



普通高等教育“十三五”规划教材



税务会计教程



(第二版)

苏喜兰 / 主编

谷景立 姚爱科 / 副主编

非
外
借



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十三五”规划教材



税务会计教程



(第二版)



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

税务会计教程 / 苏喜兰主编. —2 版. —上海: 立信
会计出版社, 2017. 1

普通高等教育“十三五”规划教材

ISBN 978-7-5429-5311-7

I. ①税… II. ①苏… III. ①税收会计—高等学校
—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 325697 号

策划编辑 赵新民
责任编辑 赵新民 谭祖国

税务会计教程(第二版)

Shuiwu Kuaiji Jiaocheng

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱 lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话 (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	上海天地海设计印刷有限公司	
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16
印 张	22.25	
字 数	520 千字	
版 次	2017 年 1 月第 2 版	
印 次	2017 年 1 月第 1 次	
印 数	1—3100	
书 号	ISBN 978-7-5429-5311-7/F	
定 价	43.00 元	

如有印订差错,请与本社联系调换

第二版前言 FOREWORD

2014年以来,我国税制改革提速,尤其是2016年5月1日起“营改增”试点全面实施。2016年7月1日起,在煤炭、原油、天然气等已实施从价计征改革基础上,对其他矿产资源全面实施改革,资源税的计征方式,由从量计征改为从价计征。同时开展水资源税改革试点工作,逐步将森林、草场、滩涂等自然资源纳入征收范围。为了与税法的改革内容保持同步,体现本书的时效性特点,对本书进行修订已是刻不容缓。

本次修订,根据税收政策的最新变化与要求,对第一版进行了比较全面的修改与调整,修订的主要内容是:

(1) 根据《中华人民共和国增值税暂行条例》《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》和《增值税会计处理规定》等,重新撰写了第二章增值税会计。

(2) 结合消费税政策的调整,对第三章消费税会计中涉及到的卷烟批发环节消费税、成品油消费税、化妆品消费税、电池涂料消费税等进行了修改。

(3) 依据出口退税政策的调整及《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》等有关规定,重新撰写了第五章出口退(免)税会计。

(4) 结合企业所得税纳税申报的政策变化以及第一版使用情况,对第七章企业所得税会计进行了修订,适当简化了企业所得税会计处理的具体应用内容。

(5) 依据财税〔2016〕53号《财政部 国家税务总局关于全面推进资源税改革的通知》等规定,重新撰写了第八章资源税会计。

(6) 对营改增涉及到的个人所得税会计、土地增值税会计、城建税会计、房产税会计、车辆购置税会计等相关内容进行了修订,体现了最新的税法改

革内容。

(7) 删除了第六章营业税会计的内容。

本次修订的作者分工是：

苏喜兰教授修订第一章、第八章、第九章、第十章；王会兰教授修订第二章、第三章、第五章；谷景立教授修订第四章；姚爱科副教授修订第六章、第七章。

对于教材中的疏漏与不当之处，恳请读者批评指正，以便再版时进一步完善。

编者

目录 CONTENTS

第一章 税务会计概论	1
第一节 税收的特征与分类	1
第二节 税收制度及其构成要素	7
第三节 企业纳税的业务流程	13
第四节 税务会计的特点及模式	21
思考题	27
第二章 增值税会计	28
第一节 增值税概述	28
第二节 增值税的计算与纳税申报	41
第三节 增值税会计核算的基础	60
第四节 增值税进项税额及其转出的会计处理	62
第五节 增值税销项税额的会计处理	71
第六节 增值税减免的会计处理	88
第七节 简易计税方法下增值税的会计处理	90
思考题	93
练习题	94
第三章 消费税会计	96
第一节 消费税概述	96
第二节 消费税的计算与纳税申报	101
第三节 消费税的会计处理	111
思考题	124
练习题	124
第四章 关税会计	127
第一节 关税概述	127
第二节 关税计算及纳税申报	139
第三节 关税的会计处理	148

