

第一章 税收本质

第一节 税收的概念

税收是国家为行使其职能的需要，凭借政治权力，按照法律规定的标准，对社会产品所作的一种强制的、无偿的分配。税收是社会生产力发展到一定历史阶段的产物。税收的产生发展经历了不同的社会形态。奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会都存在税收。同时，税收又是人们十分熟悉的一种社会经济现象，国家机器的运转，社会经济的发展，人民生活和社会福利的改善，都与税收有着密切的关系。因而，税收既是一个历史的范畴，又是一个经济的范畴。

一、税收是国家取得财政收入的主要形式

人类社会的生产包括三个层次。即人口及劳动力的再生产、物质资料的再生产和社会共同体的再生产。与此相应地要发生家庭生活费用、创造物质财富的生产费用和社会费用。社会共同体的再生产由社会公共组织来承担。在以往阶级社会和现代社会里，国家始终是社会公共组织的正式代表。正如恩格斯所说：“国家是整个社会的正式代表，是社会在一个有形的组织中的集中表现。”^①

人类物质资料的生产从一开始就不是单纯的人与自然的关系，而是同时具有社会性质的关系。为了从事物质资料的生产，人们必须结成各种社会关系，组成一定的社会共同体，如氏族、部落，乃至后来的民族和国家等。社会共同体是生产力和生产关系发展的产物，是一种不以人们的意志为转移的客观存在。因而，人类除了满足劳动力再生产和物质资料再生产的客观需要之外，要维护社会再生产的正常进行，还必须满足社会共同体的存在和发展的需要，这种需要就是社会公共需要。它是社会再生产需要的有机组成部分。满足这种社会公共需要所耗费的社会产品就是社会公共费用。

社会公共费用随着社会的产生而产生，也随着社会的发展而扩大。历史上不同社会制度的国家为补偿社会公共费用，必须采取适当的方式参与社会产品的分配。如奴隶制国家的王室土地收入，封建制国家的官产收入、特权收入、专卖收入，资本主义国家的债务收入和发行纸币收入；社会主义国家的国有企业利润收入，等等。税收不仅同这些收入一样，是国家取得财政收入的一种形式，而且是古今中外不同社会制度的国家普遍采用的一种财政收入形式。随着社会的发展，税收收入在财政收入中的地位越来越重要。正如马克思指出：“国家存在的经济体现就是捐税”。^①“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察、希腊式的博物馆和歌特式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了”。^②

^① ^② 《马克思恩格斯选集》，人民出版社 1972 年版，第 1 卷，第 181 页、第 179 页。

二、税收课征的依据是国家的政治权力

税收内在于社会再生产的分配环节之中，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价值量归谁占有、归谁支配以及占有多少支配多少的问题。分配的过程是一方之所得便是另一方之所失。分配的结果会发生社会产品所有权、占有权或支配权的单方面转移。这就决定了社会产品分配的实现总是要依据一定的权力，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。

马克思指出：“在我们面前有两种权力：一种是财产权力，也就是所有者的权力，另一种是政治权力，即国家的权力。”^①国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。而国家的权力，归根结底不外两种，即财产权力和政治权力。不论是历史上国家的王室土地收入、官产收入，还是现在的国有企业利润收入，凭借的都是国家对土地和其他生产资料的所有权。国家征税的过程，也就是税收分配实现的过程。在这一过程中，一部分社会产品由企业单位及个人所有转变为国家所有，从而改变了社会组织及成员各自占有的社会产品份额。实现税收分配过程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、法规形式来表现。

税收课征的依据是国家的政治权力，这决定着税收分配关系中国家处于主导地位。税收不是任何社会组织都可以动用的分配手段，而只是作为社会正式代表，具有公共权力的社会组织（即国家）才可使用的分配手段。也就是说，税收总是由国家征收

^① 《马克思恩格斯选集》，人民出版社 1972 年版，第 1 卷，第 181 页、第 170 页。

的，更具体地说，就是征税办法由国家制定，征税活动由政府组织进行，税收收入由政府支配管理。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府。

