

NASHUI CHOUHUA JIAOCHENG



 世纪远程教育精品教材 · 经济与管理系列

纳税筹划 教程

张中秀 主编

 中国人民大学出版社

21 世纪远程教育精品教材·经济与管理系列

纳税筹划教程

张中秀 主编

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税筹划教程/张中秀主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2011. 2

21 世纪远程教育精品教材·经济与管理系列

ISBN 978-7-300-13260-0

I. ①纳… II. ①张… III. ①税收筹划-远距离教育-教材 IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 005489 号

21 世纪远程教育精品教材·经济与管理系列

纳税筹划教程

张中秀 主编

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010—62511242 (总编室)

010—62511398 (质管部)

010—82501766 (邮购部)

010—62514148 (门市部)

010—62515195 (发行公司)

010—62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 三河市汇鑫印务有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

版 次 2011 年 4 月第 1 版

印 张 17.25

印 次 2011 年 4 月第 1 次印刷

字 数 397 000

定 价 33.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

我们正处在教育史尤其是高等教育史上的一个重大的转型期。在全球范围内，包括在我们中华大地，以校园课堂面授为特征的工业化社会的近代学校教育体制，正在向基于校园课堂面授的学校教育与基于信息通信技术的远程教育相互补充、相互整合的现代终身教育体制发展。一次性学校教育的理念已经被持续性终身学习的理念所替代。在高等教育领域，从1088年欧洲创立博洛尼亚（Bologna）大学以来，21世纪以前的各国高等教育基本是沿着精英教育的路线发展的，这也包括自19世纪末创办京师大学堂以来我国高等教育短短一百多年的发展史。然而，自20世纪下半叶起，尤其在迈进21世纪时，以多媒体计算机和互联网为主要标志的电子信息技术正在引发教育界的一场深刻的革命。高等教育正在从精英教育走向大众化、普及化教育，学校教育体系正在向终身教育体系和学习型社会转变。在我国，党的十六大明确了全面建设小康社会的目标之一就是构建学习型社会，即要构建由国民教育体系和终身教育体系共同组成的有中国特色的现代教育体系。

教育史上的这次革命性转型绝不仅仅是科学技术进步推动的。诚然，以电子信息通信技术为主要代表的现代科学技术的进步，为实现从校园课堂面授向开放远程学习、从近代学校教育体制向现代终身教育体系和学习型社会的转型提供了物质技术基础。但是，教育形态演变的深层次原因在于人类社会经济发展和社会生活变革的需求。恰在这次世纪之交，人类社会开始进入基于知识经济的信息社会。知识创新与传播及应用、人力资源开发与人才培养已经成为各国提高经济实力、综合国力和国际竞争力的关键和基础。而这些都是仅仅依靠传统学校校园面授教育体制所无法满足的。此外，国际社会面临的能源、环境与生态危机，气候异常，数字鸿沟与文明冲突，对物种多样性与文化多样性的威胁等多重全球挑战，也只有依靠世界各国进一步深化教育改革与创新，促进人与自然的和谐发展才能得到解决。正因为如此，我国党和政府提出了“科教兴国”、“可持续发展”、“西部大开发”、“缩小数字鸿沟”以及“人与自然和谐发展”的“科学发展观”等基本国策。其中，对教育作为经济建设的重要战略地位和基础性、全局性、前瞻性产业的确认，对高等教育对于知识创新与传播反应用、人力资源开发与人才培养的重大意义的关注，以及对发展现代教育技术、现代远程教育和教育信息化并进而推动国民教育体系现代化，构建终身教育体系和学习型社会的决策更得到了教育界和全社会的共识。

在上述教育转型与变革时期，中国人民大学一直走在我国大学的前列。中国人民大学是一所以人文、社会科学和经济管理为主，兼有信息科学、环境科学等的综合性、研究型大学。长期以来，中国人民大学充分利用自身的教育资源优势，在办好全日制高等教育的同时，一直积极开展远程教育和继续教育。中国人民大学在我国首创函授高等教育。1952年，校长吴玉章和成仿吾创办函授教育的报告得到了刘少奇的批复，并于1953年率先招生授课，为新建的共和国培养了一大批急需的专门人才。在20世纪90年代末，中国人民大学成立了网络教育学院，成为我国首批现代远程教育试点高校之一。经过短短几年的探

