

www.docsriver.com 商家巨力电子书

ZUIXIN SHUIFA JIEXI YU SHIWU

# 最新税法解析与实务

杨永义 © 编著



中国财经出版传媒集团

经济科学出版社

内容由平乱网 (www.docsriver.com) 入驻商家巨力法律书制作发布

**最新税法解析与实务**  
ZUIXIN SHUIFA JIEXI YU SHIWU

# 最新税法解析与实务

杨永义 编著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社  
Economic Science Press

## 图书在版编目 (CIP) 数据

最新税法解析与实务/杨永义编著. —北京:  
经济科学出版社, 2019. 6

ISBN 978 - 7 - 5218 - 0454 - 6

I. ①最… II. ①杨… III. ①税法 - 研究 -  
中国 IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 068483 号

声明: 本出版物所含信息仅作参考之用, 读者应该认识到, 作者与出版者不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。

责任编辑: 周国强

责任校对: 王苗苗

责任印制: 邱天

## 最新税法解析与实务

杨永义 编著

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

总编辑部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

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

电子邮件: [esp@esp.com.cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: <http://jjkxcbs.tmall.com>

固安华明印业有限公司印装

787 × 1092 16 开 53 印张 1250000 字

2019 年 6 月第 1 版 2019 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5218 - 0454 - 6 定价: 198.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 打击盗版 举报热线: 010 - 88191661)

QQ: 2242791300 营销中心电话: 010 - 88191537

电子邮箱: [dbts@esp.com.cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

## 前 言

本书系统、完整地介绍了税收基础理论、税收实体法和税收程序法方面的知识，分为基础理论、流转税、所得税、财产税、行为税、征管制度六部分，是一部全面解析税法又兼顾基础理论与实务操作的税收工具书。与同类书相比，本书具有以下特点：

1. 知识体系完整。全书重点解析税务机关征管的16个税种基本法律制度，同时也系统介绍了税收基础理论、税收征管、涉税账务处理方面的知识。

2. 结构清晰严谨。每个税种均从概述、课税要素、征收管理、会计处理与实务四个基本方面予以解析、阐释，重要税种还有专题知识讲解。

3. 注重实务操作。各章均有一节专门阐述本章税种的涉税业务账务处理与实务操作内容，并配有五个典型案例进行分析。

4. 资料丰富权威。解析各税种课税要素时引用了财政部、国家税务总局下发的几乎所有现行有效的税收规章和其他税收规范性文件，且注明文件标题、发文字号。

本书共分六编十九章。第一编，在吸收税收理论研究新成果的基础上，有选择地介绍税收基础理论知识；第二编，全面解读流转税2个税种的基本法律制度；第三编，全面解读所得税2个税种的基本法律制度；第四编，全面解读财产税5个税种的基本法律制度；第五编，全面解读行为税7个税种的基本法律制度；第六编，系统讲解税收征收管理制度。此外，归纳、整理的特定事项税收优惠政策以附录形式附后。

本书采用最新资料，内容丰富、翔实、严谨，具有很强的时效性、实用性和操作性，是税务机关公务人员、企业财会人员、涉税中介机构从业人员学习、掌握现行各税种法律制度及征管规定的理想用书。读者阅读本书时请注意下列提示：

1. 本书引用财税主管部门发布的税收规范性文件时，为叙述方便，对个别文字作了适当处理，读者在实际工作中请以官方文本为准。

2. 本书涉税业务的会计处理均以财政部制定、自2007年1月1日起首先在上市公司施行的《企业会计准则——基本准则》及其后制定的具体准则、应用指南、解释为依据。

3. 作者认为某些税收政策、征管规定值得商榷的，阐明观点时均以“本书认为”形式出现，旨在抛砖引玉、拓展思路，供读者理解相关内容时参考。

4. 特定事项税收优惠政策单独整理以附录形式附后，旨在保证其完整性，并未包

括在相关章节税法解析“税收优惠”部分。

5. 本书引用的税收规章及其他税收规范性文件发布日期截止到2019年3月28日，其后政策调整、变化可能导致书中相关内容失效，请读者注意甄别。

本书在撰写过程中，参阅了大量专家、学者的专著（书名及作者附后），在此向各位专家、学者深表谢意。

书中错漏、疏忽之处在所难免，恳请读者批评指正。

作者电子邮箱：bc\_yang@sina.cn；QQ：2113295242（税眼迷离）。

作者

2019年3月28日

# 目 录

第一编	基础理论 / 1
第一章	税收基础知识 / 2
	第一节 税收概述 / 2
	第二节 税法概论 / 9
	第三节 税法要素 / 20
	第四节 税收法律关系 / 29
	第五节 税制演变 / 39
	第六节 税收管理体制 / 49
第二编	流转税 / 55
第二章	增值税 / 59
	第一节 概述 / 59
	第二节 课税要素 / 62
	第三节 征收管理 / 100
	第四节 专用发票的使用和管理 / 106
	第五节 会计处理与实务 / 121
第三章	营业税改征增值税 / 135
	第一节 概述 / 135
	第二节 课税要素 / 137
	第三节 征收管理 / 166
	第四节 特定项目增值税政策 / 169
	第五节 会计处理与实务 / 185

第四章	消费税 / 193
	第一节 概述 / 193
	第二节 课税要素 / 196
	第三节 征收管理 / 220
	第四节 特定消费品计税规定 / 223
	第五节 会计处理与实务 / 230
第三编	所得税 / 241
第五章	企业所得税 / 245
	第一节 概述 / 245
	第二节 课税要素 / 248
	第三节 资产的税务处理 / 306
	第四节 特别纳税调整 / 320
	第五节 征收管理 / 326
	第六节 会计处理与实务 / 345
第六章	个人所得税 / 359
	第一节 概述 / 359
	第二节 课税要素 / 362
	第三节 征收管理 / 426
	第四节 专项附加扣除 / 437
	第五节 经营所得 / 442
	第六节 会计处理与实务 / 453
第四编	财产税 / 463
第七章	城镇土地使用税 / 466
	第一节 概述 / 466
	第二节 课税要素 / 468
	第三节 征收管理 / 480
	第四节 会计处理与实务 / 482
第八章	房产税 / 485
	第一节 概述 / 485

	第二节	课税要素 / 487
	第三节	征收管理 / 497
	第四节	会计处理与实务 / 499
第九章		土地增值税 / 502
	第一节	概述 / 502
	第二节	课税要素 / 504
	第三节	征收管理 / 521
	第四节	会计处理与实务 / 527
第十章		车船税 / 533
	第一节	概述 / 533
	第二节	课税要素 / 535
	第三节	征收管理 / 541
	第四节	会计处理与实务 / 545
第十一章		资源税 / 548
	第一节	概述 / 548
	第二节	课税要素 / 551
	第三节	征收管理 / 560
	第四节	从价计征改革 / 562
	第五节	会计处理与实务 / 571
第五编		行为税 / 577
第十二章		印花税 / 581
	第一节	概述 / 581
	第二节	课税要素 / 583
	第三节	征收管理 / 598
	第四节	会计处理与实务 / 602

第十三章	契税 / 607
	第一节 概述 / 607
	第二节 课税要素 / 609
	第三节 征收管理 / 625
	第四节 会计处理与实务 / 629
第十四章	耕地占用税 / 633
	第一节 概述 / 633
	第二节 课税要素 / 635
	第三节 征收管理 / 642
	第四节 会计处理与实务 / 645
第十五章	车辆购置税 / 648
	第一节 概述 / 648
	第二节 课税要素 / 650
	第三节 征收管理 / 656
	第四节 会计处理与实务 / 660
第十六章	环境保护税 / 663
	第一节 概述 / 663
	第二节 课税要素 / 665
	第三节 征收管理 / 675
	第四节 会计处理与实务 / 677
第十七章	城市维护建设税及教育费附加 / 680
	第一节 概述 / 680
	第二节 课税要素 / 682
	第三节 征收管理 / 686
	第四节 教育费附加 / 687
	第五节 会计处理与实务 / 690

第十八章	烟叶税 / 693
	第一节 概述 / 693
	第二节 课税要素 / 694
	第三节 征收管理 / 695
	第四节 会计处理与实务 / 696

第六编 征管制度 / 699

第十九章	税收征收管理 / 700
	第一节 税务登记 / 700
	第二节 账簿、凭证管理 / 712
	第三节 纳税申报 / 725
	第四节 税款征收 / 732
	第五节 税务检查 / 749
	第六节 税收法律责任 / 757

附录 特定事项税收政策 / 778

参考文献 / 836

## 第一编 | 基础理论

基础，本为建筑学用语，引申含义为事物发展的根本或起点。税收基础理论是关于税收的基本概念、基本规律的知识，是进一步学习税收实体法和程序法知识的基础。

本章内容属于税收基础理论知识，主要包括税收（税法）概述、税法要素、税收法律关系、税制演变和税收管理体制等几方面内容。了解、掌握本章知识，对学习、理解后面的税收实体法和程序法法律制度大有裨益。

税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力，依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段。税收具有强制性、固定性和无偿性特征。税法则是国家权力机关依法制定调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范的总称。税法是国家向纳税人征税的法律依据，也是纳税人纳税的准绳。税法与税收密不可分，税法是税收的法律表现形式，税收则是税法所确定的具体内容。

税法要素，又称课税要素，是指实体税法中基本的必不可少的内容。税法要素包括课税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收特别措施和税收法律责任八部分内容。

税收法律关系简称税收关系，是由税法规范确认和调整的，在税收分配过程中国家与纳税人之间形成的具有权利义务内容的社会关系。税收关系体现为国家、征收机关、税务管理相对人三者之间的权利义务关系。

税收管理体制是在中央和地方各级政府之间划分税收管理权限的制度。它是税收制度的重要组成部分，是正确处理各级政府在税收管理中相互关系的准则。

# 第一章 税收基础知识

## 第一节 税收概述

### 一、税收的概念

税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力，依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段。<sup>①</sup>

