



21世纪全国高等院校**财务管理**系列实用规划教材

财务会计系列

第3版

# 税法与税务会计 实用教程

主编/张巧良 张 华



北京大学出版社  
PEKING UNIVERSITY PRESS



21世纪全国高等院校**财务管理**系列实用规划教材

财务会计系列

# 税法与税务会计 实用教程 (第3版)

主 编 张巧良 张 华

副主编 李 艳

参 编 张 宸 宋钰元



北京大学出版社  
PEKING UNIVERSITY PRESS

## 内 容 简 介

本书紧扣我国税收法规的最新改革动向,依据最新的会计准则,对我国新税制下税法和税务会计的基本原理、流转税及会计处理、所得税及会计处理、资源税及会计处理、财产和行为税及会计处理、特定目的税及会计处理等进行了详细的介绍。为便于教学及巩固学生所学知识,本书在每章前有教学目标和教学要求及导入案例,在每章后有本章小结及复习思考题,强化了理论与实践相结合的教学思路,提高了教材的实用性。

本书可作为高等学校会计学专业、财务管理专业本专科学生的教材,也可作为其他专业本专科学学生、研究生以及会计从业人员的参考用书,还可以作为注册会计师考试的参考用书。

### 图书在版编目(CIP)数据

税法与税务会计实用教程/张巧良,张华主编. —3版. —北京:北京大学出版社,2015.8  
(21世纪全国高等院校财经管理系列实用规划教材)

ISBN 978-7-301-26160-6

I. ①税… II. ①张…②张… III. ①税法—中国—高等学校—教材②税务会计—高等学校—教材 IV. ①D922.22②F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第182065号

- |       |                                        |
|-------|----------------------------------------|
| 书 名   | 税法与税务会计实用教程(第3版)                       |
| 著作责任者 | 张巧良 张 华 主编                             |
| 责任编辑  | 葛 方                                    |
| 标准书号  | ISBN 978-7-301-26160-6                 |
| 出版发行  | 北京大学出版社                                |
| 地 址   | 北京市海淀区成府路205号 100871                   |
| 网 址   | http://www.pup.cn 新浪微博:@北京大学出版社        |
| 电子信箱  | pup_6@163.com                          |
| 电 话   | 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62750667 |
| 印 刷 者 | 三河市博文印刷有限公司                            |
| 经 销 者 | 新华书店                                   |
|       | 787毫米×1092毫米 16开本 24印张 564千字           |
|       | 2009年3月第1版 2012年10月第2版                 |
|       | 2015年8月第3版 2015年8月第1次印刷                |
| 定 价   | 48.00元                                 |

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子信箱:fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370

## 第3版前言

自2012年以来,我国税收制度最重要的改革是营业税改征增值税。我国正处于加快转变经济发展方式的攻坚时期,大力发展第三产业,尤其是现代服务业,对推进经济结构调整和提高国家综合实力具有重要意义。将营业税改征增值税,有利于完善税制,消除重复征税,降低企业税收成本。营业税改征增值税是国家实施结构性减税的一项重要举措。此外,消费税法、资源税法、城镇土地使用税法、车船税法等税收法律制度也发生了相应的变化。

本书针对上述变化以及读者对前两版教材的反馈,重点作了以下修订。

(1) 根据修订后的增值税、营业税、消费税暂行条例,以及营业税改征增值税的相关法规,对部分内容作了修订、补充与完善。

(2) 根据修改后的资源税暂行条例、城镇土地使用税暂行条例,对本书第8章的相应内容作了修订、补充与完善。

(3) 根据新发布的车船税法,对本书第9章的相应内容作了修订、补充与完善。

(4) 根据国务院、财政部、国家税务总局自2011年以来陆续发布的补充规定对本书相关内容作了修订、补充与完善。

(5) 在本书第10章加入了教育费附加、烟叶税的税务处理及会计处理等内容。

(6) 对各章的习题及参考答案进行了修订、补充与完善。

本书由兰州理工大学张巧良、张华担任主编,李艳担任副主编,修订工作主要由兰州理工大学的教师完成,具体分工如下:张巧良负责第1、2、3章的修订;张华负责第6、10章的修订;李艳负责第4、5、9章的修订。张宸负责第7、11章的修订;宋钰元负责第8章的修订。全书最后由张巧良总纂定稿。本书已被列为兰州理工大学规划教材。

