

新税制与财务会计

谢家启 编著

32

中国经济出版社

前 言

从1994年1月1日起,我国全面实施新税法,这是我国税制历史上的一个重要里程碑。这次税制改革以建立社会主义市场经济新体制和现代企业制度为背景,是建国以来规模最大、范围最广、内容最新、影响最深的一次重大改革举措。它必将对企业的生产经营活动产生重要影响,也对企业会计提出了新的要求。一方面,企业应以会计准则为规范,对纳税事项进行确认、计量和记录,完整准确地核算和监督企业的纳税事务;另一方面,企业要以税收法规为规范,确认、计量和记录有关会计要素,确定纳税所得,计算应纳税额。可见,建立有中国特色的企业税务会计体系,势在必行,迫在眉睫。为此,作者编著了《新税制与现代会计》一书。

本书以新税法为依据,以现代会计理论为指导,融新税制与现代会计为一体,从理论和实践的结合上,全面系统地阐明了增值税、消费税、营业税、资源税、关税、企业所得税、涉外企业所得税、个人所得税、固定资产投资方向调节税、土地增值税、城乡维护建设税、房产税、土地使用税、耕地占用税、车船税、印花税等16种工商税收的基本内容及其会计处理。本书的特点:一是重视完整性和系统性;二是突出可读性和可操作性;三是将涉外税会计有机地结合在其中;四是举例规范精确,简明易懂。本书能够满足不同层次读者的需要,既可作为高等院校有关专业的教学用书,也可作为财会人员和财税工作者的实用指导书,还可作为有关培训班的辅导材料。

本书在写作过程中,参阅了国内外有关文献资料,吸收了最新

研究成果,得到了许多同志的热情支持和帮助,在此深表谢意!由于作者水平有限,书中不足在所难免,恳请有关专家学者和广大读者不吝赐教。

作 者

1994.10 于杭州华家池

目 录

第一章 税收原理和税制改革	(1)
第一节 税收原理.....	(1)
第二节 税收制度	(10)
第三节 税制改革	(22)
第二章 增值税及其会计	(35)
第一节 增值税概述	(35)
第二节 增值税的计算	(45)
第三节 增值税的会计处理	(52)
第四节 凭证、帐簿和报表.....	(69)
第三章 消费税及其会计	(75)
第一节 消费税概述	(75)
第二节 消费税的计算	(81)
第三节 消费税的会计处理	(87)
第四章 营业税及其会计	(95)
第一节 营业税概述	(95)
第二节 营业税的计算.....	(101)
第三节 营业税的会计处理.....	(110)
第五章 资源税及其会计	(115)
第一节 资源税概述.....	(115)
第二节 资源税的计算.....	(122)
第三节 资源税的会计处理.....	(127)
第六章 关税及其会计	(132)
第一节 关税概述.....	(132)
第二节 关税的计算.....	(137)
第三节 关税的会计处理.....	(141)

第七章 企业所得税及其会计	(149)
第一节 企业所得税概述.....	(149)
第二节 企业所得税的计算.....	(155)
第三节 企业所得税的会计处理.....	(168)
第八章 涉外企业所得税及其会计	(187)
第一节 涉外企业所得税概述.....	(187)
第二节 涉外企业所得税的计算.....	(197)
第三节 涉外企业所得税的会计处理.....	(209)
第九章 个人所得税及其会计	(214)
第一节 个人所得税概述.....	(214)
第二节 个人所得税的计算.....	(222)
第三节 个人所得税的会计处理.....	(232)
第十章 地方税及其会计	(238)
第一节 固定资产投资方向调节税及其会计.....	(238)
第二节 土地增值税及其会计.....	(256)
第三节 城乡维护建设税及其会计.....	(265)
第四节 房产税及其会计.....	(270)
第五节 土地使用税及其会计.....	(277)
第六节 车船税及其会计.....	(284)
第七节 印花税及其会计.....	(289)

