

纳税基础与实务

NA SHUI JI CHU YU SHI WU

薛 琴 主编



甘肃文化出版社

纳税基础与实务

薛 琴 主编



甘肃文化出版社

前 言

随着我国社会主义市场经济体制改革的不断深入,会计准则体系得以确立,税制改革稳步推进。如何尽快地熟悉税制改革的具体内容,将新税制下的各种税款的计算、缴纳与具体会计准则指导下的会计核算结合起来,是当前会计实务急需解决的课题。企业纳税相关课程已经成为高等院校会计学专业开设的必修课程之一。

本书以国家最新税收法规和财政部颁布的《企业会计准则》及其应用指南为依据,对现行税收体系中的主要税种,从纳税基础、应纳税款计算、会计核算和纳税申报与税款缴纳等方面进行系统阐述,力求做到新颖、全面和实用。

本书不仅适合广播电视大学会计学专业教学使用,也可作为各类高等院校财经类专业的学习用书,还可作为广大工商企业财会人员以及财政、税务、审计等部门的专业人员业务学习用书。

本书由薛琴主编。各章参编人员及分工如下:第一章、第二章、第三章、第十章由甘肃广播电视大学薛琴编写;第四章由兰州商学院高天宏编写;第五章由辽宁广播电视大学佟贺编写;第六章由青海广播电视大学丁翠英编写;第七章由青海广播电视大学丁翠英与甘肃广播电视大学谷茂春共同编写;第八章、第九章由甘肃广播电视大学谷茂春编写。全书由薛琴修改定稿。

本书在编写过程中,编者参考和借鉴了许多专家、学者的研究成果,并得到了有关专家、学者以及学校领导的大力支持,在此一并表示感谢!

为了完成本书的编写,编者花费了大量的时间和精力,力求内容完整、准确,但税收制度和会计准则的变化一直在持续,同时由于专业水平有限,本书难免出现不妥甚至错误之处,恳请同仁和读者批评指正。

编者

2010年8月

目 录

第一章 税收基础知识	(1)
引导案例	(1)
学习指南	(1)
第一节 税收概述	(1)
第二节 我国现行税制体系	(7)
第三节 税收制度要素	(13)
第四节 纳税人的权利、义务与法律责任	(17)
本章小结	(26)
第二章 企业纳税基本程序	(27)
引导案例	(27)
学习指南	(27)
第一节 税务登记	(27)
第二节 纳税会计管理	(38)
第三节 纳税申报	(42)
第四节 税款缴纳	(46)
第五节 纳税检查	(53)
第六节 复议与诉讼	(55)
本章小结	(56)
第三章 增值税会计实务	(57)
引导案例	(57)

学习指南	(57)
第一节 增值税基础知识	(58)
第二节 增值税应纳税额的计算	(70)
第三节 增值税的会计处理	(76)
第四节 增值税纳税申报与税款缴纳	(85)
本章小结	(91)
第四章 消费税纳税实务	(92)
引导案例	(92)
学习指南	(92)
第一节 消费税基础知识	(93)
第二节 消费税应纳税额的计算	(100)
第三节 消费税的会计处理	(105)
第四节 消费税纳税申报与税款缴纳	(110)
本章小结	(113)
第五章 关税纳税实务	(114)
引导案例	(114)
学习指南	(114)
第一节 关税基础知识	(115)
第二节 关税应纳税额的计算	(121)
第三节 关税的会计处理	(124)
第四节 关税纳税申报与税款缴纳	(129)
本章小结	(133)
第六章 出口货物退(免)税纳税实务	(134)
引导案例	(134)
学习指南	(134)

第一节	出口货物退(免)税基础知识	(135)
第二节	出口货物退(免)税的计算	(142)
第三节	出口货物退(免)税的会计处理	(146)
第四节	出口货物退(免)税的登记与申报	(149)
	本章小结	(154)
第七章	营业税纳税实务	(155)
	引导案例	(155)
	学习指南	(155)
第一节	营业税基础知识	(156)
第二节	营业税应纳税额的计算	(161)
第三节	营业税的会计处理	(164)
第四节	营业税纳税申报与税款缴纳	(169)
	本章小结	(171)
第八章	企业所得税纳税实务	(172)
	引导案例	(172)
	学习指南	(172)
第一节	企业所得税基础知识	(173)
第二节	应纳税所得额的计算	(182)
第三节	所得税应纳税额的计算	(187)
第四节	企业所得税的会计处理	(189)
第五节	企业所得税纳税申报与税款缴纳	(205)
	本章小结	(208)
第九章	个人所得税纳税实务	(209)
	引导案例	(209)
	学习指南	(209)

