

二十一世纪普通高等院校实用规划教材·经济管理系列

税法与 税务会计

(第2版)

SHUIFA YU
SHUIWU KUAIRJI

寇娅雯 石光乾 主 编

赠送
电子课件

- 前瞻性 with 基础性相统一 •
- 教材建设与教学改革相统一 •
- 综合性与针对性相统一 •

清华大学出版社



二十一世纪普通高等院校实用规划教材 经济管理系列

税法与税务会计

(第2版)

寇娅雯 石光乾 主 编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书作为全国高校经济管理类专业课程核心教材,紧密结合高等院校应用型人才培养目标和教学大纲的要求,结合国家税收制度的改革趋势,根据至2016年国家最新的税收法律制度修订编著而成。

本书基于税法与税务会计——基础理论、税收实体法、税收程序法的课程体系,采用项目驱动式体例,以任务模块突出了“项目引导→任务分组→教学驱动→项目实务”的教学过程训练,系统地介绍了增值税、消费税、关税、其他小税种、企业所得税、个人所得税等各税种税款计算、征收管理、纳税申报、会计处理以及税收征管法、税务筹划等最新、最重要的税收会计内容。

本书定位准确、结构完整、内容全面,着力突出系统性、实用性、新颖性和技能性,可作为普通高等院校、成人高校和民办高校财会、税务、金融等各专业“税法与税务会计”课程的教材或教学参考书,也可作为执业(职业)资格考试和财税岗位培训教材,还适合作为财经管理人员的学习参考读本。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

税法与税务会计/寇娅雯,石光乾主编. —2版. —北京:清华大学出版社,2017

(二十一世纪普通高等院校实用规划教材 经济管理系列)

ISBN 978-7-302-45946-0

I. ①税… II. ①寇… ②石… III. ①税法—中国—高等学校—教材 ②税收会计—高等学校—教材
IV. ①D922.22 ②F810.62

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第307717号

责任编辑:梁媛媛

封面设计:刘孝琼

责任校对:周剑云

责任印制:杨 艳

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62791865

印 刷 者:北京富博印刷有限公司

装 订 者:北京市密云县京文制本装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm 印 张:20 字 数:432千字

版 次:2012年2月第1版 2017年1月第2版 印 次:2017年1月第1次印刷

印 数:1~3000

定 价:42.00元

产品编号:068283-01

再版前言

《税法与税务会计》是二十一世纪普通高等院校实用规划教材，由兰州文理学院寇娅雯、石光乾主编。该书第一版自2012年2月出版发行以来，因紧扣我国税收法规改革动向及税收、会计法律法规最新内容，受到各高校和读者的欢迎与好评，已连续多次印刷。近几年，随着国家税收政策改革的进一步深化，原“增值税”“消费税”“营业税”“资源税”等税收制度内容已发生了重大调整；与此同时，各高校和广大读者也积极要求本书再版。应清华大学出版社邀请，我们依据最新法律规定，对第一版教材中所涉及的已过时和被调整的税收法律制度进行了全面修订，并对截止到2016年最新税收法规进行了补充和更新，使本书内容更具时效性。与第一版“新颖性、系统性、丰富性、实用性、应试性”特点相比，本书再版主要特色体现在以下方面。

第一，本书按照“营改增”等最新的税制改革内容，修订了各相关税种的税款计算、征收管理、纳税申报、会计处理等税收会计内容，增强了学生涉税业务的实务处理能力。

第二，本书仍然采用项目驱动式编写体例，着重突出了“项目引导→任务分组→教学驱动→项目实务”的教学过程训练，更加突出了提高税款计算、申报缴纳和会计处理的实际操作技能。

第三，本书为使再版更能体现最新税收法规内容，对原书的导入项目、任务、实务训练题目进行了替换和修正，强化了税法新规定与实践应用能力的有机融合，以扩展学生纳税计算和会计处理的税务实战演练能力。

