

ACCOUNTING

*A*ccounting

21世纪高职高专会计专业规划教材

# 企业纳税

## 实务

张流柱 银样军 唐丽红 主编

湖南大学 出版社

ACCOUNTING

★  
★  
★  
**A**ccounting  
21世纪高职高专会计专业规划教材

# 企业纳税实务

张流柱 银样军 唐丽红 主 编  
王 芬 阳德胜 副主编

常州大学图书馆  
藏书章

湖南大学出版社

## 内 容 简 介

本书全面系统介绍了我国最新的税收法律法规、各主要税种的计算方法、会计账务处理、纳税申报与缴纳程序等内容。将税收制度的学习寓于会计业务的处理当中，同时突出税款计算和会计处理及纳税申报等内容。在每单元学习后配有相关的实务操作题，并在全书最后附有各税种的实训，注重培养学生的操作技能和技巧。

本书可作为高职高专会计、管理等相关专业教材之用，也可作为相关从业人员的参考用书。

### 图书在版编目 (CIP) 数据

企业纳税实务/张流柱, 银样军, 唐丽红主编. —长沙: 湖南大学出版社, 2009. 11  
(21 世纪高职高专会计专业规划教材)

ISBN 978 - 7 - 81113 - 744 - 6

I. ①企… II. ①张…②银…③唐… III. ①企业管理: 税收管理—中国—高等学校: 技术学校—教材 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 204242 号

## 企业纳税实务

Qiyeshuishi

主 编: 张流柱 银样军 唐丽红

责任编辑: 陈建华

出版发行: 湖南大学出版社

社 址: 湖南·长沙·岳麓山 邮 编: 410082

电 话: 0731-88822559 (发行部), 88821327 (编辑室), 88821006 (出版部)

传 真: 0731-88649312 (发行部), 88822264 (总编室)

电子邮箱: presschenjh@hnu.cn

网 址: <http://press.hnu.cn>

印 装: 湖南天闻新华印务邵阳有限公司

开本: 787×1092 16 开

印张: 23

字数: 532 千

版次: 2010 年 2 月第 1 版

印次: 2010 年 2 月第 1 次印刷

印数: 1~3 000 册

书号: ISBN 978-7-81113-744-6/F·235

定价: 42.00 元

版权所有, 盗版必究

湖南大学出版社凡有印装差错, 请与发行部联系

# 前 言

依法纳税是现代社会经济组织和个人应尽的义务，对于高职会计专业学生来说，其今后的职业生涯中几乎大部分业务都与税收有关，因此，如何让他们熟悉我国最新的税法，掌握有关税收业务的会计处理方法，学会纳税申报与缴纳工作，是高职会计专业教育必须予以解决的问题。为此，我们组织了一批长期从事高职税收课程教学的教师编写了《企业纳税实务》教材，以满足当前教学之需。

本书全面系统介绍了我国最新的税收法律法规、各主要税种的计算方法、会计账务处理、纳税申报与缴纳程序等内容。将税收制度的学习寓于会计业务的处理当中，同时突出税款计算和会计处理及纳税申报等内容。在每章学习后配有相关的实务操作题，注重培养学生的操作技能和技巧，使学生能够熟练处理各类企业经济业务中涉及税收方面的工作。

本书由张流柱、银样军主编，王芬、阳德盛担任副主编。本书编写分工情况如下：张流柱（第4章），银样军（第7、8章），唐丽红（第10章），王芬（第7章），阳德盛（第5、11章），彭湘华（第1章），刘芳（第2章），李文辉（第3、6章），陆沛年（第9章）。全书由刘洪宇教授主审。

在本书编写过程中，得到了有关领导和同行及部分企业的大力帮助与支持，他们对书稿内容提出了宝贵的补充和修改意见，在此致以诚挚的谢意！

由于我们的水平有限，加之工作量大，任务重，疏漏之处在所难免，恳请专家学者、使用本书的老师和学生及其他读者批评指正。

编 者

2009年8月

# 目次

## 第1章 企业纳税实务概述

- 第一节 税收概述..... ( 1 )
- 第二节 税法概述..... ( 4 )
- 第三节 税收制度的构成要素及税种的分类..... ( 9 )