感谢兰州理工大学经济管理学院会计系教师在书稿修订过程中提出的宝贵意见,感谢本书第1、2版相关作者的贡献。

由于编者水平有限,书中难免有不足之处,恳请专家及同仁批评指正。

编 者

2015年6月

# 目 录

## 第1篇 财务会计原理

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| 第1章 税法概论 .....                     | 3  |
| 1.1 税法的基本概念 .....                  | 4  |
| 1.1.1 税法与税收法律关系 .....              | 4  |
| 1.1.2 税法的构成要素 .....                | 7  |
| 1.1.3 税法的分类 .....                  | 10 |
| 1.2 我国现行的税法体系 .....                | 11 |
| 1.2.1 我国现行税法体系的<br>内容 .....        | 11 |
| 1.2.2 税务机关的设置 .....                | 13 |
| 1.2.3 税收征管范围的划分 .....              | 13 |
| 1.2.4 中央政府与地方政府税收<br>收入的划分 .....   | 14 |
| 1.3 税收征管的主要程序 .....                | 15 |
| 1.3.1 税务登记 .....                   | 15 |
| 1.3.2 纳税申报 .....                   | 18 |
| 1.3.3 税款缴纳 .....                   | 19 |
| 1.3.4 纳税检查 .....                   | 20 |
| 1.3.5 违法违章处理 .....                 | 21 |
| 本章小结 .....                         | 23 |
| 复习思考题 .....                        | 23 |
| 第2章 财务会计原理 .....                   | 24 |
| 2.1 财务会计及其历史演进 .....               | 25 |
| 2.1.1 财务会计的概念 .....                | 26 |
| 2.1.2 财务会计的产生和发展 .....             | 26 |
| 2.1.3 财务会计工作的内容 .....              | 27 |
| 2.2 财务会计的对象、目标和职能 .....            | 28 |
| 2.2.1 财务会计的对象 .....                | 29 |
| 2.2.2 财务会计的目标 .....                | 30 |
| 2.2.3 财务会计的职能 .....                | 30 |
| 2.3 财务会计模式的国际比较 .....              | 31 |
| 2.3.1 以美国为代表的财税分离的<br>财务会计模式 ..... | 31 |
| 2.3.2 以日本为代表的企业导向的<br>财务会计模式 ..... | 32 |

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| 2.3.3 以法国为代表的政府导向的<br>财务会计模式 ..... | 33 |
| 本章小结 .....                         | 35 |
| 复习思考题 .....                        | 35 |

## 第2篇 流转税会计

|                                      |    |
|--------------------------------------|----|
| 第3章 增值税及其纳税会计处理 .....                | 39 |
| 3.1 增值税概述 .....                      | 41 |
| 3.1.1 增值税的含义及分类 .....                | 42 |
| 3.1.2 增值税的征税范围和纳税<br>义务人 .....       | 43 |
| 3.1.3 纳税义务发生时间及纳税<br>期限 .....        | 47 |
| 3.1.4 纳税地点 .....                     | 48 |
| 3.2 应纳税额的计算 .....                    | 49 |
| 3.2.1 营改增后的增值税税目<br>税率表 .....        | 49 |
| 3.2.2 增值税的计税方法 .....                 | 50 |
| 3.2.3 一般纳税人当期销项税额的<br>计算 .....       | 50 |
| 3.2.4 一般纳税人当期进项税额的<br>计算 .....       | 55 |
| 3.2.5 一般纳税人当期应纳税额的<br>计算 .....       | 58 |
| 3.2.6 小规模纳税人应纳税额的<br>计算 .....        | 59 |
| 3.2.7 出口货物的退(免)税政策及<br>退税额的计算 .....  | 59 |
| 3.3 增值税会计核算的专用凭证、账簿、<br>报表 .....     | 66 |
| 3.3.1 增值税专用发票与增值税<br>普通发票 .....      | 66 |
| 3.3.2 一般纳税人会计核算应设置的<br>会计科目和账簿 ..... | 75 |
| 3.3.3 一般纳税人的增值税<br>报表 .....          | 76 |