第四，本书仍以注册会计师、会计专业技术等会计类职业资格考试内容为重点，以满足广大读者职业资格执业的应试需求。

本书再版修订工作仍由兰州文理学院寇娅雯、石光乾合作完成，具体修订分工为：寇娅雯负责项目二、三、四、八的编写；石光乾负责项目一、五、六、七、九、十的编写。

本书再版得到了兰州文理学院和清华大学出版社的大力支持和指导，我们在此表示诚挚感谢。本书修订过程中参阅了最新税法制度、注会教材以及相关案例，在此向相关文献的作者表示衷心感谢。对本书修订过程中存在的疏漏或不足之处，望广大读者朋友不吝批评指正！

编者

前 言

随着我国市场经济的进一步深化发展,新会计准则的发布执行和国家税收政策的改革完善,现代企业对技能型、应用型会计人才需求更甚,“税法与税务会计”现已成为教育部确定的全国普通高等(职业)院校财经管理类专业专业课程之一。

我国《国家中长期教育改革和发展规划纲要》(2010—2020年)对全国高等院校应用型、实践型人才培养模式和教育教学方式提出了新的要求和挑战,为适应全国高等院校对实用性、技能型和应用型人才培养的要求,提高学生在实务中开展纳税计算及其会计处理的水平和能力,我们结合长期教学实践和双师型教师教学需求,编著了二十一世纪普通高等院校实用规划教材——《税法与税务会计》。

本书紧扣我国税收法规的最新改革动向,以最新的税收、会计法律和法规为基础(如最新个人所得税法),突出对高校学生应用性广、适用性强的各类税种及其会计核算为体例的编著思路,主要凸现如下特色。

★设计新颖性。采用项目驱动式编写体例,以任务模块涵盖各税法知识与会计核算过程,突出了“项目引导→任务分组→教学驱动”的全过程演练,进而提高税款计算、申报缴纳和会计处理的实际操作技能。

★阐述系统性。教材规划以学用结合为主旨,系统地介绍纳税基础理论、各税种纳税实务与会计核算,以及税收征管法、税务筹划等税收会计内容,扩展了教材容量和实践应用性。

★体例丰富性。充分考虑基本知识和实务训练的有机融合,突出了“实务性”和“应用性”,通过“项目目的及要求、项目重点和难点、项目导入、项目内容、导入案例分析、项目实务训练(单项选择题、多项选择题、判断题、业务题)”等体例环节设计,着重提升学生业务操作与实践应用能力。

★内容实用性。突破注重理论而不唯理论的写作框架,突出课程实用和教学实务的特点,重在培养和提升学生进行纳税计算和会计处理的税务实战演练的能力。

★应试技能性。教材内容编写以注册会计师、注册税务师、会计专业技术等执业(职业)资格考试考点为重点,能满足适用性学习和执业(职业)资格应试需要。

本书由具有多年会计学、财税法教学经验和科研工作实践的教师撰写。全书编写分工如下:寇娅雯负责拟定编写大纲、初稿修改和定稿,并撰写项目二、三、四、八;石光乾



负责设计体例和终稿统校,并撰写项目一、五、六、七、九、十。

本书出版得到了甘肃联合大学和清华大学出版社的支持和指导,在此表示诚挚感谢。本书在编写过程中参阅了国内相关税法、会计学书籍以及部分案例,限于篇幅未能一一列举,仅将主要参考文献附后,谨此向学校、出版单位和所有作者一并表示真挚的谢忱。因编者水平所限,对本书编写存在的疏漏或不足之处,望广大读者朋友不吝批评指正!