## 第2章 税收征收管理

- 第一节 税收征收管理概述..... ( 20 )
- 第二节 税务管理..... ( 23 )
- 第三节 税款征收..... ( 35 )
- 第四节 税务检查..... ( 40 )
- 第五节 违反税收法律制度的法律责任..... ( 41 )
- 复习思考题..... ( 44 )
- 练习题..... ( 44 )

## 第3章 税务行政法制

- 第一节 税务行政处罚..... ( 48 )
- 第二节 税务行政复议..... ( 51 )
- 第三节 税务行政诉讼..... ( 57 )
- 第四节 税务行政赔偿..... ( 60 )
- 复习思考题..... ( 63 )

## 第4章 增值税

- 第一节 增值税的法律制度..... ( 64 )
- 第二节 增值税应纳税额的计算及会计处理..... ( 74 )
- 第三节 进口货物征税和出口货物退(免)税..... ( 89 )
- 第四节 增值税的纳税申报与缴纳..... ( 98 )
- 第五节 增值税专用发票使用及管理..... ( 104 )
- 练习题..... ( 110 )

## 第5章 消费税

- 第一节 消费税的法律制度..... ( 113 )

第二节 消费税应纳税额的计算及会计处理	(119)
第三节 出口应税消费品退(免)税	(127)
第四节 消费税的纳税申报与缴纳	(129)
复习思考题	(131)
练习题	(131)

## 第6章 营业税

第一节 营业税的法律制度	(134)
第二节 营业税应纳税额的计算及会计处理	(140)
第三节 营业税的纳税申报与缴纳	(148)
复习思考题	(151)
练习题	(151)

## 第7章 关税

第一节 关税的法律制度	(153)
第二节 关税应纳税额的计算及会计处理	(170)
复习思考题	(174)
练习题	(174)

## 第8章 企业所得税

第一节 企业所得税的法律制度	(175)
第二节 企业所得税应纳税所得额的计算	(181)
第三节 资产的税务处理	(190)
第四节 企业所得税应纳税额的计算及会计处理	(194)
第五节 企业所得税的纳税申报与缴纳	(208)
复习思考题	(214)
练习题	(214)

## 第9章 个人所得税

第一节 个人所得税的法律制度	(216)
第二节 个人所得税应纳税所得额的计算	(227)
第三节 个人所得税应纳税额的计算及会计处理	(231)
第四节 个人所得税的纳税申报与缴纳	(250)
复习思考题	(255)
练习题	(255)

## 第10章 其他税收

第一节 资源税	(264)
第二节 土地增值税	(269)
第三节 房产税	(277)

第四节	城镇土地使用税·····	(281)
第五节	车船税·····	(287)
第六节	印花税·····	(292)
第七节	城市维护建设税和教育费附加·····	(302)

## 第 11 章 纳税筹划

第一节	纳税筹划的概念与意义·····	(307)
第二节	纳税筹划的主要方法·····	(311)
第三节	纳税筹划案例分析·····	(315)
	复习思考题·····	(320)
	练习题·····	(320)

## 附：企业纳税实训

实训一	增值税实训（适用于一般纳税人）·····	(321)
实训二	增值税实训（适用于小规模纳税人）·····	(325)
实训三	消费税实训·····	(328)
实训四	营业税实训·····	(331)
实训五	关税实训·····	(334)
实训六	企业所得税实训·····	(336)
实训七	个人所得税实训·····	(341)
实训八	资源税实训·····	(343)
实训九	土地增值税实训·····	(346)
实训十	房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税实训·····	(349)
实训十一	城市维护建设税和教育费附加实训·····	(355)

## 参考文献

## 第 1 章

# 企业纳税实务概述

## 第一节 税收概述

### 一、税收的概念与特征

#### (一) 税收的概念

税收是指以国家为主体，为实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定，强制、无偿取得财政收入的一种特定分配形式。税收概念包括以下几个方面的意思：