税收作为一种分配范畴，其本身就是一种经济关系。从政治是经济的集中表现这个意义上说，国家本身也是一定经济关系的产物，是反映经济关系的一个主体。可见，国家征税是直接凭借国家的政治权力，并不意味着国家政治权力可以脱离经济关系而为所欲为，也不意味着税收可以由人们的意志随意决定。因为，政治权力必须按照客观经济发展的要求起作用，国家征税也不能违反或破坏客观经济规律。

正是由于国家凭借政治权力并以法律形式规定征税，使税收分配关系具有了与其他分配关系相区别的特殊属性。国家为了向社会提供公共品，必须取得公共品的价值补偿。然而，由于公共品利益外在性特点，无法通过市场以出价形式实现价值补偿。因此，必须凭借国家的政治权力，通过税收立法，按法定标准，而不是随意标准，强制征收，而不是自由支付。税收法律对征税机关和纳税人具有同等约束力。

三、新创造的价值是税收分配的对象，满足社会公共需要是税收分配的目的和结果

国家税收分配的对象是社会总产品，主要是其中属于剩余产品的部分。生产创造出的社会总产品在价值形态上分成两大部分，一部分是消耗掉的生产资料的转移价值，另一部分是劳动者新创造的价值。生产资料的转移价值只能留在生产部门内部，用于重新购置生产资料，以保证简单再生产的连续进行。这并不属于纯粹意义上的分配。税收不能把这一部分转移价值无偿地转变为国家所有，否则社会再生产的维持就难以顺利进行。社会总产

品扣除转移的补偿价值后，剩余的是物质生产部门劳动者创造的新价值（ $V+m$ ），即国民收入。在国民收入中， V 的价值部分属于劳动者的报酬，是劳动者及其供养的家庭生活费用的主要来源。税收虽然可以对其进行适当的分配和调节，但其必要的部分，同样也是维护社会再生产所必需的，国家也不能对这部分价值进行过度的无偿分配。因此，纯粹意义上的税收分配，主要是指对新创造价值的分配。而税收的分配对象只能是新创造的价值，尤其是对剩余产品价值的分配。正如马克思指出的那样：在任何社会生产（例如，自形成的印度公社，或秘鲁人的较多是人为发展的共产主义）中，总是能够区分出劳动的两个部分，一部分的产品直接由生产者及其家属用于个人的消费，另一部分即始终是剩余劳动的那个部分的产品，总是用于满足一般的社会需要，而不问这种剩余产品怎样分配，也不问谁执行这种社会需要的代表的职能；在这里我们撇开用于生产消费的部分不说。

社会的总需要包括个人生活需要、生产需要和社会公共需要三部分。而这三部分需要都必须用社会总产品来满足。其中，社会公共需要主要是通过税收形式参与社会产品的分配来满足。因此，税收作为一种分配形式，从本质上说，是以满足社会公共需要为基本目的的。

第二节 税收要素

税收要素是税收范畴的具体体现，是构成税收的基本因素。税收要素是内在于税收之中的，离开了税收要素也就无所谓税了。税收本质上是国家参与社会产品的一种特殊分配。因而，就必须有分配的主体、分配的对象、分配的度量界定。这些内容，

在税收的实际征收过程中则体现为对什么征税，由谁交纳，纳多少或者说征多少。一般地说，课税对象、税率和纳税人构成了税收三要素。税收三要素不但回答税收的基本问题，也是税收理论分析，政策制定，制度设计的基本工具，是税收的基本范畴。

一、课税对象

课税对象又称课税客体，是征税的目的物和国家据以征税的依据。通过确定课税对象，解决对什么征税的问题。它是税收的最基本要素。每一种税都有自己的课税对象，否则，这种税便失去了存在的意义。课税对象的全体（集合）即构成该种税的征税范围。凡是列为课税对象的，就属于该税种的征税范围；凡未列为课税对象的，就不属于该税种的征税范围。不同的课税对象构成不同的税种。