编 者

目 录

项目一 税法与税务会计概述 1

项目目的及要求 1

项目重点和难点 1

案例导入 1

任务一 税收原理概述 1

一、税收的概念与特征 1

二、税法与税法体系 3

三、税法要素 5

四、税收的分类 17

任务二 税务会计概述 18

一、税务会计的概念 18

二、税务会计的作用 18

三、税务会计与财务会计的关系 19

案例导入分析 20

项目实务训练 20

项目二 增值税及其会计核算 24

项目目的及要求 24

项目重点和难点 24

案例导入 24

任务一 增值税概述 24

一、增值税的概念和分类 24

二、增值税的特点 26

三、增值税的征税范围 26

四、增值税的纳税人 38

五、增值税的税率和征收率 40

任务二 增值税应纳税额的计算 44

一、一般纳税人应纳税额的计算 44

二、简易计税方法应纳税额的计算 57

三、进口货物应纳税额的计算 57

任务三 增值税征收管理与纳税申报 58

一、增值税的税收优惠 58

二、增值税的征收管理 61

三、增值税的纳税申报 63

任务四 增值税的会计核算 67

一、账户设置 67

二、会计核算 68

案例导入分析 82

项目实务训练 83

项目三 消费税及其会计核算 89

项目目的及要求 89

项目重点和难点 89

案例导入 89

任务一 消费税概述 89

一、消费税的概念 89

二、消费税的纳税人 90

三、消费税的征税范围 90

四、消费税的税目与税率 91

任务二 消费税应纳税额的计算 95

一、计税依据的确定 95

二、应纳税额的计算 97

三、外购和委托加工收回的应税

消费品已纳税额的扣除 102

任务三 消费税的征收管理与纳税

申报 103

一、消费税的征收管理 103

二、消费税的纳税申报 104

任务四 消费税的会计核算 106

一、账户设置 106

二、会计核算 106

案例导入分析 114



项目实务训练.....	115	六、烟叶税及其会计核算.....	143
项目四 关税及其会计核算.....	120	任务二 资源税及其会计核算.....	145
项目目的及要求.....	120	一、资源税概述.....	145
项目重点和难点.....	120	二、资源税的计算.....	147
案例导入.....	120	三、资源税的税收优惠与征收管理.....	149
任务一 关税概述.....	120	四、资源税的会计核算.....	150
一、关税的概念和特点.....	120	任务三 土地增值税及其会计核算.....	152
二、关税的分类.....	122	一、土地增值税概述.....	152
三、关税的纳税人.....	123	二、土地增值税的计算.....	154
四、关税的征税对象.....	123	三、土地增值税的税收优惠与征收管理.....	158
五、关税税则和税率.....	123	四、土地增值税的会计核算.....	158
任务二 关税应纳税额的计算.....	124	任务四 城镇土地使用税及其会计核算.....	160
一、关税计税依据的确定.....	124	一、城镇土地使用税概述.....	160
二、关税应纳税额的计算.....	128	二、城镇土地使用税的计算.....	161
任务三 关税征收管理与纳税申报.....	129	三、城镇土地使用税的税收优惠与征收管理.....	162
一、关税的税收优惠.....	129	四、城镇土地使用税的会计核算.....	163
二、关税的纳税申报.....	130	任务五 房产税及其会计核算.....	164
任务四 关税的会计核算.....	132	一、房产税概述.....	164
一、进口关税的会计处理.....	132	二、房产税的计算.....	166
二、出口关税的会计处理.....	134	三、房产税的税收优惠与征收管理.....	167
案例导入分析.....	136	四、房产税的会计核算.....	168
项目实务训练.....	136	任务六 车船税及其会计核算.....	169
项目五 其他小税种及其会计核算.....	139	一、车船税概述.....	169
项目目的及要求.....	139	二、车船税的计算.....	171
项目重点和难点.....	139	三、车船税的税收优惠与征收管理.....	172
案例导入.....	139	四、车船税的会计核算.....	173
任务一 城市维护建设税及其会计核算.....	139	任务七 契税及其会计核算.....	174
一、城市维护建设税概述.....	139	一、契税概述.....	174
二、城市维护建设税的计算.....	140	二、契税的计算.....	176
三、城市维护建设税的征收管理.....	141		
四、城市维护建设税的会计核算.....	141		
五、教育费附加及其会计核算.....	142		