思考题	151
练习题	151
第五章 出口退(免)税会计	152
第一节 出口退(免)税概述	152
第二节 出口退(免)税的计算与纳税申报	164
第三节 出口退(免)税的会计处理	173
思考题	179
练习题	179
第六章 企业所得税会计	181
第一节 企业所得税概述	181
第二节 企业所得税的计算与纳税申报	191
第三节 企业所得税会计理论	218
第四节 企业所得税的会计处理	229
思考题	238
练习题	238
第七章 个人所得税会计	241
第一节 个人所得税概述	241
第二节 个人所得税的计算与纳税申报	252
第三节 个人所得税的会计处理	269
思考题	271
练习题	272
第八章 资源税会计	274
第一节 资源税概述	274
第二节 资源税的计算与纳税申报	280
第三节 资源税的会计处理	287
思考题	288
练习题	288
第九章 土地增值税会计	290
第一节 土地增值税概述	290
第二节 土地增值税的计算与纳税申报	294
第三节 土地增值税的会计处理	306
思考题	310
练习题	310

第十章 其他税会计	312
第一节 城市维护建设税会计	312
第二节 印花税会计	315
第三节 契税会计	320
第四节 房产税会计	323
第五节 车船税会计	328
第六节 车辆购置税会计	331
第七节 城镇土地使用税会计	334
第八节 耕地占用税会计	338
第九节 烟叶税会计	341
思考题	343
练习题	343
主要参考文献	345

第一章 税务会计概论

本章导读

税务会计是介于税收学与会计学之间的一门新兴边缘学科,融国家税收法令和会计处理为一体。对整个纳税过程,税务会计必须以会计规范为基础,以税法为准绳如实地进行反映和监督,在国家现行税法范围内进行会计政策选择。要学习税务会计,首先必须熟悉有关税收和纳税的基本知识。在此基础上,学习税务会计的基本理论。

本章按照这一基本思路,主要介绍税收的特征与分类、税收制度及其构成要素、企业纳税的业务流程、税务会计的特点及模式等内容。通过本章学习,应熟练掌握税收的概念、特征及其分类;税收制度及其构成要素;税务会计的概念、特点及模式;税务会计与财务会计的关系。熟悉企业纳税的基本程序。

第一节 税收的特征与分类

一、税收的概念

国家存在的客观基础是履行公共职能和管理公共事务,而国家在实现公共职能的过程中必然要消耗相应的人力和物力,形成一定的财政支出,这些支出,主要靠税收形式最终由居民和经济组织来承担。马克思从税收与国家的关系上,把税收看作是国家存在的经济体现,是国家实现其职能的工具,没有税收国家机器就不能存在和运转。列宁从无偿性的角度认识税收,认为赋税就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。

社会产品的分配形式表现为利润、利息、地租、工资、税收等,不论哪一种分配形式都要以一定的权力为依托,参与分配的权力包括财产权力和政治权力。财产权力也就是所有者的权力,凭借资本所有权可以取得利润、利息,凭借土地所有权可以取得地租,凭借劳动力所有权可以取得工资收入。政治权力即国家权力。国家为了实现其职能参与社会产品分配,既可以凭借拥有的财产权力,也可以凭借其拥有的政治权力。国家凭借财产权力进行的分配,如国有企业利润收入等;而国家凭借政治权力进行的强制、无偿的分配就是税收,换言之,税收分配的依据既不是生产资料所有权,也不是劳动力所有权,而是国家的政治权力。

政府征税会直接影响纳税人的经济利益。征收与不征收、对谁征收和对什么东西征收、征收多少以及在哪些环节征收等,不仅直接影响着纳税人的投资与消费选择以及投资能力与消费能力,进而影响着社会需求的总量与结构,而且也直接或间接地影响着不同产业和不同产品的盈利水平以及社会供给的总量与结构。因此,税收是现代市场经济国家用来调节经济运行、收入分配和诱导资源流动的一个重要手段。

综上所述,税收的概念应界定为:税收是政府为了满足社会公共需要,凭借政治权力,强制、无偿地取得财政收入的一种重要形式。税收的本质是一种分配关系,是国家凭借政治权力进行的强制、无偿的社会产品分配。

二、税收的特征

税收特征是指税收分配形式区别于其他财政分配形式的质的规定性。税收特征是由税收的本质决定的,是税收本质属性的外在表现,是区别税与非税的外在尺度和标志。税收的特征通常概括为无偿性、强制性和固定性。