这一定义说明，征税主体是国家，除了国家，任何组织或机构均无权征税；征税目的是提供公共产品、满足社会公共需要；征税依据是国家的政治权力，而不是财产权利；征税必须依法进行，具有强制性、无偿性、固定性等特征；税收收入是财政收入的一种形式，征税是国家取得财政收入的一种活动或手段。

对于税收的概念，可以结合税收的特征进一步理解。税收的特征是指税收作为一种特殊分配形式所固有的本质特点，是税收区别于其他财政收入形式的基本标志。比较税收与其他财政收入形式的差异，可以将税收的特征概括为以下六个方面：

1. 国家主体性。在征收主体方面，国家是税收的征收主体，征税权只属于国家并由中央政府和地方政府具体行使。国家或政府在税收活动中居于绝对领导地位。税收的国家主体特性非常重要，它使税收具有了自己的性质、目的、手段、征收依据等，从而形成了税收的其他特性。

2. 公共目的性。在征税目的方面，税收作为提供公共产品最主要的资金来源，着重以满足公共需求、实现政府的公共职能为目的。为此，税收必须依据纳税主体的负担能力依法普遍课征，并不具有惩罚性，从而使税收同因处罚违法行为所获得的罚没收入相区别。

3. 政权依托性。在权力依据方面，税收依据的是政治权力而不是财产权利（或称所有者权利），且这种政治权力凌驾于私人财产权之上。征税权是国家主权的一部分，税收作为把私人部门的部分收入转为国有的一种手段，只能以政权为依托才能有效行使。税收的政权依托性使其与各类非强制性收入具有明显的不同。

<sup>①</sup> 参见张守文：《税法原理（第二版）》，北京大学出版社2001年版，第7页。

4. 单方强制性。在主体意志方面，税收并不取决于纳税主体的主观意愿或征纳双方的意思表示，而只取决于征税主体的认识和意愿，因而具有单方强制性。这一特征与前述的国家主体性、政权依托性密切相关，是与国家凭借生产资料所有权获取收益等非强制性财政收入形式的重要区别之一。

5. 征收无偿性。在征收代价方面，税收是无偿征收的。即国家征税既不需要事先支付对价，也不需要事后直接偿还或给予各个具体纳税人以相应的资金回报。同时，纳税人缴纳税款的多少与其可能消费的公共产品数量也无直接关系。税收的这一特征使其与因国家机关提供特殊服务而取得的规费收入遵循等价、有偿的交换原则不同。

6. 标准确定性。在征收标准方面，税收的征收标准是相对明确、稳定的，并体现在税法有关课税要素的规定之中，从而使税收具有标准确定性特征。这一特征同税种与实体税法的一一对应关系、税收法定原则的普遍采用、防止征税权滥用和保护纳税人合法权益等密切相关。

当前，我国学者一般将税收的特征概括为“三性”，即强制性、固定性和无偿性。这种“三性”的概括是对税收特征的高度概括，虽然通俗简练，但未免绝对、抽象，既不利于对税收概念的理解，也不利于区别税收与其他财政收入形式的不同。有鉴于此，本书采纳了北京大学法学院张守文教授的观点，将税收的特征归纳为以上“六性”。

## 二、税收的职能

税收的职能是指税收本身所固有的职责与功能，其具体表现则为税收的作用。一般来说，税收具有以下三个职能：

### （一）财政职能

财政职能，是指国家凭借政治权力，通过税收把经济单位及个人占有的一部分社会产品或价值集中起来，形成由国家集中支配的财政收入，以满足社会公共需要的功能。筹集国家财政收入是税收首要、基本的职能。

管理公共事务、提供公共产品，是国家的主要职能。为了维持国家或政府存续和有效运转，实现上述职能，需要有足够的资财作保障，这就要求国家有相应的收入来源。国家的财政收入来源主要有税收、发行国债、政府收费、增发货币、国企利润等，但主要来源是税收。税收与其他几种财政收入形式相比，具有无偿、及时、充裕、稳定、可靠等特点，且对经济活动负面影响小，因此成为国家取得财政收入的重要手段。目前，世界各国税收占财政收入的比例一般都在90%以上。

### （二）调节职能

调节职能，是指税收所具有的通过税收政策和税收制度，影响个人、企业的物质利益，进而影响经济活动、经济运行以及维护社会公平的功能。经济决定税收，税收对经济具有反作用。税收对经济的反作用，反映了税收所具有的调节功能。

税收的调节职能一般分为经济调节职能和社会公平调节职能两种。税款征收过程中，必然会改变国民收入原有分配格局，从而对纳税人以及全社会的经济活动产生一定影响。如影响投资与储蓄，影响资产结构、产业结构的调整，影响各类资源的配置等。

这种影响既可能是积极的，也可能是消极的。国家正是利用税收这种客观存在的影响，通过增税或减税对总需求和总供给、资源配置进行调节，促进经济在速度、比例和效益上的均衡，使国民经济得以持续、稳定和协调发展。此外，国家还可以通过开征以所得、财产为课税对象的直接税性质的税种，最大限度均衡社会成员之间收入或财富差距，促进社会公平，减少社会矛盾。可以说，税收是政府宏观调控的重要政策工具。

### （三）监督职能

税收的监督职能是指国家在征税过程中，通过税收的征收管理，反映经济动态，为国民经济管理提供信息的功能。税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域，因此能够对国民经济的总体运行和纳税人的行为进行监督、控制，为经济管理部门提供决策信息或政策反馈。

税收监督分为微观和宏观两个层次。微观层次，通过对日常税收活动进行有计划的组织、管理、检查等，指导纳税人正确履行纳税义务，遵守国家财经纪律。宏观层次，通过税收收入总量分析可以了解国民经济发展的总体状况及其发展趋势；通过税收收入结构、速度的分析，可以了解产业结构的变化，了解经济发展的均衡状况。所以通过税收，可以反映各行业、各地区经济活动状况以及整个国民经济的运行情况，为国家宏观决策提供信息。另外，国家重大经济政策的实施效应也能够从税收方面反映出来，从而为政策的修订和完善提供依据。

税收组织收入职能、调节社会经济职能和监督经济生活职能的相互关系是：税收的调节和监督寓于组织收入中，没有组织收入，就没有对经济的调节和监督；而调节和监督又能更好地保证组织收入，没有调节和监督，就难以保护并扩大税源，更谈不上组织收入；就调节和监督而言，调节要以监督所反映的情况和提供的信息为重要依据，同时，监督又能更好地保证调节的顺利实施。可见，税收的三个职能是不可分割的统一体，相互联系、相互制约地统一于税收征管过程中。

## 三、税收的产生

税收并不是从来就有的，它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。作为经济范畴的税收的产生，取决于剩余产品、私有制度、公共需要和公共权力四个客观条件。

### （一）剩余产品的出现是税收产生的物质条件

税收作为社会再生产的一种分配形式，分配的物质来源只能是社会产品中扣除补偿物化劳动和活劳动耗费以后的剩余部分，即剩余产品。在生产力水平极端低下、社会产品仅能满足人类生存而别无剩余的情况下，就不可能有税收产生。因此，随着生产力的发展，原始社会末期剩余产品的出现为税收产生奠定了物质基础，成为税收产生和存在的一个前提。

### （二）私有制度的存在是税收产生的经济条件

原始社会末期，社会分工和交换的发展逐渐破坏了生产和占有的共同性，私人占有逐渐占据优势。由于土地等财产归私人占有，或经营权及产品归私人支配，公共团体（最初并不表现为国家）管理公共事务时所需要的资财已经无法通过财产权利取得，只

能向土地和财产占有者或经营者征收一部分财产来解决。也就是说，只有社会上存在私有财产制度这样的经济条件，税收才会产生。

### （三）公共需要的产生是税收产生的社会条件

原始社会末期，随着氏族组织的发展，逐渐出现了生产活动以外的公共利益和公共事务。这种社会公共需要通过消费公共产品得以实现，而公共产品的消费具有非排他性和非竞争性，显然私人没有动力提供公共产品，只能由作为社会管理者的公共团体来提供。公共团体各个部门及其常设人员不直接从事生产活动，不创造社会财富。这样，在社会产品归私人所有情况下，公共团体提供公共产品所需资财，只能从社会成员的劳动成果中获取。可见，社会公共需要的产生是税收产生的社会条件。

### （四）国家公共权力的建立是税收产生的政治条件

国家出现以后，国家化的社会公共权力需要建立警察、军队、监狱、法庭等专政机构和管理公共事务的行政管理机构。这些国家机构和常设公职人员管理社会公共事务，需要耗用物质资财，因其并不直接创造社会财富，所以只能凭借手中的公共权力向社会索取，而任何私人或组织显然不具备这种权力。可见，公共权力的产生为国家提供了强制性的征税权。国家政治权力是国家征收捐税的政治条件，政治权力、公共权力的形成使税收的产生成为可能。

税收的产生取决于以上四个条件，而且只有这四个条件同时存在、共同作用，才产生了税收。也就是说，当社会经济发展到一定程度，出现剩余产品和私有制并且有了公共需求后，随着国家的出现，国家凭借政治权力将一部分属于私人所有的社会产品转变为公共所有时，税收这种分配形式就产生了。

关于税收在我国产生的具体时间，一般说法是公元前 21 世纪的第一个奴隶制国家——夏代。这一说法主要依据是孟轲所言之“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也”。夏代的贡，商代的助，周代的彻，都是我国税收历史上较为简单、原始的课征形式，是税收的雏形，标志着税收的开端。到春秋时期，随着我国封建社会取代奴隶社会这一历史变革，赋税制度也发生了巨大变化。鲁国从公元前 594 年开始，“无论公田私田”，一律按亩征税，即“履亩十取一也”，史称“初税亩”。这标志着我国税收从雏形阶段发展到了成熟阶段，从此，税收才作为一个完整、独立的财政范畴出现。

