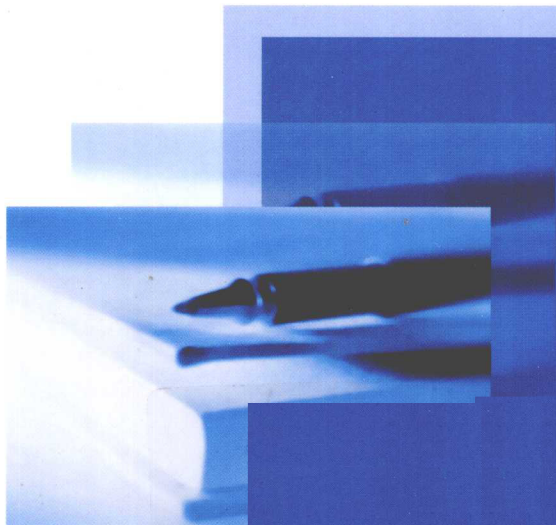


财 政 部 规 划 教 材
全国高等教育应用型财税系列教材

中国税制

杨抚生 主编



经济科学出版社

财政部规划教材
全国高等教育应用型财税系列教材

中国税制

杨抚生 主编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制 / 杨抚生主编. —北京: 经济科学出版社, 2010. 7

财政部规划教材. 全国高等教育应用型财税系列教材
ISBN 978 - 7 - 5058 - 9320 - 7

I. ①中… II. ①杨… 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 (2010) 第 076690 号

中国税制

杨抚生 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材编辑中心电话: 88191307 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: esbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 · 16 开 17.5 印张 370000 字

2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9320 - 7 定价: 30.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

编审说明

本书由财政部教材编审委员会组织编写并审定，同意作为全国高等院校财经类通用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

编写说明

本书是财政部统一规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写、修订并审定，作为全国高等院校应用型本科系列教材。

为了适应当前各高等院校培养应用型经济类和工商管理类人才，特别是税务和财政人才的需要，根据财政部学历教材建设规划要求，围绕应用型本科税务和财政专业的人才培养目标与培养方案，依照《中国税制》课程特点，结合当前中国税制改革实践的变化以及国内外税制理论的发展，撰写了应用型本科用《中国税制》教材。本教材以中国税制改革的内容为重点，以最新的税收法律制度为依据，突出科学发展观和以人为本的理念，注重分析税收法律政策精神，强调实践动手能力的培养，以适应当前社会主义市场经济的发展和税制改革的需要，达到培养高素质、能力强的应用型财税人才的目的。

本教材总体结构分为三部分内容共十三章，第一部分为税制基础理论，主要阐释税收制度的概念、构成要素、税收分类、税收制度结构等有关税制的基本理论和基础知识，并概要介绍新中国税制建设与发展的简单历程。第一部分包括第一章和第二章。第二部分为现行税制，是以税制要素为主线，全面系统地介绍我国现行税制体系中各种税的主要内容及税款的计算与缴纳等各项具体规定，重点阐述货物和劳务税制度以及所得税制度。第二部分包括第三章至第十三章。第三部分将中国香港、澳门、台湾税制作为附录进行介绍，分别阐述中国香港、澳门、台湾税制的特点及主要税种规定，以便能够全面地了解中国税制概况。

本教材体系尽量做到全面完整，结构合理、具有系统性和条理性，在内容上注意和其他课程的分工衔接，并较好地处理税制理论和实务的关系，努力突出实用性，而且所有税收制度和法规的引用都是截至2009年年底，更具新颖性。同时为了加强学生对本课程的理解掌握，在大部分章节内都有案例分析，每一章开始有本章导读，结尾有思考案例（或思考题）和应用训练，充分体现了应用型本科教材的特色。