索和发展,中国人民大学网络教育学院创建的“网上人大”品牌,被远程教育界、媒体和社会誉为网络远程教育的“人大模式”即“面向在职成人,利用网络学习资源和虚拟学习社区,支持分布式学习和协作学习的现代远程教育模式”。成立于1955年的中国人民大学出版社是新中国建立后最早成立的大学出版社之一,是教育部指定的全国高等学校文科教材出版中心。在过去的几年中,中国人民大学出版社与中国人民大学网络教育学院合作创作、设计、出版了国内第一套极富特色的“现代远程教育系列教材”。这些凝聚了中国人民大学、北京大学、北京师范大学等北京知名高校学者教授、教育技术专家、软件工程师、教学设计师和编辑们广博才智的精品课程系列教材,以印刷版、光盘版和网络版立体化教材的范式探索构建全新的远程学习优质教育资源,实现先进的教育教学理念与现代信息技术的有效结合。这些教材已经被国内其他高校和众多网络教育学院所选用。中国人民大学出版社基于“出教材学术精品,育人文社科英才”理念的努力探索及其初步成果已经得到了我国远程教育界的广泛认同,是值得肯定的。

2005年4月,我被邀请出席《中国远程教育》杂志与中国人民大学出版社联合主办的“远程教育教材的共建共享与一体化设计开发”研讨会并做主旨发言,会后受中国人民大学出版社的委托为“21世纪远程教育精品教材”撰写“总序”,这是我的荣幸。近几年来,我一直关注包括中国人民大学网络教育学院在内的我国高校现代远程教育试点工程。这次更有机会全面了解和近距离接触中国人民文学出版社推出的“21世纪远程教育精品教材”及其编创人员。我想将我在上述研讨会上发言的主旨做进一步的发挥,并概括为若干原则作为我对包括中国人民大学出版社、中国人民大学网络教育学院在内的我国网络远程教育优质教育资源建设的期待和展望:

- 21世纪远程教育精品教材的教学内容要更加适应大众化高等教育面对在职成人、定位在应用型人才培养上的需要。
- 21世纪远程教育精品教材的教学设计要更加适应地域分散、特征多样的远程学生自主学习的需要,培养适应学习型社会的终身学习者。
- 在我国网络教学环境渐趋完善之前,印刷教材及其配套教学光盘依然是远程教材的主体,是多种媒体教材的基础和纽带,其教学设计应该给予充分的重视。要在印刷教材的显要部位对课程教学目标和要求做明确、具体、可操作的陈述,要清晰地指导远程学生如何利用多种媒体教材进行自主学习和协作学习。
- 应组织相关人员对多种媒体的远程教材进行一体化设计和开发,要注重发挥多种媒体教材各自独特的教学功能,实现优势互补。要特别注重对学生学习活动、教学交互、学习评价及其反馈的设计和实现。
- 要将对多种媒体远程教材的创作纳入对整个远程教育课程教学系统的一体化设计和开发中去,以便使优质的教材资源在优化的教学系统、平台和环境,在有效的教学模式、学习策略和学习支助服务的支撑下获得最佳的学习成效。
- 要充分发挥现代远程教育工程试点高校各自的学科资源优势,积极探索网络远程教育优质教材资源共建共享的机制和途径。

中华人民共和国教育部远程教育专家顾问
丁兴富

本教材以《纳税筹划教程》为题，不再将税收筹划作为重点章节加以论述，而是将税务筹划的研究领域锁定在以纳税人为核心的纳税筹划领域。

税务筹划可以分为税务当局进行的税收筹划和纳税人进行的纳税筹划两个方面。税收是国家取得财政收入的重要途径，同时，税收在保证国民经济持续、稳定和快速增长方面起着不可估量的作用。若想让税收的这些作用很好地发挥出来，需要有完善的税收制度和高效的税收征管体系作为基础。就现实情况来看，目前我国的税制以及征管体系建设都处于一个改革完善的阶段，如何改进可以使得我国的税制符合公平和效率原则，使得我国的税制与经济发展保持同步？这些问题虽然很重要，但不再作为本书在探讨“纳税筹划”时的主要内容。

