

项目一

认识税收

知识目标

1. 熟悉我国税收体系的组成。
2. 了解税收法律关系双方的权利与义务。
3. 熟悉税务信息采集的流程。
4. 熟悉发票及增值税防伪税控系统的管理办法。

技能目标

1. 能够明确不同企业和个人具体业务应缴纳的税种。
2. 能够办理税务登记操作。
3. 能够完成纳税申报操作。
4. 能够完成企业有关发票的日常管理。

素养目标

1. 践行教育的初心和使命,树立正确的价值观,坚守责任,无私奉献。
2. 努力成为奉公守法、认真严谨、能保守商业秘密、具有优秀职业道德水准和高度责任感的财经专业人才。
3. 养成“守底线、知敬畏”的良好品质。
4. 认识税收“取之于民,用之于民”的政策逻辑。
5. 树立制度自信,充分认识到税收强国的原理。

导入案例

甲汽车集团股份有限公司是一家位于市区的汽车生产企业,其相关基本信息如下。

1. 公司基本情况

企业名称:甲汽车集团股份有限公司。

纳税人类型:一般纳税人。

登记注册类型:股份有限公司。

企业法定代表人:李四。

注册资金:5 000 000 万元。

企业经营范围:汽车制造与销售。

税款缴纳:辽宁省沈阳市沈北新区国家税务局。

2. 主要产品及经营模式

公司拥有独立的采购、生产和销售体系,主要通过汽车产品实现盈利。采购方面,公司通过严格的评估和考核程序遴选合格供应商,并通过技术合作、长期协议、合资合作等方式与供应商紧密合作,以保证原料、设备、技术的先进性、可靠性以及成本竞争力;生产销售方面,公司综合考虑客户需求安排生产;售后服务方面,根据客户的采购合同及具体订单需求,通过各地设立的售后服务站向客户提供完善的产品及售后服务;产业链布局方面,公司通过参股、合资、控股等多种方式,开展与产业链上下游相关企业的深度合作。

甲汽车集团股份有限公司(简称“甲公司”)是目前国内产销规模比较大的汽车集团之一,主要分为整车、零部件、移动出行和服务、金融、国际经营五个业务板块,向社会公众提供包括整车(乘用车、商用车)与零部件的研发、生产、销售;物流、移动出行、汽车生活服务;汽车相关金融、保险、投资;汽车相关海外经营、国际商贸等在内的产品与服务。下设全资子公司两个:A建筑有限公司主要从事工程服务、安装服务、装饰服务等建筑服务;B石油天然气有限公司主要从事国内外石油天然气勘探开发、炼油化工、油气销售等业务。甲汽车集团股份有限公司为增值税一般纳税人,其经营过程中涉及增值税、消费税、关税、房产税、车船税、印花税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、企业所得税、代扣代缴个人所得税。因其存在自产自用汽车的情形,因此涉及车辆购置税缴纳;企业占地以及自办子弟学校等用地需缴纳城镇土地使用税;占用耕地新建厂房需缴纳耕地占用税;外购办公楼需缴纳契税;出售办公楼需缴纳土地增值税。其下设的子公司B石油天然气有限公司涉及资源税以及环境保护税缴纳。

随着近年来世界汽车工业的深刻变革,以电动智能网联为主要特征的发展新动能正在加速形成,下一轮产业竞争的新赛道正在加快构建。面对重构中的行业竞争格局,公司在继续更新现有业务发展动能的同时,着力培育壮大发展新动能。一方面,全力推进电动智能网联汽车技术的产业化发展,不断推出“科技含量高”的新品,积极探索“应用场景广”的示范项目,同步抓好电池、电驱、电控、感知、决策、执行等核心产业链建设。另一方面,加快提高数据决策体验与软件定义汽车的技术能力,有序布局软件开发、大数据、人工智能、云计算、网络安全等新兴技术领域,着力提升汽车产品、出行服务、运营体系等的数字化水平,持续完善以用户为中心的商业模式创新,推动公司全面向技术升级化、业务全球化、品牌高档化、体验极致化的移动出行服务与产品的高科技企业转型。