课税对象随着社会生产力的发展变化而变化。在自然经济中，土地和人丁是主要的课税对象。在商品经济中，商品的流转额、企业的利润所得和个人所得是主要的课税对象。选择课税对象一般应遵循有利于保证财政收入，有利于调节经济和适当简化的原则。要保证财政收入，就必须选择经常而普遍存在的经济活动及其成果为课税对象。要调节国民经济中生产、流通、分配、消费，课税对象就不能是单一的，而应该多样化。为了节省征税成本和避免税收负担的重复，又必须注意适当简化课税对象。

从理论上分析，课税对象的具体量化为税基，税基就价值构成而言来自税源，从税源到税基，从税基到课税对象，是课税对象生成和存在的一条红线。下面我们沿着相反方向对这根红线作具体分析。

（一）税基

税基是征税的基础，是据以计算应纳税额的基数，包括实物

量与价值量两类。前者诸如土地的亩数、牲畜的头数、车船的辆数及吨位数等；后者诸如商品的销售收入金额、购买商品支付金额、个人工薪收入额等。

税基可以有广义和狭义不同的理解。广义税基是抽象意义上的税基，包括以国民收入、国民消费支出和社会财富为课税基础。狭义税基即是指计算税额时的课税基础，是计算国家税收收入和纳税人税收负担的重要因素。狭义税基即计税依据。如果说税基也可以计算应纳税额的话，那么指的就是狭义税基。人们平时习惯上讲的税基一般是指狭义税基，讲扩大税基是指扩大课税对象中的征税部分，讲税基侵蚀是指课税对象中应征税部分被缩小。

（二）税源

税源是税收的最终出处，即税收的源泉。它是物质生产部分的劳动者所创造的国民收入。更具体地说，税源是指在国民收入初次分配中已经形成的各项收入，表现为工资、利息、利润、地租等等。有时候，税源可以是直接的课税对象，因而人们往往把课税对象称为税源，以为二者是一回事。其实不然，在绝大多数情况下，税源不是直接的课税对象。例如，财产税的课税对象是特定的财产，而其税源只能是各种收入，等等。只有在少数情况下，课税对象同税源才是一致的。例如，企业所得税的课税对象和税源是一致的。而对大多数税种来说，二者并非一致。课税对象解决的是课税的直接依据问题，税源则是解决税收收入的最终来源问题。

（三）税本

税本是生产税源的要素，是形成税收收入的经济基础。它包括国民经济生产力中的人力、资本、土地三个要素。从表面现象上看，这些要素与税收无直接联系，更不构成税收的内容。其实

不然，因为，税源是一部分国民收入，而国民收入是由生产劳动者和生产资料相结合创造出来的。这样，生产劳动者和生产资料就是生产税源的要素，也就是税本。税源和税本是紧密联系的，税本是基础，税源是这个基础产生的事实。有税本才有税源，有了税源才能征税。因此，保护和壮大税本，对丰裕税源，充实税基，增加税收收入具有举足轻重的作用。

二、纳税人

纳税人也是税收的基本要素之一，主要是解决对谁征税，谁负有纳税义务的问题。因为税收是一种特定的分配关系，其分配对象总是在其持有人的手中，通过税收分配，政府取得了税收收入，对持有人便是一种付出。所以，不论什么税，总是要有关的义务人来承担的。而承担了纳税义务的单位和个人便称为纳税人。概括地说，所谓纳税人是指税法上规定的拥有课税对象从而必须履行纳税义务的单位和个人。如果说课税对象称为纳税的客体，那么，纳税人则是纳税的主体。任何一种税收总是要有具体的纳税人缴纳的。而具体的纳税人又是税法上明确规定了的。如果纳税人不按规定履行纳税义务，则要承担相应的法律责任。

纳税人可以是法人，也可以是自然人。所谓法人，一般是指依法成立，能够独立地支配财产，并能以自己的名义行使法定权利和承担民事法律义务的社会组织。例如，我国的国有企业、集体企业、合资企业等，都是以其社会组织的名义承担民事责任的，因而都属于法人，也都负有依法向国家纳税的义务。自然人是指依法享有民事权利，并承担民事义务的公民个人。例如，我国从事个体经营的工商业户的个人，以及工资和劳务报酬的获得者等，都是以个人身份来承担法律规定的民事责任的，都必须依法对国家负有纳税义务。应该指出的是，税务机关在征税过程