|                                        |           |                                  |            |
|----------------------------------------|-----------|----------------------------------|------------|
| 3.3.4 小规模纳税人会计核算设置的<br>会计科目及纳税申报表····· | 81        | 4.3.3 委托加工应税消费品的账务<br>处理·····    | 120        |
| 3.4 增值税的纳税会计处理·····                    | 82        | 4.3.4 进出口应税产品的账务<br>处理·····      | 122        |
| 3.4.1 购进货物或接受应税劳务的<br>账务处理·····        | 82        | 4.3.5 交纳消费税的账务处理·····            | 125        |
| 3.4.2 销售货物和提供劳务的账务<br>处理·····          | 85        | 本章小结·····                        | 126        |
| 3.4.3 进项税额转出的账务<br>处理·····             | 86        | 复习思考题·····                       | 126        |
| 3.4.4 视同销售的账务处理·····                   | 88        | <b>第5章 营业税及其纳税会计处理·····</b>      | <b>128</b> |
| 3.4.5 出口货物退税的账务<br>处理·····             | 90        | 5.1 营业税概述·····                   | 130        |
| 3.4.6 交纳增值税的账务处理·····                  | 91        | 5.1.1 营业税的特点·····                | 130        |
| 本章小结·····                              | 92        | 5.1.2 营业税的纳税义务人与扣缴<br>义务人·····   | 131        |
| 复习思考题·····                             | 92        | 5.1.3 营业税的税目与税率·····             | 132        |
| <b>第4章 消费税及其纳税会计处理·····</b>            | <b>95</b> | 5.1.4 营业税免税项目·····               | 132        |
| 4.1 消费税概述·····                         | 97        | 5.1.5 营业税的纳税义务发生时间及<br>纳税期限····· | 135        |
| 4.1.1 消费税的特点·····                      | 97        | 5.1.6 营业税的纳税地点·····              | 136        |
| 4.1.2 消费税的纳税义务人·····                   | 97        | 5.2 营业税应纳税额的计算·····              | 137        |
| 4.1.3 消费税的税目和税率·····                   | 98        | 5.2.1 计税依据的确认与计算·····            | 137        |
| 4.1.4 消费税的纳税义务发生<br>时间·····            | 100       | 5.2.2 营业税应纳税额的计算·····            | 140        |
| 4.1.5 消费税的纳税期限、纳税<br>地点及纳税申报表·····     | 101       | 5.2.3 特殊经营行为的税务<br>处理·····       | 143        |
| 4.2 消费税应纳税额的计算·····                    | 107       | 5.3 营业税纳税会计处理·····               | 144        |
| 4.2.1 应纳消费税的计算方法·····                  | 107       | 5.3.1 建筑业应交营业税的会计<br>核算·····     | 145        |
| 4.2.2 自产自用应税消费品的<br>计税方法·····          | 110       | 5.3.2 服务业和娱乐业应交营业税的<br>会计核算····· | 147        |
| 4.2.3 委托加工应税消费品的<br>计税方法·····          | 112       | 5.3.3 承包费应交营业税的会计<br>核算·····     | 147        |
| 4.2.4 进口的应税消费品的计税<br>方法·····           | 113       | 5.3.4 代销业务应交营业税的会计<br>核算·····    | 148        |
| 4.2.5 允许抵扣已纳税款的应税<br>消费品·····          | 114       | 5.3.5 销售不动产应交营业税的<br>会计核算·····   | 148        |
| 4.2.6 出口应税消费品退税的<br>计算·····            | 116       | 5.3.6 转让无形资产应交营业税的<br>会计核算·····  | 148        |
| 4.3 消费税的纳税会计处理·····                    | 118       | 本章小结·····                        | 149        |
| 4.3.1 会计科目设置·····                      | 118       | 复习思考题·····                       | 149        |
| 4.3.2 对外销售应税消费品的<br>账务处理·····          | 118       |                                  |            |

