

现代会计学精品系列教材

SHUIWU KUAJI

税务会计

(第2版)

姚爱群 主编



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>



现代会计学精品系列教材

税 务 会 计

(第2版)

姚爱群 主 编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书根据最新的税收法规和企业会计准则,理论联系实际,全面阐述了税务会计的基本理论和我国现行税制下的各个税种的计算、纳税申报及会计处理方法。本书着眼于问题为导向的研究性课程教学,并且注重实务操作。为配合教学,每章均有一定的实例,并附有学习要求、想一想、本章小结等专栏,配有基础知识与技能训练题,有利于学生巩固所学知识,提高学生分析问题、解决问题的能力。

本书内容新颖实用,易于理解和掌握,可以作为会计、税务、审计、财务管理等专业的本科生教材,也可以作为相关在职人员岗位培训教材及参考书。

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 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/姚爱群主编. —2版. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社, 2011.12

(现代会计学精品系列教材)

ISBN 978-7-5121-0836-3

I. ①税… II. ①姚… III. ①税务会计-教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第260797号

责任编辑:黎丹 特邀编辑:衣紫燕

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京市德美印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:15 字数:375千字

版 次:2012年2月第2版 2012年2月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-0836-3/F·949

印 数:1~4 000册 定价:26.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

第2版前言

税务会计学的政策性和实务性很强。2007年以来,我国实行新的企业会计准则和新的企业所得税法,并且分别对增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、个人所得税、城镇土地使用税、车船税和耕地占用税等税种进行了修订。2011年不仅抓住时机,出台了资源税的修改方案,而且根据经济发展需要,对个人所得税、车船税、增值税和营业税进行了再次修订。

鉴于此,本版教材的内容也都作了相应的修订。

本书配有教学课件和相关的教学资源,有需要的读者可以从网站 <http://press.bjtu.edu.cn> 下载或与 cbsld@jg.bjtu.edu.cn 联系。

编者

2011年12月

前言

税务会计学是将会计的基本理论、基本方法同企业纳税活动相结合而形成的一门新兴学科，是一门融税收法规和会计核算于一体的专业会计。税务会计课程是站在纳税人的角度设置的，已成为高等院校财税、会计等专业所开设的必修课之一。

税务会计学的政策性和实务性很强。2007 年以来，我国实行新的企业会计准则和新的企业所得税法，并且分别对增值税、消费税、营业税、个人所得税、城镇土地使用税、车船税和耕地占用税等税种进行了修订，税制改革和完善的步伐不断加快。

本书根据最新的企业会计准则和税收法规，吸收我国会计理论与实践研究的最新成果，根据税务会计学的特点，全面、系统地阐述了税务会计的基本理论，详尽地介绍了我国现行税制下各个税种的会计处理方法。第 1 章主要从纳税人的角度系统地介绍了税收基础知识和企业纳税的基本程序；第 2 章重点阐述了税务会计的基本理论和基本方法；第 3 至第 9 章，分别从基本法规、应纳税额计算、纳税申报及会计核算 4 个方面，对我国现行各个税种的税务会计操作实务进行了全面系统的阐述。

本书在编写上采用理论与实际相结合的方法，将理论性、实践性和必要的前瞻性有机结合。理论阐述简明扼要，实务操作重点突出，对税务会计的理论提高和实务操作具有较强的指导性。为方便教学和自学，每一章附有学习目标、小结、各种练习题、案例分析等。配合以问题为导向的研究性课程教学，每一章根据具体情况设置“想一想”专栏，启发学生学习、运用税务会计的理论和方法，针对企业的涉税行为进行思考与分析，提高学生自主学习、自主研究的积极性。

本书是作者在多年本科教学讲稿的基础上，经过修改、完善而成的，可以作为会计、税务、审计、财务管理等专业的本科生教材，也适合企业的财会人员以及财政、税务、审计、贸易等部门的专业人员作为业务学习之用。

