

■ 普通高等教育规划教材

税务会计

◎ 程腊梅 王吉凤 主编

第 2 版

Tax Accounting



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教育规划教材

税 务 会 计

第2版

主 编 程腊梅 王吉凤
副主编 许贵良 胡文楠
参 编 李忠霞 纪晶华 徐言昆



机械工业出版社

本书结合新会计准则的改革内容,以及截止到2015年6月我国对增值税、营业税、消费税等税种的修订内容编写而成,具有如下特点:①理论性与政策性并重。既着重阐述了会计学与税收学的最基本理论和方法,又贯彻了国家税收政策与法规,全面反映了新会计准则体系和税法变化对税务会计处理的影响。②可操作性与实用性并重。本书力争做到概念清楚,案例简明扼要,内容通俗易懂。在增值税会计、企业所得税会计、营业税会计三章增加了对税收优惠与纳税筹划的介绍。本书是为高等院校会计专业学生编写,也适用于经济学类和管理学类的其他专业学生;同时,对从事纳税与会计处理的企业财会人员,以及参加注册会计师和注册税务师考试的应试者也具有参考价值和指导作用。

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/程腊梅,王吉凤主编.—2版.—北京:机械工业出版社,2015.8
普通高等教育规划教材
ISBN 978-7-111-50395-8

I. ①税… II. ①程… ②王… III. ①税务会计—高等学校—教材
IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第156552号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:商红云 责任编辑:商红云 及美玲

责任校对:张玉琴 封面设计:张静

责任印制:李洋

北京瑞德印刷有限公司印刷(三河市胜利装订厂装订)

2015年8月第2版第1次印刷

184mm×260mm·18.25印张·451千字

标准书号:ISBN 978-7-111-50395-8

定价:39.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

服务咨询热线:010-88379833

机工官网:www.cmpbook.com

读者购书热线:010-88379649

机工官博:weibo.com/cmp1952

教育服务网:www.cmpedu.com

封面无防伪标均为盗版

金书网:www.golden-book.com

税务会计是指以国家税法为准绳,以货币计量为基本形式,运用会计学的基本理论和核算方法,对纳税活动进行计量、确认、报告的一门会计分支学科。它是一门涉及税收学、会计学 and 计算机信息系统等多学科相关知识的边缘学科。随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,纳税意识日益增强,纳税活动渗透到企业生产经营过程中的每一个环节,并已成为企业进行经营决策和会计核算的一个重要内容。结合会计准则的变革和税法的修订,对税务会计进行研究和更新具有非常重要的意义。

会计方面,我国在会计准则体系重新建立的基础上,于2014年正式修订了五项、新增了三项企业会计准则,发布了一项准则解释。税法方面,从2012年开始“营改增”试点,到2015年6月已将交通运输业、邮电电信业及部分现代服务业纳入“营改增”试点范围。此外,国家对企业所得税、消费税、资源税等税种也出台了一系列新规定。为了及时反映会计、税法的双重变化特修订出版本书。本书的特点在于:

(1) 理论性与政策性并重。既着重阐述了会计学与税收学的最基本理论和方法,又贯彻了国家税收政策与法规,全面反映了新会计准则体系和税法变化对税务会计处理的影响。

(2) 可操作性与实用性并重。本书力争做到概念清楚,案例简明扼要,内容通俗易懂。在增值税会计、企业所得税会计、营业税会计三章增加了对税收优惠与纳税筹划的介绍。

本书主要阐述税收与税务会计的基本理论和基础知识;第二章至第八章,主要阐述各种税收实体法的基本内容及其会计处理。

本书是为高等院校会计学专业学生编写,也适用于经济学类和管理学类的其他专业学生;同时,对从事纳税与会计处理的企业财会人员,以及参加注册会计师和注册税务师考试的应试者也具有参考价值和指导作用。

本书由程腊梅、王吉凤担任主编,许贵良、胡文楠担任副主编,程腊梅负责本书大纲编写及审阅定稿。各章分工如下:第一章由王吉凤编写,第二章和第四章由程腊梅编写,第六章由徐言锐编写,第三章由李忠霞编写,第五章由许贵良编写,第七章由胡文楠编写,第八章由纪晶华编写。

本书在编写过程中参阅了税务会计理论与实务界同仁们的大量著作与文章,在此表示衷心的感谢!