从另一个角度看，税收是国家凭借其政权力量强制取得的收入，这种收入的单方面转移，必然会造成对经济主体自身利益的影响。市场经济是竞争性经济，企业只有不断提高生产效率、降低成本，才能在竞争中立于不败之地，而税收是企业成本的重要组成部分，因此，纳税筹划也就应运而生。本教材以纳税人为核心，站在纳税人的角度，对纳税人如何合法节税、如何非违法避税以及如何更好地纳税，以实现涉税零风险，实现涉税价值的最大化进行系统全面的论述，为纳税人保驾护航。

本教材以纳税筹划为主线，对纳税筹划的理论、方法和实战应用逐步展开论述。分为三个模块：

第一模块 纳税筹划理论篇；

第二模块 纳税筹划方法篇；

第三模块 纳税筹划案例篇。

第一模块分三个层次逐步深入展开。

首先使读者对纳税筹划有一个基本的认识，了解纳税筹划的概念和特点，以及纳税筹划对个人、法人、中介、政府和世界全球化的作用，掌握做好纳税筹划工作必须具备的四个条件：第一要有认识高度，第二要学会借力，第三要具备整合利用政策信息的能力，第四要重视对纳税筹划方法的学习。

其次对读者的基本认识进行思想升华，真正意义上的纳税筹划并不是单纯的减轻税负，本书在纳税筹划理论方面详细地阐述了纳税筹划应该包括如下理论：

第三条道路理论——企业在减轻税负时，违法之路和停业之路是没有前途的道路，纳税人应该选择第三条道路，也就是节税、避税和税负转嫁之路。

三道防火墙理论——纳税筹划不仅仅能实现企业的节税目标，也有利于企业管理的完善与壮大发展。因为它给企业带来了三道防火墙，即职业经理人的忠诚、纳税筹划知识培训与税务律师的职业优势。

涉税零风险理论——涉税零风险是指纳税人在税收方面没有任何风险，或风险极小可

以忽略不计的一种状态。实现涉税零风险可以使企业获得多方面的收益，是企业应努力达到的目标。

税务律师理论——企业在纳税筹划中所面临的事实关、证据关、适用法律关和程序关往往难以解决，为此必须寻求专业人员，也就是借助税务律师的力量帮助企业渡过“四关”，解决企业所面临的税收问题。

这些理论是经过对纳税筹划的必要性、税收筹划的目标、对筹划人员素质要求、为纳税人服务的模式等问题的思考而形成的。

最后总结出纳税筹划的八大规律，即纳税筹划的目的规律；纳税筹划现实供给的规律；纳税筹划现实需求的规律；业务流程调整的规律；组织架构调整的规律；税收征管环节的规律；征纳纠纷解决的规律；从纳税筹划、理财规划到人生规划的规律。

第二模块多角度、全方位、深层次地总结了纳税筹划的方法。

纳税筹划是一个宽泛的概念，从不同角度考虑，可以对纳税筹划进行多角度的分类。本教材从四个角度探究纳税筹划方法：

1. 基于税种构成要素的纳税筹划方法。
2. 基于企业生命周期的纳税筹划方法。
3. 基于企业现实的纳税筹划方法。
4. 基于法律性质的纳税筹划方法。

纳税筹划之母：基于税种构成要素的纳税筹划方法可以被形象地比喻为纳税筹划之母。本书针对该种筹划方法从四个角度展开介绍：其一，纳税人身份筹划法；其二，课税对象筹划法；其三，税率筹划法；其四，税收优惠筹划法。

纳税筹划之父：基于企业生命周期的纳税筹划方法可以被形象地比喻为纳税筹划之父。本书针对该筹划方法以企业的生命周期为线索展开介绍，将企业的生命周期划分为注册、融资、采购、生产、销售、分配、重组和破产八个环节，使读者在熟悉相应的法律法规的基础上，抓住各个环节的筹划重点，掌握具体的筹划方法，能够将各环节的筹划要点和筹划方法予以综合运用。

