

第1章 总 论

学习目标

- 了解税务会计的概念、对象、任务、目标、基本前提和原则
- 了解税收的概念与特点
- 了解税务筹划
- 熟悉税务会计与财务会计的异同点
- 熟悉税制的构成要素
- 熟悉税收法律体系
- 熟悉税收管理体制
- 熟悉税收征收管理

1.1 税务会计概述

1.1.1 税务会计概念

税务会计是以国家税法为准绳,借助财务会计的基本理论和方法,对纳税单位纳税活动所引起的资金运动进行核算、监督和筹划的一门专业会计。它是融税收法规和会计核算为一体的特殊的专业会计,是财务会计学与税收学在一定程度上的结合。

税务会计并非与生俱来,而是社会经济发展到一定阶段的产物。随着社会经济的不断发展,当成熟的税收体系取代简单的税收形式后,人们在经营管理过程中,不仅要重视生产经营资金的耗费和财务成果的确认、计量和报告,而且要重视财务成果的分配。为维护国家和纳税人的合法权益,特别是为满足纳税人掌握纳税活动相关信息需要,会计必须对原有的核算、监督领域做相应调整,向研究税务活动所引起的资金运动变化方向发展,税务会计因此就从财务会计中独立出来,成为现代会计的一个新分支。当今会计界越来越多的人认为,税务会计已与财务会计、管理会计共同构成了现代会计学科的三大分支。

1.1.2 税务会计对象

税务会计对象是指税务会计核算和监督的内容。企业生产经营过程中凡能够用货币计量的涉税事项都是税务会计核算和监督的内容,具体表现在以下几个方面。

1. 税基的确定

税基是课税基础的简称,是计算缴纳税金的依据。不同税种的税基不同,概括起来主要有以下几种。

(1) 应税流转额

应税流转额是指企业在生产、经营过程中,销售产品、提供劳务取得的营业收入或数量。它既是各种流转税的计税依据,也是所得税的计税基础和前提。

(2) 应税所得额

应税所得额是所得税的计税基础。应税所得额并非会计利润,它是在会计利润的基础上,按税法规定对会计所记录的收入、成本与费用进行调整后的利润额。

(3) 应税财产额

应税财产额是财产税的计税基础,是企业在某一时点上占用或支配的需要纳税的财产数量或价值。

(4) 行为计税额

行为计税额是行为税的计税基础,是财务会计所确认和记录的应税行为的交易额或应税数额。

2. 应纳税额的计算与核算

对每一具体税种应纳税额的计算与核算是税务会计的核心内容。包括征税范围的界定,计税依据的确定,应纳税额的计算和核算。

3. 税款的缴纳、退补与减免

及时进行纳税申报并缴纳税款是纳税人应履行的义务。在正确计算各税种应纳税额后,如何按税法规定的纳税期限、纳税环节及纳税地点进行纳税申报并缴纳税款,是税务会计应解决的问题。税款的退补、减免是企业税务活动的特殊业务,充分反映税款退补、减免的过程与结果,也构成税务会计的重要内容。

4. 税收滞纳金与罚款

按税法规定,及时足额上缴税款是企业作为纳税人应尽的义务。纳税人如果由于各种原因逾期缴纳税款或违反税法规定,就必须按税法规定缴纳税收滞纳金或接受税收罚款,这些业务活动也是税务会计应反映的内容。

1.1.3 税务会计的任务和目标

1. 税务会计的任务

(1) 反映和监督企业对国家税收法规的贯彻执行情况。企业必须依据现行税收法规的规定正确计算纳税期内应缴纳的各种税款,正确编制并报送各种会计报表和纳税申报表,及时足额上缴税款,并进行相应的会计处理。

(2) 充分利用税收法规所赋予企业的各种权利,认真分析企业各种税务活动,不断提高涉税核算和税务管理水平,积极进行税务筹划,降低企业的纳税成本,实现企业税收利益最大化。

