

新世纪中职中专财经专业系列教材

企业纳税会计

QIYE NASHUI KUAIJI

励 丹 主 编
顾佩华 副主编

 上海财经大学出版社

新世纪中职中专财经专业系列教材

企业纳税会计

励 丹 主 编

顾佩华 副主编

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业纳税会计/励丹主编,顾佩华副主编. —上海:上海财经大学出版社,2007.2

(新世纪中职中专财经专业系列教材)

ISBN 978-7-81098-787-5/F·733

I. 企… II. ①励…②顾… III. 企业管理-税收会计-专业学校-教材 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 004447 号

☐ 责任编辑 陈 明

☐ 封面设计 优典工作室

QIYE NASHUI KUAIJI

企业纳税会计

励 丹 主 编

顾佩华 副主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏省句容市排印厂印刷装订

2007 年 2 月第 1 版 2007 年 2 月第 1 次印刷

890mm×1240mm 1/32 8.25 印张 237 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 15.00 元

前 言

本教材是中等职业教育层次财经类专业的专业教材,是以国家相关税收法规、《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》和《企业会计制度》为依据,结合对中职中专层次学生的教学要求和中职中专学生的特点编写的。

企业纳税会计是会计专业的必修课程,主要介绍企业纳税会计基础、增值税会计、消费税会计、营业税会计、关税会计、企业所得税会计、个人所得税会计、其他税种会计等的基本内容、应缴税金的计算及其会计处理的方法,同时适当介绍一些纳税筹划和税务代理的知识。

本教材以最新的税收法规、企业会计准则和会计制度为依据,积作者多年的教学经验,以简明易懂的文字阐述了企业纳税会计的基本内容、税额计算和会计核算。教材力求观点正确,概念清楚,在基本理论指导下,培养学生的动手能力,使学生既知其然,也知其所以然。此外,本教材每章还配有学习目标、本章小结和复习思考题,以便于读者学习归纳。另有配套的习题集供练习使用。

本教材共9章,其中第1、2、5章由励丹编写;第3、4章由王茸编写;第6~8章由顾佩华编写;第9章由洪静编写。全书由励丹担任主编并定稿,顾佩华任副主编。

本教材在编写过程中,参阅了许多近年来出版的税务会计类专

著、教材,并得到了有关专家的大力支持,在此一并致以诚挚的谢意。

由于我们水平有限,时间很紧,书中不妥和错误之处,敬请专家、读者批评指正。

编 者
2006年12月

目 录

前言	(1)
第一章 企业纳税会计基础	(1)
第一节 中国税制及其构成要素	(1)
第二节 税务会计概述	(12)
本章小结	(15)
复习思考题	(16)
第二章 增值税会计	(17)
第一节 增值税概述	(17)
第二节 增值税应纳税额的计算	(25)
第三节 增值税的会计核算	(33)
第四节 增值税纳税申报及专用发票的管理	(56)
本章小结	(64)
复习思考题	(65)
第三章 消费税会计	(66)
第一节 消费税概述	(66)
第二节 消费税应纳税额的计算	(73)
第三节 消费税的会计核算	(78)
第四节 消费税纳税申报	(87)
本章小结	(90)



复习思考题	(91)
第四章 营业税会计	(92)
第一节 营业税概述	(92)
第二节 营业税应纳税额的计算	(100)
第三节 营业税的会计核算	(105)
第四节 营业税纳税申报	(110)
本章小结	(112)
复习思考题	(113)
第五章 关税会计	(114)
第一节 关税概述	(114)
第二节 关税应纳税额的计算和纳税申报	(121)
第三节 关税的会计核算	(127)
本章小结	(131)
复习思考题	(132)
第六章 企业所得税会计	(134)
第一节 企业所得税概述	(134)
第二节 企业所得税应纳税额的计算	(141)
第三节 企业所得税的会计核算	(155)
第四节 企业所得税征收管理与纳税申报	(163)
本章小结	(168)
复习思考题	(168)
第七章 个人所得税会计	(169)
第一节 个人所得税概述	(169)
第二节 个人所得税应纳税额的计算	(179)
第三节 个人所得税的会计核算	(189)

第四节 个人所得税纳税申报.....	(193)
本章小结.....	(196)
复习思考题.....	(197)
第八章 其他税种会计	(198)
第一节 资源税会计.....	(198)
第二节 城镇土地使用税会计.....	(205)
第三节 城市维护建设税会计.....	(209)
第四节 房产税会计.....	(212)
第五节 车船使用税会计.....	(215)
第六节 印花税会计.....	(220)
第七节 契税会计.....	(224)
本章小结.....	(227)
复习思考题.....	(228)
第九章 纳税筹划和税务代理.....	(229)
第一节 纳税筹划.....	(229)
第二节 税务代理.....	(249)
本章小结.....	(253)
复习思考题.....	(253)