三、契税的税收优惠和征收管理.....177	二、企业所得税的征收管理.....215
四、契税的会计核算.....178	三、企业所得税的纳税申报.....217
任务八 印花税及其会计核算.....179	任务四 企业所得税的会计核算.....219
一、印花税概述.....179	一、企业所得税会计核算的一般程序.....219
二、印花税的计算.....182	二、账户设置.....219
三、印花税的征收管理.....183	三、资产、负债的计税基础.....220
四、印花税的会计核算.....184	四、暂时性差异.....222
任务九 车辆购置税及其会计核算.....185	五、所得税的会计处理.....224
一、车辆购置税概述.....185	案例导入分析.....228
二、车辆购置税的计算.....186	项目实务训练.....229
三、车辆购置税的税收优惠与征收管理.....187	
四、车辆购置税的会计核算.....189	项目七 个人所得税及其会计核算.....234
案例导入分析.....189	项目目的及要求.....234
项目实务训练.....189	项目重点和难点.....234
项目六 企业所得税及其会计核算.....195	案例导入.....234
项目目的及要求.....195	任务一 个人所得税概述.....234
项目重点和难点.....195	一、个人所得税的概念.....234
案例导入.....195	二、个人所得税的特点.....235
任务一 企业所得税概述.....195	三、个人所得税的纳税人.....236
一、企业所得税的概念及特点.....195	四、个人所得税的征税对象.....237
二、企业所得税的纳税人.....196	五、个人所得税的税率.....241
三、企业所得税的征税对象.....197	任务二 个人所得税应纳税额的计算.....243
四、企业所得税的税率.....197	一、应纳税所得额的计算.....243
任务二 企业所得税的计算.....198	二、应纳税额的计算.....245
一、企业所得税应纳税所得额的确定.....198	任务三 个人所得税的征收管理和纳税申报.....253
二、亏损弥补.....208	一、个人所得税的税收优惠.....253
三、企业所得税应纳税额的计算.....208	二、个人所得税的征管和申报.....254
四、预缴及汇算清缴所得税额的计算方法.....211	任务四 个人所得税的会计核算.....255
任务三 企业所得税的征收管理与纳税申报.....211	一、个体工商户的生产经营所得应纳税所得额的会计处理.....256
一、企业所得税的税收优惠.....211	二、代扣代缴个人所得税的会计处理.....256
	案例导入分析.....257



项目实务训练.....	258
项目八 税收征收管理法	263
项目目的及要求.....	263
项目重点和难点.....	263
案例导入.....	263
任务一 税收征收管理概述.....	263
一、税收征收管理体制.....	263
二、征纳双方的权利和义务.....	264
任务二 税务管理.....	266
一、税务登记管理.....	266
二、账簿、凭证管理.....	269
三、纳税申报.....	272
任务三 税款征收.....	274
一、税款征收方式.....	274
二、税款征收措施.....	276
三、其他关于税款征收的法律 规定.....	278
任务四 税务检查.....	279
一、税务检查的概念.....	279
二、税务检查的方法.....	279
三、税务检查的内容.....	279
四、税务检查的范围.....	280
任务五 违反税收法律制度的法律 责任.....	280
一、税收法律责任的概念及分类.....	280
二、征纳双方违反税法的法律 责任.....	282
案例导入分析.....	285

项目实务训练.....	285
项目九 税务筹划	291
项目目的及要求.....	291
项目重点和难点.....	291
案例导入.....	291
任务一 税务筹划概述.....	291
一、税务筹划的概念、特点 和意义.....	291
二、税务筹划的原则.....	294
三、税务筹划的前提.....	295
四、税务筹划与偷税、避税的 区别.....	296
任务二 税务筹划的方法.....	296
一、税务筹划的基本手段.....	296
二、常见的税务筹划方法.....	297
任务三 税务筹划的基本技术.....	301
一、减免税技术.....	301
二、分割技术.....	301
三、扣除技术.....	302
四、税率差异技术.....	302
五、抵免技术.....	302
六、退税技术.....	302
七、延期纳税技术.....	302
案例导入分析.....	302
项目实务训练.....	303
参考文献	307

项目一 税法与税务会计概述

项目目的及要求

本项目为全书的入门篇，主要介绍税法和税务会计的基本知识，要求学生了解税收基础知识，掌握税收的概念和特征、税法的构成要素、税务会计的核算方法、税法与纳税会计知识的基本框架，为以后各项目的学习奠定基础。

项目重点和难点

本项目的学习重点是税法的构成要素、税法体系、税收分类以及税务会计的基本理论知识及核算方法，难点是税法构成要素、税务会计核算方法。

案例导入

在某个企业，新上任的厂长对税务人员说：“怎么纳了增值税还要纳营业税、所得税？哪有这个道理嘛？”税务人员说：“皇粮国税，这是古规大道理。”

要求：根据以上资料，请思考什么是税收，它具有哪些特点，税收制度有哪些要素。

任务一 税收原理概述

一、税收的概念与特征

(一) 税收的概念

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定标准，对一部分社会产品进行无偿分配，以取得财政收入的一种形式。