3. 2024年12月发生业务情况

(1) 张三是甲公司员工,每月从甲公司取得工资薪金8 000元。

(2) 甲公司销售汽车,增值税销项税额计算公式:销项税额=不含税销售额 $\times$ 13%。

(3) 甲公司与乙公司签订汽车买卖合同,乙公司购买汽车自用,已完成汽车交付。

(4) 甲公司占用耕地自建厂房。

要求:

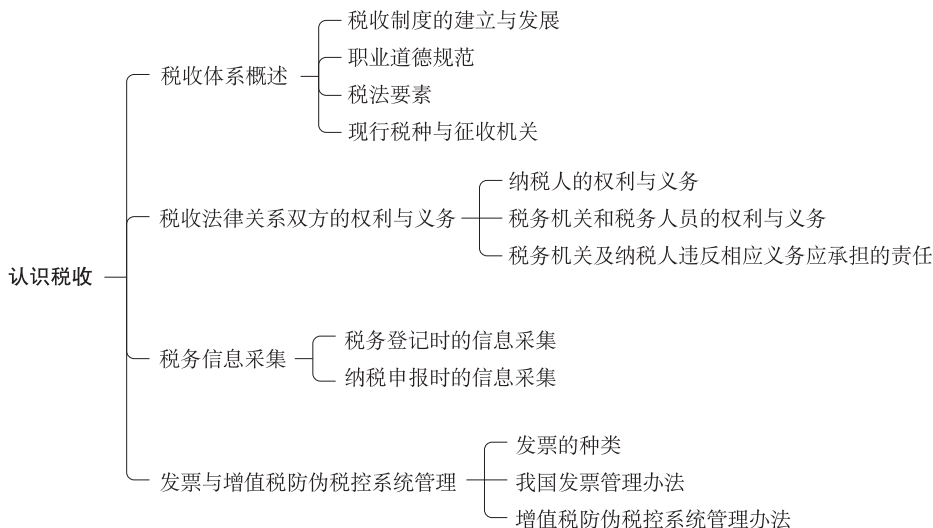
(1) 按照规定张三的工资需要缴纳个人所得税,在个人所得税的缴纳过程中,张三与甲公司分别是什么身份?按照什么税目缴纳个人所得税?工资在计算个人所得税时适用哪种税率形式?

(2) 甲公司增值税销项税额中涉及的是哪种税率形式?

(3) 甲公司与乙公司买卖汽车过程中,双方分别需要缴纳哪些税?

(4) 甲公司占用耕地自建厂房,甲公司需要缴纳哪些税?

思维导图



任务一 税收体系概述

一、税收制度的建立与发展

1. 中国历史上的税收制度

夏代的土贡又称“九贡”,是我国最早的税收形式。现存的《尚书·禹贡》,是中国历史上第一部税法。商代仍沿袭夏的贡制。到了西周开始实行井田制,就是九百亩井田,将其中一百亩公田的收获上缴国家。周代还实行“贡法”,是各国诸侯和平民定期向周天子献纳物品的制度。此外还有“九赋”,包括关税、市税和各种资源开发税、物产税等。春秋战国时期,井田制逐步瓦解,无公田私田之分,按田亩数收税,这是古代田赋制度的重大变化。

秦朝先后颁布了《田律》《仓律》《徭律》,主要征收田赋、户赋和口赋。秦统一后,设立“三公九卿”执行财政税收管理。汉代承袭和发展了秦制,并对某些税种设立专管官员,如盐官和铁官等。

唐朝中期税法最大的改革是实行“两税法”。“两税法”开辟了税收“以资产为宗”的新阶段,是我国赋税史上的重大改革。宋初颁布《商税则例》,规定了应税物的名目和住税(商品交易税)、过税(货物流通税)的税率。

明代实物税被货币税逐步代替,明万历九年(公元1581年),首辅张居正颁行“一条鞭法”,将田赋和各种名目的徭役合并征收,由历代对人征税转为对物征税,由缴纳实物到缴纳货币,简化了税制,同时促进商品流通,盐税、酒税、茶课、商课、矿课等税收,仍然继续分别课征。清朝主要实行“摊丁入亩”制度,即不再单独征收人丁税,将其并入田赋一并征收,从而减轻了无地、少地农民的负担,税制进一步简化。清朝末期,为了应付大量赔款、军费开支和洋务运动带