##### 1. 税收是一种分配

分配问题就是解决社会产品归谁占有，归谁支配，以及占有多少，支配多少的问题。“国家征税，纳税人交税”就意味着这部分原来属于纳税人占有或支配的社会产品，纳税人失去了它的占有权和支配权，而国家得到了它的占有权和支配权。所以说，征税的过程是国家把一部分国民收入和社会产品，以税收的形式转变为国家所有的分配过程。

##### 2. 税收是以政府为主体，凭借政治权力进行的分配

社会产品的分配要以一定的权利或权力为依据：一种是财产权利，也就是所有者权利（包括劳动力所有权）；另一种是政治权力，即国家的权力。凭借财产权利进行的分配，是社会再生产中的一般分配形式。税收不同于这种一般分配形式，而是一种特殊的分配形式。其之所以特殊，就在于税收是凭借国家政治权力，而不是凭借财产权利实现的分配。国家征税不受所有权的限制，对不同所有者普遍适用。

##### 3. 税收目的是为社会提供公共品

国家在履行其公共职能的过程中必然产生相应的人力和物力消耗，由此形成一定的



支出。公共品提供的特殊性，决定了国家履行公共职能的公共支出一般不可能采取自愿出价的方式，而只能采取强制征税的方式，由经济组织、单位和个人来负担。由此说明，一方面国家征税是为了满足国家提供公共品的需要，为实现政府弥补市场失效的目的服务，另一方面国家征税要受到提供公共品这一目的的制约。国家税收必须用于满足提供公共品需要，非公共品需要的财政支出不宜由税收来提供，而应当采取其他方式来解决。

## （二）税收的特征

税收分配方式与其他分配方式相比，具有强制性、无偿性和固定性的特征。

### 1. 强制性

税收的强制性，是指国家以社会管理者的身份，凭借政治权利以法律、法规等形式确定征纳双方的权利义务关系并保证税收分配的实现。

税收的强制性有两个方面的含义：一方面税收是国家以政治权力作为依据而进行的一种分配；另一方面就是在国家税法规定的限度内，纳税人必须依法纳税，征税人必须依法征税，否则就要受到法律的制裁。

### 2. 无偿性

税收的无偿性是指国家征税后，税款即归国家所有，即不需要再直接归还给纳税人，也不需要向纳税人支付任何报酬或代价。

税收的无偿性是由社会公共费用补偿的性质决定的。国家税收收入是用于满足公共需要的，公共品是全体社会成员共同享受的，因此，就政府和纳税人之间的具体关系而言，纳税人从公共品中分享的利益是无偿的，国家向纳税人征税也是无偿的。

### 3. 固定性

固定性是指国家通过法律形式，预先规定了征税对象、纳税人和征税标准等征纳行为规则，征纳双方都必须遵守，不能随意改变。

税收的固定性包括两层含义：一是税法具有相对稳定性。税法一经公布实施，征纳双方都要共同遵守。二是税收征收数量具有有限性。国家税款不能随意征收，征税对象和税款数额之间的数量关系是有一定限度的。在无偿性、强制性存在的前提下，税收只能按照事先规定的、国家与纳税人在经济上都能接受的标准有限度地征收。

应该指出的是，对税收的固定性特征决不能简单地理解为课税对象、范围和征收比例固定不变。事实上，随着社会生产力的发展和政治经济条件的变化，税收的征收对象和纳税人是会不断变化的，征收的比例也是可以调整的。但是税收制度的改革和调整必须通过一定法律、法规的形式予以确定，新的税制应在一定时期内稳定不变。

税收的三个特征是互相联系、缺一不可的统一体。社会费用补偿的性质决定了税收的无偿性。税收的无偿性决定了税收的强制性，因为税收的无偿性必须以税收的强制性作保障。税收的无偿性和强制性又决定了税收的固定性。