## 四、税收的发展

税收是一个历史范畴，随着社会生产力的发展和国家政治经济条件的变化，任何国家的税收制度都有一个从简单到复杂、从低级到高级的演变过程。在这一演变过程中，不仅税收名称、形态、征收形式、确立方式发生了变化，而且税收制度及其在社会经济生活中所发挥的作用也发生了变化。其中税收确立方式和税收制度的变化，最能充分反映税收的发展历程。

### （一）税收确立方式的发展变化

税收确立方式的发展变化，体现在行使征税权力的程序演变方面。以此为标准，税

收的发展大体可以分为以下四个时期：

1. 自由纳贡时期。在奴隶社会初期，由于此时的国家由原始部落联盟演变而来，中央集权制度还没有形成，所以国家的财政收入主要来自诸侯、藩属自由贡献的物品和劳力。这种以纳贡者自由纳贡的方式所取得的税收，是一种没有统一标准的自愿捐赠，属于税收萌芽阶段，还不是严格意义上的税收。

2. 请求援助时期。随着奴隶制国家的发展、君权的扩大，财政开支和王室费用也随之增加，单靠自由纳贡已难以维持。这一时期，每当国家发生特别事件时，为满足特定情况下财政需要，国王或君主便向社会成员提出请求，社会成员承诺之后，将任务分摊下去，再把筹集上来的资财交付国王或君主。此时税收不再是完全自发地从下到上，而是由上对下提出请求，援助什么、援助多少不再随意，且按照一定的标准进行。

3. 专制课征时期。进入封建社会，封建国家实行中央集权制度和常备军制度。君权扩张和政费膨胀，使国君不得不实行专制课征。一方面废除以前的税收承诺制度，使纳税成为社会成员必须作出的牺牲；另一方面为了笼络贵族和僧侣阶层，赋予其享有免税特权，以减少来自统治阶级内部的征税阻力。专制课征阶段的税收是单纯的由上向下的索取关系，完全取决于至高无上的专制权。进入专制课征阶段，是税收从不成熟开始走向成熟的标志。

4. 立宪课税时期。封建社会末期，社会成员要求建立相应制度对封建君主随意征税的行为进行适当约束的愿望越来越强烈。资产阶级夺取政权以后，不论是君主立宪制，还是议会共和制国家，均在其制定的宪法中规定，开征任何税，必须有法律依据并经过法定程序由选举产生的议会制定，君主、国家元首或行政首脑不得擅自决定征税。在这一时期，人人都有纳税义务，任何一个阶级或阶层均不享有豁免税收的特权，征税的确定性原则和普遍原则得到广泛实行。

## （二）税收制度的发展变化

税收制度的发展变化，体现在不同社会制度的主体税种演变方面。历史上税收制度的发展变化，大体可以划分为以下四个阶段：

1. 以简单直接税为主的税收制度。在古代奴隶社会和封建社会，由于自然经济占统治地位，商品经济不发达，统治者只能采取直接对人或对物征收的简单直接税。如按人口课征的人头税、按土地面积或土地生产物课征的土地税等。这种古老的直接税简单而粗糙，不考虑纳税人实际支付税额的能力，也没有任何扣除，很不公平。同时，这种简单的直接税对封建社会末期新兴资产阶级的利益损害极大，阻碍了资本主义工商业发展。

2. 以间接税为主的税收制度。进入资本主义社会以后，商品经济日益发达，社会生产力有了很大发展，客观上为资本主义国家实行间接税创造了条件。这些资本主义国家通过对流通过程中的商品普遍课税，形成了以关税、消费税等间接税为主的税收制度，传统的直接税体系被取代。间接税税收负担较为隐蔽，不易被纳税人察觉，减少了征纳矛盾。同时，作为纳税人的资本家可以将税负全部或部分地转嫁给购买商品的消费者，这对资本主义初期商品经济发展非常有利。

3. 以所得税为主的税收制度。随着资本主义生产力发展和生产方式进一步变革，

以间接税为主的税收制度的弊端日益凸显,既不利于资本主义经济进一步发展,又激化了阶级矛盾。在这一背景下,现代所得税应运而生。与原始的直接税相比,所得税税源广阔、有弹性,能够保证国家取得财政收入,且对经济没有直接妨碍和影响。18世纪末,英国首创所得税,19世纪后半期开始,许多国家相继效仿。至此,世界主要资本主义国家逐步建立了以所得税为主体税种的现代税收法律制度。

4. 以所得税和间接税并重的税收制度。这种税收制度在发展中国家较为普遍。不过,当前间接税在发达国家所占比重也有所增加。这主要有两种情况,一是以法国为代表,在传统的间接税范畴内探求消除其固有弊端的途径,改良出全新的增值税,自20世纪50年代以来,增值税一直是其主要税种;二是以美国为代表,自1986年美国里根政府税制改革以后,一些发达国家鉴于过高的累进所得税率,不仅影响投资积极性,还影响脑力劳动者的劳动积极性,因而一方面改革所得税制,使其更趋合理,另一方面又有选择地增加了间接税的征收,如社会保险税。由此,当前一些发达国家出现了间接税有所发展的趋势。

## 五、税种分类

所谓税种分类,就是按照一定的标准把性质相同或相近的税种归并为一类。

税种分类的前提是实行复合税制。根据一个国家征收的税种多少及其构成,税收制度可以分为单一税制和复合税制。一个国家在一定时期只征收一个或少数几个税种的税收制度称为单一税制。在单一税制下不存在税收分类问题。由于单一税制既难以保证政府稳定取得财政收入,又不利于发挥税收对经济的调节作用;因此,它只是一种理论上的主张,在世界各国从来没有真正付诸实施过。复合税制就是一个国家在一定时期同时征收多个税种的税收制度。复合税制可以从多个方面选择课税对象、设置税种、确定征收办法,使具有不同特点、作用的各个税种相互配合运用,既确保政府及时、稳定地取得财政收入,又可以充分发挥税收对社会经济的调节作用。

近代世界各国普遍实行复合税制,每个国家的税收种类都比较多。虽然每一种税都有各自的特性,相互区别,但各税种之间也存在一定的联系,可以从不同角度、按不同标准将税种划分为若干类。

### (一) 流转税、收益税、财产税和行为税

按课税对象性质划分,税收可分为流转税、收益税、财产税和行为税四类,这是我国大多数学者和税收实践主要采用的分类。但也有学者将以上四类归并为商品税、所得税和财产税三类<sup>①</sup>,即将资源税、财产税和行为税均归为一类,统称为财产税。因资源实际上是一种财产,而很多行为税都与财产的取得、使用有关,所以将资源税和行为税划入财产税范畴也有一定道理。以课税对象的性质为标准对税制进行分类是世界各国普遍采用的分类方式,也是世界各国税制分类中最基本、最重要的形式。<sup>②</sup>

<sup>①</sup> 参见张守文:《税法原理(第二版)》,北京大学出版社2001年版,第14页。

<sup>②</sup> 参见王韬:《税收理论与实务》,科学出版社2007年版,第21页。

1. 流转税，又称商品税，是指以商品和劳务流转额作为课税对象征收的一类税。流转额具体包括销售商品、不动产的销售额，提供劳务的营业额，转让无形资产的转让额等。该类税的特点是税额多少与成本、费用无关，税源稳定，征收及时、方便，税负容易转嫁。流转税种类虽然不多，但在我国目前的税制体系中居于主体税种地位，不仅来源于该类税的收入占税收总收入的50%左右，而且调节生产和消费的作用也非常明显。目前我国征收的流转税有增值税、消费税、关税等。

2. 收益税，又称所得税，是指以纳税人取得的收益额或所得额（包括经营所得、财产所得、劳动所得、投资所得和其他所得）作为课税对象征收的一类税。收益税的特点是只对收益部分征收，没有收益不征收；税额多少取决于纳税人收益多少，与纳税人的生产、经营成本有直接关系；税负一般不容易转嫁。该类税通过直接调节各经济实体及个人的收入分配，可以缩小贫富差距，实现社会公平。目前我国征收的收益税包括企业所得税、个人所得税。

3. 财产税，是指以自然人和法人拥有或支配的应税财产或开发利用的自然资源的数量或价值作为课税对象征收的一类税。财产税的特点是税额只同占有或使用的财产数量或价值有关，即纳税人占有或使用的财产多则多征，少则少征。该类税对限制财产占有和提高财产使用效率有积极作用。目前，我国征收的财产税有房产税、车船税、资源税、城镇土地使用税和土地增值税等。

4. 行为税，是指国家为调控某些特定经济行为或为了达到一定社会目的而设置的一类税。征收该类税是为了规范或引导纳税人的行为，以贯彻和实现国家某些经济政策，而不是以取得财政收入为主要目的。行为税的特点是一般具有特定目的、税源不稳定、征管难度较大。行为税依调节意愿强烈程度又细分为一般行为税和特定目的税两种。目前我国征收的一般行为税有印花税、契税、车辆购置税、烟叶税等；特定目的税有城市维护建设税、耕地占用税、环境保护税等。

## （二）直接税和间接税

按税负能否转嫁划分，税收可分为直接税和间接税两类。

1. 直接税，是指税负不能转嫁给他人，由纳税人直接负担的一类税。一般将对所得和财产课税的税种列为直接税。直接税的特点是纳税人和负税人为同一主体。

2. 间接税，是指税负可以转嫁给他人，纳税人只是间接负担的一类税。一般将商品税视为间接税。间接税的特点是纳税人与负税人发生分离，纳税人通常利用调整价格将税收负担转嫁给商品购买者。

