

第三节 税收实体法与税收程序法

本节知识点

知识点 1: 税收实体法

知识点 2: 税收程序法

【学习提示】

1. 税收实体法：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。
2. 税收实体法特点：
 - (1) 规范性
 - (2) 统一性（税收要素固定）
 - (3) 税收实体法主要要素：纳税义务人、课税对象（税目、计税依据）、税率、减税免税、税收附加与加成、纳税环节、纳税期限。

知识点 1: 税收实体法

一、纳税义务人

1. 含义：税法规定直接负有纳税义务的单位和个人，包括法人和自然人。

【提示】纳税人 vs 负税人

负税人：实际负担税款的单位和个人

纳税人与负税人一致：比如企业所得税（直接申报缴纳）

纳税人与负税人不一致：比如增值税（实际负担税款的是消费者，但是消费者自身不是纳税义务人）

2. 扣缴义务人

(1) 代扣代缴义务人（2025 年调整）

代扣代缴是指税收法律、行政法规已经明确规定负有扣缴义务的单位和个人在支付款项时，代税务机关从支付给负有纳税义务的单位和个人收入中扣留并向税务机关解缴的行为；例，工薪个税由发放单位从员工工资中代扣。

(2) 代收代缴义务人（2025 年调整）

代收代缴是指税收法律、行政法规已经明确规定负有扣缴义务的单位和个人在收取款项时，代税务机关向负有纳税义务的单位和个人收取并向税务机关缴纳的行为；

例，受托加工消费品时从委托方代收消费税款。

【提示】代收代缴义务人 VS 代扣代缴义务人

代扣代缴义务人直接持有纳税人的收入，可以从中扣除纳税人的应纳税款；

代收代缴义务人不直接持有纳税人的收入，只能在与纳税人的经济往来中收取纳税人的应纳税款并代为缴纳。

(3) 受托代征人（2025 年新增）

指根据税务机关的委托，依照法律规定代征零星、分散和异地缴纳税收的单位和个人。

例，税务机关委托交通运输部海事管理机构代为征收船舶车船税税款。

3. 纳税单位：是纳税人的有效集合。

二、课税对象

1. 含义：税法中规定的征税的目的物，是征税的依据，解决对什么征税。

2. 作用——基础性要素：

- (1) 是区分税种的主要标志；
- (2) 体现征税的范围；
- (3) 其他要素的内容一般都以其为基础确定。

3. 与征税对象有关的要素：税额 = 计税依据 × 税率

(1) 计税依据（税基）：税法规定的据以计算各种应征税款的依据或标准。

课税对象与计税依据一致：比如增值税、所得税（税基为价值形态）

课税对象与计税依据不一致：比如车船税（税基为实物形态）

【提示】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

(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。

课税对象与税源一致：比如所得税（国民收入分配中形成的各种收入）

课税对象与税源不一致：比如房产税（对房产征税，至于房产所有人是否属于高收入群体，不管）

【提示】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

①含义：税目是课税对象的具体化，反映具体的征税范围，解决课税对象的归类。

②作用：明确征税范围；解决课税对象的归类（税目税率同步考虑——税目税率表，如：消费税、资源税、环境保护税）。

③分类

列举税目：如消费税中“白酒、黄酒”

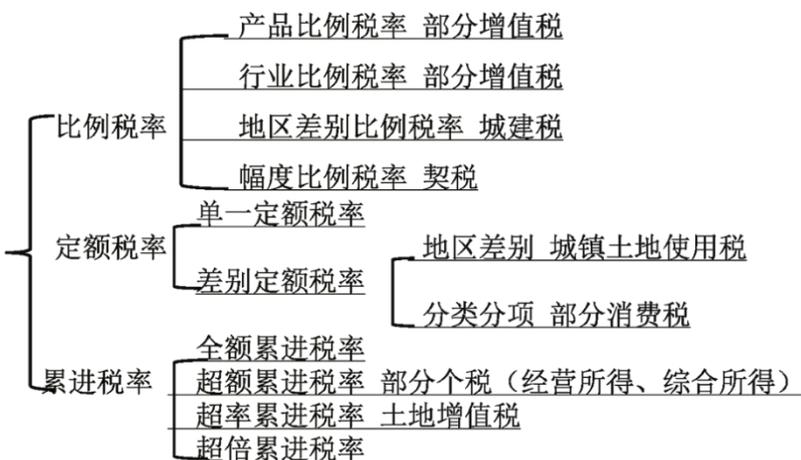
概括税目：如消费税中“其他酒”