纳税筹划的金娃娃：基于企业现实的纳税筹划方法可以被形象地比喻为纳税筹划的金娃娃。本书总结出纳税筹划的基本公式，基本上所有筹划方案的提出都是围绕着这个基本公式进行的。进行纳税筹划要重视对税收政策信息的利用，尤其要关注对政策信息中差异的运用，差异是纳税筹划进行的基础，也是纳税筹划发挥效果的基础，如果没有了差异的存在，那么纳税筹划的作用也会大打折扣。对政策信息的运用，不仅包括对税收优惠政策的理解、运用，还包括在可能的情况下，对现有税法中存在的漏洞加以利用，虽然这不是一种值得提倡的筹划方式，但也不失为可供选择的一种方法。此外，一个好的纳税筹划方案，不仅仅要涉及对税收政策的筹划，还应包括对企业业务流程的筹划。将各种税收信息综合利用到企业业务流程的各个环节中去，才会设计出一个真正符合企业特点与需要的筹划方案，才是完善的筹划方案。

筹划方法的综合运用：基于法律性质的纳税筹划方法可以认为是对前三类筹划方法的综合运用。依据税法是否确立的原则，将纳税筹划分为政策寻租筹划法、政策利用筹划法和政策规避筹划法。政策寻租筹划法是指纳税人在政策还没有出台前，对政策制定者加以影响，使制定出来的政策有利于自己；政策利用筹划法，是充分合法利用税法中现有的各

种税收政策信息达到不缴税或少缴税目的的经济行为；政策规避筹划法主要是利用税法本身的漏洞进行纳税筹划，是指纳税人在税收法规许可的范围内，或者虽然没有明确许可，但也没有明确反对的范围内，通过合法或非违法的手段对经营活动和财务活动精心安排，以达到规避或减轻税负的目的。希望读者在了解三种筹划方法的概念、可能性、遵循的原则的基础上，掌握相应的纳税筹划方法。

第三模块选取了政策寻租、政策利用、政策规避的典型示例。

政策寻租、政策利用、政策规避这三种筹划方法，是本书在纳税筹划案例部分使用的主要方法，它是对基于税种构成要素的纳税筹划方法、基于企业生命周期的纳税筹划方法、基于企业现实的纳税筹划方法的综合运用。本教材求通过案例，将读者置身于企业涉税的实战环境，努力为读者营造一个现实的纳税筹划情境，使读者加深对政策寻租、政策利用、政策规避法相关概念和特点的理解，掌握纳税筹划方法的技巧，能够灵活应用纳税筹划方法，具备为企业提出有价值的纳税筹划方案的能力。

在编写本书时，我们力求囊括纳税筹划的全部内容，从理论到实践全方位地加以阐述，使各类读者都能从中受益。当然，书中难免会有一些疏漏、不妥之处，敬请各位读者批评指正。

编 者

2011年2月

第一模块 纳税筹划理论篇——理论是思考的根本

第一章 纳税筹划的基本认识	3
第一节 纳税筹划的概念	3
第二节 纳税筹划的价值	40
第三节 怎样做好纳税筹划工作	42
第二章 纳税筹划的思想升华	45
第一节 纳税筹划是纳税人的权利	45
第二节 第三条道路理论	53
第三节 三道防火墙理论	59
第四节 涉税零风险理论	61
第五节 税务律师理论	66
第三章 纳税筹划的咨询规律	71
第一节 纳税筹划的主体规律	71
第二节 纳税筹划的目的规律	74
第三节 现实供给和需求的规律	77
第四节 业务流程调整的规律	80
第五节 组织架构调整的规律	82
第六节 税收征管环节的规律	84
第七节 征纳纠纷解决的规律	86
第八节 从纳税筹划、理财规划到人生规划的规律	95

第二模块 纳税筹划方法篇——工欲善其事必先利其器

第四章 基于税种构成要素的纳税筹划方法	101
第一节 纳税人身份筹划法	101
第二节 课税对象筹划法	110
第三节 税率筹划法	125
第四节 税收优惠筹划法	129