## （三）价内税和价外税

按税额与价格关系划分，税收可分为价内税和价外税两类。

1. 价内税，是指以含税价格作为计税依据的一类税，如消费税、资源税。其特点是税款包含在商品价格之中，税收负担较为隐蔽，容易被接受。

2. 价外税，是指以不含税价格作为计税依据的一类税，如增值税、车辆购置税、关税。其特点是税款独立于商品价格之外，税收负担较为明显，且可以直接转嫁。

## （四）从价税和从量税

按课税对象计量标准划分，税收可分为从价税和从量税两类。

1. 从价税，是指以课税对象的价格或价值为标准计算征收的一类税。这类税的应纳税额随商品的价格变化而变化，在物价波动较大的情况下，税收收入随物价涨落而增减，基本不会或很少受通货膨胀影响，因而当前各国大部分税种都采用这种计税方法。

2. 从量税，是指以课税对象的计量单位如件数、重量、长度、容积、面积为标准计算征收的一类税。这类税的应纳税额随课税对象的数量变化而变化，不受价格变动影响，收入较稳定，但税收负担不尽合理，因此实际工作中一般实行差别税额，分类定率，以平衡税负。车船税、耕地占用税、城镇土地使用税等属于从量税。

从量税与从价税相比，其缺点是税额不能随着商品价格的提高而相应增加，不能随着国民收入的增长而增长，收入弹性差。为了弥补税制设计缺陷，可以对部分特定商品采用复合计税方法征收，即从价和从量相结合。目前，采用这种复合计税方法的主要有消费税（卷烟、白酒2个税目）和关税（感光材料、冻鸡产品等51个税目）。

#### （五）中央税、地方税和共享税

按税收管理权限和收入归属划分，税收可分为中央税、地方税和共享税三类。

1. 中央税，是指由国家最高权力机关或经其授权的机关进行税收立法，且税收管理权和收入支配权归属中央政府的一类税。如消费税、车辆购置税等。

2. 地方税，是指由地方权力机关通过立法决定征收，且税收管理权和收入支配权归地方政府的一类税。如环境保护税、烟叶税等。

3. 共享税，是指某些税种的税收收入由中央和地方政府按一定分成比例共同享有，这些税种统称为中央和地方共享税种，简称共享税。如增值税、企业所得税和个人所得税等。

这种分类方法适用实行分税制财政体制的国家，如美国、日本、法国、德国等。

#### （六）独立税和附加税

按课税标准是否具有依附性划分，税收可分为独立税和附加税两类。

1. 独立税，也称正税或主税，是指不需依附于其他税种而仅依自己的课税标准独立课征的一类税。当今各国征收的税种多数为独立税。

2. 附加税，也称副税，是指依其他税种的课税额或课税标准作为自己的课税标准的一类税。如城市维护建设税。

## 第二节 税法概论

### 一、税法的概念

税法，是国家权力机关依法制定调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范的总称。税法是国家向纳税人征税的法律依据，也是纳税人纳税的准绳。对税法的概念可以从以下三个方面理解：

### （一）税法制定主体

一般来说，税法的制定主体应该是国家最高立法机关，但实行分税制财政管理体制的国家，地方立法机关拥有地方税种的立法权。我国虽然实行分税制财政管理体制，但税法的立法权集中在国家最高权力机关，即全国人民代表大会及其常务委员会，地方政府只拥有少数地方税种的实施细则制定权、税率在规定幅度内的调整权。此外，在我国经全国人民代表大会授权，中央政府即国务院可以制定税收行政法规，因此，国务院也是制定税法的主体。

### （二）税法的范围

对税法的理解通常有广义和狭义之分。狭义的税法是指由国家最高权力机关正式立法制定的税收法律。广义的税法是指一切调整涉及税收关系的法律规范的总称，这其中除了单行的税收法律，还包括其他法律中的涉税内容和税务机关在征收管理中适用的其他法律。就立法层次而言，我国的税法除了全国人民代表大会及其常务委员会制定的税法外，还包括国务院制定的税收行政法规、地方立法机关制定的地方性税收法规、国务院税务主管部门和地方政府制定的税收规章。

### （三）税法调整对象

税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。从经济学角度讲，税收分配关系是国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益关系，包括国家与纳税人之间以及各级政府之间的税收利益分配两个方面。这种经济利益关系是通过设定国家与纳税人的税收权利义务来实现的。如果说实现税收分配是目标，那么从法律上设定税收权利义务则是实现目标的手段。税法并不直接调整税收分配关系，而是税收权利义务关系。

## 二、税法原则

在讨论税法原则之前，需要了解一下税法与税收的关系。

税法与税收既有联系又有区别。二者的联系表现在：税法是税收的存在形式，是税收的法律依据和法律保障，税收活动必须严格按照税法的有关规定进行；在现代法治国家，税收与税法是对应的，即有税收必有税法，有税法亦必有税收。二者的区别表现在：税收是经济学概念，而税法是法学概念；税收是一种经济分配关系，属经济基础范畴；而税法是税收法律制度，是税收分配关系的法律体现，属上层建筑范畴。经济上所称的税收和法律上所称的税法的相互关系为，“它是把由社会生活本身所决定的纳税人之间以及纳税人与国家之间应当具有的经济社会关系确认或上升为法律上的权利和义务关系”<sup>①</sup>。

之所以先介绍税法与税收的关系，是因为当前我国不少税收理论书籍未对税收原则和税法原则加以区分。本书认为，这种做法无论在税收理论上，还是在税收实践中都不妥当。

既然税法和税收有区别，那么税法原则和税收原则也应该有区别。所谓税收原则，

<sup>①</sup> 参见熊英：《地方税收法律问题研究》，中国税务出版社2001年版，第69页。

就是设计税收制度、制定税收政策的基本指导思想，也是评价税制优劣的基本标准，有时也称税制建立原则。<sup>①</sup>所谓税法原则，就是指指导一国有关税收法律文件的立法、执法、司法、守法诸环节的基础性法律理念。<sup>②</sup>从二者的定义可以看出，税收原则是从经济学角度研究政府运用税收手段筹集财政收入和调节经济应遵守的规则；而税法原则是从法律角度研究税收在立法过程及贯彻执行中需要遵循的法律理念。可见，税法原则和税收原则不仅有显著区别，而且有本质区别。

税法原则是税法精神的集中体现，是指导税法创制和实施的根本准则。任何国家的税法体系和单行税法都要建立在一定的税法原则基础之上。税法原则可以分为税法基本原则和适用原则两个层次。

### （一）税法基本原则

当前，国内外的税法学者提出了许多税法原则，但哪些是税法的基本原则没有形成一致意见。借鉴已有的研究成果，本书认为可将我国税法的基本原则概括为法定原则、公平原则、效率原则三个。其中法定原则是税法基本原则中的核心。

#### 1. 法定原则。

法定原则，是指一切税收以及与其有关的活动必须有法律的明确规定。这种法定性是双向的，一方面要求纳税人必须依法纳税；另一方面要求征收机关课税只能在法律授权下进行。具体来说，税收法定原则一般包含以下几方面含义：

（1）课税要素由税法直接规定。该原则要求纳税主体、课税对象、税率等课税要素以及与此相关的征纳程序、征纳争议解决办法等必须且只能由国家最高立法机关在法律中加以规定，行政机关未经授权，无权在行政法规中对课税要素加以规定。

（2）课税要素的法律规定明确。课税要素、征纳程序等不仅要由法律专门规定，而且还必须尽量明确，避免出现漏洞、歧义和矛盾。此外，自由裁量权不应普遍存在而应受到一定限制，对税法的解释也要依法定权限、程序进行。

（3）课税要素的调整必须合法。该原则要求征收机关必须严格依据税收法律规定征税，不得擅自变动课税要素和法定征收程序。没有法律依据，征收机关与纳税人均无权作出开征、停征、缓征、减税、免税、退税、补税等涉税决定。

#### 2. 公平原则。

公平原则，是指在税收法律关系中，纳税人的法律地位平等，不得因种族、性别、文化程度、宗教信仰、经济性质等不同而实行差别对待的税收政策，不承认有特殊法律地位的纳税人。公平原则的核心内容是合理负担、公平税负。即每个纳税人的税负与其负担能力相适应，并使纳税人之间的负担水平保持平衡。公平原则有两方面要求：一是非歧视性原则，即对具有相同条件的纳税人，应实行无差别的税收待遇，不能厚此薄彼。二是区别对待原则，即应以同等的课税标准对待经济条件相同的人，实现横向公平；以不同的课税标准对待经济条件不同的人，实现纵向公平。

需要注意的是，税法公平原则与税收公平原则其思想内涵虽然相通，但二者还是有

① 参见王翔：《税收理论与实务》，科学出版社2007年版，第17页。

② 参见刘剑文：《税法学（第2版）》，人民出版社2003年版，第116页。

明显的不同。经济上的税收公平主要是从税收负担带来的经济后果上考虑，而法律上的税收公平不仅考虑税收负担的合理分配，而且要从税收立法、执法、司法各个方面考虑。比如，纳税人得到的纳税服务、礼貌对待是平等的；纳税人得到的程序权利是平等的；纳税人的法律救济权利是平等的；纳税人承担的法律责任的平等。<sup>①</sup>

### 3. 效率原则。

效率原则，是指制定和执行税法必须有利于资源有效配置和经济机制有效运行。效率原则的主旨在于如何通过设计税种、优化税制，最大限度地促进社会经济良性发展，尽可能地减少征纳成本。这里的效率包括经济效率和行政效率两方面。

(1) 经济效率是指国家征税要有助于保障经济良性、有序运行，实现资源有效配置。也就是说，要把税收对各种经济活动所产生的不良影响减小到最低程度。首先，国家在征税时，除了使纳税人因纳税而发生税款负担外，应尽可能少地使纳税人承受其他额外负担或经济损失。其次，理想的税收应避免影响或改变企业生产组织形式、经营者投资决策和消费者消费选择，不干扰经济的正常运行，让市场对资源配置发挥基础性、主导性作用。最后，在处理国家间税收关系时，不应因税收而影响或阻碍商品、资金和人员的国际流动。