第一章 税收原理和税制改革

第一节 税收原理

一、税收概念

税收是一个古老而又崭新的经济范畴,也是一种带有国际普遍性的社会现象。它是人类社会分裂为阶级,出现了国家之后的产物。今天,无论是哪一个国家,税收都是筹集财政收入的重要工具和调节经济的重要杠杆。然而,古今中外有关税收的定义可谓仁者见仁,智者见智,众说纷纭。

西方经济学家对税收概念的表述很不相同。法国的孟德斯鸠说:“税收是市民欲求财富安全,或欲求由财产得到安乐,乃分割其一部份给国家”。英国的大卫·李嘉图指出:“租税是一国土地与劳务的生产物中,交由政府处理的一部分,最后由该国的资本或收入来支付的”。英国的巴斯特布尔给税收下的定义为“税收是个人或私人团体的财富对于公共权力机关的劳务所作的强制的分担。”美国塞力格曼说:“税收是政府对人民的一种强制征收,以供公共利益之所需,但其征收能否给予被强制者以特殊利益,则并无关联”。英国经济学家道尔顿认为:“所谓租税,系公共机关的一种强制征收。租税的本质之异于政府其他收入者,即在纳税人与政府间并无直接的同等交换物之存在”。英国的《新大英百科全书》对税收作了如下定义:“在现代经济中,税收是国家收入最重要的来源。税收是强制的和固定的征收;它通常被认为是对政府财政收入的捐献,用

以满足政府开支的需要,而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的,它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同,如出售公共财产或发行公债等等。税收是为了全体纳税人的福利而征收,每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税的义务”。美国的《现代经济学词典》指出:“税收的作用在于为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性,它可以直接向居民个人或公司课征”。《美国经济学辞典》则认为:“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币(偶尔也采取实物或劳务的形式)。它的征收对象是财产、收入或资本收益,也可以来自附加价格或大宗的畅销货。”日本的《世界大百科事典》中对税收作了这样的定义:“所谓税收,就是国家及其他公共团体以满足其一般经费开支为目的而运用财政权力向人民强制地征收金钱或实物。税收既不同于捐款这种仅体现提供者单方面意志表示的奉献收入,也不同于公有财产收入和公共事业收入这种根据提供者与作为接受者的国家及其他公共团体之间的合同而取得的合同收入,它是不必得到纳税人承诺的强制性收入”。《大日本百科事典》中也说:“税收又常称税或税金,它是国家和地方自治团体为了维持其经费开支的需要而运用权力对国民的强制性征收。税收以强制性这一点使之与公共事业收入、捐款等区别开来。尽管税收也是财政收入的一种形式,但它并不象手续费那样具有直接的交换关系,它是无偿的。尽管税收收入转化为财政支出以后又返还给国民,但是每一个纳税人受益的大小与其纳税额并不成比例”。

我国经济学界对税收的概念问题也进行了许多有益的探讨。综观我国学术界近年来对税收定义的概括,集中起来有五种典型观点:即“财政收入说”、“财政收入方式说”、“分配活动说”、“分配形式说”和“分配关系说”,其争论的焦点在于税收是一个财政范畴还是一个经济分配范畴。它们从不同的角度和侧面讨论税收的概念问题,“财政范畴说”强调税收是国家取得财政收入的一种主要

工具,税收应主要为满足财政收入的需要服务;“经济分配说”则强调税收是一个社会分配范畴,是国家手中掌握的一个重要经济杠杆,应该为满足社会公共需要服务。关于什么是税收的问题,不仅是个理论问题而且是一个实践问题,它蕴含着深刻的社会经济和政治背景。综合各家学说之长,我们可以给税收的定义作以下概括和表述:税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照预定的标准,通过法律的形式,强制地、无偿地参与社会产品的分配,取得财政收入,并间接地调控社会经济分配和经济运行的一种经济范畴。它体现了以国家为主导的社会经济分配关系。这个定义内含着以下要点:①征税的主体是国家,征税的直接依据是国家的政治权力。这就排除了国家以外的主体行使征税的权力;②征税的直接目的是满足国家行使职能的物质需要和社会公共需要,并把税收的存在与国家的存在紧密地联系在一起;③税收是一个分配范畴,社会剩余产品是税收的基本源泉和价值实体,这就为税收的经济调节功能的存在提供了理论依据;④税收是一个财政分配范畴,具有法律性、强制性、无偿性和固定性的形式特征。

