

21世纪高等院校简明实用教材

纳税会计实务

PRACTICE IN TAXATION ACCOUNTING

安仲文 蒙丽珍 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

21 世纪高等院校简明实用教材

F810.42

34

2007

纳税会计实务

安仲文 蒙丽珍 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 安仲文 蒙丽珍 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税会计实务 / 安仲文, 蒙丽珍主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 2

21 世纪高等院校简明实用教材

ISBN 978 - 7 - 81084 - 983 - 8

I. 纳… II. ①安… ②蒙… III. 税收会计 - 高等学校 - 教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 164015 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连业发印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm

字数: 336 千字

印张: 11 1/2

印数: 1—5 000 册

2007 年 2 月第 1 版

2007 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙晓梅

责任校对: 三 仁

封面设计: 张智波

版式设计: 孙 萍

定价: 20.00 元

前 言

纳税会计是融税收法律、法规和会计核算为一体，以纳税企业、单位和个人为核算主体，对税金的形式、计算、缴纳全过程进行反映与核算的一门专业性会计。它是为适应纳税人经营管理的需要，从财务会计、管理会计中分离出来，并将会计的基本理论、基本方法同纳税活动相结合而形成的一门边缘学科。在西方，纳税会计已经与财务会计、管理会计并驾齐驱，成为现代西方会计的三大支柱之一。

本书是根据税法的最新规定，结合《企业会计制度》及新实施的具体会计准则，并在充分借鉴国内外纳税会计研究成果的基础上编写而成的。其最大的特点是新、实。它以最新的财税、会计法规为依据，对每一税种的涉税会计核算进行了详细讲解，并辅之以案例加以说明，剪作性强，易于理解和掌握。本书可作为财税专业、会计专业以及工商管理类专业本科教材，也可作为财会人员、税务人员的业务用书或供自学使用。

本书由安仲文、蒙丽珍担任主编，并由安仲文同志负责全书的总纂和审定。其中第一、三、四、五、六、十五、十六、十七、十八章由安仲文编写，第七、八、九、十、十一、十二、十三、十四章由蒙丽珍编写；第二章以及第一至十八章

的技能训练题由吴春璇编写。

由于水平有限，书中难免存在错误和不足，恳请读者批评指正。

编 者

2007 年 1 月

目 录

第一章 纳税基础	1
第一节 税收与税法.....	1
第二节 税法的构成要素.....	9
第三节 税务机关与纳税人的权利和义务	14
第四节 纳税基本程序	17
技能训练题	20
第二章 纳税会计基本原理	21
第一节 纳税与会计核算	21
第二节 纳税的会计科目和会计处理方法	23
第三节 账簿和凭证管理	27
第四节 纳税调整	34
技能训练题	40
第三章 增值税会计	41
第一节 增值税的基本要素	41
第二节 增值税的计算	53
第三节 增值税的会计处理	67
第四节 增值税出口货物退（免）税的会计处理	90
技能训练题	94
第四章 消费税会计	98
第一节 消费税的基本要素	98
第二节 消费税的计算.....	107

第三节 消费税的会计处理	119
技能训练题	126
第五章 关税会计	129
第一节 关税的基本要素	129
第二节 关税的计算	135
第三节 关税的会计处理	140
技能训练题	146
第六章 营业税会计	147
第一节 营业税的基本要素	147
第二节 营业税的计算	161
第三节 营业税的会计处理	167
技能训练题	170
第七章 城市维护建设税及教育费附加会计	172
第一节 城市维护建设税的计算及会计处理	172
第二节 教育费附加的计算及会计处理	176
技能训练题	178
第八章 资源税会计	179
第一节 资源税的基本要素	179
第二节 资源税的计算	183
第三节 资源税的会计处理	185
技能训练题	188
第九章 城镇土地使用税和耕地占用税会计	189
第一节 城镇土地使用税的基本要素	189
第二节 城镇土地使用税的计算及会计处理	192
第三节 耕地占用税及其会计处理	193
技能训练题	194
第十章 房产税和城市房地产税会计	195
第一节 房产税的基本要素	195
第二节 房产税的计算及会计处理	198
第三节 城市房地产税的计算及会计处理	200
技能训练题	202

