

第一章 现代税收制度的基础理论

1. 什么是税收？

答：税收是政府凭借政治权力，从社会经济活动中无偿地征收财富，取得财政收入的一种方式。

税收是最早出现的一个财政范畴，随着国家的产生它就产生了。国家出于维护自身存在和实现职能的需要，必须取得财政收入，税收是国家取得财政收入的最重要的工具。尽管社会制度与经济体制存在这样那样的差异，尽管国家取得财政收入的手段是多样的 例如我国的国债和货币的发行、罚没收入，以及一些项目的收费等，都构成了国家的财政收入，但税收收入在各国财政收入中始终处于最基本和最重要的地位。在我国，税收收入占国家财政收入的 95%；日本为 91%；英国为 96%；美国为 98%。

税收收入的来源是社会的经济活动。税收收入本身是社会经济活动所创造财富的一部分。在现代企业制度下，每一个具有法人地位的企业和居民个人是社会经济活动的主体，是社会财富的创造者、占有者和支配者，同时，又是国家征税的纳税人。国家征税，纳税人交税，意味着纳税人失去了一部分其原本占有或支配的财富，而国家得到了这部分财富的占有权和支配权。因此，税收的过程，也是一个对社会财富进行分配的过程。税收体现了一种分配关系。

但税收不是一般的分配关系，而是凭借国家政治权力实现的特殊分配关系。权力是分配的依据。作为分配依据的权

力有两种：一种是财产权力，即所有者的权力；另一种是政治权力，即国家的权力。依据财产权力的分配是社会经济活动中天然的、一般的分配。税收是凭借国家政治权力实现的分配，对于纳税人来说，国家政治权力超乎其所有权之上，以实现税收这种特殊的分配关系。

税收作为一种凭借国家政治权力实现的特殊分配，具有三个特征，即无偿性、强制性和固定性。税收的无偿性是指国家征税以后，税款不再直接归还纳税人，不向纳税人支付任何报酬。这是从直观角度，对具体纳税人来说的。税收的无偿性特征，是由财政支出的无偿性特征决定的。国家为了行使职能，维持国家机器的正常运转，需要大量的财政支出，而国家机器本身不具备创造财富的能力，只能通过税收的方式来取得所需的财政收入以敷支出。因此，税收只能是无偿的。税收的强制性是指纳税行为并非自愿，国家依法征税，纳税人依法纳税，否则就要受到法律制裁。国家征税必然发生社会财富所有权或支配权的无偿的单向的转移，因此只能是强制的。税收的固定性是指国家以法律形式预先规定征税范围和征收比例，便于征纳双方共同遵守。这种固定性主要表现在国家通过法律，把对什么征税，对谁征税和征多少，在征税之前就确定下来。税收的固定性既包括时间上的连续性，又包括征收范围、征收比例以及限度性。这就使税收区别于一次性的临时摊派以及对违法行为的罚款、没收等。通过法律规定征收范围和比例，在一段时期内又相对稳定，使其具有限度性，对纳税人来说比较容易接受。对国家税务机关来说有明确的尺度，便于征纳双方共同遵守。税收的固定性是国家保证财政收入的需要。要维持国家机器的正常运转及政府行使职能，国家必须有稳定可靠的财政收入来源，从而有

正常稳定的支出能力。国家财政需要这种稳定性，必然要求税收必须具有固定性的特征。税收的固定性必然与强制性相联系，而税收作为一种强制性分配关系又不能不具有有限度性。因此，三种之间是相互联系，相辅相成的。

