



交通职业教育教学指导委员会推荐教材

高职高专院校会计专业教学用书

高等职业教育规划教材

纳税会计

主 编
副主编
主 审

张彩花
范继红
蔡玲蓉



人民交通出版社

China Communications Press

+ 510
60-C2

交通职业教育教学指导委员会推荐教材
高职高专院校会计专业教学用书

高等职业教育规划教材

纳 税 会 计

Nashui Kuaiji

主 编 张彩花
副主编 范继红
主 审 蔡玲蓉

人民交通出版社

内 容 提 要

本书是高等职业教育规划教材,由交通职业教育教学指导委员会交通运输管理专业指导委员会组织编写。内容包括:纳税会计理论、增值税的核算、消费税的核算、营业税的核算、资源税的核算、关税的核算、企业所得税的核算、个人所得税的核算及其他税种的核算。

本书是高职高专院校会计专业教学用书,也可供继续教育及职业培训使用,或作为各类经济管理人員和自學者的学习参考书。

图书在版编目(CIP)数据

纳税会计 / 张彩花主编. —北京:人民交通出版社,
2007.8

ISBN 978-7-114-06662-7

I. 纳… II. 张… III. 税务会计—高等学校:技
术学校—教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 098122 号

书 名: 纳税会计

著 作 者: 张彩花

责任编辑: 富砚博

出版发行: 人民交通出版社

地 址: (100011) 北京市朝阳区安定门外外馆斜街 3 号

网 址: <http://www.ccpres.com>

销售电话: (010) 85285838, 85285931

总 经 销: 北京中交盛世书刊有限公司

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京宝莲鸿图科技有限公司

开 本: 787×1092 1/16

印 张: 16

字 数: 380 千

版 次: 2007 年 8 月 第 1 版

印 次: 2007 年 8 月 第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-114-06662-7

印 数: 0001-3000 册

定 价: 28.00 元

(如有印刷、装订质量问题的图书由本社负责调换)

交通职业教育教学指导委员会

交通运输管理专业指导委员会

主 任： 鲍贤俊

副 主 任： 丁子义

委 员： （按姓氏笔画排序）

王文辉 刘 念 刘三刚 刘德武 孙昭铭

曲学军 朱隆亮 朱新民 张广辉 李锦伟

邹 敏 武德春 施建年 袁炎清 郭沃伟

顾丽亚 梁世翔 曾 剑 曾艳英 裘玉平

编审指导： 陈志红

前 言

在刚刚过去的一个世纪里,中国经济与世界经济一样,都发生了前所未有的深刻变化。世界经济的波澜起伏,科学技术的日新月异,特别是进入 21 世纪后,世界贸易自由化进一步深化,经济全球化趋势日渐显著,因而对经济管理信息、法规等的要求不断增加,从而促使我国加快了经济等领域法规、制度的改革步伐。自 2005 年至今,我国对《公司法》、《证券法》、《合伙企业法》、《个人所得税法》、《企业破产法》等一系列法律、法规进行了制定、修订和修正。2006 年 2 月 15 日,我国又颁布了新的《企业会计准则》。

面对一系列知识的更新,对培养新一代高素质的管理人才提出了更高的目标和要求,特别是对原有课程的改革,以及新教材系列的建设等更显迫在眉睫。交通职业教育教学指导委员会交通运输管理专业指导委员会根据会计专业人才培养要求,精心组织全国交通职业院校的专业教师编写了会计专业规划教材,供高职高专院校会计及相关专业教学使用。

本套教材具有“说理透彻、解析准确、有理有例、便于学习”的特点,在内容上以理论够用为度,立足实践技能操作训练,并与职业资格紧密结合,突出高等职业教育以就业为导向的要求。本套教材既可以作为高等职业院校会计专业教材,也可供在职人员自学、培训之用。

《纳税会计》是高职高专院校会计专业规划教材之一。全书共九章,内容包括:纳税会计理论、增值税的核算、消费税的核算、营业税的核算、资源税的核算、关税的核算、企业所得税的核算、个人所得税的核算及其他税种的核算。

参加本书编写工作的有:山西交通职业技术学院张彩花(编写第一、三、四、五、六、九章),河南交通职业技术学院刘瑞红(编写第二章),云南交通职业技术学院范继红(编写第七、八章)。全书由张彩花担任主编,范继红担任副主编,四川交通职业技术学院蔡玲蓉担任主审。

