



普通高等教育“十二五”规划教材

税务会计

TAX ACCOUNTING

主编 / 徐严



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十二五”规划教材

税 务 会 计

TAX ACCOUNTING

徐 严 / 主编

宫风杰 郑蕊蕊 马 鑫 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

税务会计 / 徐严主编. —上海: 立信会计出版社,
2016.1

普通高等教育“十二五”规划教材

ISBN 978-7-5429-4759-8

I. ①税… II. ①徐… III. ①税务会计—高等学
校—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 187427 号

策划编辑 郭 光
责任编辑 赵志梅
封面设计 周崇文

税务会计

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×1 092 毫米 1/16
印 张	18.25
字 数	418 千字
版 次	2016 年 1 月第 1 版
印 次	2016 年 1 月第 1 次
印 数	1—3 100
书 号	ISBN 978-7-5429-4759-8/F
定 价	35.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

税务会计是融税收法规和会计核算为一体的一门专业会计,将税收、财务会计内容紧密联系在一起,是一门非常实用的课程。

本书紧紧围绕职业岗位的实际需求,以职业能力培养为主线,与行业企业合作进行基于工作过程的课程开发与设计;在课程内容设计上,充分遵循职业能力培养规律,由易到难,将教、学、做融为一体,使真实的纳税申报工作任务及其过程在整个课程内容、教学环节中得到体现,充分体现课程的岗位性、实践性、开放性和规律性的要求。

本书按照财政部最新颁布实施的《企业会计准则》及近年颁布实施的新税法的要求编写,主要阐述了税务会计的基础知识、基本理论和基本方法,结合案例介绍了企业一般纳税额的计算及会计核算。全书共分八个工作项目,在内容编写上突出应用性、实训性教学,尽力使复杂的问题变得易于使学生理解接受;每个工作项目最后都有项目总结,并附有相应的综合练习进行项目检测,便于学生巩固复习。

本书的设计和编写突出了以下创新及特色:

(1) 突出“工作过程为主线、任务为驱动”。本书在教学内容设计上突出以“工作过程为主线、任务为驱动”的理念,灵活运用企业税务会计案例进行教学,促进学生感性认识,加强学生动手能力的培养。

(2) 课程设计理念前卫。根据学生未来职业发展的要求确定课程内容。从长远发展来看会计人员的职业追求必然向往会计实务界顶尖的注册会计师、注册税务师资格,因此,本书在内容选取上还考虑了学生未来的这种追求,其内容基本涵盖中国注册会计师、中国注册税务师考试税法课程考试大纲的主要内容,为学生将来参加中国注册会计师、中国注册税务师税法科目考试打下基础,在知识、素质和能力等各方面为学生将来的可持续发展做好准备。

(3) 课程内容体系设计新颖。根据企业对税务会计、申报人员的要求确定课程内容。本书的内容阐述方式不再是对税法条文简单的解释,而是以真实的经济业务为基础,将税法条文逐项落实到经济业务事项上,并最终转化为会计数据,实现了纳税申报、会计核算的有机结合。

从本书的内容和深度来看,本书既适合高职院校会计电算化、会计、审计、财务管理等专业作为教学教材,也可以作为继续教育或本科生教育学习指导用书,对从事企业税务管理、财务管理的实际工作者也有一定的参考价值。

本书由徐严设计编写体系并定稿,徐严担任主编,官风杰、郑蕊蕊、马鑫担任副主编,伟浩建设集团财务经理李秀花任顾问,具体分工如下:工作项目一由徐严编写;工作项目二由王红妮编写;工作项目三由马鑫编写;工作项目四由官风杰编写;工作项目五由徐严、李秀花编写;工作项目六由王红妮、马鑫编写;工作项目七由郑蕊蕊、侯如松编写;工作项目八由郭



淑华编写。

本书编写过程中,得到山东九洲税务师事务所、山东伟浩建设集团和山东省国税局、地税局等部门的大力协助。在此,向给予本书开发以帮助的企业和各方面领导表示衷心的感谢。

本书的设计和开发始终把读者“所想所学”与“工作实践”结合放在第一位,试图通过团队的努力,实现读者满意度最高。虽然本书的写作和修改,花费了大量的时间,以求内容准确无误,但疏漏之处在所难免,且税收制度一直在改革和完善中,在此恳请读者朋友提出宝贵意见。