中一般是按税法上所规定的纳税人为依据，而不管纳税人是法人还是自然人。

不同税种的纳税人是由课税对象的性质决定的。例如，个人所得税，其纳税人是公民个人或家庭；企业所得税，其纳税人只能是企业单位。而纳税人和税收的承担者，有时候是一致的，有时候是不一致的，关键是取决于税收负担是否从纳税人手中转移出去。因此，从严格意义上说，纳税人是法律上的纳税主体，税收的最终承担者则是经济上的负税主体。

代扣代缴义务人是与纳税人相关的概念。它是指税法规定有义务从持有征税对象的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业或单位。确定代扣代缴义务人，有利于加强税收的源泉控制，简化征税手续，减少税款流失。代扣代缴义务人主要有两类：一类是向纳税人支付收入的单位和个人，如个人所得税是以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位为扣缴义务人；另一类是为纳税人办理汇款的单位，如税法规定中外合资企业的外国合营者将所得利润汇往国外时，由承办汇款单位按汇出额扣缴应纳的所得税。

纳税单位是与纳税人相关的又一个概念。它是指申报缴纳税款的单位，是纳税人的有效集合，即为了征管和缴纳税款的方便，可以允许在法律上负有纳税义务的同类型纳税人作为一个纳税单位，填写一份申报表纳税。例如，个人所得税可以单个人为纳税单位，也可以夫妇俩为一个纳税单位，还可以一个家庭为一个纳税单位。

代征人是与纳税人相关的另一个概念。它是指受税务机关委托代征税款的单位和个人。委托代征是税款征收的一种方式，一般适用于距税务机关较远的地区和零星分散的税源。

三、税率

税率是纳税人应纳税额与计税依据之间的关系或比例，是计算税额的尺度。它解决征多少税的问题，体现着课税的深度，关系到国家收入的大小和纳税人的负担程度，因而是税收政策的中心环节。税率是税收的核心要素。合理地设计税率，正确地执行有关税率的规定，是以法治税的重要内容。

我国税率的设计，主要是依据国家的经济政策和财政需要，从我国生产力水平出发，兼顾国家、部门、企业的利益关系，做到合理负担，取之适度。我国税率设计的原则，一是要体现国家的政治、经济、社会发展政策，二是要保持公平、简化的性质。

税率的类型较多，有比例税率、累进税率、定额税率、累退税率和零税率等形式。但其基本的税率类型是前三种。

（一）比例税率

比例税率是对同一课税对象不分其数额大小，均按同一比例征税的一种税率形式。比例税率的突出优点在于计算简便，便于征收；并且在一定程度上有利于企业在大体相同的税负水平下开展竞争，从而鼓励企业改善经营管理，加强经济核算，提高经济效益。正是由于比例税率鼓励先进、刺激效率的优点，使其在我国现行税制中得到了广泛、灵活的运用，是一种应用最广、最常见的税率。但是，比例税率也具有调节纳税人收入适应性不强的缺点。正如马克思指出的：“能不能指望一个每天赚 1 角 2 分钱的人缴税 1 分钱的和每天赚 12 元钱的人缴税 1 元钱同样容易？按比例来说，他们两人都交出了自己收入中的同样的一份，但是这一捐税对他们的生活需要的影响，程度却完全不同。”^① 也就是

^① 《马克思恩格斯全集》第 12 卷，第 549 页。

说，比例税率缺乏弹性，税收负担能力的适应性不强。它不管纳税人生产经营中的诸多因素，不论税基大小，税收负担能力的强弱，统一适用一个比例征税，缺乏必要的灵活性。采用比例税率，税率设计过高，会使相当一部分企业，尤其是小型企业税负过重而影响其生产经营；相反，如果税率设计过低，又会影响财政收入。结果会使税率设计陷于两难选择的境地，难于实现合理负担，存在实际上的税负不公平。