(一) 无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后,税款即归国家所有,不再直接归还给原纳税人,也不直接向纳税人支付任何报酬或代价。税收的无偿性是就具体的单个纳税人而言的,而不是针对全体纳税人。即国家征税不是与单个纳税人之间进行等量财富的交换或补偿,而是纳税人无偿地向国家交纳财富,国家不需要对原纳税人直接地返还已缴纳的税款,也不需要向原纳税人提供与所缴税款相对等的产品、服务或给予相应的特许权利,是财富所有权的单方面转移。但是,就国家与全体纳税人的关系而言,税收又具有整体报偿性特征,即国家将税款用来提供各种公共品,如公共安全、教育等,全体纳税人都会从公共品的消费中直接或间接地受益,其差别主要是税款交纳与公共品受益在量上有所不同。

无偿性是税收的关键特征,它使税收明显地区别于国有资产收益、国债收入等财政收入形式,决定了税收是国家筹集财政收入的主要手段,并成为调控经济和调节社会分配的有力工具。

(二) 强制性

税收的强制性是指国家凭借政治权力并运用法律、法规的形式加以规定和征收,是对社会产品进行的强制性分配,而非纳税人的一种自愿交纳,纳税人必须依法纳税,否则会受到法律制裁。税收的强制性是与国家的政治权力紧密地联系在一起的,因而它不受生产资料所有权归属的限制,对不同所有者都可以行使国家征税权。税收的强制性包含两层含义。

1. 税收分配关系具有强制性

税收分配关系是国家凭借政治权力通过立法程序确定的,税法一旦颁布并实施,税收征纳的法律关系就确立了,不管纳税人愿意与否以及自觉纳税意识程度是高是低,都必须履行税法规定的纳税义务。

2. 税收的征收具有强制性

国家借助于税法形式来保证税收分配的实现,税收征收过程是国家强制地要求纳税

人服从其意志的过程,税收征收的结果是一部分社会财富的所有权单向的强制性转移,纳税人必须服从税法的要求。因此,税收是国家取得财政收入的最普遍和最可靠的形式。

强制性是国家权力在税收上的法律体现,是国家取得税收收入的根本前提。它也是与税收的无偿性特征相对应的一个特征。正因为税收具有无偿性,才需要通过税收法律的形式规范征纳双方的权利和义务。

(三) 固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式预先规定了纳税人、征税对象、税目、税率、纳税期限等税制要素,并保持相对的连续性和稳定性,征纳双方都必须共同遵守,不能随意变动。税收的固定性包括两层含义。

1. 税法具有相对稳定性

税收分配是按照税法事先确定的标准和程序进行的,税法是确定和调整税收征纳关系的法律规范,一经公布实施,就具有相对稳定性。当然,税法也不是一成不变的,随着政治条件和社会经济的发展变化,国家可以相应修改税法,调整税收的各项规定。但是,税法的调整也要事先经过总体研究与判断之后,通过一定法律程序,以法律法令的形式进行。因而,在一定时期内税法是相对稳定的。

2. 税收征收数量具有有限性

税收分配不是随意的、无界定地转移财富的所有权,而是征纳双方必须依照事先确定的法律标准和程序进行分配。纳税人只要取得了应税收入、财产或发生了应税行为,就必须按照预先规定的标准纳税。同样,国家对纳税人征税,也只能按照预先规定的标准进行,不得任意提高或降低预定标准。税收的固定性,既有利于国家稳定、可靠地取得财政收入,也能够使纳税人的税收负担相对稳定,并对自己的生产经营活动可以预期。

税收三大特征是一个完整的统一体,它们相辅相成、缺一不可。其中,无偿性是核心,强制性是保障,固定性是对强制性和无偿性的一种规范和约束。政府提供各种公共品需要垫付生产成本与公共品免费消费的矛盾,决定了税收的无偿性;税收的无偿性又必须以税收的强制性作保障。对单个纳税人来说,国家征税是无偿的,因而国家必须凭借政治权力,依照法律强制地实现无偿征收,没有无偿性,也就不需要强制性。税收的无偿性和强制性又决定了税收的固定性。如果税收只具有无偿性和强制性,而不具有固定性,国家随意地、无界定地转移财富的所有权,就会打乱现存的所有制关系,使正常的经济活动无法维持下去,从而危及国家政权本身的存在。