需要课件、参考答案的教师请与编者联系:519361285(QQ)

所有意见和建议请发往:sddysch@163.com

编 者

目 录

工作项目一 税收与税务会计基础知识认知	1
工作任务一 税收基础知识认知	1
工作任务二 税务会计基础知识认知	14
工作项目二 增值税会计核算	24
工作任务一 增值税基础知识认知	24
工作任务二 增值税应纳税额的计算和纳税申报	31
工作任务三 增值税的会计核算	50
工作任务四 营业税改征增值税	59
工作项目三 消费税会计核算	81
工作任务一 消费税基础知识认知	81
工作任务二 消费税应纳税额的计算和纳税申报	87
工作任务三 消费税的会计核算	93
工作项目四 营业税会计核算	103
工作任务一 营业税基础知识认知	103
工作任务二 营业税应纳税额的计算和纳税申报	110
工作任务三 营业税的会计核算	118
工作项目五 流转环节小税种会计核算	135
工作任务一 城市维护建设税的会计核算	135
工作任务二 关税的会计核算	141
工作任务三 资源税的会计核算	155
工作任务四 土地增值税的会计核算	163
工作项目六 企业所得税会计核算	183
工作任务一 企业所得税基础知识认知	183
工作任务二 企业所得税应纳税额的计算和纳税申报	189
工作任务三 企业所得税的会计核算	201



工作项目七 个人所得税会计核算	214
工作任务一 个人所得税基础知识认知	214
工作任务二 个人所得税应纳税额的计算和纳税申报	224
工作任务三 个人所得税的会计核算	240
工作项目八 财产税和行为税会计核算	250
工作任务一 城镇土地使用税的会计核算	250
工作任务二 房产税的会计核算	253
工作任务三 印花税的会计核算	256
工作任务四 车船税的会计核算	262
工作任务五 契税的会计核算	267
工作任务六 车辆购置税的会计核算	273
工作任务七 耕地占用税的会计核算	278
参考文献	286

工作项目一 税收与税务会计基础知识认知

工作知识目标

- 掌握税收、税收制度、税务会计的基础知识及法律规定

工作能力目标

- 掌握税制要素、税务会计的原则

税务会计是融税收法规和会计核算为一体的一门专业会计;将税收、会计内容紧密联系在一起,是一门非常实用的课程。本项目主要学习税收、税务会计。通过本项目的学习使我们能够对我国现行税种、税务会计的概念和特点等有比较全面的理解。

工作任务一 税收基础知识认知



任务情境

中国香港某公司董事会主席兼总经理施某收购了多家国内通讯器材经销企业,操纵、指使这些公司大量偷逃国家税款。在施某操纵下,广东佛山新领域、天赋等公司,采用内外两套账、销售收入不开发票、销售资金通过私人账户走账等手法,大量偷逃国家税款。广东省国税部门经查实认定:新领域公司在1999年1月至2001年12月期间,采取设立账外账、隐瞒销售收入的方法瞒报销售收入总额达3.04亿元,偷逃增值税5171.89万元。广东省国税部门对新领域公司作出如下税务处理和行政处罚决定:依法追交所偷逃的增值税5171.89万元,加收滞纳金356.86万元,并处以罚款2585.95元,补税、滞纳金、罚款合计8114.70万元。广东省地税部门追交新领域公司企业所得税、个人所得税、营业税和城市维护建设税合计5300万元,加收滞纳金及罚款合计3800万元,补税、加收滞纳金及罚款共计9100万元。目前,新领域公司已向广东国税、地税部门缴纳补税款、滞纳金及罚款总计1.65亿元。2003年11月,佛山市中级人民法院一审判处被告人施某无期徒刑、江某有期徒刑13年、廖某有期徒刑3年。被告单位新领域公司犯偷税罪,判处罚金人民币1.04亿多元。

讨论 上述资料体现税收的哪些特征?