2. 税务会计的目标

及时向各信息使用者提供真实的、有用的会计信息是会计的共同目标,税务会计也不例外。但从税务会计的特殊性分析,其目标主要是向各信息使用者提供有关纳税人税务活动的会计信息,具体可概括为:

- (1) 向国家有关部门提供满足其税收宏观管理需要的信息,保证国家财政收入。
- (2) 向企业外部信息使用者,如投资者、债权人等披露企业税务资金活动信息,为他们进行决策提供依据。
- (3) 为企业内部经营管理者进行科学的税务筹划,选择合理的纳税方案,加强内部经营管理提供信息。

1.1.4 税务会计的基本前提

税务会计的基本前提是指保证税务会计信息正确确认和计量的基础。税务会计源于财务会计,因此,财务会计中的某些基本前提也同样适用于税务会计。但是,税务会计有别于财务会计,所以,税务会计的基本前提也有特殊性,具体表现在以下几个方面。

1. 税务会计主体

税务会计主体是税法规定的直接负有纳税义务的单位或组织,是税务会计为之服务的特定的空间范围。税务会计主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。正确界定税务会计主体,要求每个税务会计主体必须将自己的业务与其他税务会计主体的业务分开,保持自身独立的会计记录并报告其经营成果。

税务会计主体与财务会计主体有密切联系,但不完全等同。一般情况下,财务会计主体应该也是税务会计主体,但也有例外。例如,铁路系统、银行系统在铁道部、各银行总行集中纳税的情况下,其基层单位是财务会计主体,但不是税务会计主体。

税务会计主体与纳税主体也有区别。纳税主体是一个法律概念,而税务会计主体是一个会计概念。一般情况下,税务会计主体与纳税主体是一致的,但在某些情况下税务会计主体的范围既可能包含于纳税主体之中,也可能超越某一纳税主体的范围。例如,当对某一个人征收个人所得税时,如果他没有开办企业进行生产经营活动,则他仅仅是一般的自然纳税人,从法律上讲,他是纳税主体,但并非税务会计主体。

2. 持续经营

持续经营是指税务会计选择会计程序与会计核算方法,应以其主体既定经营方针、目标和持续、正常的生产经营活动为前提。税务会计主体只有在持续经营的前提下进行税务会计核算,才能使其会计处理方法保持稳定,现有的资产才能按原定用途继续使用,债务才能按原有承诺予以清偿。

3. 货币时间价值

货币时间价值是指货币资金由于时间推移而使自身增值的效能。这一基本前提已成为税收立法、税款征收和纳税人选择会计方法、纳税期限的立足点,是纳税人进行纳税筹划的内在原因。在货币时间价值的前提下,国家在税收立法时,规定纳税人应尽快确认收入、推迟计量费用,而不允许尽快计量费用、推迟确认收入,以达到及时、足额征税的目的;与之相反,作为税务会计主体的纳税人,往往在依法纳税的前提下,采用尽早、加速计量费用,推迟确认收入的会计处理方法,以达到节税的目的。在货币时间价值前提下,当税法规定与会计制度规定相悖时,在其差异处理上税务会计必须以税法为依据。

4. 税务会计期间

在持续经营前提下,税务会计主体的经营活动是持续不断的。为了保证纳税人按税法

规定的纳税期限及时、足额缴纳税款,税务会计主体必须将其持续不断的生产、经营活动人为地划分为一段段首尾相接、等距离的较短的期间,并据以披露税务会计信息。上述这一划分过程就是税务会计分期。这一段等距离的期间就是税务会计期间,即纳税人应向国家缴纳各种税款的起止时间,也叫纳税年度。各国对纳税年度规定的具体起止日期有所不同,我国的纳税年度统一规定为日历年度,即从每年公历1月1日起至12月31日止。这与财务会计年度一致,也与国家财政年度一致。