## 二、税收的职能与立法原则

### (一) 税收的职能

税收的职能是税收分配关系本身固有的内在功能，是税收本质的具体体现，是客观的，不以人们意志为转移的。一般来讲，税收具有以下三方面的职能：

#### 1. 财政职能

税收是国家组织财政收入的重要手段，通过参与社会产品和国民收入的分配，将社会产品的一部分转变为国家所有，以满足国家需要。税收的财政职能是通过设置不同的税种，参与社会产品和国民收入的分配来实现的。

#### 2. 经济职能

税收作为一种分配杠杆，具有可以通过利益的分配影响各类纳税人的经济活动和行为的功能。税收在组织收入过程中，必然会引起各地区、各部门以及各阶层、各类纳税人经济利益的变化，进而也必然对社会政治经济状况产生某些影响。在我国社会主义市场经济条件下，税收的经济职能是我国宏观经济调控的重要手段。

#### 3. 监督职能

这是指税收在参与国民收入分配过程中对社会再生产各环节和国民经济各方面制约、控制和监督的功能。这一职能是社会主义市场经济得以顺利发展的有利保证，可以在一定程度上消除市场带来的消极影响，监督和遏制各种偷逃税行为，有利于形成良好的经济秩序，为市场经济保驾护航。

### (二) 税收的立法原则

税收的立法原则是指在税收立法活动中必须遵循的准则。我国的税收立法原则是根据我国的社会性质和具体国情确定的，是立法机关根据社会经济活动、经济关系，特别是税收征纳双方的特点确定的，并贯穿于税收立法工作始终的指导方针。税收立法主要应遵循以下几个原则：

#### 1. 从实际出发的原则

从实际出发，这是唯物主义的思想路线在税收立法实践中的运用和体现。贯彻这个原则，首先要求税收立法必须根据经济、政治发展的客观需要，反映客观规律，也就是从中国国情出发，充分尊重社会经济发展规律和税收分配理论。其次，要客观反映一定时期国家、社会、政治、经济等各方面的实际情况，既不能被某些条条框框所束缚，也不能盲目抄袭别国的立法模式。在此基础上，充分运用科学知识和技术手段，不断丰富税收立法理论，完善税法体系，以适应社会主义经济的发展。

#### 2. 公平原则

在税收立法中一定要体现公平原则。所谓公平，就是要体现合理负担的原则。公平主要体现在三个方面：一是从税收负担能力上看，负担能力大的应多纳税，负担能力小的应少纳税，没有负担能力的不纳税；二是从纳税人所处的生产和经营环境看，由于客

观环境优越而取得超额收入或级差收益者应多纳税，反之少纳税；三是从税负平衡看，不同地区、不同行业及多种经济成分之间的实际税负必须尽可能公平。

### 3. 民主决策的原则

民主决策的原则主要指税收立法过程中必须充分倾听群众的意见，严格按照法定程序进行，确保税收法律能体现广大人民群众的根本利益。坚持这个原则，要求税收立法的主体应以人民代表大会及其常务委员会为主，按照法定程序进行；对税收法案的审议，要进行充分的辩论，倾听各方面意见；税收立法过程要公开化，让广大公众及时了解税收立法的全过程，以及立法过程中各个环节的争论情况和如何达成共识的。

### 4. 原则性与灵活性相结合的原则

在制定税法时，要求明确、具体、严谨、周密。但是，为了保证税法制定后在全国范围内、在各个地区都能贯彻执行，不致与现实脱节，又要求在制定税法时，不能定得过细过死，这就要求必须坚持原则性与灵活性相结合的原则。具体讲，就是必须贯彻法制的统一性与因时、因地制宜相结合。只有贯彻这个原则，才能制定出既符合全国统一性要求，又能适应各地区实际情况的税法。