第一节 个人所得税基础知识	(210)
第二节 个人所得税应纳税额的计算	(217)
第三节 个人所得税的会计处理	(223)
第四节 个人所得税纳税申报与税款缴纳	(227)
本章小结	(235)
第十章 其他税种纳税实务	(236)
引导案例	(236)
学习指南	(236)
第一节 资源税纳税实务	(237)
第二节 城镇土地使用税纳税实务	(244)
第三节 土地增值税纳税实务	(248)
第四节 城建税和教育费附加纳税实务	(255)
第五节 房产税纳税实务	(259)
第六节 车船税纳税实务	(263)
第七节 印花税纳税实务	(266)
第八节 契税纳税实务	(273)
本章小结	(276)
参考文献	(279)

第一章 税收基础知识

引导案例

有位记者在美国总统大选期间采访一位年迈七旬的老人。当问及她为何要投票选举自己信任的、但又主张增税的候选人时,这位老妇人顿感惊诧。她指着负责投票站治安的警察道:“如果政府没有税收,谁来为他们支付工资呢?”

作为一名生活在社会主义制度下的中国公民,当您分享着社会经济发展带来的好处时,是否意识到诸如三峡工程、小浪底工程、航天工程、京九铁路、西气东输等一大批重大工程,与您依法履行纳税义务有关呢?

学习指南

本章主要介绍了税收的概念、基本特征、职能以及税收法律关系,并对我国现行税制体系,税收制度要素,纳税人的权利、义务与法律责任等进行了必要阐述。

学习本章内容,重点是理解和掌握企业纳税的基本概念和基本知识,为学习以后各章奠定较好的理论基础。

通过本章学习,您将能够理解税收的概念、基本特征、职能以及税收法律关系;熟悉我国现行税制体系;掌握税收制度要素,纳税人的权利、义务与法律责任等内容。

第一节 税收概述

一、税收的概念

税收是国家为了满足社会公共需要,凭借政治权力,按照法律规定的标准和程序,强制、无偿地参与国民收入再分配,以取得财政收入的一种特殊分配形式。它是一个古老的经济范畴,在历史上又称为赋税、捐税,是人类社会经济发展到一定历史阶段的产物,它随着国家的产生而产生,随着国家的发展而发展,并随着国家消亡而消亡。

税收的概念可从以下几个方面来理解:

1. 税收的征税主体是国家

国家作为阶级统治的工具,是一定社会范围内政治权力的象征,政府是这一政治权力的具体执掌者和运用者,是国家和社会忠实的正式代表。税收法律由国家制定,征税活动由国家组织进行,税收收入由国家支配管理。因此,征税的主体是国家,由政府具体行使征税权,除了政府之外,任何机构和团体都无权征税。

2. 国家征税的目的是满足社会公共需要

这具有两方面的涵义:一方面说明国家征税的目的是满足国家提供公共产品的财政需要。首先是保证实现政府的需要,同时也包括执行某些社会职能的需要,可统称为社会公共需要,诸如国防、外交、司法、公安、行政管理以及普及教育、卫生保健、基础科学研究和生态环境保护等。我国以公有制为主体的经济制度还决定了一些公共设施主要由政府出资兴办,甚至包括建设和发展基础产业,如邮政、电信、民航、铁路、公路、电力、钢铁等的需要。即使在以私有制为基础的国家里,由于这些公共设施耗资规模巨大,私人无力承担,或由于在社会经济生活中具有举足轻重的作用,所以其中许多也是需要由政府集中分配来满足的。另一方面也反映了国家征税要受到提供公共产品的制约。国家税收必须用于满足提供公共产品需要,非公共产品需要的财政支出不宜用税收来提供,而应当采取其他方式来解决,如国家经济建设支出应当用国债收入或国有资产投资收益来满足。