如果纳税人在一个纳税年度的中间开业,或由于改组、合并、破产等原因,使该纳税年度的实际经营期不足12个月,应当以实际经营期为一个纳税年度。纳税人清算时,应当以清算期为一个纳税年度。

5. 年度会计决算

年度会计决算是指运用专门的会计方法,对一个会计年度内企业的各项经济活动进行正确的、及时的、全面的记录和汇总,定期结账和决算,并编制年度财务会计报告的全过程。年度会计决算是税务会计最基本的前提,各国税制都是建立在年度会计决算基础上,而不是建立在某一特定业务的基础上。也就是说,课税只针对某一特定纳税期间发生的全部事项的净结果,而不考虑当期事项在后续年度中的可能结果,后续事项应纳税额将在其发生的年度内考虑。



想一想 财务会计基本前提假设内容是什么?与税务会计的基本前提有什么不同?

1.1.5 税务会计原则

税务会计是从财务会计中分离出来的现代会计的一个新分支。因此,财务会计核算一般原则中,如总体要求原则、会计信息质量要求原则等同样适用于税务会计。但税务会计的税法特性决定了税收理论和立法中的实际支付能力原则、公平税负原则等同样影响着税务会计,使税务会计表现出与财务会计核算原则的不同之处。税务会计应遵循的原则在有关制度上未作明确规定,但概括起来有以下5个原则。

1. 法定性原则

法定性是指税务会计必须按税法规定核算收入与费用,计算应纳税额,筹划税务活动,并申报缴纳税款。该原则要求企业在处理有关税务会计信息时,必须做到税法至上。企业平时可按会计准则进行会计核算,但纳税申报时,若税收法规与会计准则不一致,为达到正确计税的目的,税务会计必须对财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项,按税法的规定进行调整。

2. 及时性原则

及时性是指税务会计必须按税法规定的时间及时进行税务处理。税法上的许多规定都有很强的时效性。例如,税收的优惠政策,一般有规定的享受时限,企业若不及时处理就有可能丧失其应得利益;又如,纳税义务的确认、税款的缴纳等,税法一般都有明确的时间限定,企业若不按有关规定及时核算,就要受到处罚,承担法律责任。

3. 筹划性原则

筹划性是指纳税人为了达到节税的目的,通过税务筹划,制订既合理合法,又能少缴税款的纳税方案。在该原则要求下,纳税人会在遵守税法的前提下,合理筹划税务活动,研究节税策略,力求做到经济纳税,争取企业最大的经济利益。这不仅是企业自身的要求,也符合债权人和投资者的利益。

4. 修正的权责发生制原则

关于收入和费用的确认有两种基本制度,即收付实现制和权责发生制。收付实现制是指所有关于收入和费用的确认,均以现金流入或现金流出为标准,也就是说,只有收到现金的经济活动才确认为收入;只有为取得收入而形成现金付出的经济活动,才确认为费用。收付实现制体现了公平税负和支付能力的原则,是确保纳税人有能力支付应纳税款而使政府获取财政收入的基础。但是,由于收付实现制不符合《企业会计准则》的规定,一般不能用于财务会计报告目的,只适用于个人和不从事商品购销业务的中小企业的纳税申报。

权责发生制是指所有收入和费用的确认,均以权利已经形成或义务(责任)已经发生为标准,也就是说,一项收入之所以确认为当期收入,是因为当期能取得它,所以具有享有该项收入的权利;一项费用之所以确认为当期费用,是因为当期接受了它所提供的服务,所以负有承担该项费用的责任。权责发生制能使会计核算正确反映企业的经营成果,因此被广泛用于财务会计报告,但它不利于反映企业现金流量及现金支付能力信息,当它被用于税务会计时,与财务会计上的权责发生制比较必须注意以下问题:一是必须考虑支付能力原则,使得纳税人在最有能力支付时支付税款;二是确定性的需要,使得收入和费用的实际实现具有确定性;三是保护政府税收收入,如在收入的确认上,税务会计中的权责发生制由于在一定程度上被支付能力原则所覆盖而包含着一定的收付实现制的方法,而在费用的扣除上,财务会计采用稳健原则确认的某些估计费用,在税务会计中不能采用。所以税务会计中的权责发生制也被叫做“修正的权责发生制”。