本套教材在编写过程中参阅和应用了国内外有关经济及财务管理的论著和资料,无论在参考文献中是否列出,在此,对这些文献的作者和译者表示由衷的感谢和诚挚的谢意。由于作者水平有限,书中不妥之处在所难免,恳请专家和读者给予批评和指正。

交通职业教育教学指导委员会
交通运输管理专业指导委员会
2007.5

目 录

■第一章 纳税会计理论	1
第一节 纳税会计的经济学意义	1
第二节 纳税会计的对象与职能	4
第三节 税收制度及其构成因素	7
第四节 纳税会计核算基本前提和一般原则	11
第五节 纳税筹划的理论与方法	16
本章小结	22
思考与练习	23
■第二章 增值税的核算	24
第一节 增值税概述	24
第二节 增值税应纳税额的计算	31
第三节 出口货物退(免)税的核算	40
第四节 增值税业务的会计处理	44
第五节 增值税的纳税检查	59
第六节 增值税的纳税申报与专用发票	62
第七节 增值税纳税筹划与案例	72
本章小结	77
思考与练习	77
■第三章 消费税的核算	82
第一节 消费税概述	82
第二节 消费税纳税的计算与申报	87
第三节 消费税业务的会计处理	93
第四节 消费税纳税筹划与案例	97
本章小结	103
思考与练习	104
■第四章 营业税的核算	105
第一节 营业税概述	105
第二节 营业税纳税的计算及申报	113
第三节 营业税业务的会计处理	125
第四节 营业税纳税筹划与案例	129
本章小结	133

■思考与练习	133
■第五章 资源税的核算	135
■第一节 资源税概述	135
■第二节 资源税纳税的计算及申报	139
■第三节 资源税业务的会计处理	141
■第四节 资源税纳税筹划及案例	145
■本章小结	147
■思考与练习	147
■第六章 关税的核算	149
■第一节 关税概述	149
■第二节 关税纳税的计算及申报	154
■第三节 关税业务的会计处理	158
■第四节 关税纳税筹划及案例	160
■本章小结	163
■思考与练习	164
■第七章 企业所得税的核算	165
■第一节 企业所得税概述	165
■第二节 企业所得税应纳税额的计算	168
■第三节 企业所得税的会计处理	174
■第四节 企业所得税的纳税申报	182
■第五节 企业所得税纳税筹划与案例	183
■本章小结	186
■思考与练习	187
■第八章 个人所得税的核算	190
■第一节 个人所得税概述	190
■第二节 个人所得税应纳税额的计算与申报	192
■第三节 个人所得税的会计处理	201
■第四节 个人所得税纳税筹划与案例	203
■本章小结	209
■思考与练习	209
■第九章 其他税种的核算	212
■第一节 城镇土地使用税的核算	212
■第二节 土地增值税的核算	216
■第三节 城市维护建设税的核算	221
■第四节 车船使用税、房产税、印花税、契税的核算	224
■第五节 其他税种的纳税筹划	238
■本章小结	243
■思考与练习	244
■参考文献	247

第二章

纳税会计理论

• 知识目标 •

1. 纳税会计的起源及其发展历史;
2. 纳税会计的基本概念;
3. 纳税会计的基本原则和会计要素。

• 能力目标 •

1. 理解纳税筹划的基本理论;
2. 理解纳税筹划的一般方法。

第一节 纳税会计的经济学意义

一、我国税收的起源

关于我国税收的起源,存在两种不同观点。一种观点认为,税收起源于我国奴隶制国家产生的夏朝。奴隶社会的主要生产活动是农业生产,主要的生产资料是土地,主要的生产者奴隶,全国土地和奴隶被若干大大小小的奴隶主分割占有。国王除占有直接经营管理的王田和奴隶外,在名义上占有全国的土地和奴隶。然而,这些土地和奴隶实际上归各级奴隶主、诸侯、卿和大夫所占有。所谓的“溥天之下,莫非王土,率土之滨,莫非王臣”就是指这种多层次的奴隶主占有制。在这种土地制度下,国王对臣服的各级奴隶主的税收制度就是贡,即要求他们按土地的质量、数量及其产品的种类,依一定的量或比例纳税。另一种观点认为,“贡”是租而不是税,是一种国家凭借财产权利的分配,是使用国有土地而向国王缴纳的租金,不是真正意义上的税收。只有到了公元前 594 年“初税亩”时,产生了私有制,才产生了真正意义上的税收。