表 3-1 消费税税目税率表

税 目	税 率		
	生产(进口)环节	批发环节	零售环节
一、烟			
1. 卷烟			
(1)甲类卷烟	56%加0.003元/支	11%加0.005元/支	
(2)乙类卷烟	36%加0.003元/支	11%加0.005元/支	
2. 雪茄烟	36%		
3. 烟丝	30%		
4. 电子烟	36%	11%	
二、酒			
1. 白酒	20%加0.5元/500克 (或者500毫升)		
2. 黄酒	240元/吨		
3. 啤酒			
(1)甲类啤酒	250元/吨		
(2)乙类啤酒	220元/吨		
4. 其他酒	10%		
三、高档化妆品	15%		
四、贵重首饰及珠宝玉石			

三、税率

税率是计算税额的尺度，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，因而它是税收政策的中心环节。



1. 比例税率：同一征税对象或同一税目，规定一个比例的税率。

(1) 形式：产品比例税率，行业比例税率，地区差别比例税率，有幅度的比例税率；

税额=计税依据×税率

(2) 特点：

- ①税率不随课税对象数额的变动而变动；
- ②课税对象数额越大，纳税人相对直接负担越轻；
- ③计算简便；
- ④税额与课税对象成正比。

2. 累进税率：课税对象按数额大小划分等级，规定不同税率。多用于收益课税，处理税收负担的纵向公平。

【提示】累进方式：

- (1) 全额累进税率（不涉及）
- (2) 超额累进税率（比如个人所得税综合所得）
- (3) 超率累进税率——土地增值税适用
- (4) 超倍累进税率（不涉及）

【案例 1】假设全额累进税率表如下：

级数	应纳税所得额	税率 (%)
1	不超过 20 000 元	20
2	超过 20 000~50 000 元	30
3	50 000 以上	40

例如，某纳税人应纳税所得额为 20 000 元，按所列税率，适用第 1 级次，其应纳税额=20 000×20%=4 000（元）。

例如，某纳税人应纳税所得额为 20 001 元，按所列税率，适用第 2 级次，其应纳税额=20 001×30%=6 000.3（元）。

【案例 2】假设超额累进税率表如下：

级数	应纳税所得额	税率 (%)
1	不超过 20 000 元	20
2	超过 20 000~50 000 元	30
3	50 000 以上	40

例如，某纳税人应纳税所得额为 20 000 元，按所列税率，适用第 1 级次，其应纳税额=20 000×20%=4 000（元）。

例如，某纳税人应纳税所得额为 20 001 元，用所列税率，其应纳税额可以分步计算：

第 1 级的 20 000 元适用 20% 的税率，应纳税额=20 000×20%=4 000（元）；

第 2 级的 1 元适用 30% 的税率，应纳税额=1×30%=0.3（元）；

【案例 3】超额累进税率下简便计算方法：

速算扣除数=按全额累进方法计算的税额-按超额累进方法计算的税额

按超额累进方法计算的税额=按全额累进方法计算的税额-速算扣除数

级数	应纳税所得额	税率 (%)	速算扣除数
1	不超过 20 000 元	20	0
2	超过 20 000~50 000 元	30	2 000
3	50 000 以上	40	7 000