5. 划分营业收益和资本收益原则

税务会计核算应正确区分营业收益和资本收益。营业收益是指企业通过其日常性经营活动而获得的收入,主要包括主营业务收入和其他业务收入。资本收益是指在出售或交换税法规定的资本资产时所获得的利益。考虑到通货膨胀因素会造成资本收益贬值,因此,税法往往规定资本收益的税率低于营业收益。这一原则在英、美等国的所得税会计中有详细的规定,我国在这方面仍有待与国际惯例接轨。

1.1.6 税务会计与财务会计的比较

税务会计和财务会计都是会计学的分支,它们具有会计学的共性,但也有自己的特性。

1. 税务会计与财务会计的联系

税务会计作为一项实质性工作并不是独立存在的,而是企业财务会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础的,是税务中的会计,会计中的税务。税务会计并不要求企业在财务会计的凭证、账簿、报表之外再设一套会计账表,也不需要独立设置税务会计机构。企业只需要设置一套完整的会计账表,平时只需按财务会计准则、会计制度进行会计处理,需要时按现行税法进行调整。所以,税务会计的资料来源于财务会计,税务会计与财务会计在计量单

位、使用的文字和通用的基本会计原则等方面都相同。

2. 税务会计与财务会计的区别

(1) 目标不同。财务会计的目标是向信息使用者提供企业财务状况、经营成果和财务状况变动情况的会计信息,有利于各利害关系人的决策。税务会计的目标是向信息使用者提供企业税务活动会计信息,确保纳税人正确履行纳税义务,也有利于国家税收征收管理。

(2) 核算基础不同。收益实现时间和费用的可扣除性直接决定企业的经营成果,而两者在税收法规和会计准则中却存在一定差异。财务会计强调提供信息的真实性和可靠性,因此,会计制度规定财务会计核算应以权责发生制为基础。税务会计不仅要求所提供信息的真实,更强调纳税人“支付能力”、“征管方便”和“足额、及时纳税”的要求。因此,税务会计核算基础是权责发生制和收付实现制的结合,也可以认为是修正的权责发生制。

(3) 核算依据不同。财务会计遵循财务会计准则、制度,注重会计信息的客观、公允,会计人员对某些相同的经济业务可能有不同的表述,出现不同的会计结果是正常的。税务会计注重税务信息的合法性,因此,不仅要遵循那些与税法不相矛盾的财务会计一般原则,更要严格按税法的要求进行会计处理,其结果具有统一性。

1.2 税收概述

1.2.1 税收的概念与特点

税收是为适应人类社会经济发展的需要,特别是国家的需要而产生和发展起来的。国家为了行使其职能必须拥有一批专政机构,这些机构及其公职人员履行其职能要不断耗费一定的物质资料,为了满足这种耗费的需要,国家必须拥有一定的财政收入。在社会出现私有财产制度的情况下,国家要将一部分不属于国家所有或不能直接支配的财产转变为国家所有,只能凭借其政治权力去实现,税收也就随之产生。因此,可以认为税收是国家和私有财产制度并存条件下的产物。随着社会生产力和社会政治、经济情况的发展变化,税收从不成熟、不完善逐步走向比较成熟、比较完善,在全球经济一体化的大趋势下,税收也将由一国一制逐步走向国际化。

税收在历史上被称为赋税、租税和捐税。时代不同、角度不同,税收概念的具体表述各有差异,目前比较一致的说法是:税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按法律规定,无偿地参与社会剩余产品分配,取得财政收入的一种方式。税收与税法密不可分,税法是税收的法律形式,税收是税法所确定的具体内容。税收与其他财政收入形式比较有以下特性。