第一章 企业纳税会计基础

学习目标

通过本章学习,了解中国税制的概念、特点、分类,知道中国税制的构成要素;了解纳税会计的目标和主要内容。

第一节 中国税制及其构成要素

一、税收概述

(一) 税收的概念

税收是国家为了实现其职能,按照法定标准,无偿取得财政收入的一种手段,是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配而形成的一种特定的分配关系。

税收的主体是国家。历史上的任何一个国家,不论其性质如何,必然耗费一定的物质和资金,因而必须凭借其政治权力取得财政收入,以维持自身的存在和发展。

(二) 税收的特征

税收作为国家凭借政治权力进行的特殊分配,作为国家取得财政收入的一种基本方式,具有某些显著的特征。这些特征是税收区别于其他财政收入方式的基本标志。

1. 强制性

这是指国家凭借其政治权力,以社会管理者的身份,用法律、法规的形式强制征收,任何单位和个人都必须依法缴纳,否则会受到法律的制裁。纳税是纳税人必须履行的法定义务,不以纳税人的意志为转移。

2. 无偿性

这是指国家征税后,税款即成为国家的财政收入,国家既不向纳税人支付任何报酬,也不再把税款直接偿还给纳税人。需指出的是,无偿性仅指征税对具体的纳税人无需直接偿还,但就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、国防安全、共同的生产条件和生活设施等环境和服务。

3. 固定性

这是指国家在征税前,以法律形式预先规定了征税对象、征税标准和征税方法等,征纳双方必须遵守,不得随意变动。具体表现在国家和纳税人在分配关系上的固定,纳税人只要取得了税法规定的应税收入、发生了应税行为或拥有了应税财产等,都必须按规定纳税,一般不受客观因素的影响,对国家来说也可以保证取得稳定的财政收入。

税收的“三性”特征是税收本质的具体体现,其中无偿性是税收分配的核心特征,强制性和固定性是无偿性的保证和约束。

(三) 税收的分类

现代经济社会普遍实行了复合税制,也就是一个国家的税收制度由多个税种组成。复合税制使得税种形式多样,因此有必要按不同标准对税收进行分类,以便找出某些税种的共性,为研究税制结构、税收负担和评价税收作用等提供参考依据。

1. 按征税对象的性质进行分类

税收按征税对象的性质进行分类体现了我国现行的税收法律体系,具体可分为流转税类、所得税类、财产税类、资源税类、行为税类、特定目的税类和农业税类等七类。

(1) 流转税类

流转税类一般是以商品流转额和劳务收入额作为征税对象据以征

收的税种。流转额包括两种：一是商品流转额，即商品交易的金额或数量；二是非商品流转额，即各种劳务收入或服务性业务收入的金额。流转税的税种包括增值税、消费税、营业税和关税等。流转税类主要在生产、流通或者服务领域中发挥调节作用。

(2) 所得税类

所得税类一般是以纳税人的各种所得额作为征税对象，是用收益额增减法定项目后据以征收的税种。所得税类的税种包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税及个人所得税等。所得税类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发挥调节作用。

(3) 资源税类

资源税类是对我国境内从事法定资源开发和利用的单位和个人，因资源生产和开发条件的差异形成的级差收入征收的税种。其税种包括资源税、城镇土地使用税等。

(4) 财产税类

财产税类是以纳税人拥有的财产或属其支配的财产的数量或价值纳税的税种。其税种包括房产税、城市房地产税和遗产税。

(5) 行为税类

行为税类是以纳税人的某些特定的行为为征税对象而征收的税种。其税种包括车船使用税、车辆使用牌照税、印花税、契税、证券交易税、筵席税、屠宰税和船舶吨税等。

(6) 特定目的税类

特定目的税类是国家为了实现某种特定目的而征收的税种。其税种包括城市维护建设税、土地增值税、车辆购置税、耕地占用税和燃油税等。

(7) 农业税类

农业税类主要是对取得农业收入或者牧业收入的企业、单位和个人征收的税种，包括牧业税、从 2006 年起取消的农业税及从 2004 年起取消的农业特产税。



上述税种中的关税和船舶吨税由海关负责征收和管理;农业税、牧业税、耕地占用税和契税主要由地方财政机关负责征收和管理;其他税种由税务机关负责征收和管理。在已开征的税种中,除外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税是以法律形式发布实施外,其他税种都是经全国人民代表大会授权,由国务院以暂行条例形式发布实施的。