本教材由南京财经大学杨抚生教授担任主编，确定编写大纲和体例。教材编写的具体分工是：第一章和第二章由杨抚生编写，第三章、第七章和第八章由南京财经大学史玲副教授编写，第四章、第五章和附录由广东外语外贸大学黄钢平副教授编写，第六章、第十一章和第十二章由武汉科技学院王曼副教授编写，第九章、第十章和第十三章由广西财经学院覃庆寅副教授编写。全书统一由杨抚生修改定稿。

本教材在编写中参考了一些教材、专著和学术论文，在此一并表示真诚的谢意。不足之处，恳请读者批评指正。

编者

目 录

第一章 税制概论	1
【本章导读】	1
第一节 税收制度的概念	1
第二节 税收制度的构成要素	4
第三节 税收分类	10
第四节 税收制度结构	14
本章小结	18
思考题	19
应用训练	19
第二章 中国税收制度的历史沿革	20
【本章导读】	20
第一节 计划经济体制下中国税收制度的演变	20
第二节 计划商品经济体制下中国税收制度的变革	26
第三节 社会主义市场经济体制下中国税收制度的改革	34
本章小结	43
思考案例	43
应用训练	43
第三章 增值税	44
【本章导读】	44
第一节 增值税概述	44
第二节 增值税的征收范围、纳税人和税率	48
第三节 增值税计税依据和应纳税额的计算	54
第四节 增值税的减免税和出口货物退(免)税	61
第五节 增值税的申报缴纳及增值税专用发票的管理	62
本章小结	65
思考案例	65

应用训练	66
第四章 消费税	68
【本章导读】	68
第一节 消费税概述	68
第二节 消费税的征收范围、纳税人和税率	71
第三节 消费税计税依据和应纳税额的计算	76
第四节 消费税的出口退(免)税	86
第五节 消费税的申报缴纳	88
本章小结	89
思考案例	90
应用训练	90
第五章 营业税	91
【本章导读】	91
第一节 营业税概述	91
第二节 营业税的征收范围、纳税人和税率	93
第三节 营业税计税依据和应纳税额的计算	101
第四节 营业税的减免税和申报缴纳	107
本章小结	111
思考案例	111
应用训练	112
第六章 关税	113
【本章导读】	113
第一节 关税概述	113
第二节 关税的征收范围、纳税人和税则	116
第三节 关税的完税价格和应纳税额的计算	120
第四节 关税的减免税和申报缴纳	125
本章小结	128
思考案例	128
应用训练	128
第七章 企业所得税	129
【本章导读】	129
第一节 企业所得税概述	129
第二节 企业所得税的征税对象、纳税人和税率	132
第三节 企业所得税计税依据的确定	135
第四节 企业所得税应纳税额的计算	150

第五节 企业所得税的税收优惠	154
第六节 企业所得税的申报缴纳	160
本章小结	164
思考案例	165
应用训练	165
第八章 个人所得税	166
【本章导读】	166
第一节 个人所得税概述	166
第二节 个人所得税的征税对象、纳税人和税率	169
第三节 个人所得税计税依据和应纳税额的计算	177
第四节 个人所得税的减免税和申报缴纳	187
本章小结	190
思考案例	191
应用训练	191
第九章 资源税	193
【本章导读】	193
第一节 资源税概述	193
第二节 资源税的征收范围、纳税人和税率	195
第三节 资源税的计税依据和应纳税额的计算	197
第四节 资源税的减免税和申报缴纳	198
本章小结	199
思考案例	199
应用训练	199
第十章 城镇土地使用税、耕地占用税和土地增值税	201
【本章导读】	201
第一节 城镇土地使用税	201
第二节 耕地占用税	205
第三节 土地增值税	208
本章小结	214
思考案例	214
应用训练	214
第十一章 房产税和契税	215
【本章导读】	215
第一节 房产税	215
第二节 契税	219