3. 国家征税的依据是政治权力

国家取得任何一种财政收入,总要凭借国家的某种权力,即财产权力或政治权力。例如,国家凭借拥有的土地所有权,要求取得土地使用权的企业单位支付土地出让金;凭借对国有企业的财产所有权,分享国有企业的税后利润等。而国家征税凭借的则是政治权力非财产权力,这种政治权力凌驾于财产权力之上,是一种超经济的分配,即税收以国家的名义,通过一定的法律程序,按法定标准强制进行征收,而不是凭借生产资料所有权得到的。

4. 税收借助于法律形式进行征收

法律是体现国家意志,强制性调整人们行为的社会规范。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。税收通过法律形式进行,使全体社会成员在纳税上得到统一,并运用法律的权威性,保证税收这种无偿性的财政收入及时足额地纳入国库。

5. 税收是对国民收入的再分配

税收征收的对象是社会产品,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。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。

6. 税收是国家取得财政收入的一种形式

在现代经济社会,国家财政收入除了税收以外,还有多种非税收入,如国有资产收益、债务收入、规费收入、罚没收入等。其中,税收是当今各国最主要的财政收入形式,占财政收入的比重最大。20世纪80年代中期以来,我国税收收入占财政收入的比重一直都在90%以上。

 **知识链接:**规费收入是指国家机关为居民或团体提供特殊服务或实施行政管理所收取的手续费和工本费,如工商企业登记费、商标注册费、公证费等。

二、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。

(一) 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。

(二) 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金直接还给纳税人,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。

(三) 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。

税收的以上三个特征是相互联系的整体,是所有社会形态下税收的共性。所以,一种财政收入形式是不是税收,不是看它的名称,也不能用其他标准,就是看它是否同时具有强制性、无偿性和固定性特征。只要同时具备这三个特征的收入形式就是税收,否则就不是。

【小思考】某市物价局在价格检查活动中,发现某液化气销售点存在擅自提高销售价格的情况,对此物价局责令其改正并实行了罚没处罚。请问罚没收入可以归入税收吗?

思路引导:不能。因为罚没收入虽然具有强制性、无偿性特征,但不具有固定性,所以不能归入税收。

三、税收的职能

税收职能一般是指税收分配在一定社会制度下所固有的功能。一般认为,税收应具有财政收入、调节经济和监督管理三种基本职能。

(一) 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。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。

(二) 调节经济职能

税收调节经济职能是指税收作为一种经济杠杆,具有调节经济活动各个主体的利益从而调控社会经济运行的职能。市场经济能够促进资源的有效配置,但客观上也存在“市场失灵”现象,所以在市场经济条件下,国家的宏观调控十分必要。税收同国债、信贷、利率等手段共同构成国家实施宏观调控的经济手段。税收的经济调节职能主要是通过税种、税率、减免等设置,对不同的纳税人,不同的经济部门,不同的社会产品,实行征与不征、征多征少来改变社会经济活动主体的物质利益,从而达到鼓励或限制某种经济活动的目的,进而影响并调整社会经济运行。税收的这一职能是在税收组织收入职能的基础上派生出来的,并寓于收入组织过程之中。

（三）监督管理职能

税收的监督职能是指国家通过税收征管法律制度来约束纳税人社会经济行为的功能。由于税收是一种无偿性的分配,分配结果是直接减少纳税人既得利益,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。税收的监督管理贯穿于税收活动全过程。从税收制度的制订到税收收入入库,都必须体现税收监督管理的职责和功能。否则,国家财政收入就得不到保障,税收调节经济的职能也难以实现。

四、税收法律关系

税收法律关系是国家征税与纳税人纳税过程中发生的利益分配关系,是因税收征收管理而发生的特定的权利义务关系。税收法律关系在总体上与其他法律关系一样,由主体、客体和内容构成,但在这三方面的内涵上,税收法律关系则具有特殊性。

（一）税收法律关系的主体

税收法律关系的主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人,包括征税主体和纳税主体。

1. 征税主体

在我国税收法律关系中,征税主体是代表国家行使征税权力的国家机关,具体包括税务机关、海关和财政机关。

税务机关是我国税收征收管理的专职机构,中央政府设立国家税务总局,各省、直辖市及其以下税务机构分为国家税务局和地方税务局两个系统。国家税务局系统主要负责征收和管理属于中央财政固定收入及中央与地方共享收入的项目。地方税务局系统主要负责征收和管理属于地方财政收入的项目。