## 第3篇 所得税会计

## 第6章 企业所得税及其纳税

## 会计处理 ..... 153

## 6.1 企业所得税概述 ..... 155

## 6.1.1 纳税义务人 ..... 156

## 6.1.2 征税对象 ..... 157

## 6.1.3 税率 ..... 158

## 6.1.4 扣缴义务人与源泉扣缴 ..... 159

## 6.1.5 税收优惠 ..... 159

## 6.2 企业所得税应纳税所得额的

## 计算 ..... 164

## 6.2.1 收入总额的确定 ..... 165

## 6.2.2 不征税收入和免税

## 收入的确定 ..... 169

## 6.2.3 准予扣除项目的范围 ..... 171

## 6.2.4 不得扣除的项目 ..... 180

## 6.2.5 亏损弥补 ..... 180

## 6.3 资产的税务处理 ..... 181

## 6.3.1 固定资产的税务处理 ..... 181

## 6.3.2 生物资产的税务处理 ..... 183

## 6.3.3 无形资产的税务处理 ..... 184

## 6.3.4 长期待摊费用的税务

## 处理 ..... 185

## 6.3.5 存货的税务处理 ..... 185

## 6.3.6 投资资产的税务处理 ..... 186

## 6.3.7 税法规定与会计规定差异的

## 处理 ..... 186

## 6.4 资产损失税前扣除的所得税

## 处理 ..... 187

## 6.4.1 资产损失及相关概念的

## 界定 ..... 187

## 6.4.2 资产损失的扣除政策 ..... 187

## 6.4.3 资产损失税前扣除管理 ..... 189

## 6.5 企业所得税应纳税额的计算 ..... 190

## 6.5.1 居民企业应纳税额的

## 计算 ..... 190

## 6.5.2 境外已纳税额的扣除 ..... 194

## 6.5.3 非居民企业应纳税额的

## 计算 ..... 196

## 6.6 特别纳税调整 ..... 198

## 6.6.1 调整范围 ..... 198

## 6.6.2 调整方法 ..... 201

## 6.6.3 核定征收 ..... 201

## 6.6.4 加收利息 ..... 202

## 6.7 企业所得税的征收管理 ..... 202

## 6.7.1 纳税地点 ..... 202

## 6.7.2 纳税期限 ..... 203

## 6.7.3 纳税申报 ..... 203

## 6.8 企业所得税的纳税会计处理 ..... 205

## 6.8.1 资产负债表债务法概述 ..... 206

## 6.8.2 资产、负债的计税基础 ..... 206

## 6.8.3 暂时性差异 ..... 213

## 6.8.4 递延所得税负债及递延所得税

## 资产的确认与计量 ..... 215

## 6.8.5 所得税费用的确认与

## 计量 ..... 220

## 本章小结 ..... 225

## 复习思考题 ..... 225

## 第7章 个人所得税及其纳税

## 会计处理 ..... 228

## 7.1 个人所得税概述 ..... 230

## 7.1.1 个人所得税的纳税

## 义务人 ..... 232

## 7.1.2 个人所得税的征税范围 ..... 234

## 7.1.3 个人所得税的税收优惠

## 政策 ..... 241

## 7.1.4 个人所得税的纳税地点和

## 纳税申报期限 ..... 245

## 7.2 个人所得税应纳税额的计算 ..... 245

## 7.2.1 工资、薪金所得应纳税额的

## 计算 ..... 246

## 7.2.2 个体工商户的生产、经营所得

## 应纳税额的计算 ..... 249

## 7.2.3 对企事业单位承包经营、

## 承租经营所得应纳所得税的

## 计算 ..... 251

|                                               |     |
|-----------------------------------------------|-----|
| 7.2.4 劳务报酬所得应纳税额的<br>计算 .....                 | 252 |
| 7.2.5 稿酬所得应纳税额的<br>计算 .....                   | 254 |
| 7.2.6 财产转让所得应纳税额的<br>计算 .....                 | 255 |
| 7.2.7 特许权使用费所得应纳税额的<br>计算 .....               | 257 |
| 7.2.8 财产租赁所得应纳税额的<br>计算 .....                 | 258 |
| 7.2.9 利息、股息、红利、偶然<br>所得、其他所得应纳<br>税额的计算 ..... | 259 |
| 7.2.10 关于捐赠应纳税所得额的<br>规定 .....                | 259 |
| 7.2.11 境外所得的税额扣除 .....                        | 260 |
| 7.3 个人所得税的征收管理 .....                          | 261 |
| 7.3.1 自行申报纳税 .....                            | 261 |
| 7.3.2 代扣代缴纳税 .....                            | 264 |
| 7.4 个人所得税的纳税会计处理 .....                        | 267 |
| 7.4.1 扣缴义务人代扣代缴个人<br>所得税的核算 .....             | 267 |
| 7.4.2 个体工商户、个人独资及合伙<br>企业纳税的核算 .....          | 269 |
| 本章小结 .....                                    | 271 |
| 复习思考题 .....                                   | 271 |

#### 第4篇 其他税种会计

### 第8章 资源税类及其纳税会计

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| 资源税类及其纳税会计<br>处理 .....        | 275 |
| 8.1 资源税及其纳税会计处理 .....         | 277 |
| 8.1.1 资源税税制要素 .....           | 277 |
| 8.1.2 资源税会计处理 .....           | 282 |
| 8.2 城镇土地使用税及其纳税会计<br>处理 ..... | 286 |
| 8.2.1 城镇土地使用税税制<br>要素 .....   | 286 |
| 8.2.2 城镇土地使用税会计<br>处理 .....   | 290 |
| 8.3 土地增值税及其纳税会计处理 .....       | 291 |