税收是一个历史范畴。今天关于税收的本质属性和形式特征的认识都是建立在对古今中外税收发展演变的规律性和一般性的理论研究基础之上的。但现实生活中的税收要比理论抽象层次上的税收复杂得多。社会主义税收是国家为满足社会的共同需要和社会再生产的正常进行而对一部分社会剩余产品的扣除形式。社会主义社会共同需要的费用,同其他社会形态的费用一样,也仍然必须由社会剩余产品中支付。那么,在我国现阶段满足社会需要的那部份剩余产品应该采取什么形式分配,谁执行这种社会需要的代表职能最合适?在我国,国家已经成为社会的真正代表,它是全国经济生活的领导者,组织和管理者。显然,国家是执行这种社会职能的最合适的代表,而税收则是筹集为满足社会共同需要的那部份剩余产品的最有效的形式。所以,税收是国家为满足社会共同需要和社会再生产需要而对社会剩余产品的扣除形式。这种扣

除,实质上是对社会资源在家庭、生产单位和国家之间的再分配。由于这种扣除占了社会剩余产品的绝大部份,而且家庭、生产单位资源又直接受这种扣除的制约,因此,这种扣除是否适当、是否优化,直接或间接地影响着国家政权的巩固和国民经济的发展。税收应该成为促进社会生产力更快发展的一个客观经济过程,应该成为我国社会主义市场经济发展的强有力的杠杆,为实现国家的各项职能而发挥应有的作用。

二、税收职能

税收职能即税收的内在功能。任何事物的存在都有其理由和根据,国家和社会的需要是税收存在的理由和根据。这种需要表现为税收的一种内在的本质属性,就是税收的职能。运用税收就是要发挥税收的职能,使其为国家和社会的需要服务。税收的职能和税收的存在是分不开的,没有税收的职能,就没有税收存在的必要和基础;没有税收的存在,国家赋予税收的职责和功能也就无法实现。税收职能是税收本质属性的一种反映。通常认为,税收的主要职能有二:即财政收入职能和经济调节职能。

1. 财政收入职能

税收的职能,最早被人们所认识和利用的就是组织财政收入,即为国家实现职能提供必要的物质基础,为维持社会及其发展筹集资金的职能。尽管不同社会制度的国家运用税收取得财政收入的目的和具体形式各有千秋,但税收的这一属性始终未变。因为,国家要执行社会的职能就必须具有执行这种职能所必需的经费,而税收正是筹集这种经费的最有效的形式。因此,税收产生以后的第一个职能,就是为国家的活动筹集经费。这一点,古今中外都不例外。几千年来的税收,其最大的目的就是组织财政收入,以足国用。对于税收的这一职能,是没有异议的。

2. 经济调节职能

税收参与社会产品和国民收入分配的过程,必然会对纳税人的既得利益产生影响,进而对纳税人的经济行为产生影响,不论这

点为国家有意识地运用税收调控经济,学会和驾驭经济规律,实现一定的宏观调控目的提供了实现的基础和潜在的可能。税收因此也就具有了调节经济的职能,并成为国家手中掌握的一个重要经济杠杆。