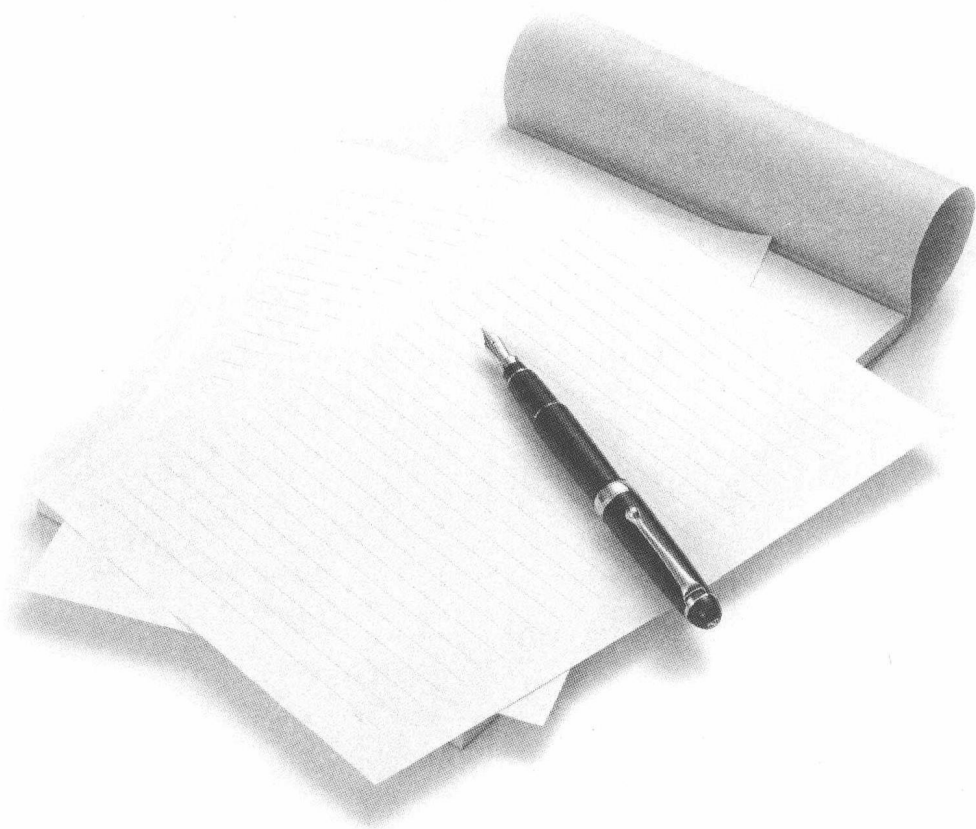
第五章	基于企业生命周期的纳税筹划方法	137
第一节	注册环节的纳税筹划	137
第二节	融资环节的纳税筹划	147
第三节	采购环节的纳税筹划	158
第四节	生产环节的纳税筹划	164
第五节	销售环节的纳税筹划	170
第六节	分配环节的纳税筹划	178
第七节	重组环节的纳税筹划	179
第八节	破产环节的纳税筹划	186
第六章	基于企业现实的纳税筹划方法	189
第一节	纳税筹划基本公式	189
第二节	调整业务流程筹划法	192
第三节	整合组织机构筹划法	194
第七章	基于法律性质的纳税筹划方法	197
第一节	政策寻租筹划法	197
第二节	政策利用筹划法	205
第三节	政策规避筹划法	219

第三模块 纳税筹划案例篇——沙场点兵

第八章	政策寻租案例	235
第一节	上海混凝土企业纳税筹划案例 ——大厦将倾 仅需一根稻草	235
第二节	消费卡公司纳税筹划案例 ——一项政策 扶起一个行业	237
第九章	政策利用案例	247
第一节	板材厂纳税筹划案例 ——抓住机会 跃上新的台阶	247
第二节	浙江金华商铺纳税筹划案例 ——连环筹划 拨开纳税迷雾	250
第十章	政策规避案例	255
第一节	钢铁公司纳税筹划案例 ——从神坛到监狱 仅一步之遥	255
第二节	某酒厂纳税筹划案例 ——是政策抛弃了它，还是它抛弃了自己	258
	参考文献	264

第一模块 纳税筹划理论篇

——理论是思考的根本



第一章

纳税筹划的基本认识

学习导航：

- 掌握纳税筹划的概念，了解其内涵和外延。
- 明确纳税筹划与偷税、逃税及抗税的本质区别。
- 探究纳税筹划的作用，深刻体会纳税筹划的价值。
- 掌握做好纳税筹划的方法。