税收是现代社会中家喻户晓、人人皆知的经济范畴，是社会经济活动中非常重要的组成部分，是各国最主要的财政收入形式。税收作为国家取得财政收入的一种形式，在社会再生产过程中属于分配范畴。社会再生产是生产、分配、交换和消费的统一体。从国家征税的过程来看，税收就是把一部分社会产品强制地、无偿地转为国家所有，归国家支配使用。

税收分配的依据是政治权力。在对社会总产品的分配过程中，存在两种权力：一是财



产权力,即所有者权力;二是政治权力,即国家权力。国家征税是把一部分属于社会成员所有的产品无偿地转为国家所有,意味着政治权力凌驾于所有者权力之上,而这种分配之所以能够实现,也正是因为它依据的是政治权力。

税收分配的目的,是满足国家行使其职能的需要,是国家通过筹集资金以满足社会公共需要。一个国家要维持政权的存在,就必须建立相应的国家机关,同时还要兴办各种不可少的社会事业。这些都需要庞大的财政收入作为后盾。税收作为取得财政收入的主要方式,已为现代国家所普遍采用。

税收分配是国家把生产者创造的一部分社会产品强制地转变为国家所有的过程。这一过程分配的客体是一般社会剩余产品。在社会总产品($C+V+M$,其中 C 可理解成生产资料的价值, V 可理解成消费资料的价值, M 则是剩余产品的价值)中,税收分配来源于社会剩余产品(M)。

(二)税收的特征

税收的特征是税收的基本标志,是不同社会形态下税收所具有的共性,是税与非税的重要区别。税收与其他财政收入形式相比,具有三个基本特征:强制性、无偿性和固定性。

第一,强制性。税收的强制性是指税收是凭借国家政治权力强制征收的。税收具有强制性,即税收是国家以政治权力作为依据而进行的一种分配,并且是以法律形式加以规范的;在国家税法规定的范围内,任何单位和个人都必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。

第二,无偿性。税收的无偿性是指国家征税是无条件的取得收入。国家征税以后,纳税人缴纳的实物或货币随之就转变为国家所有,既不需要立即付给纳税人任何报酬,也不再直接返还给纳税人。这一特性与税收原则之一的“取之于民,用之于民”并不矛盾。“取之于民,用之于民”是指对全体社会成员而言,税收是有偿的,国家通过履行各种职能,为全体社会成员提供公共产品和公共服务,是对全体纳税人的一种利益返还,因而是有偿的;对于具体的纳税个体而言,国家征税以后,不会向某一个纳税人支付任何报酬和代价。税收的无偿性是以强制性为条件的。

第三,固定性。税收的固定性是指国家在征税之前,就通过法律形式,把每种税的纳税人、课税对象及征收比例等都规定出来,以便征纳双方共同遵守,不仅纳税人必须严格依法按时足额申报纳税,而且征税机关也必须依照法定程序和标准征税。当然,税收的固定性也不是绝对的、永不更改的,而是指在一定的效力期限内,税收法律的规定是相对固定的。

二、税法与税法体系

(一)税法

税收是经济学概念,税法则是法学概念。税法是指国家制定的有关调整税收分配过程中形成的国家与纳税人在征纳方面的权利义务关系的法律规范的总称。它是国家依法征税、纳税人依法纳税的依据,是国家利益和纳税人的合法权益的根本保障。

税法的概念包含以下三个方面的内容。

(1) 税法调整的税收关系,即有关税收活动的各种社会经济关系,包括各种税收制度之间的关系、税收征收和缴纳关系、税收管理关系和其他有关的税收关系。

(2) 税法是一系列税收法律规范的总称,是各种税收法律法规的总和,是由税收实体法、税收程序法等构成的法律体系。

(3) 税法由国家权力机关或其授权的行政机关制定。目前,我国税收的立法机关是全国人民代表大会或其授权的国务院、地方人民代表大会以及财政部、国家税务总局。

(二)我国的税法体系

从法律角度来讲,一个国家在一定时期内、一定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和,被称为税法体系。

1. 税收实体法和税收程序法

从税法所涵盖的不同内容来看,税法体系包括税收实体法和税收程序法。

1) 税收实体法

税收实体法是规定税收法律关系主体的权利、义务的法律规范的总称。税收实体法直接影响到国家与纳税人之间权利义务的分配,是税法的核心部分,没有税收实体法,税法体系就不能成立。