取得财政收入以满足国家机器正常运转和政府行使职能的需要，是税收本身所固有的功能，是税收的天职；而调节经济是税收的另一个重要职能。

税收调节经济的职能是税收取得财政收入的职能派生的。国家征税取得财政收入的同时，改变了社会财富的原有分配格局，包括社会财富在不同行业、不同地域、不同阶层的纳税人之间的分配，必然要对经济产生某种影响。这种影响甚至会大到改变经济结构的程度。政府利用这种作用过程，通过各种税收变动手段的运用，一征一免，多征少征，调节社会经济活动各环节纳税人的利益，从而直接影响经济的运行，以实现其一定的经济调节政策和目的。税收调节经济的职能，在任何经济体制下都使其成为政府宏观经济调控的重要工具。

税收还具备对社会经济活动反映和监督的职能。征税的过程，也是获取广泛、及时和可靠的经济运行和形势信息的过程，从而为政府调控经济的运行，行使管理经济的职能，打击经济犯罪提供依据。

2. 什么是税收制度和税法？

答：在既定的社会制度和经济体制条件下，政府基于其对社会经济状况和发展趋势的基本判断，依据其系统的税收观念及指导思想，制订的一系列关于税收和税收的征收管理的法律、条例、规定等形成了既定的税收制度，简称“税制”。税收制度是国家征税和纳税人纳税的法律依据和行为规范。

范，具体体现国家的意志和政策，规定了国家与纳税人之间的征纳关系，是税收运行的载体。

税收制度具有如下特征：既定的税收制度与既定的社会制度是相统一的；既定的税收制度是既定的经济体制下的税收制度。在我国，从实行计划经济体制到实行社会主义市场经济体制改革，与两者相适应的税收制度之间也经历了一个变革的过程；既定的税收制度与既定的社会经济状况是相适应的；税收制度体现了政府系统的税收观念和税收指导思想，及如何利用税收对经济活动进行调节监督。

由国家立法机关颁布的关于税收的法律法规就是税法。税法是税收制度的核心和具体体现。税收凭借的是国家政治权力，一切税收的出发点都是国家的意志，而法律是国家意志的集中体现，因此，国家是通过制定法律来征税的。税法的基本要素是：征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、税收减免、违章处理等。

我国目前有关税收的法律有：《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（1994年1月1日起施行）《中华人民共和国增值税暂行条例》（1994年1月1日起实行）《中华人民共和国营业税暂行条例》（1994年1月1日起施行）《中华人民共和国消费税条例》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》。它们构成了我国目前税收制度的法律体系。

3. 什么是征税对象？

答：征税对象就是征税的目的物，即对什么物品征税。如消费税是对消费品征的税，其征税对象即消费品如香烟、酒等。

征税对象作为税法的最基本要素，首先是因为它体现着

征税的最基本界限，凡是列为某种税征税对象的，就属于该种税的征收范围，就要征税；反之，没有列入某种税征税对象的，就不属于该税的征收范围，就不征该税。第二，征税对象决定了各个不同税种在性质上的差别，并且通常决定着各个不同税种的名称。如消费税、增值税和所得税，它们的征税对象不同，税种的性质不同，税名也不同。就世界各国现行的不同税种来看，有以商品的流转额为征税对象的，有以所得额为征税对象的，有以财产为征税对象的，有以各种行为为征税对象的，这就构成了各种不同性质的税种。而一国的税种体系往往是该国税收制度最直观的体现。