本章小结·····	223
思考案例·····	223
应用训练·····	223
第十二章 车辆购置税、车船税和船舶吨税 ·····	224
【本章导读】·····	224
第一节 车辆购置税·····	224
第二节 车船税·····	228
第三节 船舶吨税·····	232
本章小结·····	234
思考案例·····	234
应用训练·····	235
第十三章 印花税、烟叶税和城市维护建设税 ·····	236
【本章导读】·····	236
第一节 印花税·····	236
第二节 烟叶税·····	242
第三节 城市维护建设税·····	244
本章小结·····	247
思考案例·····	247
应用训练·····	247
附录 中国香港、澳门、台湾的税制简介 ·····	249
参考文献 ·····	270

第一章 税制概论

【本章导读】

中共中央政治局2010年1月8日下午就世界主要国家财税体制和深化我国财税体制改革进行第十八次集体学习。中共中央总书记胡锦涛在主持学习时强调,面对错综复杂的国际国内形势,我们要夺取应对国际金融危机冲击全面胜利、保持经济平稳较快发展,把改革开放和社会主义现代化建设不断推向前进,就必须深化财税体制改革,完善公共财政体系,提高财政管理绩效。胡锦涛指出,面对新形势新任务,我们要围绕推进基本公共服务均等化和主体功能区建设,加快构建有利于科学发展的财税体制机制。要加快完善税收制度,坚持简税制、宽税基、低税率、严征管的原则,优化税制结构,公平税收负担,规范收入分配秩序,促进经济健康发展。^①

什么是税收制度?税收制度有哪些要素构成?税制结构指什么?这些都是关于税收制度的基本概念和基本知识。本章将对税收制度的概念、税收制度的构成要素、税收分类、税制结构等相关理论和知识加以介绍,以便为本课程后面内容的学习打好基础。

第一节 税收制度的概念

一、税收制度的概念和意义

(一) 税收制度的概念

税收制度是国家以法律形式规定的各种税收法律法规和征收管理制度的总称,是国家财政经济制度的重要组成部分,也是国家处理税收分配关系的规范。

税收制度的概念从法律角度看,是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、管理有关的,具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等总和。从税收制度的内容来看,税收制度可从广义和狭义两种角度理解。

^① 胡锦涛在政治局第十八次集体学习时强调:构建有利于科学发展的财税体制, <http://www.chinatax.gov.cn/20100114>

广义的税收制度是指一国政府在一定时期各种税收法律制度的总和。其内容包括：(1) 税收基本法规，即调整税收征收关系的已完成全部立法手续的税收法律和尚未完成全部立法手续的条例，办法、实施细则规定等；(2) 税收管理体制，即中央和地方之间划分税收管理权限和立法权的制度。(3) 税收征收管理制度，即税务机关对纳税人的纳税行为进行管理、服务和监督的制度。(4) 税务机构和人员制度，即有关税务机构的设置、分工、隶属关系以及税务人员的职责、权限等的制度。(5) 税收计划、会计、统计工作制度。

狭义的税收制度就是指国家的各种税收法规和税收征收管理制度，包括各种税法条例、实施细则、征收管理办法和其他有关的税收规定。主要是从税政管理的角度来研究税制的。

(二) 税收制度的意义

1. 税收制度是税收分配关系的体现方式。税收分配关系是国家在征税过程中与各种纳税人之间发生的经济关系。在现实经济生活中，这些分配关系是通过一部分社会产品由各种纳税人向国家转移体现出来的。而这种社会产品的转移，又是通过税收制度加以规定的，是按照税收制度的有关规定进行的，离开了税收制度的规定，就无法实现这些社会产品的转移，税收分配关系自然也就无从体现。因此，税收制度是税收分配关系的体现形式。正确处理税收分配关系，必须建立科学合理的税收制度。

2. 税收制度是税收作用的实现形式。税收作用是税收分配所产生的效果，包括筹集财政资金、调控宏观经济、调节企业利润和个人收入水平、维护国家主权和经济利益、监督各项经济活动正常进行等方面。在实际生活中，税收分配过程都是按照税收制度的具体规定进行的，而且不同的税收制度规定所产生的效果也不完全相同。没有具体明确的税收制度规定，税收的作用只能是一种潜在的功能，而无法现实地充分发挥出来。为了发挥这些作用，就必须采取相应的方式，税收制度就是实现税收作用的形式，只有建立规范完善的税收制度，才能更好地发挥税收所具有的作用。