来的财政压力,清政府在加重田赋、盐税等旧税的同时,陆续开征了关税、厘金税等新税种。

1913年,北洋政府财政部订立了《国家地方税法草案》,规定中央税包括田赋、关税、常税、统捐、厘金、矿税、契税、盐税、烟税、酒税、茶税、糖税和渔业税等,地方税包括田赋附加、商税、牲畜税、粮米捐、土膏捐、油捐及杂货捐、店捐等。但这一时期国家的主要税收为帝国主义列强所控制,地方军阀各自为政,没有形成真正统一有效的税收制度。

1935年国民政府通过的《财政收支系统法》规定,中央税包括关税、盐税、统税、烟酒税、印花税、矿税、交易所税及收益税、所得税等税种,而以关税、盐税和统税三税为支柱。这一时期的税制,一方面对原有税种进行整理改革;另一方面为适应社会经济情况的变化,开征了一些新税种。

2. 中华人民共和国成立后税收制度的建立与发展

1950年1月,推出《全国税政实施要则》,建立了中央和地方由14个税种组成的新的复合税制。

1952年12月31日,中央人民政府政务院财政经济委员会颁发了《关于税制若干修正及实行日期的通告》,从1953年1月1日起实施。

1958年9月,全国人大常委会第101次会议通过、国务院发布《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》。

1973年,我国实施了自新中国成立以来的第三次大规模税制改革,其主要内容是简化税制,试行工商税。

1980年9月,第五届全国人民代表大会第三次会议通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》以及《中华人民共和国个人所得税法》,并于当月10日公布实施。

1981年,第五届全国人民代表大会第四次会议于12月13日通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》,从1982年1月1日实施。

1983年4月29日,财政部下发了《关于对国营企业征收所得税的暂行规定》,确定从1983年6月1日起,正式开征国营企业所得税。

1985—1989年,国务院先后发布了多个税种的暂行条例,并决定开征特别消费税。

1991年,第七届全国人民代表大会第四次会议将《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》与《中华人民共和国外国企业所得税法》合并,制定了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。同年,国务院将建筑税改为固定资产投资方向调节税,发布了《中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例》。

1994年1月1日起,全面推行新税制,同时进行分税制改革。

自2004年7月1日起,我国在东北、中部等部分地区先后实行了增值税改革试点。

2005—2006年,国务院先后取消了牧业税、屠宰税,对过去征收农业特产农业税的烟叶产品改征烟叶税,公布了《中华人民共和国烟叶税暂行条例》。2006年1月1日起我国全面取消农业税。

2007年3月16日,第十届全国人民代表大会第五次会议审议通过《中华人民共和国企业所得税法》,统一了内外资企业所得税,税率由33%降为25%。

2009年1月1日,全国全面推开增值税转型,实现增值税由生产型向消费型的转变。

2012年1月1日,在上海交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点。

2016年5月1日,全国全面推行“营改增”。

2018年8月31日,第十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》,初步建立了“综合与分类相结合”的税制模式,引入

了“差别化”的专项附加扣除制度。

至今,中国的税制有 18 个税种,即增值税、消费税、车辆购置税、关税、企业所得税、个人所得税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、资源税、车船税、船舶吨税、印花税、城市维护建设税、烟叶税和环境保护税。

二、职业道德规范

1. 敬畏法律,遵纪守法

从业人员应遵从宪法,对相关法律法规、部门规章、监管规定、自律规则、机构规章制度、道德准则和行为准则心存敬畏,自觉接受监管和自律管理,抵制违反规则及道德准则的行为,坚持依法诚信纳税,严禁偷税、抗税、骗税和其他违反税收法律法规的行为。

2. 诚实守信,勤勉尽责

牢固树立诚信理念,以诚立身、以信立业,严于律己、心存敬畏。公私分明、克己奉公,树立良好职业形象,维护行业声誉,维护国家利益和公共利益。同时做到爱岗敬业、勤勉高效,认真履行工作职责,坚持原则,自觉抵制造假行为,不屈从于外部压力,不歪曲事实。

3. 守正笃实,严谨专业

从业人员应恪守职业操守,规矩做事、踏实做人、不偏不倚,客观、审慎、专业地提供专业服务,自觉抵制利用资源、信息不对称等损害客户及其他利益相关方合法权益的行为。实际工作中应做到实事求是,不得由于偏见、利益冲突而影响职业判断。