2. 按税收管理权限进行分类

我国现行的分税制财政管理体制将税收分为中央税、地方税和中央与地方共享税等三大类。

(1) 中央税

中央税是指属于中央政府管理并支配其收入,由中央政府立法,主要由代表中央的国家税务局进行征收和管理的税种,具体包括关税、消费税、海关代征的进口商品增值税、车辆购置税和船舶吨税等。

(2) 地方税

地方税是指收入归地方政府支配,由中央政府或地方政府立法,并由代表地方政府的地方税务局进行征收和管理的税种,具体包括土地增值税、城镇土地使用税、房产税、城市房地产税、车船使用税、契税、农业税、牧业税、屠宰税、筵席税、耕地占用税、车辆使用牌照税及其他地方附加等。

(3) 中央与地方共享税

中央与地方共享税是指属于中央政府和地方政府共同享有,并按一定比例分配,由中央政府立法,由代表中央的国家税务局进行征收和管理的税种。具体包括:

①增值税(不包括进口环节由海关代征的部分):中央政府分享 75%,地方政府分享 25%。

②营业税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分属中央税收,其余部分属地方税收。

③企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税:铁道部,各银行总行,海洋石油、天然气企业缴纳的部分属中央税收;其余部分中央政府分享 60%,地方政府分享 40%。

④个人所得税:储蓄存款利息征收的个人所得税归中央政府;其余个人所得税中央政府分享 60%,地方政府分享 40%。

⑤资源税:海洋石油资源税属中央政府税收,其他资源税归地方政府。

⑥城市维护建设税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

⑦印花税:证券交易印花税的 94%归中央政府,6%归地方政府;其他印花税归地方政府。

3. 按税收与价格的依存关系进行分类

按税收与价格的依存关系进行分类,可将税收分为价内税和价外税。

(1) 价内税

价内税是把税金作为价格的组成部分,包括在商品价格之中的税种,必须按含税价计税,例如消费税、营业税等。

(2) 价外税

价外税是指税额在价格之外的税种,必须按不含税价格计税,我国目前的价外税只有增值税。

二、税制要素

税收制度,即税收法律制度,简称“税制”,是对各种税收法律、法规和征收管理办法的总称。它是明确征纳双方权利与义务的法律规范的具体表现,包括各种税收法律、税收条例及其实施细则和税收征收管理办法等。税收制度具备法律特征,其核心是税法,因而税收制度的构成要素实际上也就是税法的构成要素。这些要素包括纳税义务人、征税(课税)对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减免规定和罚则等。

(一) 纳税义务人

纳税义务人简称纳税人,是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人,也称“纳税主体”,用来解决某种税由谁来缴的问题。纳税义



务人可分为自然人和法人两种。

1. 自然人

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。凡在我国居住,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。

2. 法人

法人是指依法成立,能够独立地支配财产,并能以自己的名义享受民事权利和承担民事义务的社会组织。例如企业、事业单位、国家机关和社会团体等。法人同自然人一样,负有依法向国家纳税的义务。

在实际纳税过程中,与纳税人相关的概念还有负税人和代扣代缴义务人。

(1) 负税人

纳税人与负税人是两个既有联系又有区别的概念。纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人,负税人是实际负担税款的单位和个人。通常情况下,纳税人同时也是负税人。但当纳税人通过一定途径把税款转嫁或转移出去时,纳税人就不再是负税人。

(2) 代扣代缴义务人

这是指有义务从纳税人持有的收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人。例如《个人所得税法》规定:个人所得税以所得人为纳税义务人,以支付所得的单位或个人为扣缴义务人。

(二) 征税(课税)对象

征税对象又称课税对象,是税法规定的征税的标的物,即征税的客体。规定征税对象是为了解决对什么征税这一问题。征税对象是税收制度最基本的要素之一。它是一种税区别于另一种税的主要标志。与课税对象密切相关的概念有:

1. 税目

税目是征税对象的具体项目。它规定每一种税的具体征税范围,体现征税的广度,凡列入税目的都征税,未列入的不征税。每一个税目

都是课税对象的一个具体类别或项目,通过这种归类可以为确定差别税率打下基础。在实际工作中,确定税目同确定税率是同步考虑的,并常以“税目税率表”的形式将税目和税率统一表示出来。例如消费税税目税率表、营业税税目税率表、资源税税目税额表等。不是所有的税种都规定税目,有些税种的征税对象简单、明确,没有另行规定税目的必要,例如房产税、屠宰税等。但是,大多数税种的征税对象都比较复杂,且税种内部不同课税对象之间又需要采取不同的税率档次进行调节,这样就需要对课税对象作进一步的划分,对征税范围作出具体的界限规定。