3. 税收制度是开展税收征收工作的依据。税收分配关系的实现和税收作用的发挥，都离不开税收征收工作。税收征收工作包括征税和纳税两个方面。国家税务机关向纳税人征收税款，纳税人履行纳税义务，都必须有所依据、有所遵循，而不能凭主观意志进行，税收制度就是税务机关开展税收征管工作的法律依据，是纳税人履行纳税义务维护自身合法权益的法定准则。

二、税制与税法

(一) 税法的概念和特征

税法是由国家权力机关或其授权的行政机关制定的调整税收关系的法律规范的总称，是国家税务机关和纳税人从事税收征收管理与缴纳活动的法律依据。税法的概念包含以下几方面的内容：

第一，税法的调整对象是税收关系，即税收征纳主体之间发生的经济关系。通过调整形成税收征纳主体之间各自的权利和义务，这种征纳关系就是一种税收分配关系，由于它是在国家和纳税人之间进行的，所以不同于一般的分配关系，是一种特殊的分配关系。

第二，税法是调整税收关系的一系列税收法律规范的总称。从广义上讲，税法是各种税收法律规范的总和，即由税收基本法（税法通则）、税收实体法、税收程序法、税收处罚法、税收救济法、税收行政法等构成的法律体系。广义的税收法律规范不仅存在于专门的税收法律、法规中，还存在于其他与税收有关的法规之中，如《刑法》、《公司法》、《会计法》中有关税收的法律条款。从狭义上讲，税法指的是经过国家最高权力机关正式立法的税收法律。

第三，税法是由国家权力机关或其授权的机关制定的。目前我国税收的立法机关是国家最高权力机关全国人民代表大会，或其授权机关包括国务院、各级地方人民代表大会以及财政部、国家税务总局等。

税法由于其所调整的法律关系对象的不同，故除了具有一般法律规范的共同特征外，还具有与其他部门法不同的特征。这些特征主要表现在以下几个方面。

1. 税收法律关系的公共性与公益性。税法是征税权主体与纳税人之间有关税收的法律，从课税权主体方面来看，总是期待能够确保必要的财政收入，并以最小的征税成本取得；而从纳税人方面来看，则期望尽可能减轻税收负担，并按照经济负担能力公平课税。但税收征收的最终目的仍是满足社会全体人民的公共需要。为调整两者间的冲突，以实现税收征收的目的，税法具有公共性与公益性。凡涉及税收关系的均应全部统一地以税法加以规范，严格地受税收法定主义原则的支配。

2. 税法关系主体的单方固定性。任何法律关系都必须有主体，即双方当事人，否则法律关系就不能成立。税法主体的双方当事人中，一方始终是国家的代表税务机关，另一方则是不同的各类纳税人。纳税人可以因是否发生纳税义务而变化，而国家税务机关则是固定不变的。其他任何部门与法人或自然人，或者法人与法人之间，法人与自然人之间，自然人与自然人之间，都不会发生和存在任何税收法律关系。

3. 税法结构的规范性。税收的固定性直接决定了税法结构的规范性，表现为税种与税法的相对对应性，国家一般按单个税种立法，作为征税时具体的、具有可操作性的法律依据。还表现在税收要素的固定性，如每个税种的税法都必须规定税法主体、征税对象、税率等税收的基本要素。

4. 税法的经济性与规制性。在现代市场经济条件下，税收构成国家提供公共产品的经济来源，税收除了满足财政收入的职能外，还承担了调节宏观经济的职能，税法反映经济规律的要求，引导市场主体从事合理合法的经济行为，不断解决效率与公平的矛盾，具有“经济性”。税法的规制性特征体现在税法能够把对社会经济活动的鼓励、保护与限制、禁止相结合，审时度势，灵活规制，以实现预期的经济、社会和法律目标。