1. 强制性

强制性是指国家凭借其政治权力,以法律的形式对征收捐税加以规定,并依照法律强制征收。税收强制性有两层含义:第一,任何纳税人都必须依法纳税,否则,就要受到法律制裁;第二,任何征税机关都必须依法征税,否则,无论是多征还是少征,同样要受到法律制裁。

2. 无偿性

无偿性是指国家征税后,税款即成为国家的财政收入,不再直接归还纳税人,也不向纳税人支付任何报酬。理解税收的无偿性要注意以下问题:第一,无偿性仅指征税对具体纳税

人无须直接偿还,但就国家和全体纳税人而言,税收是有偿的,表现为国家为全体纳税人提供社会秩序、公共安全、共同的生产条件和生活设施等各种服务。第二,国家税收为用而征,不能直接偿还。国家征税的目的是为了实现其职能,满足社会公共需要,每年取得的税款应按预算规定的程序拨付,用于国家各方面的支出。因此,国家向纳税人征收的税款不仅无须直接偿还,而且不能直接偿还。

3. 固定性

固定性是指国家在征税之前,以法律形式预先规定征税对象、征收标准、征税方法等,征纳双方必须遵守,不得随意变动。税收的固定性,对纳税人来说,可以据此预测经营成果,便于经营安排;对国家来说,可以保证取得稳定的财政收入。但是,税收的固定性是相对的,随着社会政治、经济环境的变化,税收的纳税人、征税对象、征收标准等也会不断改变。

上述税收的强制性、无偿性和固定性,习惯上也称税收的“三性”。它是不同社会制度下税收共有的,是税收本质的具体体现,是税收区别于其他财政收入形式的标志。税收的“三性”是一个完整的统一体,缺一不可,无偿性是税收分配的核心特征,强制性和固定性是对无偿性的保证和约束。

1.2.2 税收法律体系

税制是税收法律制度的简称,是一个国家或地区在一定历史时期制定的各种税收法令和征收管理办法的总称,包括各种税收法规、暂行条例、实施细则、税收征收管理制度和税务管理体制等,其核心是税法。税法是国家制定的,用于调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利及义务关系的法律规范的总称。

我国现行的税收法律体系由税收实体法和税收程序法共同构成。属税收程序法体系的主要有两种:一是《中华人民共和国税收征收管理法》,适用于由税务机关负责征收的税种的管理;二是《中华人民共和国海关法》及《中华人民共和国进出口关税条例》,适用于由海关负责征收的税种的管理。我国现行的税收实体法是在原有税制的基础上,经过1994年工商税制改革逐渐形成的。根据分税制财政管理体制,我国现行开征的税种有17种,即增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、个人所得税、资源税、房产税、城镇土地使用税、车船税、土地增值税、车辆购置税、印花税、城市维护建设税、耕地占用税、契税和烟叶税。除关税和进出口环节增值税、消费税由海关征收管理,以及个别地区的耕地占用税仍由地方财政部门征收管理外,其他税种均由国家税务总局系统和地方税务系统分别进行征收管理。

1.2.3 税收的分类

1. 按征税对象分类

按征税对象不同,税收可分为流转税、所得税、资源税、财产税、行为税、特定目的税和烟叶税。

(1) 流转税,是指以商品或劳务的流转额为征税对象征收的一种税。此税种涉及商品生产和流通的各个环节,主要在生产、流通和服务领域中发挥调节作用,包括增值税、消费税、营业税和关税。

(2) 所得税,是指以所得额为征税对象征收的一种税。此税种主要对生产经营者的利

润和个人的纯收入发挥调节作用,包括企业所得税和个人所得税。

(3) 资源税,是指对开发、利用和占有国有自然资源的单位和个人征收的一种税。此税种主要对因开发和利用自然资源而形成的级差收入发挥调节作用,包括资源税、土地增值税和城镇土地使用税。