税收是一个历史范畴,有其产生、发展、转化与消亡的过程,税收的职能也同样有这样一个过程。税收调节经济的职能,是从资本主义社会开始的。因为只有到了资本主义社会,才具备了税收调节经济的职能所需的经济条件。这些条件包括:①社会剩余产品达到一定的规模;②生产社会化达到一定的程度;③产业结构达到一定的复杂程度。税收调节经济的一个重要内容,是促使社会资源的合理配置和产业结构的优化组合。在产业结构单一,生产门类很少的社会,税收调节经济的职能就无法发挥。而以上条件,只有到了资本主义社会才开始具备,在资本主义进入垄断阶段以后才趋于成熟。实践也表明,资本主义干预和调节经济除了采取法律和行政手段外,主要是运用财政税收和金融货币政策。著名经济学家萨缪尔森在《经济学》中指出:“现代政府的一个重要作用在于控制难于收拾的通货膨胀,避免长期失业和经济停滞。使用的主要武器有二:货币政策和财政政策。”“只是在过去的四十年中,我们才普遍认识到的政府的财政政策——改变公共支出和税收,以便造成盈余或赤字,而不是平衡的预算——对失业、生产总量、货币收入和实际收入、价格水平都具有深厚的影响。”他还把税收制度看作是对经济活动的一个有力的、作用迅速的内在“稳定器”。他说:“为了抑止经济活动的高涨,需要预算上的盈余。造成盈余的方法有两个:减少政府开支和增加税收。为了对付衰退,也有两个方法:增加开支和减少税收。我们很幸运,因为我们现行的税收制度含有一定程度的‘自动伸缩性’:税收在通货膨胀的时期趋于上升,而在经济萧条时期趋于下降。这是稳定经济活动和减轻经济周期波动的一个有力因素”。

近几年来,我国经济理论界和实际工作者,大多都认为,税收

具有财政和调节经济的两种职能。虽然,目前由于它还不完善,发挥调节经济的作用还不充分。但是,可以预料,社会主义税收作为一个整体,它调节经济的职能将越来越突出,越来越重要。

三、税收原则

税收涉及财政、经济、社会等各个方面的经济活动,涉及国家与纳税人,以及纳税人与纳税人之间的分配关系。这里有个税收原则问题。税收原则是选择税源和税种,评价税收制度的标准,它是税收理论的重要组成部分。关于税收的原则,最早可以追溯到威廉·配第。但是,第一次明确而系统地阐述税收原则的是亚当·斯密。斯密在其经济学名著《国民财富的性质和原因的研究》中明确地提出了税收的四项原则:一是平等原则,即一国国民都要尽可能按照各自的纳税能力,交纳国税,承担政府的经费开支,以资助政府的活动。二是确实原则,即公民据以纳税的条例,应当是确定的,不得随意更改,纳税的方法、数额、时间、地点等都要事先规定清楚,让纳税人及其他公民了解清楚。三是便利原则,即征税手续应当尽量从简,给纳税人提供最大的便利。四是节约原则,即最少征税费用原则,在征税过程中,要尽量减少不必要的开支,减少征税费用。目前,西方的大多学者认为,一个健全的税收制度,应当体现三个基本原则:

1. 公平原则。这被认为是税收制度中最重要原则。所谓公平应从两个角度来理解:一是横向公平即经济能力(纳税能力)相同的人应当交纳相同的税收,不管其收入来源的性质如何。然而,从各国税收实践看,横向公平由于其他一些必要的税收减免政策的干扰,变得难以实现。二是纵向公平即经济能力(纳税能力)不同的人,应当交纳不同的税收,纳税能力强的人应比纳税能力弱的人多纳税。总的要求是应纳税额应随收入的上升而增加,由此提出了对收入征收累进税的问题。