我们认为,不论是哪种观点,有一点是共同的,即税收是一个历史范畴,它随着国家的产生而产生,也随着国家的发展而发展,当然也会在一定的历史条件下随着国家的消亡而消亡。在国家存在的条件下,必然存在税收,税收是不可能人为地废除的。在我国近代历史上,也曾有过极其短暂的废除税收的情况,但都失败了。如明末,农民起义领袖李自成,针对明朝统治阶级的苛捐杂税,横征暴敛,提出“迎闯王、不纳粮”的口号,对发动农民起义起了巨大作用。但是,当建立了大顺政权,进入北京后,他并未建立正常税收制度,为巩固政权提供可靠的物质基础,却片面依靠向大户逼索浮财来解决财政需要,以致逼索对象不断扩大,民心不定,收入来源

无着落,这也是大顺政权迅速垮台的原因之一。

二、税收的特点

税收的本质是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会财富分配关系。本质决定属性,税收的特点是由税收本质所决定的,在任何社会形态下共同具有的某些属性、特点或形式特征。从形式特征来看,税收具有无偿性、强制性和固定性三个特点。

1. 无偿性

税收的无偿性是纳税本质的体现。税收是以国家为主体,凭借政治权力,通过制定法律,参与国民收入再分配。这种再分配是无偿的、单向的,是公民权利和义务关系,而不是等价交换关系。税收无偿性的特点是通过国家制定税收法律来保证的。国家财政支出是无偿拨付的,要求税收必须无偿地为国家取得财政收入,即国家不承担将税款归还给纳税者本人的任何义务。国家为满足社会公共需要的这种无偿拨付,具有社会成员共享的性质,既无法计算每一社会成员享有的数量和质量,也不可能按每一社会成员享有的数量和质量向社会成员直接收费,只有作为社会成员的权利和义务关系,向社会成员征税。税收的无偿性是税收“三性”中的第一位属性。

2. 强制性

税收的强制性是实现这种无偿征收的基本保证。一般说来,有偿的分配是不需要强制的,而无偿的分配则必须以强制力作保证。国家的任何法律(包括税法),都是由国家强制力保证执行的公民行为规范。税法对所有纳税人而言都具有强制力,而不论纳税人的所有制形式和自觉纳税意识如何。对守法纳税人而言,由于其行为与税法要求一致,而感受不到强制力;而对违法纳税人而言,由于其行为触犯税法,则必然感受到其强制力。

3. 固定性

税收的固定性是无偿性和强制性的必然要求。固定性就是指税收的纳税人、课税对象、税率或税额、纳税期等,必须通过法律明确规定下来,征纳双方必须严格遵照执行。应该说越是无偿的、强制的征收,越需要法律的固定性;反之,有偿的、自愿的分配,则不需要具有法律的固定性。

三、纳税会计的特点

纳税会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对税款的形成、计算和缴纳,即对企业涉税事项进行确认、计量和报告的一门专业会计。它是在财务会计的基础上,对财务会计中按照会计准则进行的会计处理与国家现行税收法规不一致的会计事项重新计算,或者出于纳税策划的目的而进行纳税会计调整。

纳税会计与其他专业会计(财务会计)相比,既有共同性,也有特殊性。纳税会计的主要特点有:

1. 法律性

纳税会计以国家现行税收法令为准绳,这是它区别于其他专业会计的一个最重要的特点。在其他专业会计核算中,企业可以根据经营活动的特点,在会计法规范范围内,自主选择适用的会计政策、会计估计、会计核算方法和程序等。而纳税会计必须严格遵循税收法规的要求,当

会计法规制度与税收法规不一致时,必须以税法为准,对专业会计的结果作相应的调整,以满足纳税要求。

2. 广泛性

我国宪法规定中华人民共和国每个公民都有纳税义务,企业(不论行业与所有制性质)也负有纳税义务。这就是说,所有自然人和法人都可能是纳税义务人。由于法定纳税人的广泛性,决定了纳税会计的广泛性。

3. 统一性

由于纳税会计是融各类会计和税收法规于一体的会计,税法的统一性决定了纳税会计统一性的特点。这就是说,同一种税对不同纳税人的规定都是一样的。当然,在统一的前提下,也不排除特殊情况下的灵活性,如减免税规定、计税价格等。