第十一章 车船税会计	203
第一节 车船税的基本要素.....	203
第二节 车船税的计算及会计处理.....	205
技能训练题.....	207
第十二章 车辆购置税会计	208
第一节 车辆购置税的基本要素.....	208
第二节 车辆购置税的计算及会计处理.....	210
技能训练题.....	213
第十三章 印花税会计	214
第一节 印花税的基本要素.....	214
第二节 印花税的计算及会计处理.....	218
技能训练题.....	221
第十四章 契税会计	222
第一节 契税的基本要素.....	222
第二节 契税的计算及会计处理.....	225
技能训练题.....	228
第十五章 土地增值税会计	229
第一节 土地增值税的基本要素.....	229
第二节 土地增值税的计算.....	232
第三节 土地增值税的会计处理.....	237
技能训练题.....	238
第十六章 企业所得税会计	239
第一节 企业所得税的基本要素.....	239
第二节 企业所得税应纳税所得额的确定.....	245
第三节 企业所得税的计算.....	266
第四节 企业所得税的会计处理.....	271
技能训练题.....	282
第十七章 外商投资企业和外国企业所得税会计	284
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的基本要素.....	284
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠.....	286
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的计算.....	288

第四节 外商投资企业和外国企业所得税的会计处理·····	302
技能训练题·····	304
第十八章 个人所得税会计·····	306
第一节 个人所得税的基本要素·····	306
第二节 个人所得税的计算·····	318
第三节 个人所得税的会计处理·····	341
技能训练题·····	347
附 录·····	349
参考文献·····	357

第一章

纳税基础

第一节 税收与税法

一、税收

(一) 税收的概念

税收是指国家为了实现其职能，凭借其政治权力，依法参与单位和个人的财富分配，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。

理解税收的概念可从以下几方面把握：

1. 征税的目的是履行国家公共职能。国家是阶级统治的工具，为了行使其职能，维护国家机器的正常运转，必然要耗用一定的物资和资金，因而必须采取适当方式取得财政收入，而税收正是这样一种方式。

2. 国家征税凭借的是其政治权力。国家的权力有两种：一种是财产权力；另一种是政治权力。国家取得财政收入不是凭借财产权力，而是凭借政治权力，采取多种形式参与社会产品的分配，并运用政治强制手段，集中一部分社会产品归其支配。

3. 税收属于分配范畴。国家税收就是把一部分社会产品由其他社会成员所有，强制地转变为国家所有，由国家分配使用。

（二）税收的产生

税收并不是人类社会一开始就有的，而是人类历史发展到一定阶段的产物。税收产生的客观依据有两个：

1. 国家的产生是税收产生的前提

（1）税收是实现国家职能的物质基础，只有出现了国家，才有为了满足实现其职能而征税的客观需要。国家的各种管理机构本身并不直接从事物质生产，但却耗用一定的物质产品。为满足这一需要，国家就要向社会成员征收各种税。

（2）税收是以国家为主体，以国家政治权力为依据的一种分配活动。只有产生了国家以后，才有征税的主体和征税的政治权力，税收的产生才成为可能。

2. 剩余产品和私有财产制度是税收产生的客观必然条件

（1）剩余产品是税收产生的必要物质前提。

（2）凭借政治权力的税收分配，实际上是对私有财产权的一种“侵犯”，因此，它以私有财产权的存在为客观前提。否则，国家可以通过公有财产权直接参与分配，而无须借助于税收这种分配形式。

（3）国家与私有制同时产生，才能产生税收。国家的产生和私有制的存在，是税收产生的充分必要条件。

（三）税收的特征

1. 强制性

税收的强制性是指税收参与社会产品的分配依据的是国家的政治权力，而不是财产权力。税收的强制性具体表现在税收是以国家法律的形式规定的，而税收法律作为国家法律的组成部分，对不同的所有者都是普遍适用的，任何单位和个人都必须遵守，不依法纳税者要受到法律的制裁。

2. 无偿性

税收的无偿性是就具体的征税过程来说的，表现为国家征税后税款即为国家所有，并不存在对纳税人的偿还问题。税收的无偿性是相对的。对具体的纳税人来说，纳税后并未获得任何报酬。从这个意义上

说，税收不具有偿还性或返还性。

3. 固定性

税收的固定性是指课税对象及每一单位课税对象的征收比例或征收数额是相对固定的，而且是以法律形式事先规定的，只能按预定标准征收，而不能无限度地征收。对税收的固定性的理解也不能绝对化，不能以为标准确定后永远不能改变。随着社会经济条件的变化，具体的征税标准是可以改变的。