任务指导

一、认识税收

(一) 税收的产生

国家一经形成,它就同时存在以下两个方面的需要:首先是一部分人脱离生产领域,进入到国家公共部门,从事公共事务管理,而这部分人的生存需要必须得到保障;其次是全体国民的公共需求,如为防止或抵抗外来侵犯所采取的武装措施、为共同的信仰所进行的祭祀等。

所有的国家需要都可以归结为国家职能的要求。国家职能是国家存在的基本依据,否则国家将没有存在的意义。而且国家所有的需要最终都表现为对物质财富的需求。但是所有这些物质需求,国家自身却不生产,而是凭借全体国民或传统赋予的权力,对物质财富的生产者和拥有者进行征集取得。国家这种凭借政治权力向社会征集物质财富的行为就是税收。

综观世界历史的发展过程,由于人类社会长期以来一直以国家的形态存在,因此,最直观地看,税收的存在是由国家的存在决定的。也就是说,税收是与国家相伴而生的,而且税收与国家也是相互依存的。换言之,税收的产生与存在必须以国家为前提,而国家没有税收则难以生存。正如马克思所指出的那样:“赋税是喂养政府的乳娘。”因此,可以说,国家的历史有多悠久,税收的历史也同样有多悠久,税收如国家一样的古老。

(二) 税收的概念

什么是税收?人们因各自所处的时代、社会立场、经济条件、学识水平等方面的差异,对税收这一社会经济现象的理性认识,历来难以达成广泛一致。政治学家把税收视为国家存在的经济体现;经济学家把税收作为一种经济分配方式;财政学家把税收看成一种财政收入形式;社会学家却把税收定为纳税人对社会的一种应尽义务。

税收又称赋税、租税、捐税,是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定,参与社会剩余产品的分配,强制地、无偿地取得财政收入的一种分配关系。

列宁对税收作了这样的解释:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得的东西。”

东西方税收学界虽然对税收定义的表述各有所异,但明确而又涵盖其共性的观点是:

- 税收的征收主体是政府;
- 税收的征收客体是社会成员,亦即企业、个人等纳税人;
- 税收必须借助法律手段强制征收;
- 税收是无偿征收的,政府在征收税款时无须作等价交换;
- 征税的目的是为了满足社会公共需要,因而其本质特征是有偿的;
- 国家以税收方式取得财政收入等。

税收是国家为了向社会提供公共商品,凭借政治权力,按照法律规定参与国民收入再分配的取得财政收入的一种形式。



1. 税收是国家取得财政收入的一种形式

公共商品一般必须由国家通过财政支出的形式来提供,税收体现为国家为提供公共商品而取得的一种财政收入形式。从古到今,国家取得财政收入的形式多种多样,但使用时间最长、运用范围最广、积累财政资金最为有效的,就是税收这种财政收入形式。当今世界上绝大多数国家其财政收入的90%以上都来自于各种税收。因此,税收不但是—种财政收入形式,而且是财政收入的最主要的一种形式。

2. 国家征税的目的是为了向社会提供公共商品

国家是一个以履行公共职能为基础的公共权力机构。国家在履行社会公共职能、满足社会公共需要的过程中,必然要有相应的财力、物力消耗。而国家征税就是保证这种财力、物力需要的基本来源。即国家征税的目的是满足国家提供公共商品的财政需要,同时,国家税收也必须用于满足提供公共商品需要。相应地,非公共商品需要的财政支出一般就不宜采取税收来提供。

3. 税收借助于法律形式进行征收

法律是体现国家意志,强制性地调整人们行为的社会规范,它适用于社会生活的方方面面。与其他社会规范调整相比较,法律调整具有强制性、公正性和普遍适用性的特点。由于政府征税涉及社会各阶级、阶层、集团的经济利益,税收负担轻重关系着社会经济发展乃至社会安定,因而决定了税收征收与调节必须借助于法律形式进行。所谓有税必有法,无法不成税,正是税收区别于其他财政收入形式的一个重要特点。各国政府往往都通过立法和执法程序使税收制度和征管制度法律化,以便把整个税收活动纳入规范、有序的轨道。税收是国家为实现其提供公共商品的职能,而向纳税人征收的财政收入,税收只有通过法律的形式,才能使社会成员在纳税上统一。