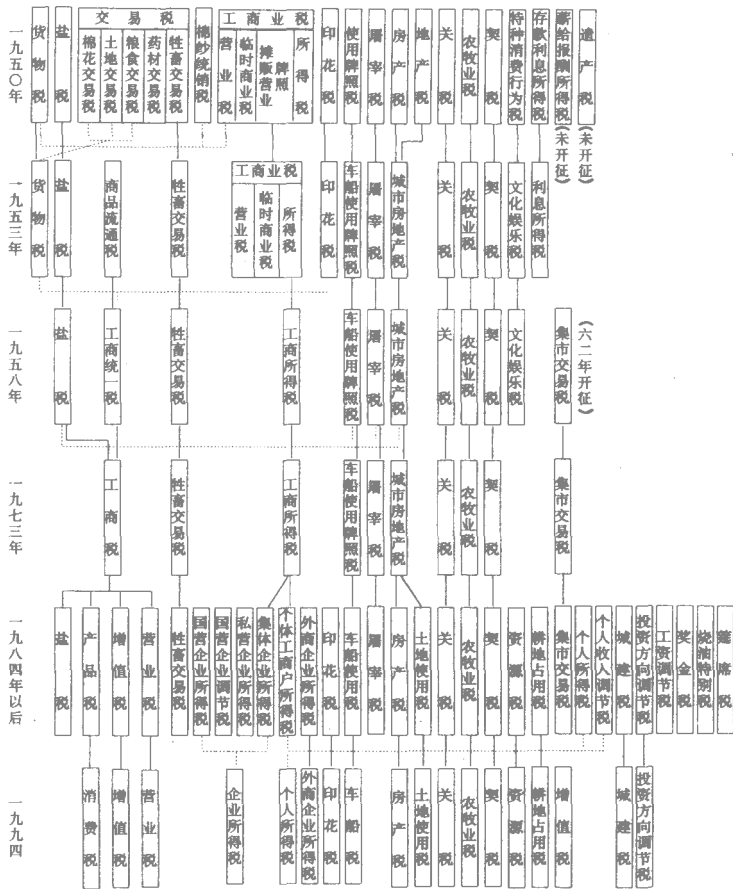
下面是我国税种体系的发展图示，说明我国不同时期税收制度确立的税种体系。

4. 什么是税目？

答：税目即征税对象的具体内容，是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税品种和项目。

规定税目首先是为了明确具体的征税范围。同时，税目也体现了不同的税率。税目的设计，有列举法，即按照每一种商品或经营项目分别设计的税目，如电视机、录像机等，一种商品就是一个税目；也有以概括法设计的，即按照商品类别或行业设计的税目，如文化用品类、电子产品类、日常用化工类等，一个类别的商品是一个税目。这两种方法各有其特点，前者界限明确，便于掌握，但税目过多，不便查找；后者税目较少，查找方便，但税目过粗，不便准确掌握，容易出现纳税税收负担不合理的情况。一般而言，现代税收制度在税目的设计上将这两种方法有机结合，使纳税人税收负担公平，又有利于税收的征管。

我国税种体系发展图示



5. 什么是计税依据？

答：计税依据是征税对象的计量单位和征收标准。计税依据解决的是征税的计算问题。如税法中规定按照卷烟的销售价格计算征税，这个销售价格就是卷烟消费税的计税依据。

一般地计税依据或为征税对象的价格，或征税对象的数量，如资源税目盐的计税依据即为销售盐的吨数。此外，有的税种计税依据和征税对象是一致的，如各种所得税，征税对象和计税依据都是应税所得额；有的则不一致，如消费税，征税对象是应税消费的，计税依据则是消费的销售收入。再如，农业税的征税对象是农业总收入，计税依据则是税务机关核定的常年应产量。

6. 什么是税源？

答：税源即税收收入的来源，即各种税收收入的最终出处。

每种税收收入在经济上都有其各自的来源。如企业所得税的税源，是企业的经营利润；个人所得税，是个人取得的各种收入。

税源与征税对象有时是一致的，如所得税，但是有很多税种，税源与征税对象并不一致。如房产税，征税对象是房屋的价值，而税源则是房产的收益或房产所有人的收入。

征税对象与税源是密切相关的。政府通过税收对经济进行调节的作用点是在征税对象上，如商品流转额、所得额、财产、各种应税行为，都是政府税收调节经济的作用点。但这些调节作用最终都要落到税源上，最终归宿到纳税人的收入上。税收的作用点之所以不都直接放在税源上对收入进行直接调节，是因为如果那样，税收调节的范围就有很大的局限性，调节作用就会大大弱化，只能单纯地调节收入；作用点