比例税率又可以进一步分为统一比例税率、行业比例税率、产品比例税率、地区差别比例税率和幅度比例税率。统一比例税率是指一种税只采用同一个比例税率。行业比例税率是指对同一行业采用同一比例税率。产品比例税率是指按具体产品或大类产品设计不同的比例税率。地区差别比例税率是指为了照顾不同地区生产水平和收益分配上的差别，根据富裕、中等或贫困不同水平设计高低不同的比例税率。幅度比例税率是指在税法中只规定一个税率的幅度，在此幅度内，由各地因地制宜，确定其适用的比例税率。

（二）累进税率

累进税率是按照课税对象数额（税基）大小，划分不同的级次和级距，每一级次分别设计不同的税率，课税对象数额越大，税率越高的一种税率形式。在实行累进税率形式下，随着税基的逐步扩大，税率逐步提高，税负水平也会随着税基的增长而提高，因而，累进税率存在着自身的优缺点。它的优点是能较好地适应不同纳税人的税收负担能力。在这种税率形式下，对同一课税对象根据其不同收入水平分别规定从低到高的分级递增税率，实行所得多者多征，所得少者少征，无所得不征的原则。因而从总体上看，能较好地适应纳税人的税收负担能力，符合合理负担、量能负担的政策精神。在实行累进税率的情况下纳税人所得

越多，税收负担率越高，尤其是在通货膨胀等因素虚增纳税人所得时，采用较高级别的累进税率，容易出现实际所得增加不多而税负增加较快的现象，使企业的实际资金利润率下降，影响企业扩大生产经营、改善经营管理的积极性。

按照税率的累进依据性质，累进税率分为“额累”和“率累”两种。额累是按课税对象数量的绝对额分级累进。率累是按与征税对象有关的某一比率分级累进。额累和率累按累进依据的构成又可分为“全累”和“超累”，即额累分为全额累进和超额累进，率累分为全率累进和超率累进。

1. 全额累进税率。全额累进税率是以课税对象全部数额为基础计征税款的累进税率。也就是说，当课税对象数额增大达到适用高一级税率计税时，其全部课税对象数额都按照其所适用的高一级税率计算纳税。现假定五级全额累进税率表如表 1-1：

表 1-1

级 次	级 距	税 率
1	全年所得额为 0—1000 元	10%
2	全年所得额为 1001—5000 元	20%
3	全年所得额 5001—10000 元	30%
4	全年所得额为 10001—20000 元	40%
5	全年所得额 20000 元以上	50%

假定甲、乙两纳税人，甲全年应税所得额为 5000 元，乙全年应税所得额为 5001 元。则甲应纳税额为 $5000 \text{ 元} \times 20\% = 1000 \text{ 元}$ ；乙应纳税额为： $5001 \text{ 元} \times 30\% = 1500.30 \text{ 元}$ 。可以看出，全额累进税率在一定程度上说是一种比例税率，具有计算简便、累进幅度大、调节收入作用特殊的优点。我国 50 年代至 70 年代对

个体经济征收的工商所得税曾分别实行二十一级和十四级全额累进税率。但是，全额累进税率在两个级次的交界点附近往往易出现税额的增加超过征税对象数额增加的不合理现象。如上例，乙纳税入比甲纳税人所得仅多 1 元，但其应纳税额却增加了 500.30 元（1500.30 元 - 1000 元），不易为纳税人所接受，不利于鼓励纳税人增加收入。

2. 超额累进税率。超额累进税率是指课税对象数额各按其所属级次适用的征税比例计税的一种累进税率。即当计税数额达到适用高一级税率时，仅就超过部分按高一级税率计算征税。现将上述五级全额累进税率表变换为超额累进税率表如表 1-2：