4. 独立性

纳税会计是会计学科的一个重要分支,与其他会计比较,除共性外,还有其相对独立性和特殊性。对某些税种来说,其计税依据与财务会计账面记录提供的依据可能并不完全相同。例如,工资制度放开后,企业可以根据自己的具体情况决定工资、奖金的发放办法。这样,不同企业工资、奖金分配相差悬殊,同一企业不同时期也大不一样。为了平衡各企业、各时期的税收负担,必须有一个统一的计税工资标准,而这个计税工资标准一般与企业账面实际支付的工资无关,但企业必须按税法规定的计税工资标准计算和调整应纳税所得额。另一方面,纳税会计核算的要素与财务会计不一致,纳税会计只核算与纳税活动相关的内容,确定计税依据、计算方法、填制纳税凭证、编制纳税报表等均独立于其他会计。

5. 策划性

企业按照国家政策履行纳税义务,同时还享有纳税人应有的基本权利,通过纳税策划,减轻税负,实现企业的财务目标。因此,纳税会计还具有策划性,通过事先筹划,精心组织会计事项,合理选择会计政策,减轻税负。

四、纳税会计与财务会计的关系

纳税会计与财务会计的联系是最紧密的,在实务中常常不加区分。要探讨纳税会计与财务会计的关系,就必须明确会计与法律、会计与税收、会计与企业决策者的关系。法律对会计的影响是一个渐进的历史过程。

我国于2000年7月1日实施了新修订的《中华人民共和国会计法》,随后又陆续出台了企业会计具体准则。2006年2月15日,财政部颁布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体会计准则及2006年10月30日印发的《企业会计准则应用指南》,从2007年1月1日起开始执行。会计的法规制度,对我国会计工作的影响是方向性的。税收对会计的影响,往往与法律对会计的影响是分不开的,税收通过法律发挥作用,法律保障税收的执行,但它们对会计影响的着重点不同。法律规定会计“能做什么”和“不能做什么”,而税收则引导企业及其会计“怎样做”,从而影响企业及其会计的具体行为。例如,当纳税会计与财务会计在实务中允许存在合理差异时,会计计量模式的选择必须遵循分别反映的原则,否则,两者之间量的差异将无法揭示出来。因此,税收对会计的影响是调节性的。企业决策者可以在国家法律法规许可的范围内,进行某些会计政策选择,如会计估计、会计程序、会计方法等的选择。但会计规范、

计量方法、处理方法等也会反作用于法律、税收和企业决策者。

纳税会计作为一项实质性工作并不是独立存在的,而是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础的。纳税会计资料大多来源于财务会计,它对财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项,或出于税务筹划目的需要调整的事项,按纳税会计方法计算、调整,并作调整会计分录,再融于财务会计账簿或财务会计报告之中。

当然,纳税会计与财务会计还是存在不同的,除目标、对象不同外,主要还有以下区别:

1. 核算基础、处理依据不同

税收法规与会计准则之间存在不少差别,其中最主要的差别是确认收益实现的时间和费用的扣减事项上。税收制度是收付实现制与权责发生制的结合,因为计算应税所得是要确定纳税人立即支付货币资金能力、管理上的方便性和征收当期收入的必要性,这与财务会计所依据的持续经营假设是相矛盾的,这便是纳税年度自身存在独立性的倾向。财务会计只是遵循财务会计准则处理各种经济业务,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,应该认为是正常情况。纳税会计既要遵循纳税会计的一般原则,也要遵守与税收法规不相矛盾的那些财务会计的一般原则。

2. 计算损益的程序不同

税收法规中包括了修正一般收益概念的社会福利、公共政策和权益条款,强调应税所得与会计所得的不同。各国所得税税法都明确规定法定收入项目、税法允许扣除项目及其金额的确认原则和方法。企业按税法规定确定两者金额后,其差额即为应纳税所得额。纳税会计以此为法定依据,但在实际计算时,是在“会计所得”的基础上调整为应税所得。当财务会计的核算结果与纳税会计不一致时,财务会计的核算应服从于纳税会计的核算,使之符合税法的要求。