三、税收的职能作用

税收职能是指税收所具有的内在功能,由税收本质所决定。税收作用是对象化了的税收职能,是行使税收职能产生的效果,是税收职能在一定政治经济条件下的具体体现。由于税收作用与职能存在密切的联系,故人们又经常把二者合并起来,统称为“税收职能作用”。在不同的历史阶段,税收职能发挥着不同的作用。现阶段,税收的职能作用主要表现在三个方面。

1. 组织财政收入

税收的基本职能是组织财政收入。国家为了实现其职能,需要大量的财政资金。税收作为国家依照法律规定参与剩余产品分配的活动,承担着筹集财政收入的重要任务。税收具有强制性、无偿性、固定性的特点,筹集财政收入稳定可靠。税收的这种特点,使其成为世界各国政府组织财政收入的基本形式。目前,我国税收收入已占国家财政收入的 90% 以上。

2. 调控经济运行,调节收入分配

经济决定税收,税收反作用于经济。这既反映了经济是税收的来源,也体现了税收对经济的调控作用。税收作为国家强制参与社会产品分配的主要形式,在筹集财政收入的同时,也改变了各阶级、阶层、社会成员及各经济组织的经济利益。物质利益的多寡,诱导着他们的社会经济行为。因此,国家有目的地利用税收体现其有关的社会经济政策,通过对各种经济组织和社会成员的经济利益进行调节,使其微观经济行为尽可能符合国家预期的社会经济发展方向,以有助于社会经济的顺利发展,从而使税收成为国家调节社会经济活动的重要经济杠杆。税收作为经济杠杆,通过增税与减免税等手段来影响社会成员的经济利益,引导企业、个人的经济行为,规范政府、企业和个人之间的分配关系。从不同税种的功能来看,他们在分配领域发挥着不同的作用。税收对资源配置和社会经济发展产生影响,从而达到调控宏观经济运行的目的。政府运用税收手段,既可以调节宏观经济总量,也可以调节经济结构。

3. 监督经济活动

税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域,能够综合反映国家经济运行的质量和效率。国家既可以通过税收收入的增减及税源的变化,及时掌握宏观经济的发展变化趋势,也可以在税收征管活动中了解微观经济状况,发现并纠正纳税人在生产经营及财务管理中存在的问题,从而促进国民经济持续健康发展。

此外,由于税收管辖权是国家主权的组成部分,是国家权益的重要体现,所以在对外交往中,税收还具有维护国家权益的重要作用。

组织财政收入、调控经济运行、监督社会经济活动是税收职能作用的整体内容。组织财政收入是税收的基本职能,是调控经济运行和监督社会经济活动的基础条件。随着市场经济的发展,调控经济运行、监督社会经济活动的职能作用也变得越来越重要。

四、税收的分类

(一) 按课税对象分类

按照课税对象不同,全部税种可划分为流转税、所得税、财产税、资源税和行为税。

1. 流转税

流转税,又称商品或劳务税,是指对商品或劳务的交易额课征的税收。流转税的经济前提是商品经济,其计税依据是增值额、销售额等,从而形成了不同的税种,包括增值税、消费税和关税等,主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。流转税对生产、流通、分配各个环节都可以课税,纳税人取得收入后就要交纳税款,不受成本费用的影响。流转课税

与商品生产、流通、消费有密切关系,对什么商品征税、税率多高,对商品经济活动都有直接的影响,易于发挥对经济的宏观调控作用。

2. 所得税

所得税,又称收益税,是指对纳税人的所得或收益课征的税收。所得也称收益,是指自然人、法人和其他经济组织从事生产、经营等各项活动所获得的收入,减去相应的成本费用之后的余额,包括企业所得税、个人所得税。所得税主要是在国民收入形成后,直接调节生产经营者的利润和个人的纯收入。对所得课税能使税收收入比较准确地反映国民收入的增减变化情况,并且征纳双方的关系比较明确,税收的增减变动对物价也不会产生直接影响,有利于更好地发挥税收的调节作用。对所得课税往往受到经济波动和企业经营管理水平的影响,因而不能保证财政收入的稳定性,另外,其稽征技术也比较复杂。