(4) 财产税,是指以纳税人所拥有或支配的财产为征税对象征收的一种税。此税种主要对特定财产发挥调节作用,包括房产税和车船税。

(5) 行为税,是指为了调节某些行为,以这些行为为征税对象征收的一种税。此税种主要对特定行为发挥调节作用,包括印花税、契税。

(6) 特定目的税,是指为了达到特定目的而征收的一种税。此税种主要是为了特定目的,对特定对象发挥调节作用,包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税。

(7) 烟叶税,是指国家对收购烟叶的单位按收购烟叶金额征收的一种税。

2. 按税负能否转嫁分类

按税负能否转嫁,税收可以分为直接税和间接税。

直接税是指税负不能转嫁,只能由纳税人承担的一种税,如所得税、财产税等。间接税是指纳税人能将税负全部或部分转嫁给他人的一种税,如流转税等。

3. 按计税依据分类

按计税依据不同,税收可以分为从量税、从价税和复合税。

从量税是以征税对象的自然实物量(重量、容积等)为标准,采用固定单位税额征收的一种税,如资源税等。从价税是以征税对象的价值量为标准,按规定税率征收的一种税,如增值税、企业所得税等。复合税是同时以征税对象的自然实物量和价值量为标准征收的一种税,如白酒的消费税等。

4. 按税收管理与使用权限分类

按税收管理与使用权限的不同,税收可以分为中央税、地方税和中央地方共享税。

中央税是指管理权限归中央,税收收入归中央支配和使用的一种税,如关税、消费税、车辆购置税等。地方税是指管理权限归地方,税收收入归地方支配和使用的一种税,如车船税、房产税、土地增值税等。中央地方共享税是指主要管理权限归中央,税收收入由中央和地方共同享有,按一定比例分成的一种税,如增值税、资源税、企业所得税、印花税等。

5. 按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系不同,税收可以分为价内税和价外税。

价内税是指商品税金包含在商品价格之中,商品价格由“成本+税金+利润”构成的一种税。价外税是指商品价格中不包含商品税金,商品价格仅由成本和利润构成的一种税。价内税有利于国家通过对税负的调整,直接调节生产和消费,但往往容易造成对价格的扭曲。价外税与企业的成本利润、价格没有直接联系,能更好地反映企业的经营成果。

6. 按会计核算中使用的会计科目分类

按会计核算中使用的会计科目不同,税收可分为销售税金、费用性税金、资本性税金、所得税及增值税。

销售税金在销售过程中实现,会计上在“营业税金及附加”科目核算,如消费税、营业税、

资源税、土地增值税、城市维护建设税等；费用性税金在生产经营过程中发生，会计上在“管理费用”科目核算，如房产税、印花税、车船税、城镇土地使用税等；资本性税金在投资活动中发生，会计上计入资产价值，如契税、耕地占用税等；所得税从净利润角度来看，也是费用性税收，但它是通过“所得税费用”科目核算，直接减少净利润；增值税会计上直接计入“应交税费”科目，一般不影响损益。

我国现行税种归纳如表 1.1 所示。

表 1.1 我国现行税种

税 种		中央税	地方税	中央地方 共享税	备 注
流转税	增值税	✓		✓	海关代征的增值税为中央固定收入；其他的中央与地方按 75%与 25%比例分成
	消费税	✓			
	营业税	✓	✓		铁道部、各银行总行、各保险公司总公司等集中缴纳的营业税为中央固定收入；其他的为地方固定收入
	关 税	✓			
所得税	企业所得税	✓		✓	从 2002 年起铁路运输、邮电、国有商业银行、开发行、农发行、进出口行以及海洋石油天然气企业缴纳的企业所得税为中央收入；其他的中央与地方按 60%与 40%比例分成
	个人所得税	✓		✓	储蓄存款利息个人所得税归中央；其他的中央与地方按 60%与 40%比例分成
资源税	资源税		✓	✓	海洋石油企业的资源税为中央收入；其他的为地方固定收入
	城镇土地使用税		✓		
	土地增值税		✓		
财产税	房产税		✓		
行为税	契 税		✓		
	印花税		✓	✓	证券交易印花税中央与地方按 94%与 6%比例分成；其他的为地方固定收入
	车船税		✓		
特定目的税	车辆购置税	✓			
	耕地占用税		✓		
	城市维护建设税	✓	✓		铁道部、各银行总行、各保险总公司等集中缴纳的城市维护建设税为中央固定收入；其他的为地方固定收入
烟叶税	烟叶税		✓		