海关负责征收和管理的税收项目包括关税、行李和邮递物品进口税,同时负责代征进口环节的增值税和消费税。

财政机关负责征收和管理的税收项目包括地方附加、耕地占用税。目前有些地方也将这两种税交由地方税务局征管。

2. 纳税主体

纳税主体就是税收法律关系中负有纳税义务的单位和个人,即纳税人,包括法人、自然人和其他组织。对这种权利主体的确定,我国采取属地兼属人原则,即在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人等,凡在中国境内有所得来源的,都是我国税收法律关系的纳税主体。

（二）税收法律关系的客体

税收法律关系的客体是指税收法律关系主体双方的权利与义务所共同指向、影响和作用的客观对象,即征税对象。如流转税法律关系客体是流转额,所得税法律关系客体是所得额,财产税法律关系客体是财产额等。

税收法律关系的客体也是国家利用税收杠杆调整和控制的目标。国家扩大或缩小征税范围,调整征税对象,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

（三）税收法律关系的内容

税收法律关系的内容是指税收法律关系主体所享受的权利和应承担的义务。它具体规定了税收法律关系主体可以有什么行为,不可以有什么行为,如果违反了税法的规定,须承担相应的法律责任。

税务机关的权利主要表现在依法进行征税、进行税务检查以及对违章者进行处罚;其义务主要是向纳税义务人宣传、辅导税法,及时把征收的税款解缴国库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

纳税人的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请税务行政复议和提起诉讼权等;其义务是按照税法规定办理税务登记、按期纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

🔗 **特别提醒:**在税收法律关系中,权利主体双方的法律地位是平等的。但由于主体双方是行政管理者与被管理者的关系,所以双方的权利与义务不对等,这是税收法律关系的一个重要特征。

（四）税收法律关系的产生、变更和消灭

税收法律关系的产生是指税收法律关系主体之间权利与义务关系的形成。税收法律关系的产生只能以纳税主体应税行为的出现为标志,如纳税主体发生销售货物、取得应税收入等应税行为。

税收法律关系的变更是指由于某一法律事实的发生,使税收法律关系的主体、客体和内容发生变化。如纳税人由个体工商户改组为私营企业,其应缴纳的所得税就要由个人所得税改为企业所得税。企业由商品经营变为餐饮业,则由缴纳增值税改为缴纳营业税,税收法律关系因此而变更。

税收法律关系的消灭是指税收法律关系的终止。最常见的是纳税人依法如期履行纳税义务后,税收法律关系即告终止,或某些税法废止、个别税种停征、纳税主体消失等,由此产生的税收法律关系即告消灭。

第二节 我国现行税制体系

一、我国现行税制体系的内容

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。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。

(一) 税收实体法

税收实体法是规定税收法律关系主体的实体权利、义务的法律规范的总称。其主要内容包括纳税主体、征税客体、计税依据、税目、税率、减税免税等,是国家向纳税人行使征税权和纳税人负担纳税义务的直接依据。税收实体法直接影响到国家与纳税人之间权利与义务的分配,是税法的核心部分,没有税收实体法,税法体系就不能成立。税收实体法由各个单行税种法构成。我国目前开征的税种,按其性质可分为流转税、所得税、资源税、财产和行为税、特定目的税五大税类。

(二) 税收程序法

税收程序法是税收实体法的对称,是指以国家税收活动中所发生的程序关系为调整对象的税法,是规定国家征税权行使程序和纳税人纳税义务履行程序的法律规范的总称。其内容主要包括税收确定程序、税收征收程序、税收检查程序和税务争议的解决程序。税收程序法规定了税法的具体实施,是税法体系的基本组成部分。我国现行税收程序法是以《税收征收管理法》为核心,同时包括《税收征收管理法实施细则》《发票管理法》《发票管理办法实施细则》《税务行政复议规则》《税务稽查工作规程》《税务代理试行办法》等。

除税收实体法与程序法外,我国《刑法》中也有关于税收活动中违法犯罪的处罚条款,应当说这也属于现行税制体系的内容。

二、我国现行税制体系的级次

凡有权制定税法的机关,根据国家立法体制的规定所制定的一系列税收法律、法规、规章和规范性文件,共同构成了我国现行的税收法律体系。由于制定机关不同,其法律级次不同,法律效力也不相同。按税法法律级次的不同,我国现行税制体系由税收法律、税收法规、