3. 财产税

财产税是指对纳税人所拥有的财产课征的税收。财产课税的经济来源是财产的收益或财产所有人的收入。目前我国的房产税、车船税、契税等税种都属于财产税。财产课税既可以调节社会成员的财产收入水平,避免私人财产过分集中的现象产生,又可以为地方财政提供稳定的收入来源。但是由于财产课税在收入上弹性小,课征范围难以普及到纳税人的全部财产,并且财产课税采取从价征收,估价工作极为困难,所以,世界各国的税制中都没有将其作为主体税种,只是税制结构中的辅助税种。

4. 资源税

资源税是指对开发和利用自然资源课征的税收,包括资源税、土地增值税和城镇土地使用税,主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。这些税种既有对资源级差收入的调节,也有对资源收益的征收。因而资源税对调节级差收益,促进公平竞争,使企业加强经济核算,提高经济效益具有十分重要的作用。

5. 行为税

行为税是指对纳税人的某种特定经济行为课征的税收。行为税是为了贯彻国家某项政策的需要而课征的。目前我国的印花税等税种属于行为税。

按课税对象分类是一种最基本的税收分类方法,因为税收制度的核心要素是征税对象,不同税种以课税对象作为相互区别的主要标志。这样分类能够充分把握税收的具体作用,并据此制定体现国家政策意图的税收制度。中国和西方国家税制基本上都是以课税对象作为分类标准。因此,按课税对象分类也是最重要的一种税收分类方法。

(二) 按计税依据分类

按计税依据不同,税收可分为从价税、从量税与复合税。

1. 从价税

从价税是指以征税对象的价格为依据,按一定比例课征的税收,如增值税、关税等。从价税的应纳税额随商品价格的变化而变化,能够体现合理负担政策,从价税的税收负担随价格波动而增减。

2. 从量税

从量税是指以征税对象的特定标准(重量、面积、数量、件数等)为计税依据,按预先确定的单位税额课征的税收,如车船税和城镇土地使用税等。从量税有利于鼓励企业改进商

品包装,计算也比较简单,税收负担不随价格波动而增减。

3. 复合税

复合税是课税时采用从量税和从价税同时征收的一种方法,以两种税额之和作为该种商品的税额。复合税按从量、从价的主次不同又可分为两种情况:一种是以从量税为主加征从价税;另一种是以从价税为主加征从量税,如卷烟、白酒的消费税就采用这种形式。

(三) 按税负能否转嫁分类

按税负能否转嫁可将税收分为直接税和间接税。

1. 直接税

直接税是指由纳税人直接负担税款,税负不易转嫁的税收,如所得税、财产税等。这类税种大都设置在分配环节,是对收入、利润或财产占有与财产转移所课征的税收,与价格没有直接的联系,纳税人交纳了税款后,难以将税收负担转嫁给他人,因此,直接税的纳税人与负税人往往是统一的。

2. 间接税

间接税是指纳税人能将税负转嫁给他人负担的税收,主要是对商品流转额课征的各种税,如消费税、增值税等。这类税种的课税对象与商品价格紧密地联系在一起,纳税人向国家交纳了税款后,可能通过提高商品的销售价格将税收负担转嫁给购买者,也可能通过降低原材料的进价或压低工资把税收负担转嫁给原材料提供者或工人。在这种情况下,间接税的纳税人与负税人就发生了分离,纳税人虽依法履行了纳税义务,但最终却没有或没有全部负担税款;负税人虽不负有纳税义务,但却是税负的最终承担者。

(四) 按税收与价格的关系分类

按税收和价格的关系不同,税收可分为价内税和价外税。

1. 价内税

价内税是指税金作为商品价格组成部分的税收,如消费税等。价内税的优点在于税金包含在商品价格内,容易为人们所接受;税金随商品价格的实现而实现;税额随商品价格的提高而增加,使税收收入有一定的弹性;计税简便,征收费用低。但价内税易发生商品价格与价值背离的情况,造成价格失真,并易发生税负转嫁。