放在征税对象上，虽然最后的归宿是在税源上，但税收调节的作用范围就远远不止是收入了。

7. 什么是纳税人？

答：纳税人又称纳税义务人，是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人的规定解决了对谁征税，即谁该交税的问题。

现代税收制度中，税法规定的纳税人包括自然人和法人。自然人是法律上成为权利与义务主体的普通人，自然人以个人身份来承担法律规定的纳税义务。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。

法人是现代经济法律制度中非常重要的概念。一个法人的确立就意味着它与现行的经济法律制度和管理体系的关系确定了，它就要服从现行的制度，否则就是违法。从税收角度来看，法人必须承担纳税的义务，以其自己的名义纳税，否则也会受到各种处罚。

8. 什么是扣缴义务人？

答：扣缴义务人是税法规定的，在其经营活动中负有代扣税款并向国库交纳义务的单位。

税务机关按规定付给扣缴义务人代扣手续费，扣缴义务人必须按税法规定代扣税款，并按规定期限缴库，否则依税法规定受法律制裁。

扣缴义务人的确定是基于收入分散、纳税人分散的情况。确定扣款义务人，就是采用源泉控制的方法，保证国家的财政收入，防止偷漏税，简化纳税手续。例如我国个人所得税法规定，以支付纳税人所得的单位和个人为扣缴义务人。

9. 什么是负税人？

答：负税人即最终负担税收的单位和个人。

负税人与纳税人是两个不同的概念。有的税种和税目 税收直接由纳税人自己负担，纳税人本身就是负税人；有的税种和税目，纳税人与负税人是不一致的，如消费税的一些税目，纳税人虽是企业，但税款已包括在商品的价格之中，负税人是消费者。

税法中并没有负税人的规定，政府在制定税法时，并不规定税款最终由谁负担，只规定由谁交纳税款，但税收制度和税收政策在客观上均存在着税收负担，谁是负税人的问题。

10. 什么是税率？

答：税率是税额与征税对象之间的比例。

$$\text{税率} = \frac{\text{税额}}{\text{征税对象数量}}$$

税率是税法最重要的要素之一。

税率是计算税额的尺度，反映征税的深度和税率的高低直接关系到国家财政收入和纳税人的负担水平，是税收政策和国家调节意图的具体体现，是税收制度的中心环节。现代税收制度中，税率的设计已相当系统和完善。

11. 什么是名义税率和实际税率？

答：税率有名义税率和实际税率之分。名义税率即税法规定的税率，是应纳税额与征税对象的比。

$$\text{名义税率} = \frac{\text{应纳税额}}{\text{征税对象数量}}$$

实际税率即实纳税额与实际征税对象的比。

$$\text{实际税率} = \frac{\text{实纳税额}}{\text{实际征税对象数量}}$$

税法上并没有实际税率的规定。在实际征税中，由于计税依据、税收减免、税率制度等原因，纳税人实纳税额和应

纳税额不一致，实际征税对象数量与税法规定的征税对象数量也会不一致，从而出现实际税率与名义税率的不一致的情况。实际税率的含义在于它反映了纳税人的实际负担，体现了税收制度和政策真实的作用强度。纳税人依据实际税率权衡实际利益分配。

12. 什么是比例税率？

答：对某一征税对象，不论数额大小，只规定一个恒定的税率征税，这种税率即比例税率。如交通运输营业税的税率为 3%，不论纳税人的营业额是 100 元，还是 1000000 元，税率都是 3%。实行比例税率，税额随着征税对象数量等比增加；在一般情况下，名义税率与实际税率相同。

比例税率一般有以下几种：

1. 单一的比例税率，即一个税种只规定一个税率，如企业所得税税率为 33%。
2. 差别比例税率，即一个税种在不同的情况下规定不同的比例税率。按实行范围可分为：①产品差别比例税率，对不同产品使用不同的税率，如消费税；②行业差别比例税率，对不同行业实行不同税率，如营业税实行的税率；③地区差别比例税率，按照不同地区规定不同的税率，如农业税税率。
3. 幅度比例税率，国家只规定最低税率和最高税率，各地可因地制宜在此幅度内自行确定一个比例税率。