本书在编写过程中，作者参阅了许多专著、教材和网络资源，在此，谨向所有参考文献的作者致以诚挚的谢意！

由于作者水平有限，加上我国税制正处于不断改革和完善之中，书中不妥、疏漏之处在所难免，敬请各位专家、同行和读者不吝赐教。

编者

2009 年 1 月

目 录

第 1 章 企业纳税基础	(1)
1.1 税收的概述	(1)
1.1.1 税收的定义及特征	(1)
1.1.2 税收的职能	(2)
1.1.3 税收分类	(4)
1.2 税制要素	(5)
1.3 纳税人的权利和义务	(7)
1.3.1 纳税人的权利	(8)
1.3.2 纳税人的义务	(9)
1.3.3 纳税人的法律责任	(11)
1.4 企业纳税的基本程序	(12)
1.4.1 税务登记	(12)
1.4.2 企业账簿、凭证管理	(14)
1.4.3 纳税申报	(15)
1.4.4 税款缴纳	(15)
1.4.5 税务检查	(16)
本章小结	(17)
习题	(17)
第 2 章 税务会计概述	(21)
2.1 税务会计的概念	(21)
2.1.1 税务会计及其特点	(21)
2.1.2 税务会计与财务会计的关系	(23)
2.1.3 税务会计的职能	(24)
2.1.4 税务会计的模式	(25)
2.2 税务会计的基本理论	(26)
2.2.1 税务会计的目标	(26)
2.2.2 税务会计要素	(26)
2.2.3 税务会计的基本假设	(28)
2.3 税务会计的会计处理	(29)

2.3.1 税务会计账户的设置·····	(30)
2.3.2 涉税事项的会计处理方法·····	(30)
本章小结·····	(32)
习题·····	(32)

第3章 增值税会计 ·····	(34)
3.1 增值税概述·····	(34)
3.1.1 增值税的纳税人·····	(35)
3.1.2 增值税的征税范围·····	(36)
3.1.3 增值税的税率和征收率·····	(37)
3.1.4 增值税的优惠政策·····	(38)
3.1.5 增值税专用发票的使用和管理·····	(39)
3.2 增值税的计算与申报·····	(40)
3.2.1 一般纳税人应纳税额的计算·····	(40)
3.2.2 小规模纳税人应纳税额的计算·····	(44)
3.2.3 进口货物应纳税额的计算·····	(44)
3.2.4 增值税的申报与缴纳·····	(45)
3.3 增值税会计核算的基础·····	(46)
3.3.1 一般纳税人会计账户的设置·····	(46)
3.3.2 一般纳税人增值税会计账表的设置·····	(47)
3.3.3 小规模纳税人会计账户的设置·····	(49)
3.3.4 增值税会计核算的主要内容·····	(49)
3.4 增值税进项税额的核算·····	(50)
3.4.1 按价税合一记账的情况·····	(50)
3.4.2 按价税分别记账的情况·····	(51)
3.5 增值税进项税额转出的核算·····	(55)
3.6 增值税销项税额的核算·····	(56)
3.6.1 一般销售方式下销项税额的核算·····	(56)
3.6.2 视同销售行为销项税额的核算·····	(58)
3.6.3 特殊销售行为销项税额的核算·····	(63)
3.6.4 混合销售和兼营行为销项税额的核算·····	(66)
3.7 增值税减免与缴纳的核算·····	(67)
3.7.1 减免增值税的核算·····	(67)
3.7.2 缴纳增值税的核算·····	(68)
3.8 小规模纳税人应纳增值税的核算·····	(70)
本章小结·····	(71)
习题·····	(71)

第4章 消费税会计	(78)
4.1 消费税概述	(78)
4.1.1 消费税的纳税人	(79)
4.1.2 消费税的征税范围	(79)
4.1.3 消费税的税率	(80)
4.1.4 消费税的出口退(免)税	(82)
4.2 消费税的计算与申报	(83)
4.2.1 生产应税消费品应纳税额的计算	(83)
4.2.2 自产自用应税消费品应纳税额的计算	(85)
4.2.3 委托加工应税消费品应纳税额的计算	(87)
4.2.4 进口应税消费品应纳税额的计算	(88)
4.2.5 消费税的申报与缴纳	(89)
4.3 消费税的会计核算	(90)
4.3.1 消费税会计账户的设置	(90)
4.3.2 生产销售应税消费品应纳消费税的核算	(90)
4.3.3 自产自用应税消费品应纳消费税的核算	(94)
4.3.4 委托加工应税消费品应纳消费税的核算	(95)
4.3.5 进口应税消费品的核算	(97)
本章小结	(98)
习题	(98)
 第5章 营业税会计	 (104)
5.1 营业税概述	(104)
5.1.1 营业税的纳税人	(105)
5.1.2 营业税的征税范围	(105)
5.1.3 营业税的税率	(107)
5.1.4 营业税的优惠政策	(107)
5.2 营业税的计算与申报	(108)
5.2.1 营业税的计税依据	(108)
5.2.2 营业税应纳税额的计算	(109)
5.2.3 营业税的申报与缴纳	(113)
5.3 营业税的会计核算	(114)
5.3.1 营业税会计账户的设置	(114)
5.3.2 提供应税劳务应纳营业税的核算	(114)
5.3.3 转让无形资产、销售不动产应纳营业税的核算	(116)
5.3.4 特殊经营行为应纳营业税的核算	(117)
5.3.5 营业税减免的核算	(119)