1.2.4 税制构成要素

税制构成要素是指构成一个完整税种的基本要素。一般包括总则、纳税人、征税对象、

税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减免税、附加与加成、罚则、附则。其中纳税人、征税对象和税率是税制构成的三大基本要素。

1. 纳税人

纳税人即纳税义务人,纳税主体。是指税法所规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人可以是法人,也可以是自然人。法人是指依法成立,能够以自己的名义独立支配属于自己的财产,并依法享有民事权利和承担民事义务的社会组织,如企业、事业单位,国家机关,社会团体等。自然人是指能够依法独立享有民事权利,承担民事义务的普通人的总称。凡是在我国居住,可享有民事权利并承担民事义务的中国公民、外国人或无国籍人,以及虽不在我国居住,但受我国法律管辖的中国人或外国人,都属于负有纳税义务的自然人。

在实际税收征管工作中必须区别以下几个与纳税人相关的概念:

(1) 扣缴义务人。扣缴义务人即代扣代缴义务人,是指按税法规定负有扣缴税款义务的单位和个人。确定扣缴义务人是加强税收源泉控制,简化征税手续,减少税款流失的需要。扣缴义务人不是纳税主体,是纳税人和税务机关的中介。按税法规定,扣缴义务人必须依法履行扣缴税款义务,否则要追究其法律责任。

(2) 负税人。负税人是税款的最后实际承担者,是负担税款的经济实体。纳税人是负担税款的法律实体。某种税的纳税人可能同时也是负税人,但也可能不是负税人。当纳税人缴纳的税款无法实现转嫁时,纳税人同时又是负税人;当纳税人能够将所缴税款转嫁给他人时,纳税人就不是负税人。税法一般只规定纳税人,不规定负税人。

2. 征税对象

征税对象即纳税客体。是指税收法律关系中征纳双方权利与义务所指向的物或行为,是区别不同税种的主要标志。与征税对象相关的基本概念有:

(1) 税目。税目是征税对象的具体化,反映各税种的具体征税范围,体现每个税种的征税广度。设置税目有两个目的:一是为了明确具体的征税范围;二是对具体征税项目进行归类 and 界定,以便针对不同税目确定不同的税率。应当注意,并非所有的税种都必须设置税目,对征税对象简单明确的税种,一般没有另行设置税目的必要。

(2) 计税依据。计税依据是指税法中规定的计算应纳税额的标准或依据,是征税对象量的具体化。计税依据具体有从价计征、从量计征和复合计征三种。

① 从价计征。即以征税对象的计税金额为计税依据。

② 从量计征。即以征税对象的实物单位如数量、重量、体积等为计税依据。

③ 复合计征。即同时以征税对象的计税金额和实物单位为计税依据。

3. 税率

税率是应纳税额与计税依据之间的法定比例。税率高低直接关系国家财政收入的多少和纳税人的税收负担的轻重,它是最活跃、最有力的税收杠杆,是税收制度的核心。我国现行的税率形式主要有以下几种。

(1) 比例税率。比例税率是指对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国现行的增值税、营业税、企业所得税等均采用比例税率。采用比例税率,计算比较方便,对同一征税对象的不同纳税人税负相同,有利于企业在基本相同的条件下开展竞争。但是,不分纳税人实际环境差异按同一税率征税,这与纳税人的实际负担能力不完全相符,在调节