2. 计税依据

又称税基,是指税法中规定的据以计算各种税应纳税额的依据或标准,是征税对象的量的表现。确定计税依据是为了解决在确定了征税对象之后如何对征税标的物计量的问题。计税依据在表现形态上一般有两种:一种是价值形态,即以征税对象的实物数量与单价的乘积作为计税依据,在这种情况下,征税对象和计税依据一般是一致的,例如所得税的课税对象是所得额,计税依据也是所得额;另一种是实物形态,就是以征税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据,在这种情况下,征税对象和计税依据一般是不一致的,例如我国的车船使用税,征税对象是各种车辆、船舶,而计税依据则是车辆、船舶的数量或吨位。

(三)税率

税率是应纳税额与征税对象数额(计税依据)之间的关系或比例,是计算税额的尺度,代表课税的深度。税率的高低,直接关系到国家财政收入的多少和纳税人纳税负担的大小。因此,税率是税收制度的核心,是衡量税负轻重的重要标志。税率可以用百分比表示,也可以用绝对额表示。通常将税率分为比例税率、累进税率和定额税率三种类型。

1. 比例税率

比例税率是指对同一征税对象或同一税目,不论数额大小,都按同一比例征税。在具体运用上,比例税率又可分为单一比例税率和差别

比例税率。

(1) 单一比例税率

这是指一种税只设一个比例税率,所有纳税人都按同一税率纳税。例如企业所得税的税率,统一规定为 33%。

(2) 差别比例税率

这是指一种税设置两个或两个以上的比例税率。税率根据具体征税项目而设置,纳税人根据不同征税项目分别适用不同的税率。差别比例税率主要有:①产品差别比例税率,例如不同的应税消费品适用的消费税税率是不同的;②行业差别比例税率,例如不同行业的应税劳务适用的营业税税率是不同的;③地区差别比例税率,例如城市维护建设税,市区税率为 7%,县城、镇税率为 5%,非市区、县城、镇的税率为 1%;④有幅度的比例税率,例如契税税率为 3%~5%。

2. 累进税率

累进税率是指按照课税对象数额的大小,实行等级递增的税率,即将课税对象按数额大小分为若干等级,不同等级适用由低到高的不同税率。它可以更有效地调节纳税人的收入,正确处理税收负担的纵向公平问题。累进税率多在所得税中使用,具体运用中目前有超额累进税率和超率累进税率两种形式。

(1) 超额累进税率

这是分别以课税对象数额超过前级的部分为基础计算应纳税额的累进税率,即把征税对象按数额大小划分为若干等级,从低到高对每个等级分别规定相应的税率。一定数额的纳税对象可以同时适用几个等级的税率,每超过一级,超过部分则按提高一级的税率征税。这样分别计算税额,各等级应纳税额之和,就是纳税人的应纳税额。它的累进幅度比较缓和,纳税人的税收负担较为合理,但在计算上比较复杂。因此,在实际工作中采用了速算扣除数计算应纳税额,其公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{征税对象数额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

通常,“速算扣除数”事先计算出来后,附在税率表中,并与税率表一同颁布。



(2) 超率累进税率

它与超额累进税率的原理相同,不过税率累进的依据不是征税对象的绝对数,而是相对数,即按征税对象数额的相对率划分若干等级,分别规定差别税率,相对率每超过一个等级,对超过的部分就按高一级的税率据以计算应纳税额。现行税制中的土地增值税即采用超率累进税率计税。

3. 定额税率

又称固定税额,是以征税对象的自然实物量(重量、数量、面积等,也可以是专门规定的复合单位)为单位,直接规定每一自然单位的固定税额。按定额税率征税,税额的多少只同课税对象的数量有关,同价格无关。现行税制中的资源税、车船使用税等采用定额税率。

(四) 纳税环节

纳税环节是指税法上规定的征税对象从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。税法对每一种税都要确定纳税环节。例如所得税在分配环节纳税,流转税在生产环节和流通环节纳税。有的税种纳税环节单一,有的税种则需要确定多个纳税环节。例如工业品一般要经过生产、批发和零售环节,这些环节都存在商品流转额,都可以成为纳税环节。但是为了更好地发挥税收促进经济发展、保证财政收入的作用,以及便于征收管理,国家对不同的商品课税往往确定不同的纳税环节。按照纳税环节的多少,对商品流转额的征税可分为一次课征制和多次课征制。一次课征制是指同一税种在商品流转的全过程中只选择某个环节课征的制度;多次课征制是指同一税种在商品流转全过程中选择两个或两个以上环节课征的制度。我国现行的增值税就是属于多次课征制。

(五) 纳税期限

纳税期限是指纳税人发生纳税义务后按照税法规定缴纳税款的期限。纳税期限体现了税收的强制性和固定性,是国家财政收入及时入库的保证。这里涉及三个概念:

1. 纳税义务发生时间