2. 中性原则。所谓中性原则,包括两方面的含义:第一,国家在课征租税时,除了使纳税人因纳税而牺牲这笔金钱之外,最好不要

再遭其他的经济牺牲或额外负担。第二,是国家课征应当避免对市场经济机制发生不良的影响。新古典学派的主要代表人物阿弗里德·马歇尔认为,当政府课征货物税时,会使被课征的货物价格上涨,消费者将因此减少对课税货物的购买而更多地购买非课税货物。所以,货物税有扰乱价格平衡的作用,给消费者带来了额外的负担。而且,被课税货物的价格需求弹性越大,消费者的额外负担也越大。相反,直接税不会导致这种额外负担,所以直接税优于间接税。但实际上,中性原则不可能完全做到。因为征税以后,对个人或公司,一般或多或少会发生以下两种效应:一是收入效应。税收减少了私人可支配收入的数量,从而改变纳税人的相对收入状况。由于税收的收入效应,必然会减少私人支出和储蓄的数量。二是代替效应。货物税会导致货物的涨价,从而促使消费者转向无税或低税的货物。所得税则会促使闲暇代替工作,因为闲暇相对于工作的价格降低了(西方国家把闲暇也看作一种商品),同时,所得税会妨碍私人资本对风险项目的投资,影响市场经济活动的正常进行。

3. 经济原则。税收不仅要贯彻公平原则,而且要贯彻经济原则,实现效率目标。经济原则的出发点在于保护国民经济,避免税收妨碍经济发展的消极作用,进而提高国民经济运行效率,这就首先要求保护税本。税本是税收的基础,保护税本即保护产业、保护社会生产力,促进国民经济的发展,在此基础上扩大税源,增加税收。这种保护体现在课税对象的选择、税种的确定以及税率的设计等方面。经济原则同时要求合理有效地配置资源,税收必须有助于改进资源配置,使有限、稀缺的经济资源得到最合理有效的利用。可见,贯彻经济原则,必须重视税收调节经济的杠杆作用,把税收作为政府及商业循环的重要手段。自凯恩斯主义产生以后,西方经济学家普遍接受了凯恩斯的有效需求不足理论,从而把税收作为国家需求管理的重要工具。当经济衰退时,通过减税来刺激需求,增加就业,抑制衰退;当经济繁荣时,又用增税来抑制需求,防止通

胀。

上述税收的一般原则,同样适用于社会主义税收。建立适应社会主义市场经济新体制的健全的税收体制,必须贯彻以上原则。我国新税制的设计基本上遵守和体现了以上一般原则。

四、税收的转嫁与归宿

税收的上述原则能否贯彻到底,涉及税收的转嫁和归宿问题。在商品经济条件下,由于市场法则的作用,法定纳税人往往可以通过经济交易过程将税收负担转移给他人,最初交纳税款的法定纳税人往往不是真正负担税收的实际纳税人。这种通过经济交易将税收负担转移给别人的过程,就叫税收的转嫁。税负经转嫁后,最终的归着点,叫做税收的归宿。税收转嫁的基本点就是纳税人可以通过提高商品销售价格或压低商品购进价格等办法,把税负转嫁给商品购买者或供应者。可见,作为过程的转嫁是经济问题,而作为结果的归宿则是社会问题。通常,以税收是否转嫁为标准,将税收分为直接税和间接税两类。直接税是不转嫁的,如所得税、财产税、直接消费税等;间接税是转嫁的,如增值税、营业税、消费税、关税等。西方税收理论认为,税收负担能否转嫁以及如何转嫁,决定于多种因素。理论与实践往往不一致,有时理论上认为可以转嫁的,而在具体情况下都不能转嫁或较难转嫁;有时理论上认为不可以转嫁的,而实际上却实现了转嫁。实践表明,在各种不同类别的税收中,对商品课征的税收,最容易转嫁。在市场经济条件下,商品课税的转嫁受多种因素的影响。

1. 物价变动是税收转嫁存在的基础。转嫁涉及课税商品价格的构成问题,税收转嫁在经济交易中,通过价格的变动而实现。课税之后,若价格提高,税负便有转嫁的条件。若价格增加数小于税额,则税负由卖方与买方共同负担;若价格增加数大于税额,则不仅税负转嫁,卖方还可以获取额外利益。如果课税不会导致课税商品价格的提高,也就没有转嫁的可能,税负由卖方自己负担。