4. 审慎稳健,严控风险

从业人员应牢固树立风险底线意识,提高风险识别、应对和化解能力,审慎执业,主动履行报告义务,严防因不当行为带来的各类业务风险,自觉抵制侥幸心理与短视行为。

5. 公正清明,廉洁自律

从业人员应树立正确的世界观、人生观、价值观和利益观,清廉自律,在开展工作中,不得存在利用职务之便获取相关内部数据,并利用其谋取不正当利益的行为,自觉抵制直接或者间接向他人输送或者谋取不正当利益的行为。

6. 持续精进,追求卓越

从业人员应树立持续学习理念,秉持专业精神,勤于学习、锐意进取,坚持与时俱进、不断更新业务知识与技能,守正创新,努力推动行业高质量发展。

7. 爱岗敬业,忠于职守

从业人员应热爱自己的工作岗位,热爱自己的本职工作,以严谨的工作态度、工作作风对待自己的工作,认真负责,任劳任怨,尽职尽责。

8. 尊重包容,共同发展

从业人员应遵从社会公德,尊重客户、合作伙伴、竞争对手及社会公众等利益相关方,尊重和包容不同的意见及文化、语言、专业等背景差异,共同营造没有歧视和偏见的行业发展环境、职业氛围。

9. 关爱社会,益国利民

从业人员应自觉维护国家利益和金融安全、税务信息安全、会计信息安全,自觉践行社会责任,做有担当、有格局、令人尊重的专职人员。

10. 保守秘密,专业胜任

从业人员应当自觉保守其知悉的国家秘密、商业秘密、个人隐私信息,以及未经领导批准不得对外提供和披露的相关信息。从业人员应具备其工作需要的审计、会计、财务、税务、经济、金融、统计、管理、内部控制、风险管理、法律和信息技术等专业知识,以及与组织业务活动相关的专业知识,具备良好的沟通能力、问题分析能力,积极主动参加继续教育等培训学习,保持其专业胜任能力。

三、税法要素

(一) 纳税义务人

纳税义务人简称“纳税人”,是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人,也称“纳税主体”。无论征收什么税,其税负总要有有关的纳税人来承担。每一种税都有关于纳税义务人的规定,通过规定纳税义务人落实税收法律责任。纳税义务人一般分为自然人和法人两种,如表 1-1 所示。

表 1-1 纳税义务人分类

纳税义务人	概 念	举 例
自然人	依法享有民事权利,并承担民事义务的公民个人	在我国从事工商业活动的个人,以及工资薪金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及纳税义务
法人	依法成立,能够独立地支配财产,并能以自己的名义享受民事权利和承担民事义务的社会组织	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,称为法人

 **注意** 法人同自然人一样,负有依法向国家纳税的义务。

实际纳税过程中与纳税义务人相关的概念如表 1-2 所示。

表 1-2 与纳税义务人相关的概念

纳税义务人	概 念	举 例
负税人	实际负担税款的单位和个人	如某些商品供不应求时,纳税人可以通过提高价格把税款转嫁给消费者,从而使纳税人与负税人不一致
代扣代缴义务人	有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人	个人所得税以所得人为纳税义务人,以支付所得的单位或个人为扣缴义务人(代扣代缴义务人持有纳税人的收入,因此代扣)
代收代缴义务人	有义务借助与纳税人的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位	委托加工的应税消费品,除受托方为个人外,由受托方在向委托方交货时代收代缴税款(代收代缴义务人不持有纳税人的收入,因此需要代收)
代征代缴义务人	因税法规定,受税务机关委托而代征税款的单位和个人	进口环节增值税、消费税由海关代征

 **注意** 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。

（二）课税对象

课税对象又称征税对象,是税法中规定的征税的目的物,是国家据以征税的依据。通过规定课税对象,解决对什么征税这一问题。

每一种税都有自己的课税对象,否则这一税种就失去了存在的意义。被列为课税对象的,就属于该税种的征收范围;未被列为课税对象的,就不属于该税种的征收范围。例如,我国增值税的课税对象包括货物和应税劳务,所得税的课税对象是企业利润和个人工资、薪金等项所得,房产税的课税对象是房屋等。总之,每一种税首先要确定它的课税对象,因为它体现着不同税种征税的基本界限,决定着不同税种名称的由来以及各个税种在性质上的差别,并对税源、税收负担问题产生直接影响。