(2) 行政效率是指以最少的税收成本（在税收征纳过程中所发生的各类费用支出）获取最多的税收收入，使税收的名义收入与实际收入差额最小。也就是说，税收活动也要讲究经济效益，这是花费与所得，即税收成本与税收收入的关系问题。为使税收变得有意义，税收成本应尽可能小于税收收入，并且要把这个比率控制在一个可以接受的范围内。

## (二) 税法适用原则

税法适用原则是指税务机关和司法机关运用税收法律规范解决具体问题所必须遵循的准则。

1. 法律优位原则。这一原则的含义是国家行政机关制定的一切规范应与最高立法机关制定的法律一致，不得抵触。法律优位原则的作用主要体现在处理不同位阶税法的关系上。具体说，税收法律效力高于税收行政法规，税收行政法规效力高于地方性税收法规和税收行政规章。效力低的税法与效力高的税法发生冲突，效力低的税法无效，应执行效力高的税法。

2. 法不溯及既往原则。这一原则的含义是一部新法实施后，对新法实施之前人们的行为不得适用新法，而只能沿用旧法。坚持法不溯及既往原则的目的在于保持税法的稳定性和可预测性，使纳税人在知晓税法规定和纳税结果的前提下作出相应的经营决策，税收的调节作用才能有效发挥。

3. 新法优于旧法原则。这一原则的含义是新法、旧法对同一事项有不同规定时，新法效力优于旧法。该原则的作用在于避免因法律修订带来新法、旧法对同一事项有不同的规定而给法律适用带来的混乱，为法律的更新与完善提供法律适用上的保障。

4. 特别法优于普通法的原则。这一原则的含义是对同一事项两部法律分别订有一

<sup>①</sup> 参见张松：《税法学》，高等教育出版社2007年版，第28页。

般和特别规定时，特别规定的效力高于一般规定的效力。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制，即如果级别较低的税法居于特别法地位，其效力可以高于作为普通法的级别较高的税法。

5. 实体从旧，程序从新原则。这一原则的含义包括两个方面，一是实体税法不具备溯及力，二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。即对于新税法公布实施之前发生的纳税义务在新税法公布实施之后进入税款征收程序的，原则上新税法具有约束力。

6. 程序优于实体原则。这一原则是处理税收争讼关系的特别适用原则，其基本含义是在诉讼发生时税收程序法优于税收实体法适用。即纳税人通过行政复议或行政诉讼寻求法律救济的前提条件之一是，必须事先按照税务机关的决定缴纳税款或提供担保，而不管其是否应该承担这一纳税义务，否则，税务机关或司法机关对纳税人的复议或诉讼请求不予受理。

上述的税法适用原则是学者借鉴其他法律部门的适用原则总结出来的，偏重于对各税法之间效力关系的判定。此外，有些学者还将实质课税原则、合作信赖原则、禁止类推原则等归为税法适用原则。

### 三、税法分类

税法分类是对组成税法体系的税法按一定标准进行科学的归类。需要注意的是，税法分类与税收分类不同，前者是从法学角度对所有税收法律文件进行的分类，后者是从经济学角度对所有税种进行的分类。就整个税收法律体系而言，按不同标准可将税法分为如下几类。

#### （一）按照税法内容不同分类

按照税法的内容不同可以将其分为税收实体法、税收程序法、税收处罚法、税收救济法以及税务行政组织法。

1. 税收实体法，是指规定国家和纳税人的实体权利和义务的法律规范的总称。现行各个税种规范的纳税主体、课税对象、税率、纳税期限和纳税地点等属于实体税法的主要内容。这些内容是国家行使征税权和纳税人履行纳税义务的要件。我国按照不同的税种单独立法，一般来说，各单行税种法都属于实体税法。

根据不同标准，对税收实体法还可以做进一步分类，具体分类可参阅本章第一节“税种的分类”部分内容。

2. 税收程序法，是指保证税收实体法规定的征收机关和纳税人的权利得以主张、义务得以履行的法律规范的总称。税收程序法主要规定国家征税权行使程序和纳税人纳税义务履行程序，具体内容包括纳税登记、纳税申报、税款缴纳、税务检查、法律责任等。我国现行的《中华人民共和国税收征管法》（简称《征管法》）就是典型的税收程序法。此外，从广义上讲，有些规范行政程序方面的法律虽然不是专门规定税收征纳程序问题的，但税收征管活动仍然要遵守这些法律的相关规定。如《中华人民共和国行政处罚法》（简称《行政处罚法》）、《中华人民共和国行政强制法》（简称《行政强制

法》)、《中华人民共和国行政复议法》(简称《行政复议法》)、《中华人民共和国行政诉讼法》(简称《行政诉讼法》)和《中华人民共和国国家赔偿法》(简称《国家赔偿法》)。

3. 税收处罚法,是指对税收活动中违法与犯罪行为进行处罚的法律规范的总称。我国税收处罚法由以下五部分构成:一是刑法中关于逃避缴纳税款、虚开发票、不征少征税款等税收犯罪行为的刑事罚则;二是国家最高权力机关与最高司法机关对税收犯罪作出的立法解释、司法解释和有关规定;三是《征管法》中“法律责任”一章对税收违法行政行为的行政处罚规定;四是《行政处罚法》中对行政违法行为予以行政处罚的规定;五是单行税种法和其他法规中有关税收违法行政行为的行政处罚的规定。

4. 税收救济法,是指为制止和纠正征税主体侵害纳税主体合法权益的行为,使纳税主体合法权益获得补救而在法律上设计的一系列制度的总称。<sup>①</sup>作为法律补救措施,税收救济法律制度对于涉税争议的解决、纳税人权利的保护、行政权力与国民权利的协调以及维护税收法律的权威性和公正性有着重要意义。就我国而言,税收救济法主要指《行政复议法》《行政诉讼法》和《国家赔偿法》三部法律规范。

5. 税务行政组织法,是指规定国家税务行政组织的规范性法律文件的总称。其内容一般包括税务机关的设置及其职责;各级税务机关之间以及税务机关与地方政府之间的关系;税务机关的内设机构、编制、经费以及职员升迁、奖惩等。我国没有明确为政府所属工作部门单独立法或者制定组织细则的先例,政府工作部门的设置、职责和人员编制主要通过行政系统内部编制审批程序确立。此外,有关税务机关组织的规定在相关法律条款中也有体现,如《征管法》第五条、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(简称《征管法实施细则》)第九条的规定。

## (二) 按照税法地位不同分类

按照税法在税法体系中的法律地位,可以将其分为税收基本法和税收单行法。

1. 税收基本法,是指介于宪法和各单行税法之间的一部法律,主要规定税收的基本法律制度和原则,是税收法律中的上位法,对各单行税法的制定具有统领和指导作用。税收征管、行政复议、行政诉讼和行政赔偿等税收行政程序,既要符合行政法中的相应规定,又要遵循税收基本法中的规定。税收基本法的主要内容以规定税收法律制度中具有根本性和基础性并且在单行税法中难以规定的内容为主,如税收的定义、功能,税收法律制度的原则,税收法律关系中当事人的权利义务等。我国曾将《中华人民共和国税收基本法》(简称《税收基本法》)起草项目列入十届全国人大常委会五年立法规划,但至今未进行过审议。

2. 税收单行法,是指就某一类纳税人、某一类课税对象或者为解决某一方面的税收问题所制定的税法。税收单行法相对于税收基本法而言,受税收基本法约束和指导。整个税法体系是由若干单行税法和税收基本法共同组成的有机整体,同时每个单行税法本身也是一个相对独立的体系,由不同位阶的若干税收法律、行政法规和规章构成。在我国,税收单行法主要指规范各税种的法律法规和规范征税程序的《征管法》等。

<sup>①</sup> 参见刘剑文:《税法学(第二版)》,人民出版社2003年版,第517页。

此外,根据税收管辖权不同可以把税法分为国内税法和国际税法;根据税收立法权不同可以把税法分为中央税法与地方税法等。

#### 四、税法渊源

法律的渊源又称法源,一般指法的效力来源,即根据法的效力来源而表现的法的不同形式。在我国,税法的渊源是指各类国家机关制定的不同位阶的税收规范性文件。

1. 宪法,是指在民主国家的现行法律体系中处于最高地位,具有最高法律效力的根本性法律文件。宪法作为税法的渊源表现在两个方面:一是直接的渊源,即宪法中关于税收的直接规定。《中华人民共和国宪法》(简称《宪法》)第五十六条规定,公民有依照法律纳税的义务。二是间接的渊源,即宪法中各项原则性的规定,在税收立法、司法、执法中必须严格遵循,不得违背。

2. 税收法律,即狭义的税法,是指国家最高权力机关依照法定程序制定的税收规范性文件,其法律地位和效力仅次于宪法。在我国,由国家最高权力机关即全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律有《中华人民共和国企业所得税法》(简称《企业所得税法》)、《中华人民共和国个人所得税法》(简称《个人所得税法》)、《中华人民共和国车船税法》(简称《车船税法》)、《中华人民共和国环境保护税法》(简称《环境保护税法》)、《中华人民共和国烟叶税法》(简称《烟叶税法》)、《中华人民共和国车辆购置税法》(简称《车辆购置税法》)、《中华人民共和国耕地占用税法》(简称《耕地占用税法》)和《中华人民共和国征管法》(简称《征管法》)。此外,全国人民代表大会及其常务委员会制定的有关税收的规范性决定、决议,也是税收规范性文件的一部分。

3. 税收行政法规,是指由国家最高行政机关依据宪法和法律制定的税收规范性文件。税收行政法规的效力低于国家权力机关制定的税收法律。我国的税收行政法规主要有国务院依据人民代表大会授权制定的税收条例,依据职权制定的税收法律的实施条例(细则),以及自行发布的规范性决定和命令。在现阶段,税收行政法规是我国税收立法的主要形式,大多数单行税种法都采用税收行政法规的形式制定。