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 8.3.1 土地增值税税制要素 ..... | 291 |
| 8.3.2 土地增值税会计处理 ..... | 298 |
| 本章小结 .....            | 302 |
| 复习思考题 .....           | 303 |

### 第9章 财产和行为税及其纳税

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 会计处理 .....            | 305 |
| 9.1 房产税及其纳税会计处理 ..... | 307 |
| 9.1.1 房产税税制要素 .....   | 307 |
| 9.1.2 房产税会计处理 .....   | 312 |
| 9.2 车船税及其纳税会计处理 ..... | 314 |
| 9.2.1 车船税税制要素 .....   | 314 |
| 9.2.2 车船税会计处理 .....   | 318 |
| 9.3 印花税及其纳税会计处理 ..... | 319 |
| 9.3.1 印花税的特点 .....    | 319 |
| 9.3.2 印花税税制要素 .....   | 320 |
| 9.3.3 印花税法纳税申报 .....  | 325 |
| 9.3.4 印花税法会计处理 .....  | 327 |
| 9.4 契税法及其纳税会计处理 ..... | 328 |
| 9.4.1 契税法税制要素 .....   | 328 |
| 9.4.2 契税法纳税申报 .....   | 330 |
| 9.4.3 契税法会计处理 .....   | 331 |
| 本章小结 .....            | 331 |
| 复习思考题 .....           | 332 |

### 第10章 特定目的税及其纳税会计

|                                     |     |
|-------------------------------------|-----|
| 处理 .....                            | 334 |
| 10.1 城市维护建设税及其纳税会计<br>处理 .....      | 335 |
| 10.1.1 城市维护建设税税制<br>要素 .....        | 335 |
| 10.1.2 城市维护建设税的会计<br>处理 .....       | 337 |
| 10.2 教育费附加和地方教育附加及其<br>纳税会计处理 ..... | 339 |
| 10.2.1 征收范围、计征依据及<br>计征比率 .....     | 339 |
| 10.2.2 教育费附加和地方教育<br>附加的计算 .....    | 339 |
| 10.2.3 教育费附加和地方教育<br>附加的减免规定 .....  | 340 |

|                                |            |                          |            |
|--------------------------------|------------|--------------------------|------------|
| 10.2.4 教育费附加和地方教育附加的会计处理 ..... | 340        | 11.1.1 关税的特点 .....       | 354        |
| 10.3 特定目的税类其他税种及其纳税会计处理 .....  | 341        | 11.1.2 关税的分类 .....       | 354        |
| 10.3.1 车辆购置税及其会计处理 .....       | 341        | 11.1.3 关税制度的主要内容 ...     | 357        |
| 10.3.2 耕地占用税及其会计处理 .....       | 346        | 11.1.4 关税应纳税额的计算 ...     | 361        |
| 10.3.3 烟叶税及其会计处理 ...           | 349        | 11.1.5 关税完税价格的确定 ...     | 362        |
| 本章小结 .....                     | 351        | 11.1.6 关税应纳税额的计算实例 ..... | 366        |
| 复习思考题 .....                    | 351        | 11.2 关税的纳税会计处理 .....     | 366        |
| <b>第 11 章 关税及其纳税会计处理 .....</b> | <b>352</b> | 11.2.1 关税会计处理的要点 ...     | 366        |
| 11.1 关税税制要素 .....              | 353        | 11.2.2 关税会计处理的举例 ...     | 368        |
|                                |            | 本章小结 .....               | 371        |
|                                |            | 复习思考题 .....              | 371        |
|                                |            | <b>参考文献 .....</b>        | <b>373</b> |

# 第1篇

## 税务会计原理





# 第1章

## 税法概论

### 教学目标

本章主要讲述税法的基本概念、我国现行的税法体系及税收征管的一般程序。通过本章的学习，应了解“税收三性”、税收法律关系三要素、税法的构成要素、税法的分类、税务机关的设置及税收征管范围的划分；掌握中央与地方税收收入的划分、税务登记、纳税申报、税款缴纳、纳税检查和违法违章处理的程序。