编 者

目 录

前言

第一章 总论	1
第一节 税收概述	1
第二节 税务会计概述	13
本章小结	22
复习思考题	23
练习题	23
第二章 增值税会计	25
第一节 增值税概述	25
第二节 增值税的计算与征收管理	32
第三节 增值税进项税额及账务处理	55
第四节 增值税销项税额及账务处理	63
第五节 “营改增”的会计核算	73
第六节 增值税减免上交与结转账务处理	81
第七节 应交增值税明细表的编制	84
第八节 增值税税收优惠与纳税筹划	86
本章小结	93
复习思考题	93
练习题	94
第三章 消费税会计	96
第一节 消费税概述	96
第二节 消费税应纳税额的计算	102
第三节 消费税的会计核算	108
第四节 消费税的申报与缴纳	119
本章小结	121
复习思考题	121
练习题	122
第四章 关税会计	124
第一节 关税概述	124
第二节 关税应纳税额的计算	130
第三节 关税的会计核算	134
第四节 关税的申报与缴纳	137
本章小结	139
复习思考题	140
练习题	140

第五章 营业税会计	141
第一节 营业税概述	141
第二节 营业税应纳税额的计算	146
第三节 营业税的会计核算	151
第四节 营业税的申报与缴纳	157
第五节 营业税的税收优惠与纳税筹划	158
本章小结	164
复习思考题	164
练习题	164
第六章 企业所得税会计	166
第一节 企业所得税概述	166
第二节 应纳税所得额的计算	171
第三节 应纳税额的计算	181
第四节 企业所得税会计核算	184
第五节 企业所得税的征收管理	196
第六节 企业所得税税收优惠与纳税筹划	200
本章小结	204
复习思考题	205
练习题	205
第七章 个人所得税会计	208
第一节 个人所得税概述	208
第二节 个人所得税应纳税额的计算	215
第三节 个人所得税的会计核算	225
第四节 个人所得税的申报与缴纳	227
第五节 个人所得税的税收优惠与纳税筹划	231
本章小结	235
复习思考题	236
练习题	236
第八章 其他税种的核算	238
第一节 资源税会计	238
第二节 土地增值税会计	247
第三节 城镇土地使用税会计	259
第四节 房产税会计	265

第五节 印花税会计.....	268	本章小结.....	283
第六节 车船税会计.....	273	复习思考题.....	284
第七节 城市维护建设税会计.....	275	练习题.....	284
第八节 契税会计.....	278	参考文献.....	286
第九节 耕地占用税会计.....	281		

第一章

总 论

本章要点

- * 税收的概念与特点
- * 税收的分类
- * 税收构成要素
- * 税务会计的概念与特点
- * 税务会计的基本前提与原则
- * 税收征收管理制度
- * 税收筹划

第一节 税 收 概 述

一、税收的概念与特点

税收是指国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法定标准,强制地、无偿地、固定地取得财政收入的一种手段。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义务关系。税收法律关系是法律关系的一种具体形式,因此,具有法律关系的一般特征。关于税收法律关系的性质,有两种不同的学说,即“权力关系说”和“债务关系说”。

权力关系说将税收法律关系理解为纳税人对国家课税权的服从关系,课税以国家政治权力为依据,体现国家的意志。国家在课税过程中始终处于主导地位,课税权的行使以税收法规的制定、课税行为的实施、税务罚则的运用为基本模式进行。

债务关系说则认为税收法律关系是一种公法上的债权债务关系,因为税收从本质上看是一种金钱的给付,是以国家为债权人而依法设定的债务。

权力关系说代表了较为传统的观念,是从税法基本概念做出的推理。债务关系说则揭示了税收法律关系的经济属性,即一种公法上的债权债务关系,从而充实了税收法律关系的理论基础。

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

税收与其他财政收入形式相比,具有以下3大显著的形式特征:

(1) 强制性。它是指国家凭借其政治权力和社会公共权力,以社会管理者的身份,以法律形式确定征纳双方的权利义务关系并保证税收收入的实现。

(2) 无偿性。它是指在国家征税以后,税款归国家所有,既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。

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

税收的三个形式特征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。税收的三个形式特征也是不同社会制度下的税收所共有的,它是税收本质的具体体现。

二、税收的分类

税收的分类是指按照一定的标准,把性质、特点相同或相似的税种归为一类的方法。伴随着世界经济的迅速发展,各国普遍采用了复合税制的税收体系,但具体税种纷繁复杂、名称各异。为了便于比较研究和评价不同国家或同一国家不同时期的税收性质、结构、特点和负担等,各国一般要按照不同的标准对税收进行分类,以便于从不同角度来分析税制结构,在比较其优劣的同时,使各税种相互协调、配合,更好地发挥税收的杠杆作用。