### 5. 法律的稳定性、连续性与废、改、立相结合的原则

税法的制定是与一定的经济基础相适应的，税法一旦制定，在一定阶段内就要保持其稳定性，不能朝令夕改，变化不定。但是，这种稳定性不是绝对的，因为社会政治、经济状况是不断变化的，税法也要进行相应的发展变化。这种发展变化具体表现在：有的税法已经过时，需要废除；有的税法部分失去效力，需要修改、补充；根据新的情况，需要制定新的税法。此外，还必须注意保持税法的连续性，即税法不能中断，在新的税法未制定前，原有的税法不应随便中止失效；在修改、补充或制定新的税法时，应保持与原有税法的承续关系，应在原有税法的基础上，结合新的实践经验，修改、补充原有的税法或制定新的税法。只有遵循这个原则，才能制定出符合社会政治、经济发展规律的税法。

## 第二节 税法概述

### 一、税法的概念

税法是税收制度的法律体现形式，是规定国家与纳税人之间在税款征收和税款缴纳方面的权利、义务关系的法律规范。它既是税务机关向纳税单位和个人征税的法律依据和工作规程，也是纳税单位和个人履行纳税义务的法定准则。

## 二、税收法律关系

税法的调整对象，是参与税收征纳关系主体之间发生的经济关系。税收法律关系就是指这种由税收征收机关与纳税人在税收征纳活动中依据税法规定所形成的权利和义务关系。

税收法律关系同其他法律关系一样，包括主体、客体、内容三要素：①税收法律关系的主体，是指参与税收法律关系的当事人，分为征税主体和纳税主体。其中，征税主体是指国家及其各级征税机关，纳税主体是指负有纳税义务的单位和个人。②税收法律关系的客体，是指税收法律关系上主体的权利和义务共同指向的对象，包括货币、实务、行为等，也就是征税对象的法律表现。③税收法律关系的内容，是指法律关系主体双方享有的权利和应承担的义务。

与其他法律关系比较，税收法律关系有以下几个特点：

1. 在税收法律关系中固有的一方主体即征税主体始终是国家及其征税机关

在税收征纳过程中，国家及其征税机关自始至终是作为主体一方参与税收法律关系的，另一主体则可以是不同的单位或个人。

2. 税收法律关系的产生以纳税人发生了税法规定的应税行为或事件为前提，而不以主体双方的主观意志为转移。当这些事件发生后，由此产生的法律关系必须通过履行纳税义务来完成，而且这种权利义务不得放弃、不能协商、不可转让

3. 税收法律关系中，征税一方享有单方面的征税权利，纳税人负有单方面的纳税义务

就一般法律而论，参与法律关系的主体双方或多方，其各自所享有的法定权利和应承担的法定义务是对等的、相互联系着的，然而在税收征纳过程中发生的税收法律关系，则不具有权利和义务关系的对等性。征收机关依法征税，毋须征得纳税人同意，纳税人在纳税过程中也没有讨价还价的权利。而且，从一个相对较长的阶段看，国家可以单方面决定产生、变更或停止与某一类纳税人的权利义务关系。从这个意义上说，双方的权利义务关系是完全不对等的。但在某种特殊情况下，又不是单方面的。比如遇有不可抗拒的自然灾害时，纳税人有依法申请延期纳税或减税、免税的权利，征收机关则负有按规定准予延期纳税或给予减免税的义务。又比如，发生税务行政诉讼时，征纳主体双方在诉讼中的权利义务是平等的。

4. 税收法律关系具有财产所有权无偿转移的性质

在税收法律关系中，纳税主体发生纳税义务缴纳税款之后，就意味着将自己拥有或支配的一部分财物让渡给了国家，成为国库的财政收入，而且这笔款项国家不再直接返还给纳税人，也不另外给纳税人任何补偿。可见，税收法律关系中财产转移具有单向转移、无偿支付的特点。而且，只要纳税人不中断税法规定的应税行为或事件，相应的税法不发生变更，这种法律关系就将一直延续下去。

5. 征税主体享有的征税权利往往与它们的责任联系在一起

征税主体享有的征税权利实际上是职责和权限的统一，是一种职权的行使。因此，

对国家和公民来说，征税权利又是征收机关的一种义务，必须履行，不能放弃，否则要承担失职的法律责任。该征收的税款，征收机关没有不征收的权利；不该征收的税款，征收机关也不能越权征收。征收机关违反了税法同样要承担相应的法律责任。也就是说，税收法律关系一经产生，既不能以缴纳方的意志为转移，同样也不能以征收方的意志为转移。