（二）税制与税法的关系

税法是税收制度的核心。税收的强制性，主要表现为征税是以国家法律作保证，通过立法程序，使税收制度成为税法。许多税收制度开始即以正式税法的形式出现，有些则以行政法规的形式作为过渡。所以，古今中外的税制改革总是与制定、修订税法联系在一起，税制建设与税收法制建设密不可分。

税法与税制存在密切的关系。有税必有法，每征一个新税种就要制定一个新税法；每变更一种税的税率，就要对税法作相应的调整；每废止征收一种税，就要废除一个税法。税收

是国家凭借行政权力征收实物或货币,以取得财政收入和调控社会经济的手段,它必然要与社会经济实体发生各种社会经济关系。税收制度的建立是为实现国家职能服务,而税法是税制达到这一目的的保证。税收的本质反映国家参与剩余产品分配所形成的分配关系,反映国家占有剩余产品的分配份额;税法则是从法律上肯定国家占有剩余产品的合理化,以法律形式规范国家参与国民收入分配所形成的分配关系。税法同税制的目的、本质、性质及作用等方面的内容是一致的。税制决定税法,税法为税制服务。

课堂讨论:广义和狭义的税收制度有何区别与联系?

第二节 税收制度的构成要素

税收制度的构成要素,简称税制要素,是指构成狭义的税收制度必不可少的元素,是建立税收制度的基本条件,也是执行税收原则、贯彻税收政策的基础。税制要素具体包括征税对象、纳税人、税率三个基本要素和纳税环节、纳税期限、税收减免、违章处理等其他要素。国家要设置税种征税,就必须对这些要素以法律或制度的形式作出明确的规定。

一、税收制度的基本要素

税收制度的基本要素是征税对象、纳税人、税率,由于这三个要素说明了对什么征税、由谁纳税、征多少税这些最基本的税收问题,能够直接反映税收分配关系,所以是税制各要素的核心与重点内容。

(一) 征税对象

征税对象亦称课税客体,是指征税的直接对象或征税的标的物,它表明对什么征税。征税对象是确立一种税的客观基础,任何一种税的确立,都必须先确定征税对象,然后才能将与征税对象有归属关系的组织和个人确定为纳税人,并将征税对象的某种数量确定为税基。征税对象决定一种税征税的基本范围和界限,反映了征税的广度,国家对什么征税,对什么不征税,都可以通过征税对象加以规定。征税对象也是一种税区别于另一种税的主要标志,一种税叫什么名称,属于什么性质的税,主要由征税对象所决定。

征税对象的选择内容十分广泛,可以是人丁、土地、资源、货物、财产、收入、所得、行为等多方面的。在人类社会的不同时期,主要征税对象的选择是不一样的,在当代社会,通常选择货物和劳务、所得、财产、资源、行为作为征税对象。与征税对象相关的概念有税目、计税依据、税基、税源、税本。

1. 税目。税目是税法规定应征税的具体项目,是征税对象的具体化。因为征税对象只说明了征税的标的物,它往往是概括的,需要作出具体的解释,税目则反映各税种具体的征收范围,两者的关系是种概念与属概念的关系。设置税目的目的,一方面是征税技术上的需要,便于划清征免界限,明确征税范围;另一方面又是贯彻国家政策的需要,通过对不同税目制定不同的税率,便于贯彻国家的经济政策。设置税目的方法有概括法和列举法两种:

“概括法”是将课税对象的几个具体项目或某类项目合并列举出来作为一个税目，概括法的优点是税目较少，查找方便，便于征管，缺点是税目设计过粗，不便于贯彻合理负担的原则；“列举法”即将课税对象的每一个具体项目列举出来，分别成为若干个税目，如我国现行消费税便将征税的具体产品列举出来作为税目。列举法又分为正列举法和反列举法。前者是凡列举的要征税，没有列举的不征税；后者是列举的不征税，没有列举的要征税。列举法的优点是界限清楚，便于掌握；缺点是税目过多，不便查找。在设计税目时，应根据不同情况将这两种方法有机结合起来灵活运用。