2. 商品供求弹性决定着税负转嫁的程度。市场上商品价格的

高低与否,不是卖方或买方的愿意与否的问题,而在很大程度上取决于市场的供求弹性。通常,对商品课税的税负往往可向没有弹性的方向转嫁。需求弹性是指商品的需求量对于市场价格变动的反应程度。在其他条件不变的情况下,商品需求弹性越小,税收越容易向前转嫁给买者。因为需求弹性小,买者不易放弃或减少购买,这就有利于卖者提高价格向前转嫁税收的负担;如果商品需求完全没有弹性,则税收可以全部向前转嫁给买者。反之,商品需求弹性越大,新增的税收负担向前转嫁给买者的可能性越小,而只能更多地向后转嫁给供应者。因为需求弹性大,买者可以减少甚至放弃购买。供给弹性是指商品的供给量对于市场价格变动的反应程度。在其他条件不变的情况下,商品的供给弹性越大,新增的税收负担将更多地向前转嫁给买者。反之,商品的供给弹性越小,则越不利于卖者提高价格向前转嫁税负;如果商品的供给完全没有弹性,则税收只能全部向后转嫁给供应者。由上述分析可知,如果商品的供给弹性大于需求弹性,则税收可以通过提高价格的方式向前转嫁,税负大部分由供应者负担;如果课税商品的供给弹性小于需求弹性,则可用降低供给价格的办法使税负大部分由供应者负担;如果课税商品的供给弹性等于需求弹性,税款趋向于买卖双方平均负担。

3. 税收转嫁还同成本变动有关。成本固定的商品,税负有全部向前转嫁给买者的可能。因为,成本固定的商品不随生产量的多少而增减其单位成本。这时,如同需求无弹性,税款可以加入价格,实现转嫁。成本递增的商品,税负较难向前转嫁给买者。因为,该商品单位成本随产量的增加而增加,课税之后商品价格提高,为维持销路,卖者只好减产以降低成本。可见,这时卖方难以全部转嫁税负,只得自己负担一部份;成本递减的商品,不仅可将所课之税全部转嫁给买方,还可获得高于税额的价格利益。因为,该商品的单位成本随产量的增加而递减,这如同商品无需求弹性,税款即可加于价格之中转嫁出去。

4. 税收转嫁还同课税范围和课税对象有关。课税范围广的,即课税能涉及同一性质(用途)的所有或大部份商品,税收就容易转嫁;反之,则难以转嫁。因为,如果课税范围小,只对同一性质(用途)的少数商品课税,则购买者可减少甚至放弃对课税商品的购买,而选购其他替代商品,因此,很难将税款加入课税商品价格之中向前转嫁。税收能否转嫁及其转嫁的难易程度,与课税对象的性质有很大关系,如对纳税人的所得课税,较难转嫁;对商品课税,则较易转嫁。

第二节 税收制度

一、税制要素

税收制度有广义和狭义之分。广义的税收制度,是泛指一个国家在税收方面所规定的一整套具有约束力的法律、体制和方法的总称,是国家征税的法律依据和工作规程,包括税法、税收管理体制和征收管理方法等。税法包括按照一定的立法程序制订、颁布的各项税收法律、法令、法规和规章,它是纳税人和征收机关据以分别办理纳税和征税的准绳,对征纳双方都具有约束力。税收管理体制是指中央和地方各级政府之间划分管理权限的行政规范,对政府和征收机关都具有约束力。征收管理方法是指税收行政管理方面所规定的有关纳税登记、纳税申报、纳税检查和票证管理等各项制度,分别通过法律、法规或者规章的形式固定下来,以约束征纳双方共同遵守。至于狭义的税收制度,则通常是指某一方面的税收法律、体制和方法。如所得税制度、流转税制度,只是就某一税种所实行的制度而言;复合税制和单一税制,是就一国在税收结构方面的制度而言的;比例税制、累进税制和定额税制,是就一国在税率方面的制度而言的,等等。