### 三、税法的制定与执行

税法的制定与执行就是我们通常所说的税收立法和税收执法。税法的制定是税法实施的前提，有法可依，有法必依，执法必严，违法必究，是税法的制定与执行过程中必须遵守的基本原则。

#### （一）税法的制定

税法的制定就是税收的立法，指有权的机关依照一定的程序，遵循一定的原则，运用一定的技术，制定、公布、修改、补充和废止有关税收法律、法规、规章的活动。

##### 1. 税收立法机关

根据我国《宪法》、《全国人民代表大会组织法》、《国务院组织法》及《地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》的规定，我国的立法体制是：全国人民代表大会及其常务委员会行使立法权，制定法律；国务院及所属各部委，有权根据宪法和法律制定行政法规和规章；地方人民代表大会及其常务委员会，在不与宪法、法律、行政法规相抵触的前提下，有权制定地方性法规，但要报全国人大常委会和国务院备案；民族自治地方的人大及其常委会有权依照当地民族政治、经济和文化的特点，制定自治条例和单行条例。

各有关机关根据国家立法体制规定，所制定的一系列税收法律、法规、规章和规范性文件构成了我国的税收法律体系。需要说明的是，我们平时所说的税法，有广义和狭义之分。广义概念上的税法包括所有调整税收关系的法律、法规、规章和规范性文件，是税法体系的总称；而狭义概念上的税法特指由全国人民代表大会及其常务委员会制定和颁布的税收法律。

下面简单地介绍一下我国的税法体系：

（1）全国人民代表大会及其常委会制定的税收法律。《宪法》第五十八条规定：“全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权。”上述规定确定了我国税收法律的立法权由全国人大及其常委会行使，其他任何机关都没有制定税收法律的权力。在国家税收中，凡是基本的、全局性的问题，例如国家税收的性质，税收法律关系中征纳双方权利与义务的确定，税种的设置，税目、税率的确定等，都需要由全国人大及其常委会以税收法律的形式制定实施，并且在全国范围内，无论对国内纳税人，还是涉外纳税人都普遍适用。在现行税法中，如《企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》等。除《宪法》外，在税收法律体系中，税收法律具有最高的法律效力，是其他机关制定税收法规、规章的法律依据，其他各级机关制定的税收法规、规章

都不得与《宪法》和税收法律相抵触。

(2) 全国人民代表大会及其常委会授权立法。授权立法是指全国人民代表大会及其常务委员会根据需要授权国务院制定某些具有法律效力的暂行规定或者条例。授权立法与制定行政法规不同,国务院经授权立法所制定的规定或者条例,具有国家法律的性质和地位,它的法律效力高于行政法规,在立法程序上还需报全国人大常委会备案。1984年全国人大常委会授权国务院改革工商税制和发布有关税收条例,1985年全国人大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,都是授权国务院立法的依据。按照这两次授权立法,国务院从1994年1月1日起实施工商税制改革,制定实施了增值税、营业税、消费税、资源税、土地增值税、企业所得税等6个暂行条例。授权立法,在一定程度上解决了我国经济体制改革和对外开放工作亟须法律保障的当务之急。税收暂行条例的制定和公布施行,也为全国人大及常委会立法工作提供了有益的经验条件,在条件成熟时,将这些条例可上升为法律。

(3) 国务院制定的税收行政法规。国务院作为最高国家权力机关的执行机关,是最高国家行政机关,拥有广泛的行政立法权。我国《宪法》规定,国务院可“根据宪法和法律,规定行政措施,制定行政法规,发布决定和命令”。行政法规作为一种法律形式,在中国法律形式中处于低于宪法、法律和高于地方法规、部门规章、地方规章的地位,也是在全国范围内普遍适用的。行政法规立法的主要目的在于保证宪法和法律的实施,行政法规不得与宪法、法律相抵触,否则无效。国务院发布的《企业所得税法实施细则》、《税收征收管理法实施细则》等都是税收行政法规。