4. 税收部门规章,是指由国务院财政、税务主管部门因执行税收法律、行政法规的需要而制定的具体规定、细则、办法、规则等税收规范性文件。在我国,国务院财政、税务主管部门指财政部和国家税务总局,其制定的规章以财税令(联合制定)或部(局)长令的形式发布实施。税收部门规章主要有行政法规的实施细则、为实施税法的某项规定或制度而制定的具体办法等。虽然税收部门规章的法律效力不高,但在我国也是广义税法的组成部分,属于税法渊源。

5. 地方性税收法规,是指由省、自治区、直辖市人民代表大会及其常务委员会,在不与宪法、法律、行政法规相抵触的前提下制定的税收规范性文件。地方性税收法规只在本地地区发生法律效力。由于我国是中央集权国家,税收立法权在中央,除了少数民族地区依据宪法赋予的自治权可以制定地方性税收法规之外,并没有真正意义上的地方性税收法规。

6. 地方性税收规章，是指由省、自治区、直辖市人民政府依照法律、行政法规制定的税收规范性文件。按照分税制财政管理体制，我国现行的地方性税收规章主要是地方政府对地方性税种制定的实施细则、办法。相对于地方性税收法规，地方性税收规章比较常见。地方性税收规章只在本地区具有法律效力。

7. 国际税收条约或协定，是指国家间为了避免双重征税和防止偷漏税所签订的税收条约或协定。税收协定主要包括多边税收协定、双边税收协定等形式。另外，“换文”也是一种广义上的条约或协定，有关税收的换文属于税法的国际法渊源。税收协定虽然不属于国内税法，但是，按照国际法优于国内法的原则，其法律效力很高。对此，我国《征管法》第九十一条有明确规定。

## 五、税法的效力

税法的效力是指税法的效力范围，即税法在什么地方、什么时间、对什么人具有法律约束力。税法的效力包括空间效力、时间效力和对人效力三种。

### （一）税法的空间效力

税法的空间效力指税法在特定的地域内发生效力。一般来说，由一个主权国家制定的税法，必然适用该国主权管辖的全部领域。以我国为例，税法的空间效力主要包括以下两种情况：

1. 在全国范围内生效。由全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律，国务院制定的税收行政法规，财政部、国家税务总局制定的税收规章在全国范围内具有法律效力。但上述税收法律、行政法规和部门规章在以下特殊地区不发生法律效力：

- ①香港、澳门特别行政区和台湾地区内；
- ②为特定经济政策实施而设立的保税区内；
- ③外国政府或国际组织驻我国使领馆、办事处等外交机构住所。

2. 在特定区域内有效。属于普通法性质的税收法律、行政法规中的特别规定，具有特别法性质的税收法律、行政法规以及地方性税收法规、规章，只适用特定的区域。

### （二）税法的时间效力

税法的时间效力是指税法何时开始生效、何时终止效力和有无溯及力的问题。

#### 1. 税法的生效。

就税法而言，其生效时间可分为以下几种类型：

（1）税法通过一段时间后开始生效。一般来说，地位重要、内容复杂、实施难度和对纳税人影响较大的税法从发布到实施都有一段间隔时间。这是最常见的一种税法生效方式。

（2）税法自通过之日起生效。一般来说，仅涉及个别条款的修订，或者内容较少，地位不重要，易于理解、掌握，实施前也不需要更多准备的税法大多采用这种生效方式。

（3）授权执法机关自行确定实施日期。这是指在税法公布之后，由地方政府或下级税务机关自行确定当地实施的具体日期。

此外，我国与其他国家签订的双边税收协定的生效与普通法有所不同。其通常做法是双方政府代表签字后各自履行必要的法律程序，由各自国家的立法机关所承认；一般在承认之后第30天开始生效，在生效年度次年1月1日才开始执行该协定。

## 2. 税法的失效。

税法的失效表明其法律约束力终止。终止税法效力基本上都采用明示废止的方式。税法的失效通常有以下两种类型：

(1) 以新税法代替旧税法。这是最常见的税法失效宣布方式，即以新税法中规定的生效日期为旧税法的失效日期。

(2) 直接宣布废止某部税法。当税制结构调整，需要取消某一税收法律、法规，又没有新的相关税收法律、法规设立时，往往需要另外发布公告宣布废止的税收法律、法规。

除此之外，还有两种税法废止方式，一种是税法有关条款预先确定废止日期，届时税法自动失效；另一种是在适用法律中出现新法与旧法冲突时，适用新法而使旧法事实上被废止，又称默示废止。这两种情况主要出现在法律效力较低、由征收机关制定的具有行政命令性的税收文件中。

需要注意的是，税法的失效还应包括暂停执行制度。但暂时停征不同于废止，它只是税法效力在一定时间内的暂时中止，而不是完全被取消。

## 3. 税法的溯及力。

法律的溯及力是指新法颁布实施后，对其生效以前的事件或行为是否具有适用效力。税法的溯及力既涉及法律适用问题，也涉及法律时间效力问题。一般而言，法不应有溯及既往的效力。我国税法是否溯及既往，在所有税法中并没有作出明确规定。不过，根据《立法法》第九十三条的规定，目前我国采取从旧兼从轻原则<sup>①</sup>，即原则上新法没有溯及力，但新法处理轻的，适用新法。

### (三) 税法的对人效力

税法的对人效力是指税法对什么人适用，能管辖哪些人的问题。在处理税法的对人效力时，国际上通行的原则包括如下三个：

#### 1. 属人原则。

属人原则也称居住国原则。依据属人原则确立的税收管辖权，称为公民税收管辖权和居民税收管辖权。即凡是本国的公民或居民，不管其所得来源于国内还是国外，均适用本国税法。此处公民是指取得一国国籍的人，不仅包括自然人，也包括企业、公司和团体；居民是指按照永久性住所或居住期限确定的自然人、法人和其他组织。

#### 2. 属地原则。

属地原则也称来源国原则。依据属地原则确立的税收管辖权称为税收地域管辖权或收入来源地管辖权。即凡有来源于本国领域内所得的法人和个人，不管其是否为本国公民或居民，均适用本国税法。

<sup>①</sup> 参见郝昭成：《税收执法基础知识》，中国财政经济出版社2002年版，第18页。

### 3. 属地兼属人原则。

凡是居住在本国领域内的本国公民、外籍人员，以及在本国注册登记的法人，一律适用本国税法；未在本国设立机构，但有来源于本国收入的外籍人员、外国公司、企业、其他经济组织等，也适用本国税法。目前绝大多数国家包括我国都采用属地兼属人原则。

## 六、税法解释

所谓税法解释，就是特定国家机关、社会组织和个人对税收法律、法规等法律文件或其部分条文、概念、术语的解析、阐释和说明。有的学者认为对税法漏洞的补充也属于税法解释范畴。

### （一）税法解释的分类

1. 正式解释和非正式解释。这是根据解释主体和解释效力不同所作的分类。

所谓正式解释，通常也叫法定解释、有权解释，是指由特定国家机关对税法作出的具有法律约束力的解释。正式解释虽然针对具体的条文、事件或案件作出，但法律效力不限于具体的法律事件或事实，而具有普遍性和一般性。正式解释包括立法解释、司法解释和行政解释三种。

（1）立法解释，是税收立法机关对其所制定的税法的正式解释。根据税收立法机关不同，我国税法立法解释包括全国人民代表大会及其常务委员会对税收法律作出的解释，国务院对税收行政法规作出的解释和地方人大及其常委会对地方性税收法规作出的解释。

（2）司法解释，是最高司法机关对如何办理税务刑事案件和税务行政诉讼案件所作的解释或正式规定。司法解释包括最高人民法院作出的审判解释；最高人民检察院作出的检察解释；最高人民法院和最高人民检察院联合作出的共同解释三种。在我国，税法的司法解释仅限于税收犯罪，占整个税法解释的比重很小。

（3）行政解释，是国家机关在执法过程中对税收法律、行政法规和规章如何具体应用所作的解释。在我国，税法的行政解释是税法解释的基本部分，主要由国务院财政、税务主管部门下达的大量具有行政命令性质的文件构成。税法的规范性行政解释在执法中具有普遍约束力，但原则上讲，不能作为法庭判案的直接依据，这一点世界各国基本已达成了共识。<sup>①</sup>

行政解释目前一般以财税（总局）令、财税、税总发、税总函等形式发布。需要注意的是，国家税务总局以税总函形式对某个下级机关的请示进行批复的效力，按下列原则把握：如果批复仅对个别单位作出并且没有抄送其他单位的，该批复仅对其主送单位和批复中提及的个别问题具有约束力。如果该批复中涉及事项需要其他有关单位执行或周知的，可以抄送有关单位，该批复对主送单位及被抄送单位均具有约束力。

所谓非正式解释，通常也叫学理解释，一般是指由学者、学术机构或者其他组织、

<sup>①</sup> 参见张松：《税法学》，高等教育出版社2005年版，第53页。

个人对税法规定所作的不具有法律约束力的解释。非正式解释没有法律效力，但对税收司法、法定解释和后续税收立法具有借鉴、推动作用，因此也具有一定价值。

2. 字面解释、限制解释与扩充解释。这是根据解释尺度不同所作的分类。

所谓字面解释，是指严格按照税法条文字面的通常含义进行解释，既不扩大，也不缩小。但是，对税法条文仅仅进行字面解释有时不能充分、准确地表达税法规范的真实意图，因此，作为补充，允许从立法目的、精神出发解释税法条文，这时可能出现解释的含义小于或大于其字面含义的情况，这就是限制解释和扩充解释。

所谓限制解释，是指为了符合立法精神、目的，对税法条文所进行的窄于其字面含义的解释。这种解释我国税法中时有使用。比如个人所得税中“习惯性居住”解释为“是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住”，其范围明显窄于人们的习惯理解。