（四）税收的职能

税收的职能是指由税收本质所决定的，内在于税收分配过程中的基本功能，即固有的职责和功能。它是税收自身固有的，因此是抽象的、无条件的。不论什么社会形态下的税收都存在基本职能，这是共同的。它包含税收作为政府提供公共品的价值补偿所具有的功能和税收作为政府履行职责的政策工具所具有的功能两个方面。

1. 财政职能

税收的财政职能是指税收具有从社会成员和经济组织手中强制性地取得一部分收入，用以满足国家提供公共产品或服务需要的职责和功能。税收自产生之日起，就是为国家筹集收入的。如果税收无财政职能，就没有存在的客观必要性。税收的财政职能是税收的第一个职能，也是税收最基本的职能。

2. 经济职能

税收的经济职能是指在税收分配过程中对生产经营单位和个人的经济行为所产生的影响。国家正是利用税收具有调节经济的职能，通过税种、税目、税率的设计和调整，通过征税对象的选择以及税收优惠措施的运用等，实现国家的经济政策目标，调节不同主体的经济利益，从而协调社会经济的发展。

3. 监督管理职能

税收的监督管理职能是指税收在取得收入的过程中，能够借助它与经济的必然联系来反映国民经济运行和企业生产经营中的某些情况，发现存在的问题，并为国家和企业解决这些问题提供线索和依据。在税收的征收过程中，需要对纳税人的经济活动进行税务管理，如税务检查、税源调查与预测等一系列工作，以正确反映国民经济动态和对经济活动

实行有效的监督。

（五）税收的分类

现代的税收是一个由多税种组成的复合税制体系，各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。一般有下面几种分类方法：

1. 以征税对象为标准的税收分类

以征税对象为标准，税收可以分为流转税类、所得税类、资源税类、财产税类和行为税类等。流转税一般是指对商品的流转额和非商品的营业额征收的那一类税收。它是我国现行最大的一类税收，增值税、消费税、营业税、关税属于这一类。所得税一般是指对纳税人的各种所得征收的那一类税收。我国现行的企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税属于这一类。资源税一般是指以自然资源及其级差收入为征税对象的那一类税收。我国现行的资源税、耕地占用税、城镇土地使用税属于这一类。财产税一般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那一类税收。我国现行的房产税、契税属于这一类。行为税一般是指以某些特定行为为征税对象的那一类税收。我国现行的印花税、城市维护建设税、车船税、车辆购置税属于这一类。

2. 以计税依据为标准的税收分类

以计税依据为标准，税收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那一类税收。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、体积、面积等为标准，采用固定税额计征的那一类税收。我国现行的资源税、城镇土地使用税、车船税等都属于这一类。

3. 以税收负担是否转嫁为标准的税收分类

以税收负担是否转嫁为标准，税收可以分为直接税和间接税两大类。直接税一般是指税负无法转嫁，而由纳税人直接负担的那一类税收。我国现行的各种所得税、土地使用税、房产税等都属于这一类。间接税一般是指纳税人能够将税负转嫁给他人负担的那一类税收。我国现

行的消费税、营业税、关税等都属于这一类。

4. 以管理权限为标准的税收分类

以管理权限为标准，税收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那一类税收，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那一类税收，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那一类税收，如增值税、企业所得税等。

5. 以税收与价格的关系为标准的税收分类

以税收与价格的关系为标准，税收可以分为价内税和价外税。价内税一般是指税金作为商品价格的组成部分的那一类税收，如消费税、营业税等。价外税一般是指税金作为商品价格之外的附加额的那一类税收，如增值税。

6. 其他几种分类标准

以税收缴纳形式为标准，税收可以分为实物税和货币税。实物税一般是指以实物形式缴纳的那一类税收；货币税是以货币缴纳的那一类税收。以税收用途为标准，税收可以分为一般税（普通税）和目的税（特别税）。一般税是指用于国家一般经费开支，没有专门用途的那一类税收；目的税一般是指具有专门用途的那一类税收，如城市维护建设税。以税款的确定方法为标准，税收可以分为定率税和配赋税。定率税一般是指国家事先在税法中按照征税对象规定税率计征的那一类税收；配赋税一般是指国家采取分摊税款办法征收的那一类税收。

二、税法

（一）税法的概念

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称。它是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则。我国的税法属于制定法，包括税收法律、条例、法规和规章。