本章小结·····	(119)
习题·····	(120)
第 6 章 企业所得税会计 ·····	(125)
6.1 企业所得税概述 ·····	(125)
6.1.1 企业所得税的纳税人 ·····	(126)
6.1.2 企业所得税的征税范围 ·····	(126)
6.1.3 企业所得税的税率 ·····	(127)
6.1.4 企业所得税的优惠政策 ·····	(127)
6.2 企业所得税的计算与申报 ·····	(128)
6.2.1 居民企业所得税应纳税所得额的确定 ·····	(128)
6.2.2 非居民企业所得税应纳税所得额的确定 ·····	(133)
6.2.3 企业所得税应纳税额的计算 ·····	(133)
6.2.4 企业所得税的申报缴纳 ·····	(135)
6.3 所得税会计概述 ·····	(135)
6.3.1 所得税会计账户的设置和基本处理方法 ·····	(136)
6.3.2 所得税费用的核算方法 ·····	(138)
6.4 资产、负债的计税基础及暂时性差异 ·····	(139)
6.4.1 资产、负债的计税基础 ·····	(139)
6.4.2 暂时性差异 ·····	(145)
6.5 递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量 ·····	(147)
6.5.1 递延所得税负债的确认和计量 ·····	(147)
6.5.2 递延所得税资产的确认和计量 ·····	(150)
6.5.3 适用税率变化对已确认递延所得税资产和 递延所得税负债的影响 ·····	(152)
6.6 所得税费用的确认和计量 ·····	(153)
6.6.1 当期所得税 ·····	(153)
6.6.2 递延所得税 ·····	(153)
6.6.3 所得税费用 ·····	(154)
本章小结·····	(155)
习题·····	(156)
第 7 章 个人所得税会计 ·····	(160)
7.1 个人所得税概述 ·····	(160)
7.1.1 个人所得税的纳税人 ·····	(161)
7.1.2 个人所得税的征税范围 ·····	(162)
7.1.3 个人所得税的税率 ·····	(164)

7.1.4 个人所得税的优惠政策	(165)
7.2 个人所得税的计算与申报	(166)
7.2.1 个人所得税计税依据的确定	(166)
7.2.2 个人所得税应纳税额的计算	(167)
7.2.3 个人所得税的申报与缴纳	(172)
7.3 个人所得税的会计核算	(173)
7.3.1 企业代扣代缴个人所得税的核算	(173)
7.3.2 个体工商户自行申报个人所得税的核算	(175)
本章小结	(175)
习题	(175)
第8章 流转环节其他税种会计	(180)
8.1 城市维护建设税和教育费附加会计	(180)
8.1.1 城市维护建设税概述	(180)
8.1.2 教育费附加概述	(182)
8.1.3 城市维护建设税和教育费附加的会计核算	(182)
8.2 资源税会计	(183)
8.2.1 资源税概述	(183)
8.2.2 资源税的会计核算	(187)
8.3 关税会计	(189)
8.3.1 关税概述	(189)
8.3.2 关税的会计核算	(192)
8.4 土地增值税会计	(194)
8.4.1 土地增值税概述	(194)
8.4.2 土地增值税的会计核算	(198)
8.5 烟叶税会计	(199)
8.5.1 烟叶税概述	(199)
8.5.2 烟叶税的会计核算	(199)
本章小结	(200)
习题	(200)
第9章 财产税和行为税会计	(205)
9.1 房产税会计	(205)
9.1.1 房产税概述	(205)
9.1.2 房产税的会计核算	(207)
9.2 城镇土地使用税和耕地占用税会计	(208)
9.2.1 城镇土地使用税概述	(208)