(1) 按照课税对象的性质分类,税种可分为流转课税、所得课税、财产课税、资源课税和行为课税五类。流转课税是指以商品流转额和非商品流转额为课税对象而征收的税种;所得课税是指以各种收益所得额为课税对象而征收的税种,包括对个人收益所得额征收的个人所得税和对企业收益所得额征收的企业所得税;财产课税是指以纳税人拥有或支配的财产价值为课税对象而征收的税种;资源课税是指以各种自然资源的绝对收益和级差收益为课税对象而征收的税种;行为课税是以特定行为为课税对象而征收的税种。

(2) 按照课税的计征标准分类,税种可分为从价税和从量税。从价税是指按照课税对象的价格或金额征收的税种;从量税是指按照课税对象的计量单位征收的税种。

(3) 按照税收和价格的关系分类,税种可分为价内税和价外税。价内税是指以含税价格为计税依据的税种,即当应税商品的销售额按照“价格=成本+利润+税金”的公式来确定时,这类税就是价内税;价外税是指以不含税价格为计税依据的税种,即当应税商品的销售额按照“价格=成本+利润”的公式来确定时,这类税就是价外税。

(4) 按照税收负担能否转嫁分类,税种可分为直接税和间接税。直接税是指纳税人不能将税收负担转嫁给他人,只能由自己负担的税种,如财产税和所得税;间接税是指纳税人能将税收负担转嫁给他人的税种,如流转税。

(5) 按照税收收入归属和征收管辖权限分类,税种可分为中央税、地方税和中央与地方共享税,中央税是指收入归属于中央政府,由中央立法,并由代表中央的国家税务局征收管理的税种,如消费税、关税等;地方税是指收入归属于地方政府,由中央或地方立法,并由代表地方的地方税务局征收管理的税种,如城市维护建设税、土地使用税等;中央与地方共享税是指收入属于中央政府与地方政府共同拥有,按一定标准在中央与地方间分成,由中央立法,并由代表中央的国家税务局征收管理的税种,如增值税、企业所得税等。

三、我国现行的税制结构

新中国成立以来,我国曾经多次进行税制改革,特别是经过1994年进行的全面性、结构性的工商税制改革。在此之后,我国基本确立了与社会主义市场经济体制相适应的复合税制体系。这种税制体系共包括19个税种,按其性质和作用大致可分为以下5类:

(1) 流转税类。流转税类包括增值税、消费税、营业税和关税等,主要是对商品劳务的流转额或营业额征税,并在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

(2) 资源税类。资源税类包括资源税和城镇土地使用税,主要是对开发和利用自然资源差异而形成的级差收入征税并发挥调节作用。

(3) 所得税类。所得税类包括企业所得税和个人所得税,主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入征税并发挥调节作用。

(4) 财产税类。财产税类包括房产税、契税、车船税等,主要是对某些财产价值征税并发挥调节作用。

(5) 特定行为目的税类。特定行为目的税类包括城市维护建设税、土地增值税、印花税、车辆购置税、耕地占用税等,主要是为了达到特定目的,对特定行为和特定对象征税并发挥调节作用。

其他几个特殊税种有烟叶税、固定资产投资方向调节税(2000年暂停征收)和船舶吨税。

四、税收制度的构成要素

从法学的角度,税法按照内容的不同可分为税收实体法、税收程序法、税收处罚法和税务行政法。税收实体法是规定税收法律关系主体的实体权利和义务的法律规范的总称。本部分主要介绍税收实体法的构成要素。其主要内容包括纳税主体、征税客体、计税依据、税目、税率、减免税等。在任何一个国家里,不论采用什么样的税收制度,构成税种的要素都不外乎以下几项:纳税义务人、课税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税、免税、罚则和附则。

(一) 纳税义务人

纳税义务人简称纳税人,是税法规定的直接负有纳税义务的法人、自然人和其他组织。纳税义务人是构成税收制度的最基本的要素之一,任何税种都有纳税义务人。从法律角度划分,纳税义务人包括法人和自然人两种。法人是指依法成立并能以自己的名义行使权利和负担义务的组织。作为纳税人的法人,一般是指经工商行政管理机关审查批准和登记、具备必要的生产手段和经营条件、实行独立经济核算并能承担经济责任、能够依法行使权利和义务的单位、团体。作为纳税义务人的自然人,是指依法享有民事权利、并承担民事义务的公民个人,包括本国籍人、外国籍人、无国籍人、双重国籍人、多重国籍人等,如在我国从事工商经营活动的个人以及工资和劳务报酬的获得者。

(二) 课税对象

课税对象又称征税对象,是税法规定的征税的目的物,法律术语称为课税客体。课税对



象是一个税种区别于另一种税种的主要标志,是构成税收制度的基本要素之一。每一种税都必须明确规定对什么征税,体现着税收范围的广度。一般来说,不同的税种有着不同的课税对象,不同的课税对象决定着税种所应有的不同性质。国家为了筹措财政资金和调节经济的需要,可以根据客观经济状况选择课税对象。正确选择课税对象,是实现税制优化的关键。