所谓扩充解释，是指为了更好地体现立法精神，对税法条文所进行的大于字面含义的解释。比如，我国《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（简称《企业所得税法实施条例》）第三条，对《企业所得税法》第二条规定的“企业”（即企业所得税纳税人）就进行了扩充解释。

## （二）税法解释的方法

税法的解释方法很多，归纳一下，比较常用的有文义解释、体系解释、目的解释、历史解释与合宪性解释五种方法。

1. 文义解释法，是指从税法条文的字面意义阐释税法条文的含义。税法解释首先应当坚持字面解释。对税法条文所使用的文字，引用的专门用语、专业术语以及其他法律用语作出相应解释时，如果税法没有附加特别含义，对文字应取汉语通常含义，对术语、用语应取其本意；对于税法本身固有用语，应当按照税法的本意加以解释，不能受其他法律和学科影响。

2. 体系解释法，是指将法律条文放在整部税法乃至整个税法体系中，根据该法条与其他法条相互关系阐释税法条文的含义。具体说，就是依据法条所处编、章、节、条、款、项、目前后关联位置及相关法条的法意来解释，从而确保解释含义的一致性和法律体系的统一。

3. 目的解释法，是指从制定某一税法的宗旨阐释税法条文的含义。由于税法同其他法律一样，有其自身立法目的，因而税法解释应当探求、符合、贯彻立法者的初衷、本意。税法的目的，与税收的三大职能相对应，大致可分为财政目的、经济目的和社会目的三类。此外，除上述整体目的外，还应该包括个别条款、个别制度的规范目的。

4. 历史解释法，是指通过研究有关税收立法的历史资料或从新旧税法对比中了解并阐释税法条文的含义。由于历史解释法解释时强调立法背景，遵循的也是立法者立法之本意，所以属于一种广义上的目的解释法。

5. 合宪性解释法，是指从税法条文是否合乎宪法规定阐释税法条文的含义。实际工作中，这种解释还包括依据位阶较高的法律规范，解释位阶较低的法律规范的情形。

上述解释方法在应用时应遵循的顺序是：文义解释法具有优先适用的效力，当其适用遇到困难时，可首先考虑运用历史解释法探究字面解释的范围，其后可诉求体系解释

法进一步明确条文的具体含义。在上述几种解释方法还不能充分、准确表达税法条文本意时，可以目的解释和合宪性解释作为最后的衡量标准。

从体现税收法律主义和保障纳税人基本权利的目的出发，在对税法条文进行解释时，国外多数学者倾向于坚持“有利于纳税人推定”，我国税法虽然没有明确表述，但在《税收基本法》草案中，已表示出这种倾向性意见。<sup>①</sup>

### 第三节 税法要素

在讨论税法要素之前需要了解一下税收制度。对于税收制度（简称税制），大多数学者认为是指一个国家有关税收的各项法律、法规和征收管理办法的总称。具体说，税收制度内容包括税收法律法规、征收管理制度、税收管理体制三部分。税收法律法规是指国家按照一定立法程序制定的税收实体法，这是征收机关向纳税人征税的法律依据和纳税人向国家纳税的法律准则；征收管理制度是指在税收征收管理方面制定的税务登记、账簿和凭证管理、纳税申报、税款征纳、税务检查、法律责任等制度；税收管理体制是指在中央和地方政府之间划分税收管理权限的制度。

在讨论税法要素之前，之所以引入“税收制度”概念，是因为有的税收理论书籍将税法的构成要素和税制的构成要素混为一谈，本书认为不妥。如上所述，税收制度涵盖的内容要比税法大得多，税法只是法律意义上的税收制度，因此，不能简单地说法法的构成要素就是税收制度的构成要素。

税法要素，又称课税要素，是指税法中基本的必不可少的内容。具体说，税法要素包括实体要素和程序要素两类。<sup>②</sup>一般将课税对象、纳税人、税率、税收特别措施、税收法律责任等归为实体要素；将纳税环节、纳税期限、纳税地点归为程序要素。这些要素中课税对象、纳税人和税率是税法构成要素的最基本要素。

#### 一、课税对象

课税对象是指征税的标的物，即对什么征税，通常又称为征税对象、课税客体。就一个税种而言，凡是列为课税对象的，就属于该税种的征收范围；凡是未列入课税对象的，就不属于该税种的征收范围。根据征收范围不交叉互斥原则设计的各个税种都有各自的课税对象，并通过税法予以明确规定。如房产税的课税对象是房屋，消费税的课税对象是消费税条例所列举的应税消费品。

课税对象是税法构成要素中最重要、最基本的要素。课税对象是区别每个税种的最主要标志，体现税种的征税界限，决定税种名称的由来，影响税种其他课税要素的确定。

<sup>①</sup> 参见张松：《税法学》，高等教育出版社2005年版，第56页。

<sup>②</sup> 参见张守文：《税法原理（第二版）》，北京大学出版社2001年版，第43页。

课税对象按其性质不同，一般划分为商品、所得、财产及行为四大类，每一个税种一般将其中一类作为课税对象。一个税种仅仅规定课税对象，有时对征税来说远远不够，因为大多数税种的课税对象只能说明各自的征税范围的一般外延界限问题，是概括性的，实际征纳时不易操作，所以，有必要通过税目和计税依据从质和量上对其具体化。

### （一）税目

税目是指课税对象的具体项目。具体说，税目是在课税对象总范围内按一定标准规定的征税具体类别或项目。如个人所得税的课税对象是个人取得的应税所得，对应税所得又进一步划分为工资薪金所得、经营所得、财产转让所得等9项。确定税目的作用在于，一是可以明确征税范围，体现征税广度；二是可以对具体征税项目进行分类和界定，以便根据不同的税目确定差别税率。

设置税目一般有两种方法：一是列举法，即按每种商品或经营项目、经营所得分别设置税目，必要时还可以在税目之下划分若干细目。二是概括法，即按照商品大类或行业及其他性质相近的项目归类设置税目。这两种方法各有特点：列举法界限明确，便于掌握，但税目过多，不便查找；概括法税目较少，查找方便，但税目过粗，容易出现税收负担不合理的情况。在实际工作中，一般是将这两种方法结合运用，即先按概括法将课税对象划分为大类或行业，在类或行业之下再列举征税品目，如消费税设计税目时遵循的就是这一原则。

需要指出的是，税目并不是每个税种都具备，它是从课税对象中派生出来的，不属于税法的基本要素。有些税种的课税对象简单、明确，如房产税、城镇土地使用税等，税法没有也没必要另行设置税目。

### （二）计税依据

计税依据是指税法中规定的计算应纳税额的具体依据和标准，通常又称为税基。课税对象或者说税目解决的是对什么征税的问题，而计税依据解决的是课税对象确定以后如何计算征税的问题。计税依据在表现形态上一般有两种，一种是价值形态，即以课税对象的价值作为计税依据，如应纳税所得额、销售收入、营业收入等，在这种情况下，课税对象与计税依据一般是一致的，如企业所得税的课税对象和计税依据都是应纳税所得额；另一种是物理形态，即以课税对象的自然单位如数量、重量、容积、面积等作为计税依据，在这种情况下，课税对象和计税依据一般是不一致的，如我国的车船税，课税对象是各种车辆、船舶，而计税依据是车辆的排气量、整备质量、载客人数，船舶的净吨位、千瓦时、长度等。

## 二、纳税人

纳税人，是纳税义务人的简称，又称纳税主体、课税主体，指税法规定的直接负有纳税义务的自然人、法人和其他组织。纳税人是纳税主体，如果发生应纳税行为而不履行纳税义务，就应当承担法律责任。纳税人的确定，直接关系到特定税种的征收范围和对象，也直接体现一个国家行使税收管辖权的广度。因此，明确规定纳税人，是各个税

种的法律法规首先要解决的问题。不同税种有不同的纳税人，这是由其课税对象的性质决定的。需要注意的是，同一纳税人依法可能承担多个税种的纳税义务。

1. 按照纳税人身份不同，纳税人可以分为法人、自然人和其他组织三大类。税法条文对上述负有纳税义务的法人、自然人和其他组织，习惯表述为“单位和个人”。

法人，是指依法成立并独立享有民事权利和承担民事义务的组织。法人是法律拟制的人格，其意思能力通过其法人机关（股东会、董事会和监事会）形成和表示，其行为能力由其法定代表人实现。法人纳税人既包括本国法人，也包括有来源于本国收入的外国法人。在我国，可以作为纳税人的法人主要是企业（包括国有企业、集体企业、公司制企业、联营企业、外商投资企业、外国企业等法人企业）以及事业单位、社会团体、国家机关等。

自然人，是指基于出生而依法在民事上享有权利、承担义务的人。自然人包括本国公民以及居住在所在国的外国人和无国籍人。自然人纳税人包括城市公民、个体工商户、农民（农村承包经营户）、受中国税法管辖的外国人和无国籍人。

其他组织，是指依法成立、有一定组织机构和财产，但又不具备法人资格的组织。非法人组织包括个人独资企业、合伙企业、法人分支机构等。

2. 按照纳税人承担责任不同，在直接税中纳税人可分为无限纳税义务人和有限纳税义务人，税法一般称为居民纳税人和非居民纳税人；在间接税中，纳税人可分为正式纳税人和延伸纳税人。居民纳税人承担无限纳税义务，应当就其来源于境内外的全部所得缴税；非居民纳税人承担有限纳税义务，只就其境内所得缴税，境外所得原则不纳税。延伸纳税人是指商品或货物没有经过正常流通过程进入消费，消费者即为延伸纳税人，而经过正常流通过程进入消费所确定的纳税人即为正式纳税人。我国税法虽然没有引入正式纳税人和延伸纳税人的概念，但在增值税和消费税中，对类似行为的课税是存在的。<sup>①</sup>