2. 计税依据。计税依据指征税对象的计量单位和征收标准。计税依据按其性质可分为两大类：一类是以征税对象的实物形态为计税单位，即按征税对象的数量、重量、容积、体积等为计税依据，它适合于从量计征的税种，如对盐征资源税的课税依据是销售盐的吨数。另一类是以价值形态为计税依据，即按征税对象的价格或价值为计税标准，它适合于从价计征的税种，如对卷烟计征消费税时的计税依据是卷烟的销售价格。征税对象和计税依据有的税种基本一致，如各种所得税，有的税种则不一致如营业税等。

3. 税基。税基是征税的客观基础。广义税基是指当年创造的社会总产品中的剩余产品，即税源；中义税基是指具体税种的课税基础，即征税对象；狭义税基是指计算税额时的课税基础，即计税依据。

4. 税源。税源指税收的源泉，即税收的最终出处。从根本上说，税源来自当年创造的社会总产品中的剩余产品。具体到每种税，则有各自的经济来源。有的税种征税对象与税源是相同的，如所得税，其征税对象和税源都是纳税人的所得；有的税种两者则不相同，如财产税，征税对象是应税财产，而税源则是财产的收益或财产所有人的收入。研究和把握税源的发展变化，对于制定相应的税收政策和税收制度，涵养税源，开辟新税源，以及增加税收收入都有重要意义。

5. 税本。税本指产生税源的物质要素和基础条件。税源是税本所产生的果实，有税本才有税源，有税源才有税收。西方学者通常把产业称为工商税收的税本，各种收入和所得则是由税本产生的税源，而我国学者一般把人力、资金、资源等生产要素作为税本。因为通过这些生产要素的运用和有机结合才能生产社会产品，进而提供丰富的税源。

（二）纳税人

纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人是缴纳税款的主体，各种税都有各自的纳税义务人，它说明了谁应该缴税，是税收制度构成的最基本的要素之一。

从法律角度划分，纳税人包括法人和自然人两种。在我国纳税法人主要指企业法人，是指按照法律程序建立，具备必要的生产经营条件，实行独立经济核算并能独立承担经济责任和行使经济权利的组织。在我国纳税自然人是指负有法定纳税义务的个人和相当于个人的经济组织，具体如我国公民、居住在我国境内的外国人和无国籍的人、在我国境内从事经营活动并取得收入的非居民、个体经营者、私营企业、个人合伙企业及其他不属于法人性质的经济组织。与纳税人相关的概念有扣缴义务人、赋税人。

1. 扣缴义务人。扣缴义务人是指税法规定的，在经营活动中负有代扣税款并向国库缴纳税款义务的单位和个人。规定扣缴义务人的目的是为了实行源泉控制，保证国家财政收入。由于扣缴义务人直接负有税款的扣缴义务，应当按照税法规定代扣税款，并在规定期限

内足额地缴库，否则应负法律责任。

2. 赋税人。赋税人是指最终负担税款的单位和个人。在实际生活中，纳税人并不一定是赋税人，有的税款由纳税人自己负担，纳税人本身是赋税人；有的税款虽然由纳税人交纳，但实际是由别人负担的，纳税人并不是赋税人，这就是通常所说的税负转嫁。赋税人与纳税人的区别在于：第一，纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人，赋税人是实际负担税款的单位和个人；第二，纳税人是由国家税法规定的，而赋税人则是在社会经济活动中形成的。在当前市场经济下，赋税人包括生产资料的所有者和经营者、劳动力所有者及消费者。

（三）税率

税率是应纳税额与征税对象数量之间的比例，是应纳税额计算的尺度。它体现征税的深度，反映国家有关的经济政策与社会政策的要求，直接关系到国家的财政收入和纳税人的税收负担，是税收制度的中心环节，也是设计税制的核心要素。