2. 价外税

价外税是指税金作为价格附加的税收,如增值税。价外税的优点是价税分离,税金明确,税额不受价格变动的限制,收入较稳定,税负与纳税人的利益不直接挂钩,从而有利于促进企业降低生产成本、提高产品质量;有利于引导社会经济活动达到预期的目标。但价外税容易导致税负不合理现象。

(五) 按税收管理和税款使用权限划分

按税收管理和税款使用权限划分,税收可分为中央税、地方税和中央地方共享税。

1. 中央税

中央税是指由中央政府统一征收管理、其收入归中央支配的税收。一般地,中央税属于税源集中、涉及面广、需要中央统一管理和实施宏观调控的税种。中央税包括消费税(含

进口环节海关代征的部分)、车辆购置税、证券交易印花税、关税、海关代征的进口环节增值税等。

2. 地方税

地方税是指由各级地方政府负责征收管理、其收入归地方政府支配的税收。地方税属于税源零星分散,需要在统一规定基础上由地方因地制宜管理的税种。地方税包括城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船税、契税等。

3. 中央地方共享税

中央地方共享税是指由国家税务总局负责征收管理、收入由中央和地方共同管理和使用的税收。共享税属于税源普遍、收入高、能够兼顾中央和地方利益、具有调节中央与地方财政收支平衡功能的税种。由中央和地方按一定比例分配后各自支配使用。中央地方共享税的分享情况见表 1-1。

表 1-1

中央地方共享税一览表

税种	中央政府分享	地方政府分享
增值税(不含进口环节由海关代征的部分)	50%	50%(注)
企业所得税	铁路总公司、各银行总行及海洋石油企业交纳的部分;其余部分的 60%	其余部分的 40%
个人所得税(不含储蓄存款利息所得的个人所得税)	60%	40%
资源税	海洋石油企业交纳的部分	其余部分
城市维护建设税	铁路总公司、各银行总行、各保险总公司集中交纳的部分	其余部分
印花税	证券交易印花税收入	除证券交易印花税以外的其他印花税收收入

注:《全面推开营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案》,国发〔2016〕26 号

第二节 税收制度及其构成要素

一、税收制度

(一) 税收制度的概念及类型

1. 税收制度的概念及内容

税收制度又称税收法律制度,简称“税制”,它是在税收分配活动中税收征纳双方所应遵守的行为规范的总和。其内容主要包括各税种的法律法规以及为了保证这些税法得以实施的税收征管制度和税收管理体制。它规定了国家与纳税人之间的征纳关系,是国家向

纳税人征税的法律依据。

税收制度的内容主要有三个层次：

(1) 不同的要素构成税种。构成税种的要素主要包括纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税等。(详见本节“税制构成要素”)

(2) 不同的税种构成税收制度。构成税收制度的具体税种,国与国之间差异较大,但一般都包括流转税、所得税及其他税种。

(3) 规范税款征收程序的法律法规,如税收征收管理法等。

一个国家制定什么样的税收制度,是生产力发展水平、生产关系性质、经济管理体制以及税收应发挥的作用决定的。不同社会制度或同一社会制度的不同历史发展时期,税收制度是不相同的或不完全相同的。符合客观经济规律的税收制度对生产力的发展可以起促进作用,而违反客观经济规律要求的税收制度会阻碍社会生产力的发展。

2. 税收制度的类型

税收制度的类型包括单一税制和复合税制。在一个税收管辖权范围内,只征收一种税的税制称为单一税制,同时征收两种以上税种的税制称为复合税制。税收管辖权是指主权国家根据其法律所拥有和行使的征税权力,是国际法公认的国家基本权力。在现代社会中,世界各国一般都采用多种税并存的复合税收制度,但由于各国社会经济发展水平、政策取向及税收管理水平的差异,构成其复合税制的主体税种也有所不同,有的以所得税为主体税种,有的以流转税为主体税种,或二者兼而有之。一个国家为了有效取得财政收入或调节社会经济活动,必须设置一定数量的税种,并规定每种税的征收和交纳办法,包括对什么征税、向谁征税、征多少税以及何时纳税、何地纳税、按什么手续纳税、不纳税如何处理等。