4. 税收是对国民收入的再分配

税收课征的对象是社会产品,但不是全部社会产品,而只是社会产品扣除补偿生产过程中消耗掉的价值部分的余额,即社会新创造的国民收入。这是因为税收参与国民收入分配,是各种生产要素凭借其所有权在经济领域对国民收入进行初次分配基础上进行的,因此,税收具有国民收入再分配的性质。

(三) 税收的基本特征

税收是国家取得财政收入的一种形式,与其他财政收入形式相比较,税收具有三个基本特征:即强制性、无偿性和固定性。

1. 强制性

强制性是指国家凭借政治权力,以法律形式来确定国家作为征税人和社会成员作为纳税人之间的权利和义务关系。税收的强制性是指对于纳税人来说,税收是一种非自愿的,或称为强制的缴纳形式,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。国家征税是通过颁布法律、法令,凭借政治权力强制征收的,任何单位和个人都必须依法缴纳,否则会受到法律的制裁。税收的强制性是国家无偿取得财政收入的可靠保证。



2. 无偿性

无偿性是指国家向纳税人进行的无需偿还的征收,即国家征税以后不再把税款直接还给纳税人,也不向纳税人提供某种相应的服务或某种特许权力。税收的无偿性也是由国家凭借政治权力而建立起来的分配关系这一性质所决定的。以财产权为依据所形成的经济关系,具有自愿、公平、有偿的特征,而税收则是一种超越于上述分配关系的无偿性分配关系。这种无偿分配方式有利于国家把分散的资财集中起来,统一安排使用,有利于国家在一定范围和程度上,改变社会财富分配的不合理状况。

3. 固定性

固定性是指国家在征税前,以法律形式预先规定了征税对象、计税标准以及征收比例或数额,并按照预定标准征收。税收的固定性包含以下两方面的含义:一是对什么征税,征多少税,由谁纳税必须是事先明确的,而不是任意确定的。二是税收活动的标准必须是统一的。即税收征纳,以及其他一切税收关系的处理及其标准是预先以法律形式规定的,具有相对稳定性。

上述税收的三个基本特征是各种社会制度下税收的共性,它们是相互依存、不可分割的统一体,是税收区别于其他财政收入形式的基本标志。只有同时具备以上三个特征的财政收入形式才是税收。

★思考题

国家取得财政收入的形式除了税收之外,还有国有企业利润上交、国家信用、财政发行、规费收入、罚没收入等。税收与这些财政收入形式的区别是什么?

(四) 税收的职能

税收职能是指税收内在的、固有的职责和功能。税收职能体现在以下两个方面:首先,税收作为政府提供公共商品,满足社会公共需要的价值补偿所具有的功能;其次,税收作为国家履行职责的政策工具所具有的功能。税收的这种功能可概括为财政收入职能、调节职能和监督管理职能。后三者又可以统称为税收的调节职能。

1. 财政收入职能

税收的财政收入职能,亦称筹集资金或组织收入的职能,也就是税收作为一种分配手段,所具有的从社会经济活动中各个利益主体取得收入,用以满足政府履行公共事务需要的一种能力。它是国家对税收最基本的要求,也是税收最重要的职能目标。因为国家提供的绝大部分公共商品,国家机器运作所需的绝大部分财政资金,通常就来源于税收。所以,为政府活动筹集和提供资金,一直是国家赋予税收最基本的功能和职责。

税收的特点决定了它在筹集资金方面,有着其他收入形式所不具备的优越性。政府征税在组织收入上具有强制性、无偿性、固定性的特征,可以保证政府及时、稳定、可靠地取得收入。而且税收课征不受产权关系、经济性质、地域条件的限制,收入来源充裕,征税范围广泛。正因为如此,税收成为现代各国政府最重要、最有效的筹资手段,在财政收入中占有主要地位。



