

第一章 税法基本原理

第三节 税收实体法与税收程序法

一、税收实体法

概念	规定税收法律关系主体的实体权利、义务的法律规范总称，是税法的 核心部分 ，没有税收实体法，税法体系就不能成立。
特点	1. 税种与税收实体法的一一对应性， 一税一法 。 2. 税收要素的 固定性
税收实体法要素	1. 纳税义务人 2. 课税对象 3. 税率 4. 减税、免税 5. 税收附加与加成 6. 纳税环节 7. 纳税期限

(一) 纳税义务人

1. 含义：税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人，包括自然人和法人。

2. 与纳税人有关的概念：

(1) **负税人**：实际负担税款的单位和个人

说明：

纳税人与负税人有时**一致**，比如**直接税**，有时**不一致**，比如**间接税**。

(2) 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。

比如：《个人所得税法》规定，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**。

(3) 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。

比如：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。

(4) 代征代缴义务人

受税务机关委托而代征税款的单位和个人。

比如：**进口环节**增值税、消费税由**海关代征**。

(5) **纳税单位**：是纳税人的有效集合。

【例-单选题】关于纳税人和负税人，下列说法正确的是（ ）。

- A. 流转税的纳税人和负税人通常是一致的
- B. 所得税的纳税人和负税人通常是不一致的
- C. 扣缴义务人是纳税人，不是负税人
- D. 造成纳税人与负税人不一致的主要原因是税负转嫁

答案：D

解析：选项 A，流转税的纳税人与负税人是不一致的。选项 B，所得税的纳税人和负税人通常是一致的。选项 C，扣缴义务人不是纳税人。

(二) 课税对象

1. 含义：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。

2. 作用：

- (1) **课税对象**是一种税区别于另一种税的**最主要标志**。
- (2) 课税对象体现着各种税的征税范围。
- (3) 其他要素的内容一般都是以课税对象为基础确定的。

3. 与课税对象相关的概念

(1) 计税依据：又称为**税基**，税法规定的据以计算各种应征税款的依据或标准。

税种	征税对象	计税依据	两者的关系
所得税	所得额	所得额	一致
车船税	车辆、船舶	辆、艇身长度、整备质量每吨等	不一致
【说明】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：税款的最终来源，税收负担的归宿，表明纳税人负担能力。

课税对象与税源关系	课税对象来源	举例
一致	国民收入分配中形成的各种收入	所得税
不一致	其他方面	房产税

(3) 税目

①定义：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。

②作用

A: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

B:解决课税对象的归类问题，并根据归类确定税率

如消费税税目税率表

(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。

税率的形式：比例税率、累进税率、定额税率、其他形式。

1. 比例税率

(1) 含义：比例税率是指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。

(2) 表现形式：

产品比例税率：即一种（或一类）产品采用一个税率，比如高档化妆品消费税税率为15%

行业比例税率：即不同行业采用不同的税率，如金融行业增值税税率为6%，建筑行业增值税税率为9%。

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水平和收益水平，采用不同的税率，例如城市维护建设税，应当依照纳税人所在的地区的适用税率。税率一般是，纳税人所在地为市区的，税率为7%。纳税人所在地在县城、镇的，税率为5%。纳税人所在地不在市区、县城或镇的，税率为1%。

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，例如契税3%~5%。

2. 累进税率

(1) 含义：同一课税对象，随数量的增大，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。

(2) 表现形式：

超额累进税率：如个人所得税中经营所得、综合所得。

超率累进税率：如土地增值税。

全额累进税率：我国目前还没有采用。

超倍累进税率：我国目前还没有采用。

个人所得税税率表一【综合所得适用】

级数	全年应纳税所得额	税率（%）
1	不超过 36000 元的	3
2	超过 36000 元至 144000 元的部分	10
3	超过 144000 元至 300000 元的部分	20
4	超过 300000 元至 420000 元的部分	25
5	超过 420000 元至 660000 元的部分	30
6	超过 660000 元至 960000 元的部分	35
7	超过 960000 元的部分	45

土地增值税税率表

级数	增值额与扣除项目金额的比率	税率（%）	速算扣除系数（%）
1	不超过 50% 的部分	30	0
2	超过 50%~100% 的部分	40	5
3	超过 100%~200 的部分	50	15
4	超过 200% 的部分	60	35

3. 定额税率

（1）含义：定额税率又称**固定税额**，是根据课税对象的一定计量单位（如数量、重量、面积、体积等），直接规定固定的征税数额。

（2）表现形式：

地区差别定额税率：如城镇土地使用税，按大、中、小城市和县城、建制镇、工矿区分别规定每平方米土地使用税年应纳税额：大城市 1.5 元至 30 元；中等城市 1.2 元至 24 元；小城市 0.9 元至 18 元；县城、建制镇、工矿区 0.6 元至 12 元。

分类分项定额税率：如车船税：游艇，按照艇身长度每米，年基础税额为 600 元至 2000 元。

【例-单选题】下列关于税率的说法中，不正确的有（ ）。

- A. 环境保护税采用定额税率
- B. 城镇土地使用税采用地区差别定额税率
- C. 车辆购置税采用幅度比例税率
- D. 土地增值税采用超率累进税率

答案：C

解析：选项 C：车辆购置税采用统一的比例税率，为 10%。

4. 税率的其他形式

（1）名义税率与实际税率

名义税率：税法规定的税率。

实际税率：一定时期内实际缴纳税额占其课税对象实际数额的比例。

由于某些税种中计税依据与征税对象不一致、减免税政策的享受等因素的实际存在，实际税率常常低于名义税率。

（2）边际税率与平均税率

边际税率：指在增加一些收入时，增加的这部分收入所纳税额同增加收入之间的比例。

平均税率：指全部税额与全部收入之比。

两者关系：

在**比例税率**条件下，边际税率**等于**平均税率。

在**累进税率**条件下，边际税率往往要**大于**平均税率。

（3）零税率与负税率

零税率是以零表示的税率，表明课税对象的持有人**负有纳税义务，但无须缴纳税款**。

【举例】在商品税中，对**出口商品**规定**税率为零**，即退还出口商品的产、制和流转环节已缴纳的商品税，使商品以不含税价格进入国际市场，以**增强商品在国际市场上的竞争力**。

负税率，是指政府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。

【例-单选题】下列关于边际税率的说法，正确的是（ ）。

- A. 在累进税率的前提下，边际税率等于平均税率 B. 边际税率的提高不会带动平均税率的上升
C. 边际税率是指全部税额与全部收入之比 D. 边际税率上升幅度越大，平均税率提高就越多

答案：D

解析：选项 A：在累进税率条件下，边际税率往往大于平均税率；选项 B：边际税率的提高会带动平均税率的上升；选项 C：边际税率是指再增加一些收入时，增加的这部分收入所纳税额同增加收入之间的比例，平均税率是指全部税额与全部收入之比。