(4) 地方人民代表大会及其常务委员会制定的税收地方性法规。根据《地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》的规定,省、自治区、直辖市以及省、自治区的人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民代表大会及其常务委员会有制定地方性法规的权力。由于我国在税收立法上坚持“统一税法”的原则,因此地方权力机关制定税收地方法规不是无限制的,而是要严格按照税收法律的授权行事。目前,除了海南省、民族自治地区按照全国人大授权立法规定,在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上,可以制定有关税收的地方性法规外,其他省、市一般都无权自定税收地方性法规。

(5) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章。《宪法》第九十条规定:“国务院各部、各委员会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,发布命令、指示和规章。”有权制定税收部门规章的税务主管部门是财政部、国家税务总局及海关总署。其制定规章的范围包括:对有关税收法律、法规的具体解释、税收征收管理的具体规定、办法等,税收部门规章在全国范围内具有普遍适用效力,但不得与税收法律、行政法规相抵触。例如,财政部颁发的《增值税暂行条例实施细则》、国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》等都属于税收部门规章。

(6) 地方政府制定的税收地方规章。《地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》规定:“省、自治区、直辖市以及省、自治区的人民政府所在地的市和国务院批准的较大的市的人民政府,可以根据法律和国务院的行政法规,制定规章。”按照“统一税法”的原则,上述地方政府制定税收规章,都必须在税收法律、法规明确授权

的前提下进行，并且不得与税收法律、行政法规相抵触。没有税收法律、法规的授权，地方政府是无权制定税收规章的，凡越权自定的税收规章没有法律效力。例如，国务院发布实施的城市维护建设税、车船使用税、房产税等地方性税种暂行条例，都规定省、自治区、直辖市人民政府可根据条例制定实施细则。

## 2. 税收立法程序

税收立法程序是指有权的机关，在制定、认可、修改、补充、废止等税收立法活动中必须遵循的法定步骤和方法。

目前，我国税收立法程序主要包括以下三个阶段：

(1) 提议阶段。无论是税法的制定，还是税法的修改、补充和废止，一般由国务院授权其税务主管部门（财政部或国家税务总局）负责立法的调查研究等准备工作，并提出立法方案或税法草案，上报国务院。

(2) 审议阶段。税收法律由国务院负责审议。税收法律在经国务院审议通过后，以议案的形式提交全国人民代表大会常务委员会的有关工作部门，在广泛征求意见并做修改后，提交全国人民代表大会或其常务委员会审议通过。

(3) 通过和公布阶段。税收行政法规，由国务院审议通过后，以国务院总理名义发布实施。税收法律，在全国人民代表大会或其常务委员会开会期间，先听取国务院关于制定税法议案的说明，然后经过讨论，以简单多数的方式通过后，以国家主席名义发布实施。

## （二）税法的执行

税法的执行包括税收执法和守法两个方面：一方面要求税务机关和税务人员正确运用税收法律，并对违法者实施制裁；另一方面要求税务机关、税务人员、公民、法人、社会团体及其他组织严格遵守税收法律。

由于税法具有多层次的特点，因此，在税收执法过程中，对其适用性或法律效力的判断，一般按以下原则掌握：一是层次高的法律优于层次低的法律；二是同一层次的法律中，特别法优于普通法；三是国际法优于国内法；四是实体法从旧，程序法从新。

所谓遵守税法是指税务机关、税务人员都必须遵守税法的规定，严格依法办事。遵守税法是保证税法得以顺利实施的重要条件。

## 第三节 税收制度的构成要素及税种的分类

### 一、税收制度的概念和构成要素

#### (一) 税收制度的概念

所谓税收制度一般是指国家通过立法程序规定的各种税收法令和征收管理辦法的总称。它是国家向纳税单位和个人征税的法律依据和工作规程,规定了国家和纳税人之间的征纳关系。税收制度有广义和狭义之分。狭义的税收制度是指各种税的基本法律制度,体现了税收的征纳关系;广义的税收制度是指税收基本法规、税收管理体制、税收征收管理制度以及国家机关之间因税收管理而发生的各种关系。这里主要是指狭义的税收制度。税收制度的核心是税法。