2. 调节职能

从历史角度看,税收的调节职能是派生职能。政府在运用税收参与国民收入分配,筹集资金的过程中,要决定对什么征税,对什么不征税,是多征税,还是少征税,以及采取何种方式征税。而不同的选择形成不同的税收政策,必然会改变国民收入在政府和社会组织和个人之间,以及在各社会各阶级、阶层、单位和个人之间的分配状况,改变资源在不同行业、地区、企业之间的配置状况,从而引导和调节企业、公民的经济、社会行为。在近现代社会,税收的调节职能不论是在理论、实践方面,还是在广度、深度上都得到了很大的发展。目前,税收政策已经成为各国宏观经济政策的一个重要组成部分,它对社会经济发展的影响越来越大。

因此,税收的调节职能是指税收作为一种分配手段,所具有的能够反作用于社会经济活动,调节各个利益主体的经济利益,影响并调整利益主体行为,进而影响并调整整个社会经济运行的职责和功能。税收的这种调节职能,存在于税收分配的过程之中,它是从税收收入职能基础上派生出来的。税收调节职能还可按调节的对象,进一步分为调节经济运行的职能和调节收入分配的职能,前者又称为税收的经济职能,包括税收的资源配置职能和宏观调控职能,后者又称为税收的社会职能。

3. 监督管理职能

税收对整个社会经济生活进行监督和管理的职能。国家要征税,必然要进行税收管理、税务检查、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。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,因此税收本身就要求必须具有监督管理功能,以使这种无偿性的分配得以实现。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。税收的监管职能在现代具有特别重要的意义。在宏观层次上,税收可为国家提供宏观决策的信息。在微观层次上,税收主要通过其课征过程,对日常税收活动进行有计划的组织、管理、稽查等,指导纳税人正确履行纳税义务,遵守国家税收法律和财经规定。税收监管主要表现在税务登记、纳税申报、发货票管理、税源调查、纳税检查,以及对偷税、抗税等违法行为的处理等具体方面。税收的监督管理贯穿于税收活动的全过程。从税收制度的制定到税收收入的入库,都必须体现税收监督管理的职责和功能。否则,国家的财政收入就得不到保障,税收调节经济的职能也难以实现。

二、认识税收制度

(一) 税收制度的概念

从法的角度看,税收制度是一国税收法律、法规及各种征税办法的统称,是政府向纳税单位和个人征税的法律依据和工作规程。因此,税收制度与税法的关系极为密切。在现代社会中,任何国家的税收制度都要采取法的形式,税收法律生效要经过法定的立法程序,税收行政法规和各种税收部门规章的制定和颁布也须依法或依授权立法,按法定程序进行。总之,税收法律规范构成了税收制度最基本、最重要的内容。也正是从这个意义上讲,税收



制度也就是税收法律制度。

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在纳税方面的权利及义务关系的法律文件。它是国家依法征税、纳税人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。税法与税收密不可分,税法是税收的法律表现形式,税收则是税法所确定的具体内容。税收的实质是国家为了行使其职能,取得财政收入的一种方式。国家征税与纳税人纳税形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确其双方的权利与义务后,这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系。

(二) 税收制度的分类

现代的税收制度是一个由多税种组成的复合税制体系。各个税种有其各自的特点,在税制结构中的地位和作用是不同的。主体税种的选择是建立合理税制结构的中心环节,辅助税种的搭配、协调也十分重要,各税种之间存在一定的联系和区别。因而有必要对各税种进行分类,以建立合理的税制结构。税收制度一般有下面几种分类方法。

1. 以法律效力为标准的分类

税收制度在法律效力上,分为税收法律、税收行政法规和税收部门规章。

(1) 税收法律是由国家最高权力机关,依据法定程序,制定公布的税收法律规范。各国宪法一般规定:“税收立法权属于国会或议会。”我国的税收立法权属于全国人民代表大会及其常务委员会,由它制定颁发的税收法律具有正式的、最高的法律效力。我国已颁布的税收法律主要有《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国税收征收管理法》等。

(2) 税收行政法规是国家最高行政机关依法或根据国家最高权力机关授权、制定颁布的税收法律规范。这类法规通常采用税收条例、决定、办法、通知、规定等形式。全国人民代表大会常务委员会于1984年通过了《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定或者条例的决定》。根据这个决定,国务院先后发布了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》、《税收征收管理法实施细则》等数十个税收行政法规。