表 1-2

级 次	级 距	税 率
1	全年所得额不超过 1000 元的	10%
2	全年所得额超过 1000 元至 5000 元的部分	20%
3	全年所得额超过 5000 元至 10000 元的部分	30%
4	全年所得额超过 10000 元至 20000 元的部分	40%
5	全年所得额超过 20000 元以上的部分	50%

以上述甲、乙两纳税人，甲全年应税所得额 5000 元，乙全年应税所得额 5001 元为例，则甲应纳税额为：

$$\textcircled{1} 1000 \text{ 元} \times 10\% = 100 \text{ 元}$$

$$\textcircled{2} (5000 \text{ 元} - 1000 \text{ 元}) \times 20\% = 800 \text{ 元}$$

$$\text{合计应纳税额：} 100 \text{ 元} + 800 \text{ 元} = 900 \text{ 元}$$

则乙纳税人应纳税额为：

$$\textcircled{1} 1000 \text{ 元} \times 10\% = 100 \text{ 元}$$

$$\textcircled{2} (5000 \text{ 元} - 1000 \text{ 元}) \times 20\% = 800 \text{ 元}$$

$$\textcircled{3} (5001 \text{ 元} - 5000 \text{ 元}) \times 30\% = 0.30 \text{ 元}$$

$$\text{合计应纳税额: } 100 \text{ 元} + 800 \text{ 元} + 0.30 \text{ 元} = 900.30 \text{ 元}$$

可以看出，超额累进税率具有累进幅度比较缓和，税收负担较为合理的优点。特别在课税对象级次分界上下，只就超过部分按高一税率计算，一般不会发生增加的税额超过增加的征税对象数额的不合理现象，有利于鼓励纳税人增产增收。但是超额累进税率也具有不足之处，主要是计算方法比较复杂，征税对象数额越大，包括等级越多，计算步骤也越多。同时在超额累进税率条件下，税收负担的透明度较差。

尽管超额累进税率存在计算复杂的缺点，但仍然是各国普遍采用的一种税率。为克服其计算复杂的缺点，我国在实际操作上采取了“速算扣除数”办法。其计税公式是：

$$\text{应纳税额} = \text{应税收入额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

速算扣除数一般在税法中预先给定。如果没有预先给定，也可以按税法规定的各级征税对象数额和适用税率事先计算确定。

3. 超率累进税率和超倍累进税率。超率累进税率和超倍累进税率都曾经在我国税收实践中运用过。超率累进税率是指以课税对象的相对数额为累进依据，按超累方式计算应纳税额的税率。其原理与超额累进税率相同。即首先需要确定征税对象数额的相对数额，然后再把征税对象的相对数额从低到高划分为若干级次，分别规定不同的税率。计税时，先按各级相对数额计算出应税的征税对象数额，再按对应的税率分别计算各级税额，最后汇总求出全部应纳税额。

超倍累进税率，是指以征税对象数额相当于计税基数的倍数为累进依据，按超累方式计算应纳税额的税率。其原理与超额累进税率相同，即首先必须确定计税基数，然后把征税对象数额按相当于计税基数的倍数划分为若干级次，分别规定不同的税率，

再分别计算应纳税额。

(三) 定额税率

定额税率是指按征税对象的计量单位直接规定应纳税额的税率形式。其计量单位可以是自然单位，也可以是特定的复合单位。它一般适用于从量计征的某些征税对象。在税制设置中可选择的定额税率的几种具体形式主要有地区差别税额、幅度税额和分类分级税额。地区差别税额是指为了照顾不同地区的自然资源、生产水平和盈利水平的差别对不同地区规定征收不同的税额。幅度税额是指税法中只规定一个税额幅度，由各地根据本地区实际情况，在规定的税额幅度内确定一个执行税额。分类分级税额是指将征税对象划分为若干个类别和等级，对各类各级分别规定不同的税额。

定额税率的优点，一是定额税率从量计征，物价变动不会影响税额的升降，对资源配置和市场活动不会产生扭曲，有利于纳税人降低消耗，增产增收。因为，按定额税率征税，直接根据征税对象的每一个计量单位规定固定税额，无论物价如何升降，成本费用等如何变化，只要税法不变更，都不会给纳税人税负带来影响，能保证税负的稳定性。二是税负透明度高，计算简便。按照定额税率征税，其计税依据是征税对象的数量单位，简单明了，无需复杂计算，税负水平浅而易见，便于纳税人在安排生产经营活动时进行税收决策。