9.2.2	城镇土地使用税的会计核算	(210)
9.2.3	耕地占用税及其会计核算	(210)
9.3	车船税会计	(212)
9.3.1	车船税概述	(212)
9.3.2	车船税的会计核算	(214)
9.4	印花税会计	(214)
9.4.1	印花税概述	(214)
9.4.2	印花税的会计核算	(219)
9.5	契税会计	(219)
9.5.1	契税概述	(219)
9.5.2	契税的会计核算	(221)
9.6	车辆购置税会计	(222)
9.6.1	车辆购置税概述	(222)
9.6.2	车辆购置税的会计核算	(223)
本章小结		(223)
习题		(224)
部分习题参考答案		(228)
参考文献		(230)

第 1 章

企业纳税基础

【学习要求】

1. 解释基本概念：税收、税制要素、税务登记、税务检查、纳税审查。
2. 掌握纳税人的权利和义务。
3. 掌握企业纳税的基本程序。

1.1 税收的概述

从税收的历史可以看出，多数国家的税收，大都经历了一个由自愿贡纳到强制课征，再到立宪征收的逐渐进化过程。在这个过程中，国家始终是课税的主体，国家政治权力对税收的约束力也由小变大，由弱到强，最终形成国家至高无上的课税权。

在当今社会，税收这个古老的范畴正受到前所未有的重视，税收已经成为社会的一种普遍现象。无论是对于纳税人，还是对于税务机关、政府来说，税收都无时不有、无处不在，已成为人们越来越关注的话题。

1.1.1 税收的定义及特征

1. 税收的定义

税收（Tax）是国家为实现其职能，凭借政治权力，依法集中一部分社会产品取得财政收入的一种规范性的特殊分配。对于税收的定义，可以从以下几个方面把握。

（1）税收分配的目的是为社会提供公共产品

公共产品是社会全体成员共同享用的产品或劳务。与私人产品相比，公共产品具有不可分割性、收益的非排他性、非竞争性等特征。税收活动的根本目的是满足整个社会对公共产品的需要，公共产品的特征决定了只有征税才是其资金提供最有效的方式。

(2) 税收分配的主体是国家, 征税的依据是国家政治权力

税收又称为国家税收, 是国家为了履行其向社会提供公共产品职能的需要而存在的。因此, 行使征税权的主体必然是国家。国家凭借政治权力, 通过法律的形式将私人所有的一部分社会产品转为国家所有。

(3) 税收分配的客体是社会剩余产品

社会产品价值由 $C+V+M$ 组成, 税收不能以社会产品价值中的生产资料 C 和劳动者报酬 V 作为分配的内容, 否则简单再生产将无法持续。税收分配的客体只能是社会剩余产品 M , 而且是社会剩余产品 M 中的一部分。

2. 税收的特征

税收的特征是税收分配形式区别于其他分配形式的质的规定性。税收具有强制性、无偿性和固定性特征, 即在征收上具有强制性, 在缴纳上具有无偿性, 而在征收范围、征收比例和时间上具有固定性。

(1) 强制性

税收的强制性是指税收参与社会产品的分配是依据国家的政治权力, 具体表现在税收是以国家法律的形式规定的, 任何单位和个人都必须遵守, 不依法纳税者要受到法律的制裁。正因为税收具有强制性的特点, 所以它是国家取得财政收入的最普遍、最可靠的一种形式。

(2) 无偿性

税收的无偿性是指国家征税对具体纳税人既不需要直接偿还, 也不付出任何形式的直接报酬。列宁说: “所谓赋税, 就是国家不付任何报酬而向居民取得的东西。” 无偿性是税收的关键特征, 是由国家财政支出的无偿性决定的。无偿性使税收明显区别于国债等财政收入形式, 决定了税收是国家筹集财政收入的主要手段。

(3) 固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式, 预先规定实施征税的范围和标准, 以便征纳双方共同遵守, 而且税法必须在一定时期内保持稳定。这一特征是税收区别于财政收入其他形式的重要特征。税收的公平原则, 以及保证财政收入和调节经济的作用, 都是以这种固定性为前提的。