课税对象随着社会生产力的发展变化而变化。自然经济中,土地和人丁是主要的课税对象。商品经济中,商品的流转额、企业利润和个人所得成为主要的课税对象。在可以作为课税对象的客体比较广泛的情况下,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作为课税对象。要调节国民经济中生产、流通、分配和消费,课税对象就不能是单一的,而应该多样化。但为了节省税收成本和避免重复征税,又必须注意进行适当简化和合理设计。

课税对象是构成税收实体法各要素中的基础性要素,其原因有三个。第一,课税对象是一种税区别于另一种税的最主要标志。也就是说,税种的不同最主要是源于课税对象的不同。正是由于这一原因,各种税的名称通常都是根据课税对象确定的。例如,增值税、所得税、房产税、车船税等。第二,课税对象体现着各种税的征税范围。第三,其他要素的内容一般都是以课税对象为基础确定的。例如,国家开征一种税,之所以要选择这些单位和个人作为纳税人,而不选择其他单位和个人作为纳税人,是因为这些单位和个人拥有税法或税收条例中规定的课税对象,或者是发生了规定的课税行为。凡拥有课税对象或发生了课税行为的单位和个人,都有可能成为纳税人。又如,税率这一要素,也是以课税对象为基础确定的。税率本身表示对课税对象征税的比率或征税数额,没有课税对象,也就无从确定税率。此外,纳税环节、减税免税等,也都是以课税对象为基础确定的。与课税对象相关的概念有计税依据、税源和税目。

1. 计税依据

计税依据又称税基,是指税法中规定的据以计算各种应征税款的依据或标准。正确掌握计税依据,是税务机关贯彻执行税收政策、法令,保证国家财政收入的重要工作,也是纳税人正确履行纳税义务,合理负担税收的重要标志。

不同税种的计税依据是不同的。我国增值税的计税依据是货物和应税劳务的增值额,所得税的计税依据是企业 and 个人的利润、工资或薪金所得额,消费税的计税依据是应税产品的销售额等。计税依据在表现形态上一般有两种:一种是价值形态,即以征税对象的价值作为计税依据。在这种情况下,课税对象和计税依据一般是一致的,如所得税的课税对象是所得额,计税依据也是所得额。另一种是实物形态,就是以课税对象的数量、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,它的课税对象是各种车辆、船舶,而计税依据则是车船的吨位等。

课税对象与计税依据的关系:课税对象是指征税的目的物,计税依据则是在目的物已经确定的前提下,对目的物据以计算税款的依据或标准;课税对象是从质的方面对征税所作的规定,而计税依据则是从量的方面对征税所作的规定,是课税对象量的表现。

2. 税源

税源是指税款的最终来源,或者说税收负担的最终归宿。税源的大小体现着纳税人的负担能力。纳税人缴纳税款的直接来源是一定的货币收入,而一切货币收入都是由社会产品价值派生出来的。在社会产品价值中,能够成为税源的只能是国民收入分配中形成的各种收入,如工资、奖金、利润、利息等。当某些税种以国民收入分配中形成的各种收入为课税对象时,税源和课税对象就是一致的,如对各种所得课税。但是,很多税种的课税对象并不是或不完全是国民收入分配中形成的各种收入,如消费税、房产税等。可见,只有在少数情况下,课税对象同税源才是一致的。对于大多数税种来说,两者并不一致,税源并不等于课税对象。课税对象是据以征税的依据,税源则表明纳税人的负担能力。

3. 税目

税目是课税对象的具体化,反映具体的征税范围,代表征税的广度。不是所有的税种都规定税目,有些税种的征税对象简单、明确,没有另行规定税目的必要,如房产税、土地增值税等。但是,从大多数税种来看,一般课税对象都比较复杂,且税种内部不同课税对象之间又需要采取不同的税率档次进行调节。这样就需要对课税对象做进一步的划分,作出具体的界限规定,这个规定的界限范围,就是税目。一般来说,在只有通过划分税目才能够明确本税种内部哪些项目征税、哪些项目不征税,并且只有通过划分税目,才能对课税对象进行归类,并按不同类别和项目设计高低不同的税率,平衡纳税人负担的情况下,对这类税种才有必要划分税目。