纳税会计坚持历史成本,更重视可以预见的事项,不考虑货币时间价值的变动,而财务会计却可以有某些不同。各国都在力图缩小财务会计与纳税会计的差异,但由于两者的目标不同,两者的差异不可能消失。此外,承认纳税会计与财务会计的区别,实际上是承认政府有权对纳税人的非营业收益征税。抹杀两者的区别,可能对征纳双方都是无益的。因此,既不必要求对方适应自己,也不必自己削足适履去附和对方。应该各自遵循其本身的规律和规范,在理论上不断发展自己,在方法上不断完善自己,更好地体现其目标。

第二节 纳税会计的对象与职能

一、纳税会计的对象

纳税会计的对象是纳税会计的客体,它是纳税人因纳税活动引起的税款的形式、计算、缴纳、补退、罚款等以货币表现的资金运动。企业在生产、经营过程中以货币表现的主要资金运动如下。

1. 经营收入

经营收入是企业在生产、经营过程中,销售商品、提供劳务或让渡资产使用权等经营活动所取得的收入。它是流转税的计税依据,也是计算所得税的前提。

2. 经营成本

经营成本是企业生产经营过程中所发生的全部耗费。它包括生产过程的生产费用、流通过程的流通费用以及经营管理等费用。

3. 收益额

收益额是企业在一定时期内实现的利润总额,包括经营利润、利得和损失。收益需要按照税法的规定调整,确认为应税利润,它是正确计算应纳税额的基础。因此,对收益的计算是否正确以及分配是否符合有关法规,直接关系到国家税收和企业留利。

4. 财产额

对各种财产税,如房产税、土地增值税、契税等,需要在财务会计对各类资产确认、计量、报告的基础上,按照税法的规定,正确计算财产的金额,确定应纳税额。

5. 行为计税额

对于像印花税等税种,应以财务会计确定的应税行为交易额为课税依据。

6. 税款的缴纳或减免

由于各种税的计税依据和征收方法不同,同一种税对不同行业、不同所有制企业(纳税人)的会计处理也可能有所不同,因此,反映各种税款缴纳方法也不尽一致。企业应按税法规定,依会计准则规定正确进行核算。减免税是对某些纳税人和课税对象给予照顾的一种特殊规定,是解决一些特殊情况下的特殊需要,从而更好地体现我国的税收政策。企业对减免税款,应按国家规定进行会计核算。

二、纳税会计的目标

财务会计的总目标是对外提供真实、有用的会计信息,满足经济利益相关者决策需要。作为企业财务会计中相对独立的组成部分,纳税会计的总目标与财务会计的总目标应该是一致的,但由于其相对的独立性,其具体目标又有特定性。具体概括为以下几点。

1. 依法履行纳税义务,维护纳税人的合法权益

纳税会计是以国家税法为依据,利用财务会计提供的相关资料,及时正确地分析、核算税务成本与费用,详实地填报纳税会计报表,足额地缴纳各项税款,依法履行纳税义务,维护纳税人的合法权益。

2. 正确进行纳税会计处理,协调与财务会计的信息关系

财务会计是依据会计准则进行核算,纳税会计要依据国家税法的规定对财务会计核算的数字信息进行调整,以便在对外报告中正确披露税后的财务信息。财务会计要保持其稳定性、谨慎性和规范性,纳税会计要保持其依法性。当两者出现矛盾时,纳税会计要依法处理、协调好与财务会计的关系,正确地反映纳税会计信息。

3. 科学地进行税务筹划,提高纳税人的经济效益

税收对企业而言是成本,在其他成本不变的情况下,企业要科学地进行税务筹划,事先进行税负分析与测算,选择税负较轻的纳税方案,努力降低企业的税务成本,为企业寻求经济纳税的有效途径。

三、纳税会计的职能

纳税会计的基本职能与一般会计相同,是反映和监督。但纳税会计与税收联系密切,因

此,其具体职能又与一般会计有所不同。

1. 反映税务活动

纳税会计根据国家的税收法规、会计准则等,全面、真实、系统地记录和核算企业生产经营过程中的税务活动,即税务资金的形成、计算、缴纳、退补及其使用等,为国家组织税收提供可靠的依据。通过对纳税会计反映的税务活动及其提供的资料进行分析,为企业改善经营管理、提高经济效益,进一步扩充税源提供保证。

2. 监督税务活动

根据国家的税收法令和有关的方针、政策、制度等,通过纳税会计的一系列会计处理,监督企业应纳税款的形成、计算解缴以及收益分配等情况,实现税收杠杆的经济调节作用,保证国家税收法令的贯彻实施和适时修正。