税率的基本形式一般有以下三种。

1. 比例税率。比例税率是指应征税额与征税对象数量之间的等比关系，通常采用固定百分比的形式。比例税率的特点是，对同一征税对象不论数额大小，均按同一比率征收。比例税率在具体运用上可分为以下几种：

(1) 统一比例税率。即一种税只采用一种税率，如现行企业所得税采用25%的统一比例税率。

(2) 差别比例税率。即一个税种规定不同比率的比例税率。按使用范围可分为：①产品差别比例税率，即对不同产品规定不同税率，如消费税；②行业差别比例税率，按行业的区别规定不同的税率，如营业税；③地区差别比例税率，按照不同地区实行区别税率，如农业税。

(3) 幅度比例税率。国家只规定最低税率和最高税率，各地可以在此幅度内自行确定一个比例税率，如营业税中的娱乐业，国家规定5%~20%的幅度税率，具体执行税率由各地根据实际情况自行决定。

比例税率的优点，一是同一征税对象不同纳税人税收负担相同，税负比较均衡合理，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。但是，比例税率的税收负担与负担能力不相适应，不能体现对负担能力大者多征、负担能力小者少征的原则，收入越高税收负担越轻，具有一定的累退性，一般只适用于对商品劳务征税。

2. 累进税率。累进税率是按征税对象数额的大小，划分若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，征税对象数额越大税率越高。累进税率的主要特点是税额增加幅度大于征税数量增长幅度，税收负担随着计税依据数额的增加而递增。这种税率是为了避免比例税率的累退性而产生的，体现了按纳税能力大小负担的原则。它一般适用于对所得和财产的征税。累进税率按照计算方法和累进依据的不同，又分为按额累进、按率累进和按倍累进等形式。

(1) 按额累进。按额累进是指按征税对象数量的绝对额划分累进级次。它又分为全额累进税率和超额累进税率两种。

一是全额累进税率。即对征税对象的全部数额按照与之相同等级的税率计算税额，当征税对象数额提高一个级距时，征税对象全额都按提高一级的税率征税。它与比例税率相比，

具有纳税能力大者多纳税、纳税能力小者少纳税的优点，负担合理。但在两个相连级次的临界点上下的税收负担不尽合理。在这个临界点上，征税对象的绝对额虽然增加很少，但其适用的税率却提高了一个档次，从而使税收负担加重，这一现象称为“档次爬升”。

二是超额累进税率。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，当征税对象数额提高一级距时，只是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。它累进程度比较缓和，解决了全额累进税率在临界点上下税收负担不合理的现象，但计算较复杂，税收负担的透明度较差。现以表 1-1 说明以全额累进税率与超额累进税率计算税额的区别，可以看出超额累进税率比全额累进税率在税收负担上要合理得多。

表 1-1 全额累进税率与超额累进税率计算税额的区别 单位：元

级次	征税对象的绝对额	税率 (%)	全额累进税率的计算	超额累进税率的计算	差额
1	0 ~ 2 000	5	$2\,000 \times 5\% = 100$	$2\,000 \times 5\% = 100$	0
2	超过 2 000 ~ 4 000	10	$4\,000 \times 10\% = 400$	$2\,000 \times 5\% + 2\,000 \times 10\% = 300$	100
3	超过 4 000 ~ 6 000	15	$6\,000 \times 15\% = 900$	$2\,000 \times 5\% + 2\,000 \times 10\% + 2\,000 \times 15\% = 600$	300
4	超过 6 000 ~ 8 000	20	$8\,000 \times 20\% = 1\,600$	$2\,000 \times 5\% + 2\,000 \times 10\% + 2\,000 \times 15\% + 2\,000 \times 20\% = 1\,000$	600

(2) 按率累进。按率累进是指按征税对象的相对数划分累进级次。它也分为全率累进税率和超率累进税率两种。

一是全率累进税率。它与全额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不同，一般按即某种比率，如销售利润率、资金利润率等划分累进级次。