划分税目的主要作用有两个:一是进一步明确征税范围。凡列入税目的都征税,未列入的不征税,如消费税。二是解决课税对象的归类问题,并根据归类确定税率。每一个税目都是课税对象的一个具体类别或项目,通过这种归类可以为确定差别税率打下基础。实际工作中,确定税目与确定税率是同步考虑的,并以“税目税率表”的形式将税目和税率统一表示出来。例如,消费税税目税率表、资源税税目税率表。

税目一般可分为列举税目和概括税目。列举税目就是将每一种商品或经营项目采用一一列举的方法,分别规定税目,必要时还可以在税目之下划分若干个细目。列举税目的优点是界限明确,便于征管人员掌握;缺点是税目过多,不便于查找,不利于征管。

在我国现行税法中,列举税目的方法也可分为两类:一类是细列举,即在税法中按每一产品或项目设计税目,本税目的征税范围仅限于列举的产品或项目,属于本税目列举的产品或项目,则按照本税目适用的税率征税。否则,就不能按照本税目适用的税率征税,如消费税中的“小汽车”等税目。另一类是粗列举,即在税种中按两种以上产品设计税目,本税目的征税范围不体现为单一产品,而是列举的两种以上产品都需按本税目适用的税率征税,如消费税中的“鞭炮、焰火”税目。

概括税目就是按照商品大类或行业采用概括方法设计税目。概括税目的优点是税目较少,查找方便;缺点是税目过粗,不便于贯彻合理负担政策。

在我国现行税法中,概括税目又可分为两类:一类是小概括,即在本税目下属的各个细目中,凡不属于规定细目内的征税范围,但又属本税目征税范围的产品,在材质上、用途上或生产工艺方法上相近的,则另增列一个细目,将其划归为本细目的征收范围,如消费税“酒”税目中的“其他酒”等;另一类是大概括,即在本税种下属的各个税目中,凡不属于规定税目内的征税范围,但又确属本税种征税范围的产品,则另增列一个税目,将其全部划归为本税目的征税范围,如消费税中的“其他贵重首饰和珠宝玉石”税目。在税法中适当采用概括性税目,可以大大简化税种的复杂性,但过于概括,又不利于充分发挥税收的经济杠杆作用。所以,在具体运用

上,应注意把概括税目同列举税目有机结合起来。

(三) 税率

税率是应纳税额与计税依据之间的比例,是计算税额的尺度,代表课税的深度,关系着国家的收入多少和纳税人的负担程度。

各税种的职能作用,主要是通过税率来体现的,因此,税率是税收制度的核心和灵魂。合理地设计税率,正确地执行有关税率的规定,是依法治税的重要内容。我国税率设计的总体原则是合理负担,取之适度。不同税种之间,税率的设计原则并不完全一致,但总的设计原则是一致的,即税率的设计要体现国家政治、经济政策,如消费税税率设计原则之一是体现国家消费政策,限制某些商品的消费;税率的设计要公平、简化。

税率是一个总的概念,在实际应用中可分为两种形式:一种是按绝对量形式规定的固定征收额度,即定额税率,它适用于从量计征的税种;另一种是按相对量形式规定的征收比例,这种形式又可分为比例税率和累进税率,它适用于从价计征的税种。

1. 比例税率

比例税率是指对同一征税对象或同一税目,不论数额大小只规定一个比例,都按同一比例征税,税额与课税对象呈正比例关系。

在具体运用上,比例税率又可分为以下几种。

(1) 产品比例税率,即一种(或一类)产品采用一个税率。我国现行的消费税、增值税等都采用这种税率形式。分类、分级、分档比例税率是产品比例税率的特殊形式,是按课税对象的性质、用途、质量、设备、生产能力等规定不同的税率。如消费税中,酒按类设计税率,卷烟按级设计税率,小汽车依照排气量分档设计税率等。

(2) 行业比例税率,即对不同行业采用不同的税率。如增值税中,交通运输业、有形动产租赁服务适用不同税率。

(3) 地区差别比例税率,即对同一课税对象,按照不同地区的生产建设水平和收益水平,采用不同的税率,如城市维护建设税。

(4) 有幅度的比例税率,即对同一课税对象,税法只规定最低税率和最高税率,在这个幅度内,各地区可以根据自己的实际情况确定适当的税率,如资源税。

比例税率的基本特点是税率不随课税对象数额的变动而变动。这就便于按不同的产品设计不同的税率,有利于调整产业(产品)结构,实现资源的合理配置。同时,课税对象数额越大,纳税人相对税负越轻,从而在一定程度上推动经济的发展。但是,从另一个角度来看,这种情况有悖于税收公平的原则。这表明比例税率调节纳税人收入的能力不及累进税率,这是它的不足。比例税率的另一个优点是计算简便。