第一节 纳税筹划的概念

一、税务筹划的范畴

（一）税务筹划的由来

税务筹划涉及税收的理论和实务、财务管理、现代企业管理等多学科内容，它是伴随经济发展以及税收制度的完善逐步产生、成长起来的。

税务筹划的由来具体可以归纳为以下三个方面：

一是征纳双方矛盾的加强。税收这种财政收入形式具有强制性。就征税人而言，国家征税是以社会管理者身份凭借政治权力进行的，而不是以财产所有者身份凭借财产所有权进行的；就纳税人而言，必须依法纳税，否则将会受到法律制裁。这样征纳双方存在着矛盾，都有必要进行合理的规划，以求实现各自的目标。制定法律规范，一方面可以约束纳税人，规定纳税人必须依法履行纳税义务；另一方面也是为了约束税务机关，规定税务机关必须依法履行征税职责。

二是立法与征管的现状。目前我国的税制并不完善，例如法律级次不高，有些法规已经不适应目前的经济发展状况等，新一轮的税改已经开始，需要对税收制度进一步完善，进行合理规划。

三是民营企业、三资企业与国有企业在减少税收成本上的趋同性。

有调查表明，以上三种类型的企业均有较强的减少纳税成本的意愿。

（二）税务筹划的概念

税务筹划是同时站在征纳双方的角度对征税管理和纳税义务进行筹划，以期达到最佳的征收效果或减少税收支出、降低税收成本的行为。税务筹划既包括税务部门的税收筹划；也包括纳税人的纳税筹划。

（三）税务筹划的具体内容

税务筹划可以分为税收筹划和纳税筹划两个部分。

税收筹划指税务部门为充分实现税收的调节功能和堵塞税收漏洞而进行的筹划，包括立法环节的筹划和征管环节的筹划。目前，税收筹划已引起税务部门的重视，税务部门在制定税收政策时，实际上包含着筹划的思想。从筹划的角度出发，税务部门不仅可以加深对制定税收政策的研究，而且可以提高制定税收政策的水平。因此，税收筹划是一个很有前途的研究领域。

纳税筹划是以纳税人为出发点考虑问题，专指纳税人所进行的筹划活动。纳税筹划指纳税人在非违法的前提下，以减轻税收负担和实现涉税零风险为目的，而进行的避税、节税和税负转嫁的活动。纳税人的纳税筹划具有超前性、全局性、成本性和屏蔽性。纳税筹划包括筹划理论和筹划方法两个方面。

二、立法环节的税收筹划

（一）税收立法筹划的两个前提——税制与税种

1. 税收制度概述

（1）税收制度的概念。

1) 内涵。

税收制度简称税制。要了解什么是税收制度，首先应了解什么是税收，因为这是两个相互依存的概念。

税收是国家或政府为满足社会公共需要，凭借政治权力按法定标准强制、无偿地参与国民收入分配，取得财政收入的一种形式。

同其他财政收入形式相比，税收具有独特的形式特征，即无偿性、强制性和固定性。这是现代世界各国的税收所共同具有的特征，也是税收区别于其他财政收入的基本标志。

税收作为财政收入的一种最主要形式，必须通过制定各种具体的法律、法规和规章，并付诸实施，才能将这种理论上的收入形式转换为现实的财政收入。当今世界，各个国家都是通过确立税收制度来达到这一目的的。

税收制度是国家为取得财政收入而制定的，调整国家与纳税人在征税与纳税方面权利与义务关系的法律规范的总称。

确立这些法律规范，一方面是为了约束纳税人，规定纳税人必须履行的纳税义务；另一方面也是为了约束税务机关，规定税务机关必须履行的征税职责。可见，税收制度是国家以税收形式取得财政收入的法律规范，这些规范既是国家征税的依据，也是纳税人纳税

的准则。

2) 外延。

经济生活中对税制这一概念的使用比较宽泛，主要用在两个方面：一方面，国家根据筹集资金和调节经济的需要所设置的每一个税种，一般可称为这种税的税收制度，即每一个税种都是一部单行税制，如增值税制度、个人所得税制度等；另一方面，由各个税种组成的相互协调、相互补充的税收体系也可称为税收制度，如中国税收制度、美国税收制度等。实际上后一种情况是指中国的税收体系、美国的税收体系，但往往也将其称为税收制度。

此外，在实际工作中，人们还经常将税收制度作为税制结构的同义语来使用，其实这两者是有区别的，是两个不同的概念。税收制度无论从哪一个角度讲都是国家为参与国民收入分配、取得财政收入，而对征税事项所做的各种规定，不涉及税种之间的关系。税制结构则是指税收制度中税种的组成以及各税种在其中所处的地位，其核心问题是主体税种的选择和辅助税种的搭配问题。