(3) 税收部门规章是国家财政、税务、海关等职能部门根据授权制定的关于解释税收法律、法规的法律文件,它也是国家税收法律制度的一部分,是税法的一种形式。由于税收法律、法规所规定的大多是征税的原则性条款,因而在税法实施过程中,有必要对税法条款的原则性内容做出符合法律的具体解释,以利于准确、严格地执行税法。这类规章的形式较多,通常以征税规定、通知、办法、复函等形式出现。在我国,税收部门规章的制定颁发权属于财政部、国家税务总局和海关总署。

除此之外,税法体系还包括地方税收法规,以及地方政府制定的征税规章等。

2. 以体系结构为标准的分类

税收制度体系结构上,分为税收实体法和税收程序法。

(1) 税收实体法是确认税收法律关系主体的实质性权利和义务的法律规范。这类规范通常规定法律关系主体应当如何行为,以及不得如何行为。这些权利、义务大多通过有关单项税种的税法及其税法要素既构成单个税种的基本内容,也构成了税收实体法的基本内容。税收实体法是征税机关和纳税人征纳税款的基本法律依据。《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》等,均属于税收实体法。

(2) 税收程序法是确定应纳税款征纳执行程序的法律规范。税收程序法所要解决的基本问题包括:纳税人发生纳税义务后,应当如何进行纳税申报、如何缴纳税款或代扣代缴税款;申请减免税的纳税人应当履行哪些法定手续;纳税人对征税机关的征税决定和处罚决定不服时,应当经过哪些程序和何种途径提请税务行政复议或行政诉讼等。税收程序法还要明确税务机关怎样征收税款并组织入库,怎样进行税务检查,运用税收执法权应当具备哪些条件,经过哪些法定程序等。现行《中华人民共和国税收征收管理法》即为税收程序法。

3. 以基本内容为标准的分类

税收制度在基本内容上,分为税收基本法和税收普通法。

(1) 税收基本法是税法体系的主体和核心,在税法体系中起到税收母法的作用。其基本内容一般包括:税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、税收征收范围(税种)等。

(2) 税收普通法是根据税收基本法的原则,对税收基本法所规定的事项分别进行立法并实施的法律。比如,《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》、《中华人民共和国税收征收管理法》等。

4. 以征税对象为标准的分类

税收制度在征税对象上,分为流转税、所得税、资源税、财产税和行为税等。

(1) 流转税是指对商品流转额和劳务营业额征收的一种税制。它是我国现行的最大的一类税,增值税、消费税、营业税、关税属于这一类,主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

(2) 所得税是指对纳税人的各种所得征收的一种税制。我国现行的企业所得税、个人所得税属于这一类税制。

(3) 资源税是指以自然资源及其级差收入为征税对象的一种税制。我国现行的资源税、城镇土地使用税属于这一类税制。

(4) 财产税是指对属于纳税人所有的财产或支配的财产的数量或价值额征收的一种税制。我国现行的房产税、契税、车船税属于这一类税制。

(5) 行为税是指以某些特定行为及为实现国家特定政策目的而征税的一种税制。我国现行的印花税、城市维护建设税、车辆购置税属于这一类税制。

5. 其他分类

以计税依据为标准,税收制度可以分为从价税和从量税两大类。从价税一般是指以征税对象及其计税依据的价格或金额为标准,按一定比例税率征收的一种税收。我国现行的增值税、营业税、关税等都属于这一类。从量税一般是指以征税对象的重量、容积、面积等为标准,采用固定税额计征的一种税收。我国现行的资源税、车船税等都属于这一类。

以管理权限为标准,税收制度可以分为中央税和地方税以及中央地方共享税。中央税一般是指由中央政府管理并支配其收入的一种税收,如消费税、关税和车辆购置税。地方税一般是指由地方政府管理并支配其收入的一种税收,如房产税、车船税等。中央地方共享税一般是指由中央政府与地方政府共同管理并按一定比例分别支配其收入的一种税收,如增



值税、企业所得税等。当前,除个别小税种地方有立法权外,其余税种的立法权均属中央。

三、认识税制要素

税制要素亦称税法要素,是指构成税收法律制度的共同因素。每一种税都有其相应的税收法律制度,尽管各个时期的各个税种有着不同的内容和特点,但构成税制的要素是相同的。即任何一部税法不但要规定对什么征税,向谁征税,征多少税,而且还要规定征纳的程序和征管的方法。税法要素一般包括纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税和违章处理等,其中纳税人、征税对象、税率是税法的三个最基本要素。