比例税率计算简便，并且不论征税对象数量大小，只确定一个恒定的税率，适合于对商品流转额的征收，对流转额的扩大，没有妨碍作用，但是用比例税率调节收入，则作用有限。如下表所示，在单一比例税率条件下，调高或调低税率都无法得到照顾低收入者收入和调节高收入者收入的目的。

年收入	1000		50000
考虑照顾 低收入	税率	5%	5%
	税额	50	2500
	税后收入	950	47500
	调节作用		基本没有
考虑调节 高收入	税率	50%	50%
	税额	500	25000
	税后收入	500	25000
	调节作用	负担不起	

13. 什么是累进税率？

答 累进税率即随着征税对象数额增大而提高的税率。累进税率的确定是把征税对象的数额划分等级再规定不同等级的税率。征税对象数额越大的等级，税率越高。采用累进税率时，表现为税额增长速度大于征税对象数量的增长速度。

累进税率对于调节纳税人收入有特殊的作用和效果。所以现代税收制度中，各种所得税一般都采用累进税率。

累进税率的形式有全额累进税率和超额累进税率。

1. 全额累进税率简称全累税率，即征税对象的全部数量都按其相应等级的累进税率计算征税率。如下表：

级数	所得额级距	税率%
1	全年所得额在 1000 元以下（含 1000 元）	5
2	全年所得额在 1000—2000 元的	10
3	全年所得额在 2000—3000 元的	15
4	全年所得额在 3000—4000 元的	20
5	全年所得额在 4000—5000 元的	25

全额累进税率实际上是按照征税对象数额大小，分等级规定的一种差别比例税率，它的名义税率与实际税率一般相等。

全额累进税率在调节收入方面，较之比例税率要合理。但是采用全额累进税率，在两个级距的临界部位会出现税负增加不合理的状况。例如，某甲年收入 1000 元，适用税率 5%；某乙年收入 1001 元，适用税率 10%。甲应纳税额为 50 元，乙应纳税额为 100.1 元。虽然，乙取得的收入只比甲多 1 元，而要比甲多纳税 50 元，税负极不合理。这个问题，要用超额累进税率来解决。

2. 超额累进税率。超额累进税率简称超累税率，是把征税对象的数额划分为若干等级，对每个等级部分的数额分别规定相应税率，分别计算税额，各级税额之和为应纳税额。超累税率的“超”字，是指征税对象数额超过某一等级时，仅就超过部分，按高一级税率计算征税。如下表：

级数	所得额级距	税率%	速算扣除数
1	所得额在 1000 元以下（含 1000 元）	5	0
2	所得额在 1000—2000 元部分	10	50
3	所得额在 2000—3000 元部分	15	150
4	所得额在 3000—4000 元部分	20	300
5	所得额在 4000—5000 元部分	25	500

采用超累税率的税额可依照超累税率的定义计算，如计算所得额为 2500 元时的应纳税额。

1000 元适用税率 5%；

税额 = 1000 元 × 5% = 50 元

1000~2000 元部分适用税率 10%；

$$\text{税额} = (2000 - 1000) \times 10\% = 100 \text{ 元}$$

③ 2000—3000 元部分适用税率 15%，2500 元处于本级：

$$\text{税额} = (2500 - 2000) \times 15\% = 75 \text{ 元}$$

$$\text{应纳税额} = 50 \text{ 元} + 100 \text{ 元} + 75 \text{ 元} = 225 \text{ 元}$$

但依照定义计算的方法过于复杂，特别是征税对象数额越大时，适用税率越多，计算越复杂，给实际操作带来困难。因此，在实际操作中，采用速算扣除数法。

应纳税额 = 用全额累进方法计算的税额 - 速算扣除数

公式中全累方法计算时采用的税率即是征税对象全额在超累税率表所处等级的适用税率。

这种计算方法的出发点，是全额累进税率的计算方法简单。按全额累进方法计算的税额，比超额累进方法计算的税额要多一定的数额，这个多征的数是常数，就是速算扣除数。例如用速算扣除数法计算上题。