(2) 税收制度的法律级次。

税收制度的法律级次是指税收法律规范的外部表现形式及效力。

由于制定各种税收法律规范的国家机关拥有的立法权限不同，因而各种税收法律规范的表现形式和效力也有区别。我国税收制度的法律级次具体包括以下几个层次：

由最高权力机关——全国人民代表大会及其常务委员会制定并颁布的税收法律。税收法律是税收制度的最高法律形式，其地位和效力仅次于宪法。

由最高行政机关——国务院根据宪法、法律和全国人民代表大会及其常务委员会的授权制定和颁发的各种税收法律的实施条例（即细则）及各种税制的暂行条例、征收办法等。这一层次属于税收行政法规，其地位和效力低于税收法律，但高于地方性税收法规和部门规章。

由国务院职能部门——财政部和国家税务总局根据税收法律和行政法规的规定，制定和发布的税收暂行条例的实施细则，有关具体征税问题的规定、通知、批复等税收规章。这些规章是对税收法律及法规的补充、说明和具体化，也是对税收法律、法规的完善和发展。

地方人民代表大会及其授权的地方政府和有关的职能部门，根据税收法律、法规的规定，结合本地实际情况制定和发布的适用于本地区的地方性税收法规和规章。

香港和澳门特别行政区实行高度自治，享有行政管理权、立法权、独立的司法权和终审权。如《中华人民共和国香港特别行政区基本法》规定，香港特别行政区实行独立的税收制度。

由此可见，我国税收的法律规范包括税收法律、行政法规和规章三个法律级次。在这三种形式中，税收行政法规和规章虽然也属于法律规范，但其法律效力不如税收法律。正是由于税收法律规范在表现形式和法律效力方面存在着差异，所以才有了税制与税法的区别。

需要说明的是，无论是税法还是税收暂行条例，都属于税收实体法，即国家对各个具体税种所确立的法律规范。同税收实体法相对的还有税收程序法。所谓税收程序法是指国家在税收征收管理方面制定和颁布的法律规范。从广义上讲，税收制度既包括税收实体法，又包括税收程序法。但一般情况下所说的税收制度，仅指税收实体法部分。

(3) 税制与税法的关系。

税制与税法密不可分，存在很多一致的方面，很多情况下两个概念可以通用，而且人们往往习惯于将两个概念通用，但两者是有区别的。

从一部单行税制和一部单行税法看，税制与税法的一致性表现在：一是两者都是以税收征纳关系为调整对象；二是两者的构成要素一致，即无论是税制还是税法，其实体都是由纳税人、课税对象、税率等共同要素构成的；三是从法律形式看，无论是税制还是税法，其内容一般都是由以下几个不同级次的法律规范共同组成的，即税收法律或暂行条例、实施细则或实施条例、全国性税收通达、地方性税收通达。

税制与税法的区别表现为：在税收基本制度和实施细则方面的立法权限不同，以及由此产生法律效力方面的差别。从立法权限看，凡是由我国最高权力机关——全国人民代表大会及其常务委员会通过并颁布的才能称为税法，包括税收基本法（指母法，我国目前尚未制定）和每一税种的单行税法。而由权力机关授权行政机关，包括最高行政机关和地方行政机关制定并发布的，则称为税收行政法规和行政规章。从法律效力看，税法的地位和效力最高，仅次于宪法；行政法规次之，但高于行政规章。由此可以看出，税制与税法所涉及的范围不同。一般来说，所有的税收法律规范都可称为税收制度，包括税收法律、税收行政法规和行政规章三种形式都在内的所有的税收法律规范，而税法一般仅指税收法律这一种形式。

2. 税制的构成要素

(1) 纳税对象。

1) 纳税人。

纳税人是指税制中规定的负有纳税义务的单位和个人，全称是“纳税义务人”。如果抛开税负转嫁问题，无论征收什么税，其税负总要有有关的纳税人来承担。因此，国家每开征一种税都要规定这种税的纳税人，通过规定纳税人来落实税收任务和法律责任。