税制要素是指税收制度的基本组成部分。税收制度不论多么复杂,都是由一些基本要素构成的,它们从不同的侧面规定和反映

税收的内容。税制要素是税收基本组成部份的法律表现形式,所以,税制要素亦称为税收要素。它是由税种、纳税人、征税对象、税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、违章处理等要素组成的。

1. 税种。即税收种类,是一个国家或地区根据其本身的政治经济条件,用法律规定开征的所有税种总和,它构成税制的最基本的因素。不同国家或地区,其税种通常都不一样;同一国家或地区,在不同的历史时期,其税种也很可能不同。因为,税种受政治经济条件的制约。在中国历史上,开征新税种,取消或恢复旧税种的事例屡见不鲜。新中国成立以来,我国的税种也几经调整。为了适应社会主义市场经济新体制的需要,1994年我国对税制进行了根本性改革。改革以后的税种有:增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税、土地增值税、城乡维护建设税、固定资产投资方向调节税、印花税、房产税、车船税、土地使用税、证券交易税、遗产税、屠宰税、筵席税等。

2. 纳税人。又称课税主体,是税法上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。自然人是指公民个人;法人是指依法成立并能独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织,如企业、事业单位、社会团体等。每种税都有关于纳税义务人的规定,如果纳税人不依法纳税,要受到法律的制裁。所以,纳税人是税制构成的一个基本要素。

纳税人与负税人是两个不同的概念。纳税人是法律上规定的负有纳税义务的人,又叫名义负税人;负税人则是实际承担税负的人,又叫实际负税人。当纳税人所缴纳的税款是由自己负担时,纳税人同时为负税人;当纳税人通过一定方法将所纳税款转嫁给他人时,纳税人就不是负税人。可以说,每个公民基本上都是负税人,但不一定都是纳税人,因为每个公民都需要消费,差不多都需要购买含税消费品,负担价内税或价外税。

纳税人与代扣代缴义务人也是有区别的。代扣代缴义务人是税法规定的有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为

交纳的企业或单位。代扣代缴义务人不同于纳税人，他在法律上不承担纳税义务，只承担代扣代缴税款的义务。税法规定，代扣代缴义务人不按要求代扣纳税人的税款，或代扣的税款不及时转交给税务机关甚至侵吞，都是违法行为，应追究其法律责任。

3. 征税对象。亦称课税对象或课税客体，它是税法规定的征税的标的物，即征税的客观对象。税法对征税对象的确定，是解决对什么征税的问题。每种税都有课税对象的规定，比如，消费税的课税对象就是指定的应税消费品；所得税的课税对象是应税利润和所得；房地产税的课税对象是应税房地产。征税对象在税制要素中占有十分重要的地位。首先，它是一种税区别于另一种税的主要标志；其次，它规定了不同税种的活动范围；第三，不同税种功能作用上的差别受征税对象制约；第四，不同税种名称很大程度上取决于征税对象的性质。

征税对象的选择与确定，必须遵循有利于保证财政收入，有利于宏观经济调控，有利于税制简化的原则。

4. 税目。也叫课税品目，是征税对象的具体化，它是税法规定的同一征税对象范围内的具体项目，反映征税的范围和广度。划分税目是征税技术上的需要，凡划入征税范围的就征税，凡是未划入征税范围的不征税。划分税目也是贯彻国家政策的需要，对不同税目制定不同的税率和征管办法，便于体现国家的政策，也有利于发挥税收杠杆的作用。确定税目的方法通常有列举法和概括法。列举法是将需要征税的项目一一列举出来。通过列举法确定的税目，列出来的需要征税；没有列出来的不需要征税。列举法适用于税源大，界限清楚的征税对象。概括法是先确定征税的子目，然后按子目的属性进行概括，确定子目的上位概念，即项目。子目和项目共同组成税目体系。概括法是按照商品大类或者行业来确定税目的，它只适用于课税品种类别繁多，界限不容易分清楚的征税对象。

5. 税率。税率是税法规定的应纳税额占计税依据的比例，或一