### 教学要求

| 知识要点      | 能力要求                       | 相关知识                         |
|-----------|----------------------------|------------------------------|
| 税收法律关系的主体 | 征税主体                       | 税务机关的设置及税收征管范围的划分、税务机关的职权与职责 |
|           | 纳税主体                       | 纳税主体的权利和义务                   |
| 税法的构成要素   | 征税客体                       | 税目、税法的分类                     |
|           | 税率                         | 比例税率、定额税率与累进税率               |
|           | 税收特别措施                     | 税收优惠、税收附加与税收加成               |
| 税收征管主要程序  | 税务登记、纳税申报、税款缴纳、税务检查、违反税务管理 | 税收法律关系的产生、变更和消灭              |

## 导入案例

### 纳税信用评价

税收是政府为了满足社会公共需要,凭借政治权利,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收在现代国家治理中发挥着重要的作用,税收不仅为国家治理提供最基本的财力保障;是确保经济效率、政治稳定、不同层次政府正常运行的重要工具;而且是促进现代市场体系构建、促进社会公平与正义的重要手段。依法纳税是每个纳税人应尽的义务。

为了进一步规范纳税信用管理,保证纳税信用评价结果的统一性,提高纳税人依法诚信纳税意识和税法遵从度。国家税务总局发布《纳税信用评价指标和评价方式(试行)》,自2014年10月1日起实施。《纳税信用评价指标和评价方式(试行)》明确纳税信用信息范围分为3个部分内容:纳税人信用历史信息、税务内部信息、税务外部信息。

税务外部信息由外部参考信息和外部评价信息组成。其中,税务内部信息和外部评价信息将直接影响评价结果,而纳税人信用历史信息和外部参考信息目前仅记录,暂不扣分。

税务内部信息包括经常性指标信息和非经常性指标信息。经常性指标信息包括涉税申报信息、税(费)款缴纳信息、发票与税控器具信息、登记与账簿信息4个一级指标;非经常性指标信息包括纳税评估、税务审计、反避税调查信息和税务稽查信息4个一级指标。

外部评价信息主要指从相关部门取得的影响纳税人纳税信用评价的指标信息,当前主要包括从银行、工商、海关以及房管、土地管理部门或媒介获得的信息,以达到不同来源渠道的信息相互验证。在评价指标中增加外部门信用信息记录的内容,是税务机关落实《社会信用体系建设规划纲要(2014—2020年)》要求,推进纳税信用与社会信用联动管理,共同营造守信光荣、失信可耻良好社会氛围的具体体现。

## 1.1 税法的基本概念

自税收产生以来,税法与税收就密不可分,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。税收之所以必须采用法的形式,是由税收和法的本质决定的。

### 1.1.1 税法与税收法律关系

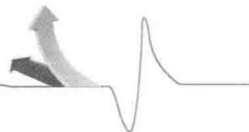
税收与税法历来是不可分割的,有税收必有税法,无税法必无税收,因此,讨论税法的概念,首先要明确税收的概念与本质。

#### 1. 税法的定义

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。由此可见,税法的调整对象是税收权利义务关系,即国家与纳税人之间因税收而产生的税收法律关系和社会关系。

掌握税收的概念,最直接或较为容易把握的是税收的特征。关于税收的特征,我国多数学者通常将其概括为“税收三性”,即强制性、无偿性和固定性。

(1) 税收强制性。是指国家以社会管理者的身份,依据直接体现国家意志的法律对征纳税双方的税收行为加以约束的特性。税收强制性集中体现为征税主体必须依法行使税



权, 纳税主体在法定义务范围内必须履行纳税义务。当税收征管机关合法行使权力受到干扰或纳税人无法定事由拒不履行纳税义务时, 违法者将受到法律制裁。例如, 对从事生产、经营的纳税人未按规定的期限缴纳税款的, 由税务机关责令限期缴纳, 逾期仍未缴纳的, 经县以上税务局(分局)局长批准, 税务机关可以采取强制措施促使纳税人缴纳税款。

(2) 税收无偿性。是指国家税收对具体纳税人既不需要直接偿还, 也不需要付出任何形式的直接报酬或代价。无偿性是税收的关键特征, 它使税收明显区别于国债收入、规费收入等其他财政收入范畴。需要注意的是, 这种无偿是相对的, 国家在取得税款的当时是无偿的, 但以后会用取得的税款投资于关系到国计民生的建设中, “取之于民, 用之于民”, 在这个意义上说, 税收又是有偿的。