2) 负税人。

纳税人与负税人是两个既有区别又有联系的概念。

负税人是指实际或最终承担税款的单位和个人。在同一税种中，纳税人与负税人可以是一致的，也可以是不一致的。如果纳税人能够通过一定的途径把税款转嫁或转移出去，纳税人就不是负税人；否则，纳税人同时也是负税人。在税制建设中，应尽量使纳税人与负税人保持一致，以便使税收负担落到实处，从而有利于政府贯彻各项税收政策。

3) 代扣代缴义务人和代收代缴义务人。

代扣代缴义务人和代收代缴义务人是同纳税人有着密切联系但又不同于纳税人的两个概念。

代扣代缴义务人是指有义务从持有的纳税人收入中扣除纳税人的应纳税款并代为缴纳的单位和个人。确定一定的单位和个人为代扣代缴义务人，其目的是加强对税收源泉的控制、简化征税手续、减少税款流失。

代收代缴义务人是指有义务借助经济往来关系向纳税人收取应纳税款，并代为缴纳的单位和个人。确定代收代缴义务人同确定代扣代缴义务人的目的是一样的，在现行税制中，只有在征收委托加工业务的消费税的过程中，才存在代收代缴义务人。

(2) 课税对象。

1) 课税对象的概念。

在各种税制要素中，课税对象是构成税收制度的基础性要素，是税制中规定的征税目的物，是国家据以征税的依据。通过规定课税对象，可以解决对什么征税这一问题。课税对象制约着纳税人，凡拥有课税对象或发生了课税行为的单位和个人，才有可能成为纳税人。税率这一要素，也是以课税对象为基础确定的。税率本身表示对课税对象征税的比率或征税数额，没有课税对象，也就无从确定税率。此外，纳税环节、减税免税等，基本上也都是以课税对象为基础确定的。

2) 课税对象同税源的关系。

税源（又称经济税源）是同课税对象有着密切联系的一个概念。在实际工作中，“税源”一词使用广泛，常常把据以征税的各种基本情况都包括在税源这一概念中。

税源又称经济税源，是指税款的最终来源，或者说是税收负担的最终归宿。

一般来说，税源总是表现为纳税人一定的货币收入，体现着纳税人的负担能力。从根本上说，在社会产品价值中能够成为税源的只能是国民收入分配中形成的各种收入，如工资、奖金、利润、利息等。当某些税种以国民收入分配中形成的各种收入为课税对象时，税源和课税对象是一致的，如各种所得税。但是，很多税种其课税对象并不是或不完全是国民收入分配中形成的各种收入，如营业税、消费税、房产税、车船使用税等。可见，税源并不等于课税对象。课税对象是据以征税的依据，税源则表明纳税人的负担能力。

3) 课税对象同计税依据的关系。

计税依据又称税基，是指税制中规定的据以计算各种应征税款的依据或标准。

计税依据同课税对象有着密切联系，是从属于课税对象的一个要素。两者的关系是：课税对象是指征税的目的物，计税依据则是在目的物已经确定的前提下，对目的物据以计算税款的依据或标准。有些税种，其课税对象的量同其计税依据是一致的，如消费税、营业税、土地使用税等；有些税种，两者则不一致，其计税依据只是课税对象的一部分，如个人所得税，其课税对象是纳税人的全部所得额，而计税依据则是从中做了一定扣除后的余额。可见，课税对象是从质的方面对征税目的物所做的规定，而计税依据则是从量的方面对征税目的物所做的规定，是课税对象量的表现。

课税对象的量包括价值数量和实物数量，与此相适应，计税依据可分为从价计税和从量计税两种形式。正是由于课税对象同计税依据在很多情况下只存在着数量上的差别，所以在各种税制中常常不直接使用课税对象这一概念，而是用另外的提法来表示课税对象的具体内容，如应税收入额、应税所得额、计税收入额、计税所得额等。这些提法实际上都是指各种税的计税依据。

4) 课税对象同税目的关系。

税目也是从属于课税对象的一个要素，是在课税对象总范围内规定的具体征税的类别或项目。

税目是课税对象的具体化。每一种税都有自己的课税对象，有些课税对象包括的范围广，内容概括；有些课税对象则比较单一。为了便于征税，对范围广、内容概括的课税对象有必要通过规定税目的办法将课税对象具体化。例如，现行税制中的消费税、营业税、关税等就采取了规定税目的办法。凡需要征税的商品或劳务活动都应作为一个类别或项目