(二) 税收制度与税法的关系

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利及义务关系的法律规范的总称。税法的本质是正确处理国家与纳税人之间因税收而产生的税收法律关系和社会关系,既要保证国家税收收入,也要保护纳税人的权利。它是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则,其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益,维护正常的税收秩序,保证国家的财政收入。

税法一般包括税法通则、各税税法(条例)、实施细则、具体规定四个层次。其中,税法通则规定一个国家的税种设置和每个税种的立法精神,各税税法(条例)分别规定每种税的征税办法,实施细则是对各税税法(条例)的详细说明和解释,具体规定则是根据不同地区、不同时期的具体情况制定的补充性法规。目前,世界上只有少数国家单独制定税法通则,大多数国家都把税法通则的有关内容包含在各税税法(条例)之中,我国的税法就属于这种情况。税法的构成要素是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称,一般包括总则、纳税义务人、征税对象、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。

税收制度与税法既有区别,也有联系。税法是法律范畴,是调整国家与纳税人之间权利和义务的法律规范。税制是指一个国家税收的基本模式、税收要素、税款在各级政府间的分配、税收的征管方式等。

两者的关系是税制决定税法,税法为税制服务,税法是税制的核心内容。税制必须经过立法,得到国家和政府的确认、保护和推动,才能充分发挥其职能作用。税制有很大一部分是通过税法规定的,但也有一部分并不形成税法。

(三) 我国现行的税收制度

改革开放以来,我国税收制度日臻完善。改革开放初期的税制改革以适应对外开放需要,建立涉外税收制度为突破口。之后,又先后分两步实施国有企业“利改税”改革,把国家与企业的分配关系以税收的形式固定下来。1994年,围绕建立社会主义市场经济体制的目标,积极构建适应社会主义市场经济体制要求的税制体系。国家实施了新中国成立以来规模最大、范围最广、成效最显著、影响最深远的一次税制改革。2003年以来,按照科学发展观的要求和十六届三中全会的部署,围绕完善社会主义市场经济体制和全面建设小康社会的目标,分步实施了税制改革和出口退税机制改革。

目前,中国实际征收的共有增值税、消费税、企业所得税、个人所得税、资源税、城镇土地使用税、房产税、城市维护建设税、耕地占用税、土地增值税、车辆购置税、车船税、印花稅、契稅、烟叶稅、關稅、船舶噸稅等 17 个稅种。其中,關稅和船舶噸稅由海關征收,進口貨物的增值稅、消費稅由海關代征,其餘 15 个稅种由稅務部門負責征收。

二、税收制度的构成要素

税收制度的基本要素包括纳税义务人、课税对象、税目、课税依据、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税与加征征收等。

(一) 纳税义务人(纳税主体)

纳税义务人(纳税主体)简称纳税人,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,纳税人是税收制度构成的最基本要素之一,任何税种都有纳税人。

纳税人包括法人和自然人两种。一般情况下,会计主体应是纳税主体,但特殊情况下,会计主体不一定是纳税主体,纳税主体也不一定是会计主体。

与纳税人有关的两个概念是扣缴义务人和负税人。

所谓扣缴义务人是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。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,并付给扣缴义务人代扣代缴手续费。同时,扣缴义务人虽不负有纳税义务,但负有代扣代缴义务,必须严格履行其职责,并按税法规定限期缴库。国家一般在收入分散、纳税人分散时,采用源泉控制的征收方法,在税法上明确规定扣缴义务人,以保证国家财政收入,防止偷漏税,简化纳税手续。如我国个人所得税法规定,以支付所得的单位和个人为扣缴义务人。

所谓负税人就是最终负担国家征收税款的单位和个人。税法中并没有负税人的规定,国家在制定税法时,只规定由谁负责交纳税款,并不规定税款最终由谁负担,但政府在制定税收政策和设计税收制度时,必须认真研究税收负担及其分布问题。

纳税人与负税人是两个既有联系又有区别的概念。有的税种,税负不易转嫁,税款由纳税人自己负担,纳税人本身就是负税人,如各种所得税一般就属于这种情况。但是,有的