(三) 税目

税目是对课税对象在质和量上的具体化,是课税对象的具体项目。税目反映了征税的广度。设置税目的目的主要有以下两点:①为了体现公平原则,根据不同项目的利润水平和国家经济政策,通过设置不同的税率进行税收调控;②为了体现“简便”原则,对性质相同、利润水平相同且国家经济政策调控方向也相同的项目进行分类,以便按照项目类别设置税率。有些税种不分课税对象的性质,一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款,因此没有必要设置税目,如企业所得税。有些税种的具体课税对象复杂,需要规定税目,如个人所得税设置了工资、薪金所得,个体工商户的生产经营所得等11个税目。

(四) 税率

税率是应纳税额与课税对象之间的比例,是计算应纳税额的尺度,它体现征税的深度。税率是衡量税负高低的重要指标,是税法的核心要素。税率的设计,直接反映着国家的有关经济政策,直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的高低,是税收制度的中心环节。

我国现行税率大致可分为以下4种:

1. 比例税率

实行比例税率,对同一征税对象不论数额大小,都按同一比例征税。如企业所得税不论纳税人所得额的大小,规定一般使用25%的所得税税率(特殊情况除外)。比例税率的优点表现在:①同一课税对象的不同纳税人税收负担相同,能够鼓励先进,鞭策落后,有利于公平竞争;②计算简便,有利于税收的征收管理。但是,比例税率不能体现能力大者多征、能力小者少征的原则。

2. 定额税率

定额税率是税率的一种特殊形式,是按征税对象一定计量单位直接规定固定的税额,适用于从量计征。它不是按照课税对象规定征收比例,而是按照课税对象的计量单位规定固定税额,所以又称为固定税额,一般适用于从量计征的税种。定额税率的优点是:①有利于鼓励纳税人提高产品质量和改进包装;②计算简便。但是,由于税额的规定同价格的变化情况脱离,在价格提高时,不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长;在价格下降时,则会限制纳税人的生产经营积极性。

3. 累进税率

累进税率是指随着征收对象的数额由低级到高级累进,所适用的税率也随之逐渐提高的税率。征税对象数额越大税率越高,数额越小税率越低。累进税率因计算方法和依据的不同,又分以下几种:

(1) 超额累进税率。即把征税对象按数额大小划分为若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,每个等级分别按该级的税率计税。最典型的超额累进税率为工资、薪金所得

个人所得税的税率（见表 1-1）。

表 1-1 工资、薪金所得个人所得税的简化超额累进税率表

级数	全月应纳税所得额（含税级距）	税率（%）	速算扣除数/元
1	不超过 1 500 元的	3	0
2	超过 1 500 元至 4 500 元的部分	10	105
3	超过 4 500 元至 9 000 元的部分	20	555

工资、薪金所得个人所得税的计算公式为：

$$\text{应纳税额} = (\text{工资、薪金所得} - \text{扣除数}) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

工资、薪金所得个人所得税起征点是 3 500 元，使用超额累进税率的计算方法如下：

如果某人的工资收入为 5 000 元，其应纳个人所得税税额 = $(5\,000 - 3\,500)$ 元 $\times 3\%$ - 0 = 45 元。

（2）超率累进税率。它与超额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不是征税对象的数额而是征税对象的某种比率。例如土地增值税的税率就是采用这种税率。

4. 特殊税率

除上述 3 种基本税率形式外，在税法的实施过程中还存在一些特殊税率。

（1）零税率。零税率是指对某种课税对象或某个特定环节上的课税对象，以零表示的税率，它不是不征税，也不是免税。在我国的出口货物增值税规定为零税率。

（2）加成征收。加成征收是指对课税对象在依据税率计算应纳税额的基础上，对税额再加征一定成数的税款。加征一成就是在原税率（税额）上加征 10%，加征二成就是在原税率（税额）上加征 20%，依此类推。加成征收是税法规定对纳税人或课税对象加重征税的措施。实行加成征收的目的在于配合党和国家的方针政策，调节纳税人某些过高的收入，或限制某些不利于社会经济发展的经营活动。例如《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（以下简称《个人所得税法实施条例》）规定，对于个人一次取得劳动报酬，其应纳税所得额超过 2 万元的实施加成征收；应纳税所得额超过 2 万元至 5 万元的部分加征 5 成，超过 5 万元的部分加征 10 成。

（五）纳税环节

纳税环节是指商品在流转过程中缴纳税款的环节。任何税种都要确定纳税环节，有的比较明确、固定，有的则需要许多流转环节中选择确定。例如，对一种产品，在生产、批发、零售诸环节中，可以选择只在生产环节征税，称为一次课征制；也可以选择两个环节征税，称为两次课征制；还可以实行在所有流转环节都征税，称为多次课征制。