#### (二) 税收制度的构成要素

税收制度会随着地区和时间的差别而有所不同。由于各国的政治、经济条件不同,因此,各国的税收制度也不相同,具体征收管理办法更是千差万别。就单个国家或地区而言,由于不同时期的政治经济形势变化,其税收制度也会有所变化,甚至会发生根本性变革。尽管各国税收制度的结构和体系存在差异,但其基本构成要素是大致相同的,这些基本构成要素包括:纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减免税和违章处理等。

##### 1. 纳税人

纳税人是纳税义务人的简称,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,又称纳税主体。纳税人要说明向谁征税和向谁纳税的问题。纳税人包括自然人和法人。所谓自然人,是指依法在民事上享有权利、承担义务的人,包括本国公民和居住在本国的外国公民。所谓法人是指依法成立并能以自己的名义独立参与民事活动,享有民事权利和承担民事义务的社会组织。

与纳税人相关联的一个概念是负税人。一般认为,纳税人是税法上规定的纳税主体;负税人是从经济角度而言,实际承担了税负的主体。纳税人与负税人之间的关系取决于税收负担能否转嫁。若税收负担能转嫁,则纳税人与负税人分离;若税收负担不能转嫁,则纳税人与负税人合一。

与纳税人相关联的另一个概念是扣缴义务人。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。扣缴义务人直接负有扣缴税款的义务,应当按照规定代扣税款,并按期、足额地缴库。对不履行扣缴义务的,除责令其缴纳所应扣的税款外,还要加收滞纳金或罚款。



## 2. 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。

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税的具体项目，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，从价计算的税收以计税金额为计税依据，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。

与课税对象相关联的是税源。课税对象解决对什么征税的问题，税源则是税收收入的最终出处。有些税种的课税对象与税源是一致的，例如，所得税的课税对象和税源皆为纳税人的所得；有的税种的课税对象与税源是不一致的，例如，财产税的课税对象是纳税人所拥有或支配的财产，而税源则可能是纳税人的收入。税源最终反映了纳税人的负担能力。

## 3. 税率

税率是指税额与征税对象数量之间的比例。税率的基本形式一般有比例税率、累进税率和定额税率三种。

(1) 比例税率。比例税率是指对同一征税对象或同一税目，不论数额大小只规定一个征税百分比的税率。在具体运用时，比例税率可以细分为统一比例税率、行业比例税率、产品比例税率、地方差别比例税率、幅度比例税率等。

(2) 累进税率。累进税率是指税率随着征税对象数额的增大而提高的一种税率制度。它将征税对象数额按大小划分成若干等级，对每个等级由低到高规定相应的税率，征税对象数额越大税率越高，征税对象数额越小税率越低。累进税率因计算方法和累进依据不同又可分为全额累进税率、超额累进税率、超倍累进税率和超率累进税率等。其中使用时间较长和应用较多的是超额累进税率。全额累进税率是指按征税对象的绝对数额划分征税级距，纳税人的征税对象的全部数额都按与之相适应的级距税率计征的一种累进税率。超额累进税率是指按征税对象的绝对数额划分征税级距，纳税人的征税对象的全部数额中符合不同级距部分的数额，分别按与之相适应的各级税率计征的一种累进税率。超额累进税率对每个等级部分分别规定相应的税率，分别计算税额，各级税额之和则为应纳税额。即一定数量的征税对象可以同时按几个等级的税率计征，当征税对象数额超过某一等级时，仅就超过部分按高一级税率计算税额。超率累进税率是以征税对象数额的相对率为累进依据，按累进方式计算和确定适用税率。

(3) 定额税率。定额税率是税率的一种特殊形式，它是指按征税对象的一定计量单位规定固定税额，而不是规定征收比例的一种税率制度。定额税率一般适用于从量计征的税种，具体运用时，又可分为地区差别定额税率、幅度定额税率和分类分级定额税率等形式。