2) 税收程序法

税收程序法是指以国家税收活动中所发生的程序关系为调整对象的税法,是规定国家征税权行使程序和纳税人纳税义务履行程序的法律规范的总称,是税法体系的基本组成部分,《中华人民共和国税收征收管理法》就属于税收程序法。

2. 税收法律、法规、规章和行政规范

根据我国国家立法体制规定,不同级次的权力立法机关行使不同级次的税收立法权力,从而制定并形成了一系列的税收法律、法规、规章和规范性文件,构成了我国目前的税收法律体系。



从税法的法律效力来看,税法体系包括税收法律、法规、规章和行政规范。

1) 税收法律

税收法律是指享有国家立法权的国家最高权力机关,依照法律程序制定的规范性税收文件。其法律地位仅次于宪法,但高于税收法规、规章。例如,我国现行税法体系中《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法》等都属于税收法律。

2) 税收法规

税收法规是指国家最高行政机关、地方立法机关根据其职权或国家最高权力机关的授权,依据宪法和税收法律,通过一定的法律程序制定的规范性税收文件。我国目前税法体系的主要组成部分即是税收法规,由国务院制定的税收行政法规和由地方立法机关制定的地方税收法规两部分组成,具体形式主要是“条例”或“暂行条例”,其法律效力低于税收法律,但高于税收规章。例如,《中华人民共和国增值税暂行条例》《中华人民共和国个人所得税法实施细则》等都属于税收行政法规。

3) 税务规章

税务规章是税务部门规章的简称,是指国务院有关部门根据法律和国务院的行政法规、决定、命令,在本部门的权限内按照规定程序制定的规范性文件的总称。在我国,税务规章具体是指财政部、国家税务总局、海关总署以及地方政府在其权限内制定的有关税收的“办法”“规则”“规定”等。税务规章可增强税法的灵活性和可操作性,是税法体系的必要组成部分,但其法律效力较低,如国家税务总局发布的第一部税务规章《税务部门规章制定实施办法》。

4) 税务行政规范

税务行政规范,即税收规范性文件,是指税务机关依照法定职权和规定程序,针对普遍的、不特定的对象作出的对征纳双方具有普遍约束力的、可反复适用的行为规则。从性质上说,税务行政规范多表现为行政解释,是对法律、行政法规和规章的含义、界限以及税务行政中具体应用相关法律规范所作的说明。

(三)税法实施的原则

1. 税法优位原则

税法优位原则也称为行政立法不得抵触法律原则,是指法律的效力高于行政立法的效力。税法优位原则在税法中的作用主要体现在处理不同等级税法的关系上,明确了效力低的税法与效力高的税法发生冲突时,效力低的税法即是无效的。

2. 法律不溯既往原则

法律不溯既往原则的基本含义为: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。其目的在于维护税法的稳定性和可预测性,使纳税人能在知

道纳税结果的前提下作出相应的经济决策。

3. 新法优于旧法原则

新法优于旧法原则也称为后法优于先法原则,是指新法、旧法对同一事物有不同规定时,新法的效力优于旧法。其作用在于避免因法律修订给新法、旧法对同一事项有不同规定而带来法律适用的混乱,为法律的更新与完善提供法律适用的保障。

4. 特别法优于普通法原则

特别法优于普通法原则是指对同一事项两部法律分别订有一般和特别规定时,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,即居于特别法地位级别较低的税法,其效力可以高于作为普通法级别较高的税法。