四、纳税会计的作用

纳税会计的职能制约着纳税会计的作用,纳税会计的作用又是纳税会计的职能在一定的运行条件下的具体体现。纳税会计的主要作用如下。

1. 结合会计贯彻税法,有利于发挥税收的作用

由于纳税会计是融税收法规和会计核算于一体的特种专业会计,因此,通过对企业的税务活动所引起的资金运动进行会计核算,可以分析纳税对企业的影响,改善经营管理,调整产品结构,发挥税收调节生产、调节消费、调节经济的作用。

2. 反映纳税人履行的纳税义务

纳税会计依据税收法令,计算企业的各种应纳税款,并通过会计核算,如实地记录其形成和缴纳情况,可以反映企业作为纳税人履行纳税义务的情况。

3. 发挥监督作用,促进企业正确处理分配关系

根据会计监督的要求,纳税会计有权拒绝有损任何一方利益的不正确的收益分配方案,有权向税务机关反映问题,并按上级要求进行自查。根据税务监督的要求,税务机关通过纳税检查、税务稽查,根据纳税会计提供的信息资料,检查纠正不符合国家税收法令、制度规定的错误行为,以维护国家税法的严肃性,正确处理有关各方的收益分配关系。

4. 促进改革开放,维护国家利益

纳税会计在涉外经济活动中,应该严格执行我国有关税收法规,依法计税,正确核算,既不能超越税法多计、错计,也不能少计、漏计;应认真贯彻执行我国对外商投资企业和外国企业的税收优惠政策,促进改革开放,充分利用外资,维护国家利益。

5. 维护纳税人的合法权益

纳税会计作为纳税人的会计,在依法纳税的同时,也要根据现行税法规定,明确维护纳税人的权益,进行税务筹划,充分享受税收的优惠政策,最大限度地减轻或推迟纳税。

五、纳税会计的任务

纳税会计作为会计学的一个分支,既要与国家税法为准绳,促使企业认真履行纳税义务,又要使企业在国家税法的允许范围内,追求企业纳税方面的经济利益。纳税会计的主要任务如下。

(1) 反映和监督企业对国家税收法令、制度的贯彻执行情况,认真履行纳税义务,正确处

理国家与企业的关系。

(2) 按照国家现行税法所规定的税种、计税依据、纳税环节、税目、税率等,正确计算企业在纳税期内的应缴税款,并进行正确的会计处理。

(3) 按照税务监缴机关的规定,及时、足额地缴纳各种税款,完成企业上缴任务,进行相应的会计处理。

(4) 正确编制、及时报送会计报表和纳税申报材料,认真执行税务机关的审查意见。

(5) 进行企业税务活动的财务分析,不断提高企业执行税法的自觉性,不断提高税务核算和管理水平,不断增强企业的纳税能力。同时,也应充分利用现行税法和相关政策、制度赋予企业的权力,从企业的生产经营范围、组织形式,到固定资产的折旧方法,资产计价和估价方法,商品定价方法,投资、筹资方式,以及某些经济行为等,都应该从纳税人的角度进行明智的财务决策,寻求纳税方面的企业利益,以充分发挥企业纳税会计的作用,更好地完成纳税会计的任务。

第三节 税收制度及其构成因素

一、税收法律关系

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及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,其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益,维护正常的税收秩序,保证国家的财政收入。

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。因此,了解税收的本质与特征是非常必要的。税收的实质是国家为了行使其职能,取得财政收入的一种方式。国家征税与纳税人纳税形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确其双方的权利与义务后,这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系。了解税收法律关系,对于正确理解国家税法的本质,严格依法纳税、依法征税都具有重要的意义。

1. 税收法律关系的构成

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。在我国采取的是属地兼属人的原则。

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。

3) 税收法律关系的内容

税收法律关系的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本质的东西,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。

2. 税收法律关系的产生、变更与灭失

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、变更和消灭必须由相应的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灭失。

3. 税收法律关系的保护

税收法律关系是同国家利益及企业和个人的权益相联系的。保护税收法律关系,实质上就是保护国家正常的经济秩序,保障国家财政收入,维护纳税人的合法权益。税收法律关系的保护形式和方法是很多的,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《中华人民共和国刑法》对构成偷税、抗税罪给予刑罚的规定,以及税法中对纳税人不服税务机关征税处理决定,可以申请复议或提出诉讼的规定等都是对税收法律关系的直接保护。税收法律关系的保护对权利主体双方是对等的,不能只对一方保护,而对另一方不予保护,对权利享有者的保护,就是对义务承担者的制约。