计算所得额为 2500 元时的应纳税额。

用全额累进法计算的税额为：

$$2500 \times 15\% = 375 \text{ 元}$$

用超额累进法计算的税额为：225 元

速算扣除数为

$$375 \text{ 元} - 225 \text{ 元} = 150 \text{ 元}$$

用速算扣除数法计算的超额累进税额为

$$2500 \text{ 元} \times 15\% - 150 \text{ 元} = 225 \text{ 元}$$

14. 什么是定额税率？

答：定额税率又称固定税率，是按单位征税对象直接规定应纳税额的一种税率形式。如土地使用税，按使用土地面积，直接规定每平方米税额多少。

定额税率可分为以下几种：地区差别定额税率，即对

同一征税对象，不同地区采用不同的定额税率；幅度定额税率，如土地使用税，每平方米年税额视不同情况 1.5—30 元；分级定额税率，如车船税对机动船按净吨位多少，分级规定不同税额。

定额税率计算简便，适用于从量计征的税种，这些税种的征税对象一般是价格比较固定，质量和规格标准较统一的商品。

现代税收制度中，对价格稳定，质量规格标准统一的商品，一般都采用定额税率，一是它计算简单，征管方便；二是对于经营这类商品的企业提高产品质量，改进产品包装有促进作用。因为随着产品质量，包装的提高和改进，售价提高而税额不增，优质优价的产品相应税负轻，而劣质劣价的产品相应税负重。

15. 什么是加成？

答：加成即按规定税率计算出税额后，再加征一定成数的税额，一成即 10%，二成即 20%。

16. 什么是纳税环节？

答：所谓纳税环节，就是对处于运动之中的征税对象，选定的应该交纳税款的环节。现代税收制度中，一般指在商品流通过程中应该交纳税款的环节，商品从生产到消费要经过多道流转环节，一般地说，包括产制、商业批发和零售三个环节，及从产制到消费以前所经历的一系列转手交易的各个环节。税法规定了纳税人要在上述商品流转环节中，一个或几个环节交纳税款。这就是征税环节。一个税种只在一个流转环节征税的，叫“一次征制”；一个税种在商品流转环节选择两个环节征税的，叫“二次征制”；一个税种，在商品流转各环节多次征税，叫“多次征制”或“道道征税”。现代税收

制度中，纳税环节是根据纯收入在各个流转环节的分布状况确定的。

17. 什么是纳税期限？

答：纳税期限是纳税人向国家交纳税款的法定期限。各种税都明确规定了税款的交纳期限。纳税期限也是税收固定性特征的重要体现。

现代税收制度在确定纳税期限时一般有以下考虑：根据各行业生产经营的不同特点和不同征税对象决定纳税期限。如农业税，考虑到农业的收获季节，规定分夏秋两季征收；各种所得税，以年所得额为征税对象，实行按全年所得额计算征收，分期预缴，年终汇算清缴，多退少补的办法；根据纳税人交纳税款数额的多少来决定。交纳税款多的纳税人，纳税期限核定短些；反之，纳税期限核定长些；根据纳税行为发生的情况，以从事生产经营活动的次数为纳税期限。实行按次征收。如屠宰税、集市交易税等都是发生纳税行为后按次交纳；为保证财政收入，防止偷漏税，在纳税行为发生前预先缴纳税款。