税收的 3 个特征是相互联系、不可分割的整体。在 3 个特征中, 无偿性是核心。正因为纳税是无偿的, 必须通过法律的形式强制地实现, 而不能通过交换的方式自愿进行。也正因为纳税是无偿的, 才决定了税收的固定性, 必须规范征税的对象、征税的标准, 而不能由征纳双方随心所欲。税收的 3 个特征是不同社会制度税收的“共性”, 它是税收区别于其他财政收入形式的标志。判断一种财政收入形式是否为税收, 主要看它是否同时具有这 3 个特征。

1.1.2 税收的职能

税收的职能是指由税收本质所决定, 内在于税收分配过程中的功能。税收的职能主要有以下几个方面。

(1) 组织财政收入的职能

国家通过征税, 强制地、无偿地取得一部分社会产品, 能够把纳税人的一部分收入转归

国家所有,形成国家的财政收入。税收具有无偿性,能形成国家永久性的收入,这对保证国家无偿性财政支出是很重要的。税收还具有固定性和强制性,有利于保证财政收入与国民经济同步增长,防止财政收入的拖欠和偷漏,有利于国家稳定、可靠地取得财政收入。

(2) 调节经济的职能

国家向纳税人征税,客观上必然会改变社会产品在各地区、各部门及各经济成分、各阶层之间的原有分配状况,进而也就必然对纳税人的经济活动产生一定影响,对资金流向、生产结构、消费结构、生产关系结构等方面产生一定的影响。税收对经济生活的这种影响,就是税收的调节经济职能。税收调节经济的职能可以通过两种方式来实现。

一种方式是制度性的调节机制,即税收的“内在稳定器”功能。当经济形势发生周期性变化时,税收会自动发生增减变化,从而自动抵消经济波动的部分影响。这种自发的制度性调节机制在累进税制下体现最充分。当经济高涨时,国民收入增加,纳税人适用的累进税率提高,税收增幅高于国民收入增幅,抑制了社会总需求;当经济衰退时,国民收入减少,纳税人适用的累进税率降低,税收减幅小于国民收入减幅,增加了社会总需求。

另一种方式称为相机抉择,是指政府根据经济运行的不同状况,相应地采取灵活多变的税收措施,以消除经济波动,谋求既无失业、又无通货膨胀的稳定增长。由于相机抉择是一种人为的政策调节,因而针对性很强。例如,在经济高涨时期,政府实行增税的紧缩性税收政策,通过提高税率,设置新税,扩大征收范围,降低起征点和免征额,以缩小总需求。当经济衰退时,政府则实行减税的扩张性税收政策,通过降低税率,增加减免税,提供税收优惠等措施增加纳税人可支配收入水平,从而增加消费支出和投资支出,以提高总需求。

(3) 监督管理职能

由于税收是一种无偿性的分配,分配的结果是直接减少纳税人的既得利益。其本身就要求必须具有监督管理功能,必然要进行税收管理、纳税检查、税务审计和统计、税源预测和调查等一系列工作。这些工作一方面能够反映有关的经济动态,为国民经济管理提供依据;另一方面能够对经济组织、单位和个人的经济活动进行有效的监督。所以监督管理也是税收内在的一个重要属性,是税收的三大职能之一。

税收的监督管理职能贯穿于税收活动的全过程。从税收制度的制订到税收收入的入库,都必须体现税收监督管理的职责和功能。税收监督管理职能所涉及的范围也十分广泛,就再生产过程而言,涉及生产、交换、分配、消费各环节;就企业内部而言,涉及全部生产、供销、成本、利润、各项资金的分配和使用,以及工资、奖金发放等全部经营活动。因此,必须充分认识税收的监督管理职能,在更广阔的领域里,极大地发挥税收监督管理的作用,以保证国民经济按照预定的目标顺利地运行。

税收这3个职能,不是孤立的,而是一个统一的整体,统一在税收的分配手段中。在这3个职能之间,存在互相制约、相辅相成的关系。调节和监督寓于组织收入之中,没有组织收入,也就没有对经济的调节和监督。同时,调节和监督又能更好地保证组织收入,没有调节和监督,就难以保护并扩大税源,更谈不上组织收入。就调节和监督的关系来说,调节要以监督所反映的情况和提供的信息为重要依据,同时,监督又能更好地保证调节的顺利实现。因此,这3个职能是缺一不可的。