确定纳税环节，是流转课税的一个重要问题。它关系到税制结构和税种的布局、税款能否及时足额入库、地区间税收收入的分配、企业的经济核算和是否便于纳税人缴纳税款等问题。所以，选择确定纳税环节，必须和价格制度、企业财务核算制度相适应，与纯收入在各个环节的分布情况相适应，以利于经济发展和控制税源。

（六）纳税期限

纳税期限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。它是税收强制性、固定性在时间上

的体现。任何纳税人都必须如期纳税,否则就是违反税法规定,将受到法律制裁。

确定纳税期限,要根据课税对象和国民经济各部门生产经营的不同特点来决定。如流转课税,当纳税人取得货款后就应将税款缴入国库,但为了简化手续,便于纳税人经营管理和缴纳税款(降低税收征收成本和纳税成本),可以根据情况将纳税期限确定为1天、3天、5天、10天、15天或1个月。

确定纳税期限,包含两个方面的含义:①确定结算应纳税款的期限,即多长时间缴纳一次税,一般有1天、3天、5天、10天、15天、1个月等几种;②确定缴纳税款的期限,即纳税期满后多长时间税款必须入库。

(七) 减税、免税

税收优惠是指对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定,是国家为了体现鼓励和扶持政策,在税收方面采取的优惠形式,主要有减税、免税两种。

减税是对应纳税额少征一部分税款;免税是对应纳税额全部免征。减税、免税是对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种措施。减税、免税的类型有:一次性减税、免税;一定期限的减税、免税;困难照顾型减税、免税;扶持发展型减税、免税等。

把减税、免税作为税制构成要素之一,是因为国家的税收制度是根据一般情况制定的,具有普遍性,不能照顾不同地区、部门、单位的特殊情况。设置减税、免税,可以把税收的严肃性和必要的灵活性结合起来,体现因地制宜和因事制宜的原则,更好地贯彻税收政策。

起征点和免征额是与减税、免税有直接关系的两个要素。其中,起征点是指开始计征税款的界限。课税对象数额没达到起征点的不征税,达到起征点的就全部数额征税。免征额是指在课税对象全部数额中免于征税的数额。它是按照一定标准从课税对象全部数额中预先扣除的数额,免征额部分不征税,只对超过免征额部分征税。起征点和免征额具有不同的作用。起征点的设置前提主要是纳税人的纳税能力,是对纳税能力小的纳税人给予的照顾。免征额的设置考虑的是社会效应,如个人所得税的“五险一金”作为税前扣除的免征额。

(八) 纳税地点

纳税地点主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。通常税法规定的纳税地点主要有机构所在地、经济活动发生地、财产所在地和报关地等。

(九) 总则、罚则和附则

总则是规定立法目的、立法依据、适用原则等内容的法律规范;罚则是指对纳税人和扣缴义务人违反税法的行为采取的处罚措施;附则一般是规定与该法紧密相关的内容,如该法的解释权、生效时间和适用范围等。

五、税收管理制度

税收征管制度是税收执法部门和纳税人必须共同遵守的有关税收征收管理的法律规范。我国的税收征管制度主要以2001年5月1日施行的《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)所规范的税收征收管理制度内容为依据,具体包括税务管

理、税款征收、税务检查和税收法律责任等项制度。

税务管理制度是对纳税人进行税务登记、账簿与凭证管理、纳税申报等工作所做出的规范。它是税收征收管理的基础性工作规范。

（一）税务登记制度

税务登记是税务机关对纳税人的生产经营活动进行登记并据此对纳税人实施税务管理的一系列法律制度的总称。它又称纳税登记，是税务机关对纳税人实施税务管理的首要环节和基础工作，也是征纳双方法律关系成立的依据和证明。

税务登记分开业税务登记，变更税务登记，注销税务登记和停业、复业税务登记4种。

1. 开业税务登记

（1）开业税务登记的对象、时间和地点。办理税务登记的纳税人分为两类：第一类是从事生产经营的纳税人，包括企业及其在外地设立的分支机构和从事生产经营的场所、个体工商户、从事生产经营的事业单位，它们应在取得营业执照之日起30日内到主管税务机关办理税务登记；第二类是非从事生产经营，但依照法律、行政法规的规定负有纳税义务的单位和个人，除临时取得应税收入或发生应税行为以及只缴纳个人所得税、车船税的以外，也应自纳税义务发生之日起30日内向所在地主管税务机关办理税务登记。

扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起30日内，向所在地的主管税务机关申报办理扣缴税款登记，领取扣缴税款登记证件；税务机关对已办理税务登记的扣缴义务人，可以只在其税务登记证件上登记扣缴税款事项，不再发给扣缴税款登记证件。

（2）开业税务登记的程序和内容。

1）报送资料。纳税人领取营业执照后，在规定的时间与地点向税务机关提出税务登记的申请，同时应准备营业执照，有关合同、章程和协议书，居民身份证、护照或其他合法凭证，组织机构代码证书等。如果是享受减免税优惠的纳税人，还应提供相应的证明材料。

2）填写税务登记表。税务机关审核纳税人提交的资料完备无误后，按照纳税人的经济性质，发给税务登记表。纳税人应如实填写税务登记表，其主要内容为：单位名称，法定代表人或业主姓名及其居民身份证、护照或其他合法证件，住所、经营地点，经营性质，核算方式，生产经营范围与方式，注册资本、投资总额、开户银行及账号，经营期限、从业人数、营业执照号码，财务负责人、办税人员，其他有关事项。企业在外地的分支机构或从事生产经营的场所，还应登记总机构名称、地址、法人代表、主要业务范围和财务负责人等。

3）税务审核。税务机关收到纳税人填报的“税务登记表”、提供的证件和资料，应在30日内审核完毕并发给税务登记证件。

4）税务登记证管理。税务登记证是纳税人依法具有纳税义务，并已向主管税务机关办理纳税登记手续的证明。它只限于纳税人自己使用，不得随意转借、涂改、损毁、买卖。纳税人申请减免税、退税，领购发票，外出经营活动，增值税一般纳税人认定，必须持有税务登记证。纳税人遗失税务登记证，应及时向当地税务机关书面报告，提供有关证据，申请换发。税务机关一般一年一次对税务登记证进行验证并定期进行更换。

2. 变更税务登记

变更税务登记是指纳税人税务登记内容发生重要变化时向税务机关申报办理的税务登记

手续。纳税人在办理税务登记之后,如遇下列情形之一,应办理变更税务登记:①改变单位名称或法定代表人;②改变经济性质或经济类型、隶属关系或经营地址;③改变经营方式、经营范围;④改变经营期限;⑤改变开户银行及账号;⑥改变生产经营权属等。

纳税人应在自工商管理部门办理变更登记之日起30日内办理变更税务登记;如果不需要在工商管理部门办理注册登记的,应当自有关机关批准变更之日起30日内持有关证件向主管税务机关申报变更税务登记。

3. 注销税务登记

注销税务登记是指纳税人的税务登记内容发生了根本性变化,需终止履行纳税义务时向税务机关申报办理的税务登记手续。它与变更税务登记的法律意义不同,变更税务登记是一些非本质性的要素发生变化,不影响纳税人的法律地位;而注销税务登记是本质上的变化,意味着纳税人作为纳税主体在法律意义上的消失或死亡。

纳税人如发生以下情形,应办理注销税务登记:①因经营期限届满而自动解散;②因改组、分设、合并等而被撤销;③因资不抵债而破产;④因住所、经营地址迁移而涉及改变原主管税务机关;⑤纳税人被工商行政管理部门吊销营业执照以及纳税人依法终止履行纳税义务的其他情形。

纳税人发生停业、破产、解散、撤销以及依法应当终止履行纳税义务的,应在申报办理注销工商登记前,先向原税务登记机关申报办理注销税务登记;对未在工商行政管理机关注册登记的,应在有关部门批准或宣告之日起15日内申报办理注销税务登记;对被吊销营业执照的纳税人,应自被吊销营业执照之日起15日内向原税务登记机关办理注销税务登记。

纳税人在办理注销税务登记前,应向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款、缴销发票和其他税务证件;因住所、经营地址变动而办理注销税务登记的纳税人,应按时向迁地主管税务机关申报办理税务登记。

4. 停业、复业税务登记

实行定期定额征收方式的纳税人,在营业执照核准的经营期限内需要停业的,应向税务机关提出停业税务登记,说明停业的理由、时间,停业前的纳税情况和发票的领、用、存情况,并如实填写停业登记表。税务机关经过审核,应当责成申请停业的纳税人结清税款、缴销发票,并收回税务登记证和发票领购簿,办理停业登记。纳税人停业期间发生纳税义务时,应及时向主管税务机关申报,依法补缴应纳税款。

停业的纳税人应于恢复生产经营前,向税务机关提出复业登记申请,经确认后,办理复业登记,领回或启用税务登记证和发票领购簿及其发票,纳入正常管理。纳税人停业期满不能及时恢复生产经营的,应在停业期满前向税务机关提出延长停业登记;纳税人停业期满未按期复业又不申请延长停业的,税务机关应视为已恢复营业,并按营业期间向纳税人征收税款。