2. 累进税率

累进税率是指对于同一课税对象,随着数量的增大,征收比例也随之增高的税率,表现为将课税对象按数额大小分为若干等级,不同等级适用由低到高的不同税率,包括最低税率、最高税率和若干等级的中间税率,一般多在收益课税中使用。它可以更有效地调节纳税人的收入,正确处理税收负担的纵向公平问题。按照税率累进依据的性质,我国现行税制中,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,如所得税一般按所得额大小分级累进。率累是按与课税对象有关的某一比率分级累进,如我国目前征收的土地增值税就是按照增值额与扣除项目金额的比率实行四级超率累进税率。额累和率累按累进依

据的构成又可分为“全累”和“超累”。如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。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征税。超累是对课税对象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。两种方式相比,全累的计算方法比较简单,但在累进分界点上税负呈跳跃式递增,不够合理。超累的计算方法复杂一些,但累进程度比较缓和,因而比较合理。

全额累进税率是以课税对象的全部数额为基础计征税款的累进税率。它有两个特点:一是对具体纳税人来说,在应税所得额确定以后,相当于按照比例税率计征,计算方法简单;二是税收负担不合理,特别是在各级征税对象数额的分界处负担相差悬殊,甚至会出现增加的税额超过增加的课税对象数额的现象,不利于鼓励纳税人增加收入。

超额累进税率是分别以课税对象数额超过前级的部分为基础计算应纳税的累进税率。采用超额累进税率征税的特点有三个:①计算方法比较复杂,征税对象数量越大,包括等级越多,计算步骤也越多;②累进幅度比较缓和,税收负担较为合理,特别是在征税对象级次分界点上下,只就超过部分按高一级税率计算,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;③边际税率和平均税率不一致,税收负担的透明度较差。

目前,我国个人所得税对经营所得、综合所得(包括工资薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得)实行超额累进税率。为解决超额累进税率计算税款比较复杂的问题,在实际工作中引进了“速算扣除数”这个概念,通过预先计算出的速算扣除数,即可直接计算应纳税额,不必再分级分段计算。

速算扣除数是简化计税程序,而按全额累进税率计算超额累进税额时所使用的扣除数额,反映的具体内容是按全额累进税率和超额累进税率计算的应纳税额的差额。采用速算扣除数方法计算的应纳税额同分级分段计算的应纳税额,其结果完全一样,但方法简便得多。通常,速算扣除数事先计算出来后,附在税率表中,并与税率表一同颁布。

超率累进税率是指以课税对象数额的相对率为累进依据,按超累方式计算应纳税额的税率。采用超率累进税率,首先需要确定课税对象数额的相对率,如在对利润征税时以销售利润率为相对率,对工资征税时以工资增长率为相对率,然后把课税对象的相对率从低到高划分为若干级次,分别规定不同的税率。计税时,先按各级相对率计算出应税的课税对象数额,再按对应的税率分别计算各级税款,最后汇总求出全部应纳税额。现行税制中的土地增值税即采用超率累进税率计税。

超倍累进税率是指以课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。采用超倍累进税率,首先必须确定计税基数,然后把课税对象数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。计税基数可以是绝对数,也可以是相对数。当其为绝对数时,超倍累进税率实际上是超额累进税率,因为可以把递增倍数换算成递增额;当其为相对数时,超倍累进税率实际上是超率累进税率,因为可以把递增倍数换算成递增率。我国曾实行的个人收入调节税采用过此税率方式。

3. 定额税率

定额税率又称固定税额,这种税率是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可以是重量、数量、面积、体积等自然单位,也可以是专门规定的复合单位。例如,现行税制中的城镇土地使用税、耕地占用税分别以“平方米”和“亩”这些自然单位为计量单位,消费税中的汽油、柴油分别以“升”为计量单位。按定额税率征税,税额的多少只同