1.1.3 税收分类

税收分类是按照一定标准对税收制度中性质相同或相近的税种进行归并和综合。通过税收分类,可以揭示各类税收的性质、特点、功能及各类税收的区别和联系等。基于不同的分类标准,税收分类的方法主要有以下几种。

(1) 以征税对象的性质为标准分类

以征税对象的性质为标准,税收可以分为流转税、所得税、资源税、财产税和行为税等。

流转税是以商品的销售额和非商品(劳务)的营业额为征税对象征收的一类税。目前,我国的流转税主要包括增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、关税、土地增值税、烟叶税。

所得税是以企业和个人的所得额为征税对象的一类税,主要包括企业所得税和个人所得税。

资源税是以自然资源的绝对收益和级差收益为征税对象的一类税,主要包括资源税、城镇土地使用税、耕地占用税。

财产税是以纳税人所有的或所支配的财产为征税对象的一类税收,主要包括房产税、车船税、契税。

行为税是将经济活动中某些特定行为作为征税对象征收的一类税,主要包括印花税、车辆购置税。

(2) 以税收管理权限和收入归属为标准分类

根据税收管理权限和税收收入的归属,税收可以分为中央税、地方税和中央地方共享税3种。

中央税是指由中央政府负责征收管理,收入归中央政府支配使用的税种。地方税是指由地方政府管理,收入归地方政府支配使用的税种。中央地方共享税是指由中央和地方政府共同管理,并按一定比例分配收入的税种。

(3) 以计税依据为标准分类

以计税依据为标准,税收可以分为从价税和从量税两类。

从价税是以课税对象的价值量为依据,按一定比例计算课征的一类税。从量税就是以课税对象的数量、重量、面积、体积等为依据,按固定税额计征的一类税。

对于从价税,以税收与价格的关系为标准,可分为价内税和价外税两种。

价内税是指税金是计税价格的组成部分,必须以含税价格作为计税依据的税种,如消费税、营业税;价外税是指税金不包括在计税价格之内,必须以不含税价格作为计税依据的税种,如增值税。

(4) 以税收负担是否转嫁为标准分类

以税收负担能否转嫁为标准,可以把税收分为直接税和间接税两类。

直接税是指税收负担由纳税人自己负担,不能转嫁的税种。间接税是指纳税人可以将缴纳税款的全部或部分转嫁出去的各种税。所得税为直接税,流转税为间接税。

(5) 以是否有独立的课税对象为标准分类

以是否有独立的课税对象、是否独立征收为标准,税收可以分为正税和附加税。

正税也称主税、本税或独立税,是有自己特定的征税对象、独立课征的税种,多数税种

为正税。附加税是随正税按照一定比例征收的税种，其纳税义务人与独立税相同，但是税率另有规定。附加税以正税的存在和征收为前提。我国的城市维护建设税就是附加在增值税、消费税和营业税上的。

1.2 税制要素

税制要素是税收制度的构成要素，每一个税种都要明确对谁征税、对什么征税、征多少税及征税的环节和期限等。税制要素一般包括纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税等。其中纳税人、征税对象、税率是构成税收制度的3个基本要素。

1. 纳税人

纳税人 (Tax Payer) 是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人，也称纳税主体，它规定了税款的法律承担者。纳税人可以是自然人，也可以是法人。

为了加强对税收源泉的控制，确保国家财政收入，有的税种会规定扣缴义务人，即依法负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。

与纳税人相关的还有负税人，负税人是最终负担税款的单位和个人。如果说纳税人是法律上的纳税主体，负税人则是经济上的纳税主体。由于税负转嫁的存在，纳税人在向国家缴纳税款之后，税款可能由纳税人直接负担，也可能通过税负转嫁由他人负担。在税收实体法中，只规定由谁负责缴纳税款，即纳税人；并不规定税款最终由谁负担，即负税人。

2. 征税对象

征税对象 (Tax Object) 是征税的客体，即对什么征税。征税对象体现不同税种课税的基本范围和界限，是一种税区别于另一种税的主要标志，决定着不同税种名称的由来及各种税种在性质上的差别，并对税源、税收负担等产生直接影响。征税对象是税收制度的首要要素，其他要素的内容一般是以征税对象为基础确定的。