(二) 账簿与凭证管理制度

账簿是纳税人、扣缴义务人连续地记录其各项经济业务的账册或簿籍。凭证是纳税人用来记录经济活动,明确经济责任,并据以登记账簿的书面证明。账簿与凭证管理制度,即有关对纳税人会计凭证与账簿的设置、使用与保管,以及会计处理方法的运用的一系列的规章制度的总称。其主要内容包括:

1. 账簿与凭证的設置和管理

(1) 账簿的設置。账簿包括总账、明细账、日记账以及其他辅助性账簿。从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人应自领取营业执照之日起 15 日内,按照国务院财政、税务主管部门的规定設置账簿,根据合法、有效的凭证进行账务处理和会计核算。

(2) 账簿与凭证的管理。主要包括:①企业在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中,应按规定开具、使用、取得发票,税务机关是发票的主管机关,负责发票的印刷、领购、开具、保管、缴销的管理和监督;②纳税人应当按照规定安装、使用税控装置,不得损毁或擅自改动税控装置;③从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人应按国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管会计凭证、账簿、完税凭证和其他有关资料,对会计凭证、账簿、完税凭证和其他有关资料不得伪造、变造或擅自销毁。

2. 对纳税人的财务会计制度及其处理办法的管理

它主要包括:①备案制度,即从事生产经营的纳税人应当自领取税务登记证之日起 15 日内,将其财务、会计制度或者财务、会计处理办法报送税务机关备案;②依照税收的规定计算纳税,即纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定相抵触的,应按税收的规定计算纳税。

(三) 纳税申报制度

纳税申报是纳税人按照税法规定的期限和内容,向税务机关提交有关纳税事项书面报告的法律行为。它是纳税人履行纳税义务、界定纳税人法律责任的主要依据,是税务机关税收管理信息的主要来源和税务管理的重要制度。

1. 纳税申报的对象

纳税申报的对象包括:①负有纳税义务的单位和个人;②扣缴义务人;③取得临时应税收入或发生应税行为的纳税人,在发生纳税义务之后,即向经营地税务机关办理纳税申报和缴纳税款;④享有减税、免税待遇的纳税人,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

2. 纳税申报的方式

纳税申报的方式通常有以下 3 种:①直接申报,即纳税人、扣缴义务人自接到税务机关办理纳税申报或代扣代缴税款申报的方式;②邮寄申报,即纳税人、扣缴义务人采用邮寄形式向主管税务机关办理纳税申报或代扣代缴税款申报的方式,它必须使用统一的纳税申报专用信封,并以邮政部门收据为申报凭证,以寄出的邮戳日期为实际申报日期;③数据电文申报,即纳税人、扣缴义务人通过经税务机关确定的电话语音、电子数据交换和网络传输等电子手段向税务机关办理纳税申报或代扣代缴税款申报的方式,如网上申报纳税。除上述方式外,实行定期定额缴纳税款的纳税人,还可以实行简易申报、简并征期申报等纳税方式。

3. 纳税申报的要求

纳税申报的要求主要包括:①纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依法确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报或代扣代缴税款申报,报送纳税申报表、代扣(收)代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求提供的其他纳税资料;②纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或者报送代扣(收)代缴税款报告表的,经税务机关核准,可以延期申报;③经核准延期办理前款规定的申报、报送事项的,应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款,并在核准的延期内办理

税款结算。

六、税款征收制度

税款征收是国家税务机关等主体依照税收法律、法规规定将纳税人应当缴纳的税款组织征收入库的一系列活动的总称。它是税收征收管理工作的中心环节，是全部税收征收管理工作的目的和归宿，在整个税收工作中占据着极其重要的地位。税款征收制度主要包括：

（一）税款征收方式

税款征收方式是指税务机关依照税法规定和纳税人生产经营、财务管理情况，按照便于征收和保证国家税款及时足额入库的原则而确定的具体组织税款入库的方法。它主要有以下几种方式：

（1）查账征收。查账征收即税务机关按照纳税人提供的账表所反映的经营情况，依照适用税率计算缴纳税款的方式。它适用于账簿、凭证、会计核算制度比较健全，能如实核算企业收入、成本、费用和财务成果，并能正确计算应纳税款的纳税人。