5. 实体从旧、程序从新原则

实体从旧、程序从新原则包含两个方面的内容:一是实体税法不具备溯及力;二是程序税法在特定条件下具备一定的溯及力。也就是说,有关税收权利义务的产生、变更和灭失的税收实体法,若在应税行为或事实发生后有所变动,除非法律有特别规定外,否则对该行为或事实应适用其发生当时的税法规定,即遵循法律不溯及既往的原则,但税务机关在适用征税程序或履行税收债务时,则不问税收债权债务发生的时期,征管程序上一律适用新法;对于新法公布实施以前发生的税收债务,在新法公布实施以后进入履行程序的,新法对其具有拘束力,即遵循新法优于旧法的原则。例如,2003年4月税务机关对A企业进行税务检查时发现,A企业在1999年生产卷烟少计算消费税50万元。在进行查补税款时适用2001年6月1日前规定的从价征收的办法,而不是2001年6月1日后的复合计税办法。而在征收管理中计算滞纳金依据《国家税务总局关于贯彻实施〈中华人民共和国税收征收管理法〉有关问题的通知》国税发〔2001〕54号第四点:滞纳金分两段计征(新《征管法》第三十二条),2001年4月30日前按照千分之二计算,从2001年5月1日起按照万分之五计算,累计后征收。

三、税法要素

(一)税制结构

一个国家的税收制度是指在既定的管理体制下设置的税种以及与这些税种的征收、管理有关的,具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等的总和。从法律角度来讲,一个国家在一定时期内、一定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和,被称为税法体系;但从税收工作的角度来讲,税法体系往往被称为税收制度。换句话说,



税法体系就是通常所说的税收制度(简称税制)。

在不同类别的税种中,有的可以充当主体税种,有的只能充当辅助税种。主体税种是普遍征收的税种,其收入在全部税收收入总额中占较大比重,因而在税收体系中占主要地位,决定税收体系的性质和主要功能。税收体系的财政、公平和效率目标主要通过主体税种来实现。辅助税种则作为主体税种某一方面的补充。我国现行的税制是以商品和劳务税为主体,其他税为辅助的税制结构。

(二)税法要素

税法要素,即税法构成要素,又称课税要素,是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。这一概念包含以下基本含义:一是税法要素既包括实体性的,也包括程序性的;二是税法要素是所有完善的单行税法都共同具备的,仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容,不构成税法要素,如扣缴义务人。税法要素一般包括总则,纳税义务人,课税对象,税目,税率,纳税环节,纳税期限,纳税地点,减税、免税,罚则,附则等项目。

1. 总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

2. 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”。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任务和法律责任。纳税义务人一般分为自然人和法人两种。自然人是指依法享有民事权利,并承担民事义务的公民个人。例如,在我国从事工商业活动的个人,以及工资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。法人是指依法成立,能够独立支配财产,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。例如,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,称之为法人。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有以下三个。

1) 负税人

纳税人与负税人是两个既有联系又有区别的概念。纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人,负税人是实际负担税款的单位和个人。纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去,纳税人就不再是负税人;否则,纳税人同时也是负税人。纳税人与负税人不一致主要是由于价格和价值背离引起税负转移或转嫁造成的。我国出现的价格与价值背离有两种情况:一种是国家为了调节生产、消费,有计划地使一些商品的价格与价值

背离,把一部分税收负担转移到消费者身上。例如,对烟、酒、化妆品等采取的高价高税政策就属于这种情况。另一种情况是在市场经济条件下,商品价格随着市场供求关系的变化而自由波动。当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。

2) 代扣代缴义务人

代扣代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时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单位或个人。对税法规定的扣缴义务人,税务机关应向其颁发代扣代缴证书,明确其代扣代缴义务。代扣代缴义务人必须严格履行扣缴义务。对不履行扣缴义务的,税务机关应视情节轻重予以适当处置,并责令其补缴税款。例如,我国《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。在两处以上取得工资、薪金和没有扣缴义务人的,纳税义务人应当自行申报纳税,即实行支付单位源泉控制和纳税人自行申报两种办法。实行单位源泉扣缴办法的,以向个人支付应纳税收入的单位为扣缴义务人,其应纳的个人所得税,由支付单位按规定税率计算扣缴。

3) 代收代缴义务人

代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位,主要有受托加工单位、生产并销售原油的单位等。代收代缴义务人不同于代扣代缴义务人。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. 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。凡是列为课税对象的,就属于该税种的征收范围;凡是未列为课税对象的,就不属于该税种的征收范围。例如,我国增值税的课税对象是货物和应税劳务在生产、流通过程中的增值额;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,每一种税首先要选择确定它的课税对象,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。

课税对象是构成税收实体法诸要素中的基础性要素。这是因为: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,税种的不同主要是由于课税对象的不同。正是由于这一原因,各种税的名称通常都是根据其课税对象确定的,如增值税、所得税、