税务规章和税务行政规范构成。

(一) 税收法律

税收法律是指由全国人民代表大会及其常务委员会制定的税法。全国人民代表大会及其常务委员会是享有立法权的国家最高权力机关,由其制定的税法是税收法律体系中最高的法律级次,具有最高的法律效力,其法律地位和法律效力仅次于宪法,其他税收法规、规章不得与其抵触。

我国现行税法体系中,属于税收法律的有:《个人所得税法》《企业所得税法》《税收征收管理法》《海关法》《关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》《关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票的决定》等。

(二) 税收法规

税收法规是指国家最高行政机关根据其职权或国家最高权力机关的授权,依据宪法和税收法律,通过一定法律程序制定的有关税收活动的实施规定或办法。国务院是我国最高行政机关,制定的行政法规以国务院令公布实施,并报全国人民代表大会常务委员会备案。

目前,在我国税法体系中,税收法律的实施细则和绝大多数税种,都是以税收行政法规形式出现的,如《企业所得税法实施条例》《个人所得税法实施条例》《增值税暂行条例》《营业税暂行条例》《消费税暂行条例》《进出口关税条例》等。税收行政法规是目前我国税收立法的主要形式,其效力低于税收法律。

(三) 税务规章

税务规章是指国务院所属的税务主管机关(国家税务总局、财政部和海关总署),根据法律和国务院颁发的行政法规、决定和命令,在本部门权限内,按照规定程序所制定的各种规定、办法、实施细则、规则等规范性文件的总称。制定规章主要是对有关税收法律、法规的具体解释,税收征收管理的具体规定、办法等。税务规章在全国范围内具有普遍适用效力,但不得与税收法律、税收行政法规相抵触。如财政部、国家税务总局联合颁发的《增值税暂行条例实施细则》《营业税暂行条例实施细则》《消费税暂行条例实施细则》,国家税务总局颁发的《税务部门规章制定实施办法》《税务代理试行办法》,关税税则委员会制定的《海关进出口税则》等。

此外,省、市、自治区、直辖市及省、自治区政府所在地的城市,可以根据税收法律和国务院的行政法规制定税收地方规章。

(四) 税务行政规范

税务行政规范,即通常所称的税收规范性文件,是指税务机关依照法定职权和规定程序,针对普遍的、不特定的对象作出的对征纳双方具有普遍约束力的、可反复适用的行为规则。从性质上说,税务行政规范多表现为行政解释,是对税收法律、法规和规章的含义、界限以及税务行政中具体应用相关法律规范所做的说明。税务行政规范虽然不是法律的构成形式,但它是税务行政管理的依据,税务行政相对人也必须遵循。

三、我国现行税制结构

所谓税制结构,是指税制中各个税种之间所形成的一种相互协调、相互补充的税收关系。简单地说,税制结构也就是税收体系的布局问题,它决定税收作用的范围和深度。它指明了税收制度中各税种在其中所占的地位。只有税制结构合理了,才能充分发挥税收的作用。

(一) 税种构成

税种即一个国家或地区税收体系中的具体税收种类。它是形成税制的最直接因素,也是分析税制结构的基础。

1994年,我国通过进行大规模的工商税制改革,已形成了工商税制的整体格局。目前,在我国普遍开征的主要税种有:增值税、营业税、消费税、关税、企业所得税、个人所得税、资源税、城镇土地使用税、城市维护建设税、耕地占用税、土地增值税、车辆购置税、燃油税、房产税、车船税、烟叶税、印花税、契税等。

(二) 税收的分类

1. 按征税对象性质分类

按征税对象的性质,可将税收分为流转税、所得税、资源税、财产税和行为税、特定目的税五大税类。

(1) 流转税。是以商品销售额和非商品营业额为征税对象的各个税种的统称。包括增值税、营业税、消费税和关税。主要在生产、流通和服务领域中发挥调节作用。

(2) 所得税。是以单位和个人在一定时期的所得额为征税对象的各个税种的统称。包括企业所得税和个人所得税。主要对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

(3) 资源税。是对在我国境内从事自然资源开发及使用土地或耕地的单位和个人,以资源绝对收益和级差收益为征税对象的各个税种的统称。包括资源税、城镇土地使用税。主要对因资源条件差异形成的资源级差收入发挥调节作用。