(一) 纳税人

纳税人是“纳税义务人”的简称,亦称纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,是税款的直接承担者。每一种税都有关于纳税义务人的规定,即解决向谁征税的问题。如果纳税人不履行纳税义务,就应由该行为的直接责任人承担法律责任。所以,纳税人是税法构成的一个基本要素。

国家税法规定直接负有纳税义务的人可以是自然人,也可以是法人。在法律上,自然人是指基于出生而依法在民事上享有权利、承担义务的公民;法人是指依法成立并能独立地行使法定权利和承担法律义务的社会组织。

与纳税人相关的概念是代扣代缴义务人,简称扣缴义务人,是税法上规定的负有扣缴税收义务的单位和个人,他并不一定是纳税义务人,也不发生自身的纳税义务,有可能仅是代行税务机关职责向纳税人扣收税款的中介人。税法规定扣缴义务人的目的,是为了实行源泉控制,保证国家财政收入。一般在收入零星、纳税分散的情况下,采取扣缴义务人的办法。纳税人作为承担纳税义务的纳税主体,与扣缴义务人是两个不同的概念。扣缴义务人直接负有税款的扣缴义务,应当按照规定代扣税款,并按期、足额地交库。对不履行扣缴义务的,除限令其缴纳所应代扣的税款外,还要加收滞纳金或酌情处以罚款。与纳税人相关的另一个概念是负税人,负税人就是实际负担税款的单位和个人。负税人和纳税人有些情况是一致的,但在有些情况下两者是不一致的。

(二) 征税对象

征税对象又称课税对象或征税客体,是指对什么东西征税,即国家征税的标的物。每一种税一般都有其特定的征税对象。因此,征税对象是一种税区别于另一种税的主要标志,每一种税名称的由来以及各种税在性质上的差别,也主要取决于不同的征税对象。

征税对象可以从质和量两方面进行具体化。其质的具体化是征税范围和税目;量的具体化是计税依据和计税单位。

征税范围是指税法规定的征税对象的具体内容范围,是国家征税的界限,凡列入征税范围的都要征税。税目是指税法上规定应征的具体项目,是征税对象的具体化。税目体现了征税的广度,反映了各税种具体的征税范围。计税依据是指计算应纳税额所依据的标准。一般地说,从价计算的税收以计税金额为计税依据,计税金额是指征税对象的数量乘以计税价格的数额;从量计算的税收以征税对象的重量、容积、体积、面积、数量为计税依据。



(三) 税率

税率是指应征税额占课税对象数量的比例,是计算应纳税额的尺度,体现征税的深度,是税制的中心环节。在其他因素不变的情况下,税率的高低直接决定税收负担率的高低,关系到国家财政收入的多少和纳税人负担的轻重,关系到国家和各纳税人之间的经济利益,同时也反映着国家一定时期的财政经济政策。因此,国家在进行税率设计时,应考虑财政需要、不同纳税人或课税对象的税负承受能力,以及一定时期社会经济发展状况等因素,使税率尽可能公平合理、高低适度。

税率的表示方法主要有两种:一是用征收税额的绝对量加以表示,适用于从量计征的税种,这种税率称为定额税率;二是用征收税额的百分比,即相对数加以表示,适用于从价计征的税种,这种类型的税率主要有比例税率和累进税率。比例税率、累进税率和定额税率是税率中最为常用的形式。

1. 比例税率

比例税率是指同一课税对象,无论其数额大小,都按照相同比例征税的税率。采用这种税率,税额随着课税对象数量的增加成比例增加。在具体运用中,比例税率有如下几种形式:

