法的特点是不改变税基,而是通过降低应纳税额与税基的比率来减轻纳税负担,因此在实施中比较简便和有效。但由于税率的确定和变更一般需通过比较严格的立法程序,故难以作为经常性的灵活手段加以施行。因此,税率式优惠一般适用于需要给予长期鼓励或照顾的情形。

### (三) 税额式优惠

税额式优惠是指在税基和税率保持不变的情况下直接降低应纳税额的优惠方式。常见的方式有税额折扣、税收抵免等。

#### 1. 税额折扣

税额折扣是指按规定的减征比例对应纳税额打一个折扣,纳税人只需承担应纳税额扣除折扣额后的差额部分的税负。这种方法的特点是既不改变正常税制结构的税基,也不改变既定税率,而是对应纳税额所作的一种部分免除。因此,它能较好地体现税收政策的灵活性,但如果被滥用,必将丧失税制运行的效率与公正。

#### 2. 税收抵免

税收抵免是指直接冲抵纳税人应纳税额的一种优惠措施,其最初主要是为了消除重复征税,将已经缴纳的税收冲抵应纳税额。例如,准予个人以其已经缴纳的房产税冲抵个人所得税;或者准予个人以其已经缴纳的地方个人所得税冲抵国家个人所得税;或者准予在税法规定的限度内以其实际已经缴纳的境外税款抵免其全部应纳税款。严格来说,为了消除重复征税的税收抵免,并不是真正的税收优惠。为了实现某种政策目标而准予纳税人按规定直接冲减应纳税额的做法,才是真正的税收激励性措施。例如,我国现行企业所得税法规定,对于企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的,可以按其投资额的 10% 实行企业所得税税额抵免。

## 八、税收法律责任

税收法律责任指税收法律关系的主体因违反税收法律制度的行为所引起的不利法律后果。明确规定税收法律责任,不仅有利于维护正常的税收征纳秩序,确保国家的税收收入及时足额入库,而且有利于增强税法的威慑力,为预防和打击税收违法犯罪行为提供有力的法律武器,同时也有利于维护纳税人的合法权益。根据现行规定,税收法律责任的形式主要有行政法