定额税率的缺点是，应纳税额与征税对象价值脱钩，不能使税收收入随国民收入的增长而同步增长。因为企业的利润、收入水平一般随着成本费用、产品价格的变化而不断变化，所以必然与税负的稳定性或相对固定性发生矛盾，使税负不能随着企业收入的增长而变化。由于此原因，定额税率适用范围要比比例税率和累进税率窄。

（四）几个相关的税率概念

为了在理论上深入研究、比较各种类型税率，有必要引入几个相关的税率概念。一是边际税率和平均税率。边际税率是指随着税基的增加而对税基的增加额征收的税率。以超额累进税率的所得税为例，其超额累进税率表中的每一级次税率，实际上就是相应级距所得额的边际税率。边际税率的高低会对经济产生不同的影响。边际税越高，纳税人增加的可支配收入相对越小，虽然税收收入的作用增强，但却会产生某种程度的替代效应。如当工作的边际收入减少时，人们就会以闲暇替代部分工作时间，从而妨碍人们努力工作。因此，累进税率中的边际税率要适度。平均税率是全部应纳税额与收入之间的比率。在比例税率情况下，边际税率和平均税率相等，在累进税率情况下，边际税率高于平均税率。

二是名义税率和实际税率。名义税率即为法定税率，也就是税法所规定的税率。实际税率是税收实际负担率，是指纳税人实际缴纳税额与实际收入的比例。名义税率和实际税率一般具有较大的差异。差异的原因主要是由于现行税制允许有大量的税前扣除和通货膨胀因素。

三是零税率和负税率。零税率，即税率为零，是税收优惠的一种方式。零税率表明征税对象应负担的税款为零。负税率是指国家利用税收形式对所得额低于某一特定标准的家庭或个人予以补贴的比例。负税率主要用于负所得税的计算。所谓负所得税是指现代一些西方国家把所得税和社会福利补助制度结合的一种主张和试验。负税率的确定是实施负所得税计划的关键。

四是累退税率。累退税率是相对于累进税率而言，是指按课税标准由低到高划分档次，规定各级的递减的边际税率，即课税对象数额越大，税率越低。在实际工作中该种税率极少。

第三节 税收的形式特征

税收的形式特征，是税收本质的外在表现，是税收本质属性的重要方面。税收的强制性、无偿性和固定性便构成了税收特有的形式特征。只有同时具备了三性的以国家为主体的分配，才成其为税收，而缺少其中任何一项都不成其为税收。这是税收区别于其他任何分配形式的标志，它不受社会制度不同的影响。税收是国家以社会正式代表的身分，为补偿社会公共费用而占有的支配剩余产品的基本形式。税收的形式特征是由公共需要和公共费用的性质决定的。国家征税凭借的是国家的政治权力，而不是财产权力。因而税收的经济前提是国家不直接占有生产资料，不直接从事生产。因此，国家只能采取强制、无偿和固定的形式征税。税收的形式特征是不同社会制度下税收的共性。

一、税收的强制性

税收强制性的核心是税收分配直接依据国家的政治权力。所谓税收的强制性是指国家以社会代表身份，凭借社会公共权力，通过法律或政令形式确定征税人和纳税人的权利和义务，实行强制征收，负有纳税义务的纳税人都必须依法纳税，否则就要受到法律制裁。税收强制性是税收法律地位的体现，国家凭借政治权力征税，而不论生产资料是否归国家所有。理解这一点，对在理论上确定国有纳税人的法律义务，增强其纳税观念具有特殊重要的意义。正如恩格斯曾经指出的那样，他说：“纳税原则本质上是纯共产主义的原则，因为一切国家的征税的权利都是从所谓国家所有制来的。的确，或者是私有制神圣不可侵犯，这样就没有