(1) 统一比例税率,又称单一比例税率。它是指在一个税种中仅规定一个征税比例的税率。

(2) 差别比例税率,是指根据纳税人或课税对象的不同性质,分别规定不同征税比例的税率。

这种税率形式在我国税制运用中十分广泛。差别比例税率主要有产品差别比例税率、行业差别比例税率、地区差别比例税率。

产品差别比例税率是指根据不同产品分别规定不同征税比例的税率。一般体现为同种或同类产品同一税率,不同产品不同税率。我国现行的关税、消费税等都采用这种税率。

行业差别比例税率是指对不同生产经营行业分别规定不同征税比例的税率。一般体现为同一行业同一税率,不同行业不同税率。我国营业税对交通运输、建筑、金融保险、邮电通讯等行业,分别规定了高低不等的税率。

地区差别比例税率是指对不同地区的同一课税对象分别规定高低不等的征税比例的税率。比如,我国现行城市维护建设税采用这种税率。

(3) 幅度比例税率,是指对同一课税对象由税法统一规定一个税率幅度,由各地区在此幅度内具体规定本地区征税比例的税率。我国原营业税中对娱乐业的征税,税法规定实行5%~20%的幅度比例税率。

2. 累进税率

累进税率又可分为三种,即全额累进税率、超额累进税率和超率累进税率。

(1) 全额累进税率,是指将课税对象的全部数额都按照其所适用的最高一级征税比例计税的一种累进税率。

(2) 超额累进税率,是指将课税对象按数额大小划分为若干个等级部分,并分别规定每一等级的税率,当课税对象的数额增加到需要提高一级税率时,仅就超过上一等级的部分,按高一级税率征税的累进税率。换言之,同一课税对象,可能适用几个等级的税率,使得该



课税对象的全部应纳税额为多个等级部分应纳税额的合计数。比如,我国现行的个人所得税采用这种税率。

(3) 超率累进税率,是指将课税对象按计税依据的相对比例分为若干个不同的征税级距,相应规定若干个由低到高的不同的适用税率,当计税依据的相对比例由一个征税级距上升到另一个较高的征税级距时,仅就达到上一级距的部分相对应的计税依据按照上升以后的征税级距的适用税率计算征税。比如,我国现行的土地增值税采用这种税率。

3. 定额税率

定额税率是指按课税对象的计量单位直接规定固定征税数额的税率,故又称为固定税额。在具体使用时,主要有以下几种形式:

(1) 地区差别定额税率,是指对同一课税对象按不同地区分别规定不同的单位税额。比如,我国现行的资源税。

(2) 幅度定额税率,是指对同一课税对象,由税法统一规定税额幅度,各地区在规定的幅度内自行确定本地区适用税额的定额税率。比如,我国现行的城镇土地使用税。

(3) 分类分级定额税率,是指按照课税对象的不同种类和不同等级,分别规定不同征税数额的定额税率。比如,我国现行的车船税。

除了以上三类规范的税率之外,在税制中有时还采用加成征税和加倍征税的税率延伸形式。所谓加成征税,是指对按法定税率计算的税额加征若干成数税款的计税方法。其中,加征一成也就是加征 10%;所谓加倍征税,是指对按法定税率计算的税额加征若干倍数税款的计税方法。其中,加征 1 倍也就是加征 100%。一般来说,加成、加倍征收是税收调节那些正常税率调节不到的高收入的一项措施。

(四) 纳税环节

纳税环节,是指对处于运动之中的征税对象选定的应该缴纳税款的环节,一般是指在商品流转过程中应该缴纳税款的环节。依照纳税环节的多少不同,税收制度可分为两种类型:

1. 一次课征制

这是指在商品流转过程中只选择一个环节课税的制度。比如,我国曾实行的商品流通税和盐税,以及现行的消费税。

2. 多次课征制

这是指在商品流转过程中选择多个环节课税的制度。比如,我国现行的增值税规定,货物每经过一个流转环节,就应当征一次增值税。

(五) 纳税期限

纳税期限,是指纳税人发生纳税义务后,向国家缴纳税款的间隔时间。各种税收都需要明确规定缴纳税款的期限,这是由税收固定性决定的,也是税收收入及时性的体现。

1. 按期纳税

即以纳税人发生纳税义务的一定时间作为纳税期限。例如,我国营业税规定以 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或 1 个月为一个纳税期;我国个人所得税通常视纳税人的具体情况,分别规定为按月、按年缴纳等。