二是超率累进税率。它与超额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不是征税对象的数额，而是征税对象的某种比率，我国现行土地增值税就是以土地增值率作为累进依据的，土地增值率越高，适用税率越高。

(3) 按倍累进。按征税对象的某一个数额的倍数（如地区计税基数的倍数等）划分若干级次，每一级次规定一个税率，倍数越大，税率越高。

在累进税率中，按率累进和按倍累进均是累进税率的特殊形式，与按额累进的基本原理是相同的。按率累进与按倍累进均属于按相对数累进，而按额累进是按绝对数累进，这是三种累进方法的根本区别。在实际工作中为了解决超额累进税率计算在技术上的复杂性，通常采用简化的计税方法，即“速算扣除数法”。其基本原理是先按全额累进方法确定该征税数额的税率，并计算出一个税额，然后减去相应的速算扣除数，结果即为按超额累进方法计算出的税额。计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{征税对象数额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

其中速算扣除数计算公式是：

$$\text{本级速算扣除数} = (\text{本级税率} - \text{上级税率}) \times \text{上级征税对象的最高数额} + \text{上级速算数}$$

【案例 1-1】在上述四级超额累进税率下（见表 1-1），若某人的应纳税所得额为 7 000 元，则应纳税额是多少？

解析：第一步，计算各级的速算扣除数。

第一级速算扣除数 = $(5\% - 0) \times 0 = 0$

第二级速算扣除数 = $(10\% - 5\%) \times 2\,000 = 100$ (元)

第三级速算扣除数 = $(15\% - 10\%) \times 4\,000 + 100 = 300$ (元)

第四级速算扣除数 = $(20\% - 15\%) \times 6\,000 + 300 = 600$ (元)

第二步，计算应纳税额。因为应纳税所得额是 7 000 元，适用第四级税率。

应纳税额 = $7\,000 \times 20\% - 600 = 800$ (元)

3. 定额税率。定额税率亦称固定税额，是按征税对象的一定数量直接规定固定税额，而不是规定征收比例。它是税率的一种特殊形式，一般适用于从量计算的税种。定额税率的计税依据可以是自然单位，如汽车按辆计算，也可以是复合单位，如天然气按千立方米计算。定额税率的特点是，在税率确定的情况下，应征税额与计税依据之间始终保持同一比例，不受征税对象价格变化的影响。在具体运用上又可分为以下几种：

(1) 地区差别定额税率。即为了照顾不同地区的自然资源、成本水平和盈利水平的差别，根据各地区经济发展的不同情况，对征税对象分别制定不同的税额。

(2) 幅度定额税率。即税法只规定一个税额幅度，由各地根据本地区实际情况，在税法规定的幅度内，确定一个执行税额。如我国现行土地使用税。

(3) 分类分级定额税率。即把征税对象划分为若干个类别和等级，对各类各级由低到高规定相应的税额。

定额税率的优点，一是从量计算，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；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。但是，由于税额一般不随征税对象价值的增加而增长，所以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。

税率除了以上基本形式外，还有一些其他形式，包括名义税率与实际税率、边际税率与平均税率等。

名义税率即法定税率，也就是税法所规定的税率；实际税率是指实际征收税额与征税对象数额的比例，是税收实际负担率。名义税率和实际税率之间，由于存在税率制度、计税依据、税收优惠、经济的通货膨胀等因素，会产生比较大的差异。

边际税率是指征税对象数额的增量中税额所占的比率；平均税率是全部税额与全部征税对象之比。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；在比例税制情况下，边际税率等于平均税率。

二、税收制度的其他要素

(一) 纳税环节

纳税环节指对处于运动过程中的征税对象，选择应当交纳税款的环节。任何一种税都要确定纳税环节，有的税种纳税环节比较明确、固定，有的税种则需要许多流转环节中选择和确定适当的纳税环节。商品从生产到消费要经过生产、运输、批发、零售等许多流转环