税目 (Tax Item) 是征税对象的具体化，反映各种税种具体的征税项目，体现每个税种的征税广度。并不是所有的税种都规定税目，对于征税对象简单明确的税种，就不必另行规定税目。税目的设计有两种：一种是列举法，它是按照每一种应税的商品或经营项目分别设置税目；另一种是概括法，它是按照商品大类或行业设计税目。必要时还可以在一个税目之下设置若干个子目。

3. 税率

税率 (Tax Rate) 是应纳税额与征税对象数额之间的法定比例，是计算应纳税额的尺度，体现着征税的深度。税收的固定性特征主要是通过税率来体现的。在征税对象确定的前提下，税率形式的选择和高低的设计，决定着国家税收收入的规模和纳税人的负担水平。

税率的形式主要有比例税率、累进税率、定额税率三大类。其中，比例税率与累进税率适用于从价计征，表现为应纳税额与计税基数之间的比率；定额税率适用于从量计征，体现了应纳税额与计税基数之间的数量关系。

(1) 比例税率

比例税率 (Proportional Tax Rate) 是指对同一征税对象不论数额大小，都按同一比例

征税,税额占课税对象的比例总是相同的。比例税率的主要优点是计算简便,便于征收和缴纳,能够体现税收的横向公平,但其税负具有累退性,不能实现税收的纵向公平。

在具体运用上,比例税率分为单一比例税率、差别比例税率和幅度比例税率。差别比例税率又具体分为行业差别比例税率、产品差别比例税率和地区差别比例税率。幅度比例税率即对同一征税对象,税法只规定最低税率和最高税率,在这个幅度内,各地区可以根据自己的实际情况确定一个具体适用的比例税率。

(2) 累进税率

累进税率(Progressive Tax Rate)是指按征税对象数额的大小规定不同的等级,随着课税数量增大而随之提高的税率。累进税率充分体现了量能负担的税收原则,正确处理税收负担的纵向公平问题。但累进税率的计算和征收手续比较复杂。

按税率累进依据的性质,累进税率可分为额累和率累。

额累是指按征税对象数额的绝对额分级累进。按照累进方式不同,额累分为全额累进税率和超额累进税率。全额累进税率是指征税对象的全部数额都按照与之相应等级的税率计税,一定征税对象的数额只适用一个等级的税率。超额累进税率是指征税对象的不同级距部分,分别按照各级距的适用税率计税,各级税额之和为应纳税额。

全额累进税率与超额累进税率相比较,具有不同的特点。在名义税率相同的情况下,全额累进税率的累进程度高、税负重;超额累进税率的累进程度低、税负轻。在所得额级距的临界点附近,全额累进税率会出现税负增加超过所得额增加的不合理现象;超额累进税率则不存在这个问题。在计算上,全额累进税率计算简便,超额累进税率计算复杂。

为了简化超额累进税率计算税款,实际工作中通常采用速算扣除法,其计算公式为

超额累进税率计算的应纳税额=全额累进税率计算的应纳税额-速算扣除数

本级速算扣除数=全额累进税率计算的税额-超额累进税率计算的税额

或

本级速算扣除数=上一级最高所得额×(本级税率-上一级税率)+
上一级速算扣除数

率累是指按与课税对象有关的某一比率分级累进。按照累进方式不同,率累分为全率累进税率和超率累进税率。通常使用超率累进税率,即以征税对象数额的相对率为累进依据,分别规定若干征税级距和差别税率,相对率每超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。

(3) 定额税率

定额税率(Fixed Tax Rate)也称固定税额,是按征税对象的一定计量单位直接规定一个固定的应纳税额。征税对象的计量单位主要有吨、升、平方米、千立方米、辆等。定额税率的基本特点是税率与征税对象的价值量脱离了联系,不受征税对象价值量变化的影响。它适合于对价格稳定或质量等级和品种规格较为单一的征税对象征收。

定额税率在具体运用上有单一定额税率、差别定额税额和幅度定额税率。

4. 纳税环节

纳税环节(Tax Payment Stage)是指商品在整个流通过程中按照税法规定应当缴纳税款的阶段。商品从生产到最终消费往往要经过许多流转环节,每一种税应当在哪个环节缴