用简化方法计算，20 001 元应纳税所得额的应纳税额=20 001×30%-2 000=4 000.3（元）

3. 定额税率

(1) 含义：根据单位课税对象，直接规定固定的征税数额。

(2) 表现形式：单一定额税率、差别定额税率。

差别定额税率有：

- ①地区差别定额税率；
- ②分类分项定额税率（如：车船税）。

(3) 基本特点：

- ①不受课税对象价值量变化的影响；

②适用于对价格稳定、质量等级和品种规格单一的大宗产品征税的税种；

③价格总趋势上升，产品的税负就会呈现累退性。

4. 其他有关税率的概念

(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。

通常：名义税率 \geq 实际税率

产生原因：计税依据与征税对象不一致、享受减免税政策

(2) 边际税率与平均税率：

类型	含义	具体规定
平均税率	全部税额/全部收入	比例税率下：边际税率=平均税率
边际税率	增量税额/增量收入	累进税率下：边际税率 \geq 平均税率

(3) 零税率与负税率

零税率：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。

负税率：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。

【例题·单选题】（2024年）下列税率中最能体现税收负担纵向公平的税率形式是（ ）。

- A. 行业比例税率
- B. 定额税率
- C. 地区差别比例税率
- D. 超额累进税率

答案：D

解析：累进税率可以更有效的调节纳税人的收入，正确处理税收负担的纵向公平问题。

四、减税、免税

【提示1】减税指减征部分税款，免税指免征全部税款。

【提示2】减免税权限：减免税依照法律的规定执行，法律授权国务院的，按国务院制定的行政法规的规定执行。

1. 减免税的基本形式——税基式、税率式、税额式

税额=计税依据 \times 税率

(1) 税基式减免——使用最广泛，即：直接缩小计税依据的方式实现减免税。

包括：起征点、免征额、项目扣除、跨期结转等。

【区分起征点与免征额】

起征点：达不到不交税，达到或超过全额纳税。

免征额：达不到不交税，超过的部分纳税。

(2) 税率式减免：

具体包括：重新确定税率、选用其他税率、零税率等。

(3) 税额式减免

具体包括：全部免征、减半征收、核定减免率、抵免税额以及另定减征税额等。

2. 减免税的分类：法定减免、特定减免、临时减免（通常是定期或一次性）。

【例题·单选题】（2024年）下列减免税中，属于税额式减免的是（ ）。

- A. 项目扣除
- B. 免征额
- C. 核定减免率
- D. 重新确定税率

答案：C

解析：税额式减免包括全部免征、减半征收、核定减免率、抵免税额、另定减征税额等。

五、税收附加与加成

与减免税相对立的，是加重税负的措施。

六、纳税环节

生产环节（如增值税、资源税、消费税）

流通环节（如增值税、土地增值税）

分配环节（如企业所得税、个人所得税）

消费环节（车辆购置税）

七、纳税期限

1. 决定因素：税种的性质、应纳税额的大小

2. 与纳税时间相关的：纳税义务发生时间、纳税期限、税款入库期限

3. 纳税期限形式：

（1）按期：比如增值税，1日，3日，5日，10日，15日，1个月或1个季度

（2）按次：耕地占用税

（3）按年：企业所得税（但是要分期预缴，年度汇算清缴）

【例题·多选题】对税收实体法要素中有关课税对象的表述，下列说法正确的有（ ）。

A. 课税对象是国家据以征税的依据

B. 税目是一种税区别于另一种税的最主要标志

C. 从实物形态分析，课税对象与计税依据是一致的

D. 从个人所得税来看，其课税对象与税源是一致的

E. 计税依据是从质的方面对课税作出的规定，课税对象是从量的方面对课税作出的规定

答案：AD

解析：课税对象是一种税区别于另一种税的最主要标志；从实物形态分析，课税对象与计税依据是不一致的；从所得税（包括企业所得税和个人所得税）来看，其课税对象与税源是一致的。计税依据是从量的方面对课税作出的规定，课税对象是从质的方面对课税作出的规定。

知识点 2：税收程序法

一、作用

保障实体法实施；规范和控制行政权行使；保障纳税人合法权益；提高执法效率

二、税收程序法

主要制度 5 项：表明身份、回避、职能分离、听证、时限制度

【举例 1】税务机关对公民作出 2 000 元以上（含本数）罚款或者对法人或者其他组织作出 1 万元以上（含本数）罚款的行政处罚之前，应当向当事人送达《税务行政处罚事项告知书》，告知当事人已经查明的违法事实、证据、行政处罚的法律依据和拟将给予的行政处罚，并告知有要求举行听证的权利。——听证制度

【举例 2】《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第四十二条第二款规定：“税务机关应当自收到申请延期缴纳税款报告之日起 20 日内作出批准或者不予批准的决定；不予批准的，从缴纳税款期限届满之日起加收滞纳金。——时限制度