(3) 税收固定性。是指国家税收必须通过法律形式, 确定其课税对象及每一单位课税对象的征收比例或数额, 并保持相对稳定和连续、多次适用的特征。这里需要注意的是, 税收的固定性是相对于某一时期而言的, 并非永远固定不变的。随着客观情况的变化, 通过合法程序适当调整课税对象或税率是正常的, 也是必要的。

由税收的特征可以对税收的概念作如下界定: 税收是国家为满足社会公共需要, 凭借公共权力, 按照法律所规定的标准和程序, 参与国民收入分配, 强制、无偿地取得财政收入所形成的一种特殊分配关系。

## 2. 税收法律关系

税收法律关系是指税法所确认和调整的国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中形成的权利与义务关系。

### 1) 税收法律关系的构成

税收法律关系的构成包括税收法律关系的主体、税收法律关系的客体和税收法律关系的内容。

(1) 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。我国税收法律关系的主体包括征税主体和纳税主体。征税主体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。纳税主体, 是指履行纳税义务的人, 包括法人、自然人和其他组织, 在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人以及在华未设立机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。我国确定纳税主体采用“属地兼属人”的原则。

(2) 税收法律关系的客体简称税法客体, 是指税收法律关系主体双方权利、义务所共同指向的对象, 也就是征税对象。它是税收法律关系产生的前提、存在的载体, 又是税收权利和义务联系的中介。税收法律关系的客体包括应税商品、货物、财产、资源、所得等物质财富和纳税主体的应税行为。例如, 所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得, 财产税法律关系客体即是财产, 流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。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, 国家在一定时期可以根据客观形势发展的需要, 通过扩大或者缩小征税范围调整征税对象, 以达到限制或者鼓励国民经济中某些产业行业发展的目的。

(3) 税收法律关系的内容是指税收法律关系的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,须承担相应的法律责任。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)分别对税务机关和纳税义务人的权利、责任与义务作了明确的规定。

税务机关的权利(职权)主要包括以下5个方面:①税务管理权,包括有权办理税务登记,有权审核纳税申报,有权管理有关发票事宜等;②税收征收权。这是税务机关最基本的权利,包括有权依法征收税款和在法定权限范围内依法自行确定税收征管方式或时间、地点等;③税务检查权,包括有权对纳税人的财务会计核算、发票使用和其他纳税情况,对纳税人的应税商品、货物或其他财产进行查验登记等;④税务违法处理权,包括有权对违反税法的纳税人采取行政强制措施,以及对情节严重、触犯刑律的,移送权力机关依法追究其刑事责任;⑤税收行政立法权,指被授权的税务机关有权在授权范围内依照一定程序制定税收行政规章及其他规范性文件,作出行政解释等;⑥代位权和撤销权。为了保证税务机关及时、足额追回由于债务关系造成的、过去难以征收的税款,赋予了税务机关可以在特定情况下依法行使代位权和撤销权。

税务机关的义务(职责):①不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征或少征税款,或擅自决定税收优惠;②将征收的税款和罚款、滞纳金按时足额并依照预算级次入库,不得截留和挪用;③依照法定程序征税,依法确定有关税收征收管理的事项;④依法办理减税、免税等税收优惠,对纳税人的咨询、请求和申诉作出答复处理或报请上级机关处理;⑤对纳税人的经营状况负有保密义务;⑥按照规定付给扣缴义务人代扣、代收税款的手续费,且不得强行要求非扣缴义务人代扣、代收税款;⑦税务机关应当严格按照法定程序实施和解除税收保全措施,如因税务机关的原因,致使纳税人的合法权益遭受损失的,税务机关应当依法承担赔偿责任。

纳税义务人的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税款、申请复议和提起诉讼权等;其义务主要是按税法办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

## 2) 税收法律关系的产生、变更、消灭

税收法律关系的产生、变更、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。税收法律事实可分为税收法律事件和税收法律行为,税收法律事件是指不以税收法律关系权力主体的意志为转移的客观事件。例如,自然灾害可以导致税收减免,从而改变税收法律关系内容的变化。税收法律行为是指税收法律关系主体在正常意志支配下做出的活动。又如,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会造成税收法律关系的变更或消灭。

## 3) 税收法律关系的保护

保护税收法律关系,实质上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很多,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定也有很多,如《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)对构成偷税、漏税、逃税、抗税罪给予刑罚的规定,以及税法中对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,不能只保护一方。同时对其享有权利的保护,就是对其应承担义务的制约。

### 1.1.2 税法的构成要素

税法的构成要素是指各种单行税法(如增值税法、消费税法、企业所得税法等)具有的共同的基本要素的总称。税法的构成要素一般包括总则、纳税人、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. 纳税人