确定纳税期限，包括两方面的含义，一是确定结算应纳税款的期限。这个结算期限，由税务机关根据应纳税款的多少，逐户核定，一般分为 1 天、3 天、5 天、10 天、15 天、1 个月等等；二是确定缴纳税款的期限。应纳税款到了结算期限，纳税需要有个代算税款和办理纳税手续的时间。一般规定按 1 个月结算纳税的，税款应在期满 7 天内缴纳，其余的均在结算满 5 天内缴纳。

18. 什么是减税、免税、起征点和免征额？

答：减税、免税是税法中对某些特殊情况给予减少或免除税负的一种规定。减税即对应征税款减征其一部分；免税

是对应征税款全部予以免征。按照具体内容划分，可分为政策性减免税和照顾性减免税；按时间划分为长期减免税和定期减免税。

减免税把税收的严肃性和必要的灵活性结合起来，贯彻政府的税收政策，有利于因地因事制宜地处理税收方面的特殊情况。但是，政府对减税和免税及其审批权限，有严格的控制。

起征点与免征额是与减税、免税有关的两个概念。

起征点是税法规定的征税对象开始征税的数额。征税对象数额未达到起征点的不征税，达到或超过起征点的就其全部数额征税。规定起征点是为了免除收入较少的纳税人的税收负担，缩小征税面，体现税负合理的原则。

免征额是税法规定的征税对象中免于征税的数额。免征额部分不征税，只对超过免征额部分征税。规定免征额是为了照顾纳税人的最低需要。例如，我国现行个人所得税，对工资薪金的征税，免征额为 800 元。

19. 什么是违章处理？违章行为有哪些？

答：违章处理是对纳税人违反税收法规行为的处罚措施。违章处理是税法不可缺少的要素，体现了税收的强制性，即纳税人必须依法纳税，否则受到法律制裁。违章处理规定了什么是违章行为以及不同的处理措施。

现代税收制度规定的违章行为一般有以下情形：

1. 违反税收征收管理法：纳税人未按规定办理税务登记、纳税鉴定、纳税申报、建立保存帐户、提供纳税资料、拒绝接受税务机关监督检查等行为。

2. 欠税：纳税人因故超过税务机关规定的纳税期限，未缴或少缴税款的行为。

3. 漏税：纳税人并非故意未缴或少缴税款的行为。如由于纳税人不熟悉税法规定和财务制度或工作粗心造成漏纳税款。

4. 偷税：纳税人使用欺骗、隐瞒等手段逃避纳税的行为。如利用伪造、涂改、销毁帐册、票证或记帐凭证；少报或隐瞒应税项目、销售收入和经营利润，虚增成本，乱摊费用，缩小利润数额；转移资产、收入和利润帐户等手段逃避应纳税款。指使、授意和怂恿进行以上违法行为的同属于偷税行为。

5. 抗税：纳税人拒绝遵照税收法规履行纳税义务和行为，如：拒不依法缴纳应缴税款；以各种理由抵制税务机关的纳税通知，拒不纳税；拒不按照法定手续办理纳税申报和提供纳税资料；拒不接受税务机关进行纳税检查；采取聚众闹事，威胁围攻税务机关和殴打税务官员；以暴力、威胁等方法阻碍税务人员依法执行公务及唆使、包庇、支持抗税行为的都属抗税行为。

以上的违章行为中，漏税是无意少缴税款的行为，偷税、抗税则是故意违反税法，逃避纳税的行为。偷税、抗税的区别是：前者是采取欺骗、隐瞒的手段，而后者则是采取公开对抗的方式。

按照各类税法的规定，对违章行为一般采取以下处罚措施：

1. 征收滞纳金：滞纳金是税务机关对欠税者所征的一种罚金。如税务机关除令欠税者限期照章补交所欠税款外，并从滞纳之日起按日加收所欠税款一定比例的滞纳金。计算公式为：

$$\text{滞纳金} = \text{所欠税款} \times \text{滞纳金比率} \times \text{滞纳天数}$$

2. 处以税务罚款：这是一种经济制裁，有两种形式，一