二、税法的构成要素

税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

1. 总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

2. 纳税义务人

纳税义务人即纳税主体,主要是指一切履行纳税义务的法人、自然人及其他组织。

3. 征税对象

征税对象即纳税客体,主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。这是区分不同税种的主要标志,我国现行税收法律、法规都有特定的征税对象。比如,企业所得税的征税对象就是应税所得;增值税的征税对象就是商品或劳务在生产 and 流通过程中的增值额。

4. 税目

税目是各个税种所规定的具体征税项目。它是征税对象的具体化。比如,消费税具体规定了烟、酒等 14 个税目。

5. 税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。我国现行的税率主要如下。

(1) 比例税率。即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国的增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。

(2) 超额累进税率。即把征税对象按数额的大小分成若干等级,每一等级规定一个税率,税率依次提高,但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算,将计算结果相加后得出应纳税款。目前采用这种税率的是个人所得税。

(3) 定额税率。即按征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的有资源税、城镇土地使用税、车船使用税等。

(4)超率累进税率。即以征税对象数额的相对率划分若干级,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前,采用这种税率的有土地增值税。

6. 纳税环节

纳税环节主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。如流转税在生产和流通环节纳税;所得税在分配环节纳税等。

7. 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。比如,企业所得税在月份或者季度终了后15日内预缴,年度终了后4个月内汇算清缴,多退少补;营业税的纳税期限,分别为5日、10日、15日或者1个月,纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定,不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

8. 纳税地点

纳税地点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。

9. 减税免税

减税免税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。

10. 罚则

罚则是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

11. 附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容,比如该法的解释权、该法的生效时间等。

三、税法的分类

税法体系中按各税法的立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、职能作用的不同,可分为不同类型的税法。

1. 按照税法的基本内容和效力的不同分类

按照税法的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。我国目前还没有制定统一的税收基本法,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。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进行实施的法律,如个人所得税法、税收征收管理法等。

2. 按照税法的职能作用不同分类

按照税法的职能作用的不同,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分类

按照税法征收对象的不同,可分为:

(1)对流转额课税的税法。它主要包括增值税、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、消费有密切联系。对什么商品征税,税率多高,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。它主要包括企业所得税、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。它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。它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、城镇土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。

4. 按照主权国家行使税收管辖权的不同分类

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。外国税法是指外国各个国家制定的税收制度。

5. 按照税收收入归属和征收管辖权限的不同分类

按照税收收入归属和征收管辖权限的不同,可分为中央税、地方税和中央与地方共享税。中央税,如消费税、关税等,属于中央政府的财政收入,由国家税务局征收管理。地方税,如城市维护建设税、城镇土地使用税等,属于各级地方政府的财政收入,由地方税务局征收管理。中央与地方共享税,如增值税、企业所得税、个人所得税,属于中央政府和地方政府的共同收入,目前由国家税务局征收管理。当前,除个别小税种地方政府有立法权外,其余税种的立法权均属中央政府。

四、税法的作用

由于税法调整的对象涉及社会经济活动的各个方面,与国家的整体利益及企业、单位、个人的直接利益有着密切的关系,并且在建立和发展市场经济体制中,国家将通过制定、实施税法加强对国民经济的宏观调控,因此税法的地位越来越重要。我国税法的重要作用主要有这样几方面。

1. 税法是国家组织财政收入的法律保障

为了保证税收组织财政收入职能的发挥,必须通过制定税法,以法律的形式确定企业、单位和个人履行纳税义务的具体项目、数额和纳税程序,惩治偷逃税款的行为,防止税款流失,保证国家依法征税,及时足额地取得税收收入。

2. 税法是国家宏观调控经济的法律手段

税收作为国家宏观调控的重要手段,通过制定税法,以法律的形式确定国家与纳税人之间的利益分配关系,调节社会成员的收入水平,调整产业结构和社会资源的优化配置,使之符合国家的宏观经济政策;同时,以法律的平等原则,公平经营单位和个人的税收负担,鼓励平等竞争,为市场经济的发展创造良好的条件。