3. 按照纳税人承担责任关系不同，纳税人可分为一般纳税人、连带纳税人和第二次纳税人。当两个以上单位或个人共同负担同一纳税义务时，称他们为连带纳税人。连带纳税人存在于合伙企业，共同拥有或继承同一财产，共同签署同一项文书以及法人分立、合并等情况下。税务机关有权向连带纳税人中的任何一人请求履行全部纳税义务，任何一个连带纳税人不得拒绝。在税法中规定连带纳税人，作用在于确保税收债权优先实现。现行《征管法》第四十八条、《征管法实施细则》第四十九条对连带纳税责任做了相应规定。第二次纳税人是指纳税人不能足额缴纳税款时，税法规定与纳税人有一定联系，负有代替纳税人缴纳税款责任的人。第二次纳税人通常包括有限责任公司的股东，破产、解散法人的清算人，无偿赠送财产的受让人等。连带纳税人和第二次纳税人就其缴纳或被征收的税款超出自己应承担的数额，有权向原纳税人追偿。连带纳税人、第二次纳税人以外的纳税人即为一般纳税人。

需要注意的是，扣缴义务人不同于纳税人，它并不直接负有纳税义务，只是将纳税人应纳税款代为扣除或代为收取，然后向征收机关解缴。特定情形下设定扣缴义务是国

<sup>①</sup> 参见张松：《税法学》，高等教育出版社2005年版，第68页。

家为了加强税收的源泉控制，减少税款流失，简化征税手续而作出的特殊规定。

### 三、税率

税率，是指应纳税额与计税依据之间的数量关系或比率。税率是税法的核心要素，是计算应纳税额的尺度，体现课税的深度，反映了国家和纳税人之间的经济利益关系。税率的高低，一方面体现着国家的经济政策，另一方面在课税对象既定情况下，直接影响着国家财政收入和纳税人负担。

我国税法常用的税率主要有比例税率、累进税率和定额税率三种形式。比例税率与累进税率表现为应纳税额与计税基数之间的比率，适用从价计征的税种。定额税率也称固定税额，体现了应纳税额与计税基数之间的数量关系，适用从量计征的税种。

#### (一) 比例税率

比例税率是指对同一课税对象，不论其数额大小，其应纳税额均按照同一百分比计算的税率。采用比例税率计算的税额与课税对象价值呈正比例关系，具有计算简便，负担稳定的特点。它是一种应用最广、最常见的税率制度，主要用于对流转额课税。如增值税、消费税、关税等均采用比例税率。比例税率具体又有以下几种形式：

1. 单一比例税率，是指一种税只设置一个比例税率，所有纳税人都按同一税率计算应纳税额。如企业所得税的税率统一规定为25%。

2. 差别比例税率，是指一种税设置两个或两个以上高低不同的比例税率。在具体运用上，差别比例税率又包括以下三种：

一是产品差别比例税率，即对不同种类产品采用不同税率。如消费税采用这种税率形式。

二是行业差别比例税率，即对不同行业采用不同税率。如原营业税按行业设置税目，其中建筑业的税率为3%，金融保险业的税率为5%。

三是地区差别比例税率，即对不同地区采用不同税率。如城市维护建设税按纳税人所在地的不同，设置了7%、5%和1%三档税率。

3. 幅度比例税率，又称弹性比例税率，是指对同一课税对象，税法只规定最低和最高税率，在这个幅度内，由地方政府根据本地实际情况确定其具体适用税率的比例税率。如契税实行3%~5%的幅度税率。有些学者也将幅度比例税率归为差别比例税率<sup>①</sup>。

#### (二) 累进税率

累进税率是指随着课税对象数额的增加，征收比例也随之提高的税率。即将计税依据按数额大小划分若干等级，并分别规定每一等级的税率，计税依据数额越大，适用税率越高。累进税率对于调节纳税人收入水平具有特殊作用，一般适用对所得和财产征税。如个人所得税就部分地使用了累进税率。

累进税率按照累进依据性质，可分为额累和率累两种。额累是按照课税对象数量的

<sup>①</sup> 参见王镭：《税收理论与实务》，科学出版社2007年版，第11页。

绝对额分级累进；率累是按照与课税对象有关的某一比率分级累进。累进税率按照累进依据构成又可以分为全累和超累。全累是对课税对象的全部数额，都按照相应等级的累进税率计征税款；超累是对课税对象的数额超过前级数额的部分，分别按照各自对应的累进税率计征税款。常用的累进税率包括全额累进税率、超额累进税率和超率累进税率三种。

1. 全额累进税率，是指以课税对象的全部数额为基础确定等级，每个等级对应一个税率。全额累进税率优点是计算方法简单（该等级应纳税额即为总的应纳税额），缺点是有时税负波幅太大，特别是两个等级的临界点会出现税负（应纳税额）增加超过课税对象数额增加的不合理现象。全额累进税率目前基本不被采用。

2. 超额累进税率，是指以课税对象数额超过前级的部分为基础确定等级，每个等级对应一个税率。超额累进税率虽然计算复杂（所有等级的应纳税额相加即为总的应纳税额），但其仅对高于低等级课税对象数额的部分适用较高税率，因此可避免出现全额累进税率税负不合理现象。实际工作中，超额累进税率应用最广泛。如个人所得税对综合所得、经营所得课税时采用的就是超额累进税率。

3. 超率累进税率，是指以课税对象数额的相对率为累进依据，设定几个等级，每个等级对应一个税率。如土地增值税以增值额超过扣除项目金额比率为等级，实行四级超率累进税率。

### （三）定额税率

定额税率又称固定税额，是一种特殊税率形式。这种税率根据课税对象计量单位直接规定固定的征税数额。课税对象的计量单位一般为重量、数量、面积、体积等自然单位。按定额税率征税，税额多少不受价格影响，只同课税对象数量有关。

定额税率可分为单一定额税率和差别定额税率两种。在同一税种中只采用一个定额税率的，为单一定额税率；同时采用几个定额税率的，为差别定额税率。在具体运用上，差别定额税率又有以下三种形式：

1. 地区差别定额税率，是指对同一课税对象按不同地区分别规定不同征税数额。这种税率在设计时主要考虑各地区不同的生产成本和利润水平。如耕地占用税对不同地区规定了不同的平均税额。

2. 差别幅度定额税率，是指对课税对象或其中某个项目只规定有幅度界限的最低和最高征税数额，各地可根据实际情况，在此幅度内自行确定具体适用税额。如城镇土地使用税对城市、县城、建制镇和工矿区分别规定了有幅度的税额。

3. 分类分项定额税率，是指首先将同一课税对象按某一标准划分为若干类别，每一类再按一定标准划分为若干项，然后规定不同的征税数额。如车船税将应税车船分为六大类，其中对乘用车按排气量不同又分为七小项，并分项规定了不同税额。

定额税率计算简单，税额不受价格影响，在优质优价、劣质劣价情况下，有利于促进企业提高经营管理水平和产品质量。但这种税率弹性较差，税收收入不能随课税对象价格的上涨而增长，而且当同一种商品质量不同，价格相差很大时，税负就极不合理。在实际运用上，为了避免造成税负不公，一般在地区差别税额内又规定一个幅度界限。如城镇土地使用税、耕地占用税等从量税就采用了这种税率形式。

## 四、纳税环节

纳税环节是指税法规定的课税对象在从生产到消费的流通过程中应当缴纳税款的环节。纳税环节的存在,取决于课税对象的运动属性,包括所处位置的变换和所有者的变更。国家在規定某种课税对象时,必须明确规定其纳税环节,即发生纳税义务的时间和场所。确定在什么环节纳税以及几个环节纳税,关系到税制结构和税种的布局、地区间税收收入的分配、税收调节目标的实现以及是否有利于征纳双方征缴税款。

纳税环节有广义和狭义之分。广义的纳税环节是指所有税种涉及的全部课税对象在再生产中分布情况。如资源税分布在生产环节,商品税分布在流通环节,所得税分布在分配环节等。狭义的纳税环节是指税法对处于商品流通过程中的课税对象规定应予征税的阶段。

社会商品从生产到消费是一个复杂过程,一般要经过工业生产、商业批发、商业零售以及货物进出口等诸多环节。纳税环节就是解决整个商品流通过程中征几道税以及在哪个环节征税的问题。一个税种按其商品流通过程中选择纳税环节的多少,可分为单环节征税和多环节征税两种类型。

1. 单环节征税,是指一个税种在商品生产(进口)、流通和消费诸环节中只选定一个环节进行征税。如消费税选择在生产环节课税。
2. 多环节征税,是指一个税种在商品生产(进口)、流通和消费诸环节中选定两个或两个以上环节进行征税。如增值税对每一环节的增值额均课税。

## 五、纳税期限

纳税期限是指纳税人发生纳税义务后,向国家缴纳税款的具体时间,因而也称纳税时间。纳税期限是国家衡量征收机关是否及时行使征税权、纳税人是否按时履行纳税义务的尺度,是税收强制性和确定性特征在时间上的体现。合理规定和严格执行纳税期限,对于应征税款及时缴入库起着重要的保障作用。纳税期限一般分为纳税义务发生时间、纳税计算期和税款缴库期三种。

1. 纳税义务发生时间,是指税收法律、行政法规规定的纳税人何时负有纳税义务。它是确定税款属期和缴库期限、处理有关税收纠纷的重要依据。如契税的纳税义务发生时间,为纳税人签订土地、房屋权属转移合同的当天。理论上讲,纳税人一旦发生纳税义务就应当立即缴纳税款,但实际工作中无论对纳税人还是征收机关来说,这样做都不现实。因此,国家在保证税款及时入库、简化征管手续、方便纳税人的前提下,规定了纳税计算期和税款缴库期。

2. 纳税计算期,又称纳税所属期限,是指税收法律、行政法规规定或者征收机关依照税收法律、行政法规规定确定的据以计算应纳税款的所属期限。纳税计算期说明纳税人应多长时间计算缴纳一次税款,反映了计税的频率。纳税计算期可以分为按次计算和按期计算两种。按次计算是以纳税人发生纳税行为的次数作为应纳税款计算期,一般