（2）核定征收。核定征收即税务机关对不能完整、准确提供纳税资料的纳税人采用特定方法确定其应纳税收入或应纳税额的一类征收方式。它具体又包括查定征收、查验征收和定期定额征收几种方式。①查定征收是指税务机关根据纳税人的从业人数、生产设备、耗用原材料等因素，在正常生产经营条件下，查实核定产量、销售额并据以征收税款的方式，它适用于生产规模较小、账册不健全，但能控制原材料或进销货的纳税单位；②查验征收是指税务机关对纳税人应税商品，通过查验数量，按市场一般销售单价计算其销售收入并据以征税的方式，它适用于经营品种比较单一，经营地点、时间和商品来源不固定的纳税单位；③定期定额征收是指税务机关通过典型调查，逐户确定营业额和所得额并据以征税的方式，它适用于无完整考核依据的小型纳税单位。

（3）代扣代缴、代收代缴。代扣代缴是指持有纳税人收入的单位和个人，从持有的纳税人收入中扣缴其税款并向税务机关解缴的方式；代收代缴是指与纳税人有经济往来关系的单位和个人，借助经济往来关系向纳税人收取其应纳税款并向税务机关解缴的方式。这两种方式适用于税源零星分散、不易控管的纳税人。

除以上几种主要方式外，还有采用委托代征税款、邮寄纳税、网络申报 IC 卡纳税等方式。

（二）税收保全措施和税收强制执行措施

1. 税收保全措施

（1）税收保全措施的含义、前提条件和形式。税收保全措施是指税务机关对可能由于纳税人的行为或者某种客观原因，致使以后税款的征收不能保证或难以保证的案件，采取限制纳税人处理或转移商品、货物或其他财产的措施。

税务机关采取税收保全措施的前提是，从事生产经营的纳税人有逃避纳税义务的行为。具体条件包括：①纳税人有逃避纳税义务的行为。若无此行为，则不能采取保全措施。②必须是在规定的纳税期之前和责令限期缴纳应纳税款的限期内。

符合税收保全措施前提条件的，经县以上税务局（分局）局长批准，可以采取两种形

式的保全措施：①书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款；②扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。

(2) 税收保全措施的程序。对有逃避纳税义务的从事生产经营的纳税人适用税收保全措施的程序概括为：责令限期缴纳在先，纳税担保居中，税收保全措施断后。具体程序为：①责令纳税人提前缴纳税款，即税务机关认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的，可在规定的纳税期之前，责令限期缴纳应纳税款，并下达执行；②责成纳税人提供纳税担保，即在限期内，纳税人有明显转移、隐匿应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入的迹象的，税务机关可以责成纳税人提供纳税担保；③冻结纳税人的存款，即纳税人不能提供纳税担保的，经县以上税务局（分局）局长批准，书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款；④查封、扣押纳税人的商品、货物或者其他财产，即纳税人在开户银行或其他金融机构中没有存款，或者税务机关无法掌握其存款情况的，税务机关可以扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。

(3) 税收保全措施的终止。若出现以下两种情况，应终止税收保全措施：①纳税人在规定的期限内缴纳了应纳税款的，应立即解除税收保全措施；②纳税人超过规定的期限仍不缴纳税款的，经税务局（分局）批准，终止保全措施，转入强制执行措施。

2. 税收强制执行措施

(1) 税收强制执行措施的含义和形式。税收强制执行措施是指当事人不履行法律、行政法规规定的义务，有关国家机关采用法定的强制手段，强迫当事人履行义务的行为。这里的“当事人”指的是：①未按照规定的期限缴纳或者解缴税款，经责令限期缴纳，但逾期仍未缴纳的从事生产、经营的纳税人和扣缴义务人；②未按照规定的期限缴纳所担保的税款经责令限期缴纳，但逾期仍未缴纳的纳税担保人。对上述逾期仍未纳税的当事人，经税务局（分局）局长批准，税务机关可采取以下形式的税收强制执行措施：①书面通知其开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款；②扣押、查封、依法拍卖或者变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或其他财产，以拍卖或变卖所得抵缴税款。

(2) 执行税收强制执行措施时需注意的其他事项。

1) 税收强制执行措施的适用范围包括纳税人、扣缴义务人和纳税担保人等。

2) 坚持告诫在先原则，即纳税人、扣缴义务人、纳税担保人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款，应当先行告诫，责令限期缴纳，若逾期仍未缴纳时，再采取税收强制执行措施。

3) 执行的程序是先强制扣缴税款，后扣押、查封或变卖所得抵缴税款。

4) 个人及其扶养家属维持生活必需的住房和用品不在强制执行措施范围内。

5) 滞纳金强行划拨，即未缴纳的滞纳金也必须同时采取强制执行措施。

七、税收筹划

（一）税收筹划的概念

税收筹划又称纳税筹划，是指纳税人在符合国家法律及税收法规的前提下，事前选择税收利益最大化的纳税方案处理自己的生产、经营和投资、理财活动的一种企业筹划行为。