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。

（二）税收法律关系的构成要素

税收法律关系是税法所确认和调整的国家与纳税人之间在税收分配过程中形成的权利和义务关系，它实质上是一种征纳关系。

税收法律关系主体的一方只能是国家，它体现国家单方面的意志，具有权利义务关系上的不对等性，具有财产所有权或支配权单向转移的性质。

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样，都是由权利主体、客体和法律关系内容三方面构成的，但在三方面的内涵上，税收法律关系则具有特殊性。

1. 权利主体

权利主体即税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国税收法律关系中，权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家税务机关，包括国家各级税务机关、海关和财政机关；另一方是履行纳税义务的人，包括法人、自然人和其他组织，在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人，以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定，在我国采取的是属地兼属人的原则。

在税收法律关系中，权利主体双方法律地位平等，只是因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系，双方的权利与义务不对等，这与一般民事法律关系中主体双方权利与义务对等是不一样的。这是税收法律关系的一个重要特征。

2. 权利客体

权利客体即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象，也就是征税对象。税收法律关系客体也是国家利用税收杠杆调整和控制的目标，国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要，通过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。

3. 法律关系内容

税收法律关系内容就是权利主体所享有的权利和所应承担的义务，这是税收法律关系中最实质的东西，也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有什么行为，不可以有什么行为，若违反了这些规定，须承担什么

样的法律责任。

（三）税收法律关系的产生、变更或消灭

税法是引起税收法律关系的前提条件，但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。税收法律关系的产生、变更或消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况，也就是由税收法律事实来决定。这种税收法律事实，一般指税务机关依法征税的行为和纳税人的经济活动行为，发生这种行为才能产生、变更或消灭税收法律关系。例如，纳税人开业经营即产生税收法律关系，纳税人转业或停业就造成税收法律关系的变更或消灭。

（四）税法的分类

按税法的立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、职能作用的不同，税法可分为不同类型。

1. 按照税法基本内容和效力的不同，可分为税收基本法和税收普通法

税收基本法是税法体系的主体和核心，在税法体系中起着税收母法的作用。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。我国中央人民政府 1949 年发布的《全国税政实施要则》就具有税收基本法的性质。税收普通法是根据税收基本法的原则，对税收基本法规定的事项分别立法并实施，如个人所得税法、税收征收管理法等。我国目前还没有制定统一税收基本法，随着我国税收法制建设的发展和完善，将研究制定税收基本法。

2. 按照税法功能、作用的不同，可分为税收实体法和税收程序法

税收实体法主要是指确定税种立法，具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。例如，《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》就属于税收实体法。税收程序法是指税务管理方面的法律，主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等。《中华人民共和国税收征收管理法》就属于税收程序法。

3. 按照税法征收对象的不同，可分为四种

（1）对流转额课税的税法，主要包括增值税、营业税、消费税、

关税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切关系。对什么商品征税、税率多高？这些对商品经济活动都有直接的影响，易于发挥对经济的宏观调控作用。

(2) 对所得额课税的税法，主要包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等税法。其特点是可以直接调节纳税人收入，发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

(3) 对财产、行为课税的税法，主要是对财产的价值或某种行为课税，包括房产税、印花税等税法。

(4) 对自然资源课税的税法，主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。我国现行的资源税、土地使用税等税种均属于资源税的范畴。

4. 按照税收收入归属和征管管辖权限的不同，可分为中央（收入）税法和地方（收入）税法

如前所述，中央税一般由中央统一征收管理，地方税一般由各级地方政府负责征收管理。1994 年我国实行新的财税体制改革，把现行 18 种工商税收划分为中央税、地方税、中央地方共享税三类；其中，消费税为中央税，增值税为中央地方共享税，其他税一般为地方税。

5. 按照主权国家行使税收管辖权的不同，可分为国内税法、国际税法、外国税法等

国内税法一般是按照属人或属地原则，规定一个国家的内部税收制度。国际税法是指国家间形成的税收制度，主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等。外国税法是指本国以外各个国家制定的税收制度。

（五）我国现行税法体系

我国现行税法体系是一个由各种单行的税收法律、法规和规章构成的综合体，是在原有税制的基础上，经过 1994 年工商税制改革逐渐完善形成的。现行税法体系由增值税、消费税、营业税、资源税、城镇土地使用税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、土地增值税、城市维护建设税、耕地占用税、房产税、城市房地产税、车船税、印花税、契税、烟叶税、筵席税以及关税、船舶吨税构成。