纳税人也叫纳税主体,是指税法规定直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人有两种形式,即自然人和法人。自然人包括本国公民、外国人和无国籍人。法人是自然人的对称,根据《中华人民共和国民法通则》(以下简称《民法通则》)第三十六条规定,法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力,具有独立的财产和经费、依法独立承担民事责任的社会组织。我国的法人主要有4种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。

税法中规定的纳税人有自然人和法人两种最基本的形式,按照不同的目的和标准,还可以对自然人和法人进行多种详细的分类,这些分类对国家制定区别对待的税收政策,发挥税收的经济调节作用,具有重要的意义。如自然人可划分为居民纳税人和非居民纳税人,个体经营者和其他个人等;法人可划分为居民企业和非居民企业,还可按企业的不同所有制性质来进行分类等。

与纳税人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。代扣代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时,有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人。如出版社向作者支付稿酬时,出版社应代扣代缴作者的个人所得税。如果代扣代缴义务人按规定履行了代扣代缴义务,税务机关将支付一定的手续费;反之,未按规定代扣代缴税款,造成应纳税款流失或将已扣缴的税款私自截留挪用、不按时缴入国库,一经税务机关发现,将要承担相应的法律责任。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但按照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人,如消费税条例规定,委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时,代收代缴委托方应缴纳消费税。

#### 3. 征税对象

征税对象又叫课税对象、征税客体,是税法规定对什么征税,是征纳税双方权利义务共同指向的客体或标的物,是区别一种税与另一种税的重要标志。如消费税的征税对象为消费税条例所列举的应税消费品,房产税的征税对象是房屋,增值税的征税对象是增值税条例列举的应税商品及劳务,企业所得税的征税对象为企业按照企业所得税法相关规定计

算的利润总额,等等。征税对象是税法最基本的要素,因为它体现着征税的最基本界限,决定着某一种税的基本范围,同时,征税对象也决定了各个不同税种的名称。如消费税、土地增值税、个人所得税等,这些税种因征税对象不同、性质不同,税名也就不同。征税对象按其性质的不同通常可划分为流转税(或称商品和劳务税)、所得税、财产税、资源税、特定行为税五大类。

#### 4. 税目

税目是指税法中规定征税客体的具体项目,是征税范围的具体体现,是对课税对象质的界定。设置税目的目的首先是明确具体的征税范围,凡列入税目的即为应税项目,未列入税目的,则不属于应税项目。其次,划分税目也是贯彻国家税收调节政策的需要,国家可根据不同项目的利润水平以及国家经济政策等为依据制定高低不同的税率,以体现不同的税收政策。并非所有税种都需规定税目,有些税种不分课税对象的具体项目,一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款,因此一般无须设置税目,如企业所得税。有些税种具体课税对象比较复杂,需要规定税目,如消费税、营业税等。

#### 5. 税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度,是法定的计算税额的尺度。税率代表课税的深度,直接关系到国家财政收入的多少,也是衡量纳税人税负轻重与否的重要标志。因此,它是国家和纳税人之间经济利益分配的调节手段,是税收的中心环节。目前,我国现行的税率主要有比例税率、定额税率、超额累进税率和超率累进税率。

##### 1) 比例税率

比例税率是指对同一征税客体或者同一税目,不论数额大小,均按同一比例计征的税率。这种税率不因征税客体数量的多少而变化,应纳税额与征税客体数量之间成正比例关系。我国的比例税率包括3种:单一比例税率(如增值税)、差别比例税率(如消费税、关税、营业税、城市维护建设税)、幅度比例税率(如营业税中的娱乐业的税率)。

##### 2) 定额税率

定额税率又称为单位税额,是指按照征税客体确定的计量单位,直接规定固定税额的一种税率形式。定额税率一般适用于从量计征的税种,税额的多少只和征税客体的数量有关,与价格无关。征税客体的计量单位可以是重量、体积、面积等。例如,消费税中的黄酒、啤酒的计量单位是“吨”,消费税中的柴油、汽油的计量单位是“升”,土地使用税计量单位是“平方米”。我国资源税、城镇土地使用税、车船税等采用的都是定额税率。

##### 3) 超额累进税率

超额累进税率指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。如个人所得税中的工资薪金所得采用超额累进税率。

##### 4) 超率累进税率

超率累进税率是以征收对象数额的相对率划分为若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征收。目前,我国只