



全国高等院校会计与财务系列



规划教材



税法与纳税会计

(修订版)

侯瑞山 焦东瑞◎主编



科学出版社
www.sciencep.com

全国高等院校会计与财务系列规划教材

税法与纳税会计

(修订版)

侯瑞山 焦东瑞 主编

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书从纳税人角度出发,主要介绍了作为纳税人应该掌握的税法知识,并注重业务处理的实际操作。

本书分为四个部分,第一部分是第一章、第二章,主要介绍税法基本知识和基本理论,以及纳税会计的基本理论;第二部分是第三章至第十四章,详细介绍了我国目前税收实体法体系中的16个主要税种的税制要素,应纳税额的计算及其会计处理,也包括出口货物退(免)税的相关规定和会计处理;第三部分为第十五章,主要介绍了我国现行征管法及其实施细则的主要内容,以及税收行政法制的部分主要内容;第四部分为第十六章,简要介绍了纳税筹划的基本理论和基本方法。如作为本科教材,建议学时为80学时,其中课堂讲授60学时,练习和模拟实验20学时。

本书可作为工商管理类会计学 and 财务管理本科专业教材,也可供在岗的会计及相关管理人员自学使用。

图书在版编目(CIP)数据

税法与纳税会计/侯瑞山,焦东瑞主编. —北京:科学出版社,2005

(全国高等院校会计与财务系列规划教材)

ISBN 7-03-015984-5

I. 税… II. ①侯…②焦… III. ①税法-中国-高等学校-教材②税收会计-高等学校-教材 IV. ①D922.22②F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 083021 号

责任编辑:李娜 田悦红 / 责任校对:耿耘

责任印制:吕春珉 / 封面设计:飞天创意

科学出版社出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

铭浩彩色印装有限公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2005年8月第 一 版 开本:B5(720×1000)

2006年7月第 二 版 印张:27 1/4

2006年7月第二次印刷 字数:582 000

印数:3 001—6 000

定价:35.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换<环伟>)

销售部电话 010-62136131 编辑部电话 010-62138978-8005 (HF02)

全国高等院校会计与财务系列规划教材

编委会

主 任 王建中

副主任 宋绍清 葛 军

委 员 (按姓氏笔画排序)

王一平 王春华 王淑萍 王景涛 孙 薇

刘永祥 李秀真 李秀莲 李泽红 步淑段

张 锴 张惠如 杨文会 杨兴全 赵智全

秘书长 周兴荣

本书编写人员

主 编 侯瑞山 焦东瑞

副主编 冯文红 马丽莹 曹 健

撰稿人 (按姓氏笔画排序)

马丽莹 王 震 冯文红 侯瑞山

胡红菊 聂 旺 曹 健 焦东瑞

前 言

目前,多数高校本科层次的工商管理类专业,特别是会计和财务管理专业,均将《税法》和《纳税会计》作为专业基础课或专业选修课来设置。但从教学的实践效果来看并不理想。其主要原因之一在于缺乏合适的教材,如果选用注册会计师的《税法》辅导教材,则内容较多且较为复杂,在学时安排上不允许,学生也难以掌握,其他教材又内容陈旧不适合本科生使用。纳税会计虽然已有教材,但是针对性不强,与税法缺乏应有的联系。学生在学习这两门课程时往往有时间间隔,纳税会计这门课在教学上需要回顾和复习税法的内容,导致这两门课程的学习和教学严重脱节,学生所掌握知识体系不系统、不完善。根据编者的教学实践经验,认为将这两门课合并作为一门课程,能有效地解决这些问题,本教材正是基于上述考虑编写而成。

在本教材的内容编排上,我们按照税收的种类,先介绍该税种的税制要素,再介绍每一种税应纳税额的计算和纳税申报,最后介绍该税种的会计处理,将税法与其会计处理有机结合起来,能使学生对某一税种的知识体系掌握的比较全面和完整。在每一章后面,我们编排了本章小结、思考题和案例。本章小结,是对本章内容的概括和总结,目的是让读者从总体上把握该章的主要内容,起到提纲挈领的作用。思考题是针对本章的重点和难点内容提出的,目的在于引导读者抓住关键,独立思考和解决问题。案例是对本章知识的全面综合训练,主要目的在于提高读者综合分析和解决涉税问题的能力。

本书的所有内容主要以2004年12月31日前我国颁布实施的有效税收法规为依据,内容新颖,取舍得当,繁简适宜,语言力求简洁流畅,通俗易懂。

本书由侯瑞山、焦东瑞共同拟定大纲。各章编写分工如下:第一章、第二章由侯瑞山编写,第三章至第五章由冯文红编写,第六章至第八章由曹健编写,第九章、第十五章由焦东瑞编写,第十章至十三章由马丽莹编写,第十四章由曹健、马丽莹共同编写,第十六章由王震编写。全书由侯瑞山、焦东瑞统稿,并对部分章节进行了修改和调整。聂旺、胡红菊也参加了本书的编写工作。叶宝忠审阅了全书稿,并对全书稿提出了大量的建议和意见。

纳税会计是近几年出现的一门边缘交叉学科,无论是在国际还是在国内仍存在许多争议,甚至连名称也未统一,本书之所以称为纳税会计,主要是站在纳税人的角度,解决涉税业务在财务会计中的处理问题,并将其定位为财务会计的一个特殊领域和分支。

需要说明的是,本书所有例题和案例中的企业、单位和个人名称完全是虚构

的，如有雷同纯属巧合。

由于本书尚涉及税法和财务会计知识的交叉，属于探索性质，加之编者水平有限，时间紧迫，书中难免有错漏之处，恳请各位读者批评指正。

目 录

第一章 税法概述	1
第一节 税法与税收	1
第二节 我国现行税法体系与税收管理体制	9
第三节 税收实体法的构成要素	13
第四节 国际税收	18
第二章 纳税会计概述	22
第一节 纳税会计的模式和概念	22
第二节 纳税会计的基本理论	27
第三章 增值税及其会计处理	34
第一节 增值税概述	34
第二节 增值税应纳税额的计算	50
第三节 增值税的凭证、账簿及报表	59
第四节 增值税一般纳税人会计处理	69
第五节 增值税小规模纳税人的会计处理	78
案例	79
第四章 消费税及其会计处理	81
第一节 消费税概述	81
第二节 消费税应纳税额的计算与纳税申报	85
第三节 消费税的会计处理	96
案例	101
第五章 出口货物退(免)税及其会计处理	102
第一节 出口货物退(免)税概述	102
第二节 出口货物退(免)税的计算与申报	106
第三节 出口货物退(免)税的会计处理	113
案例	119
第六章 营业税及其会计处理	121
第一节 营业税概述	121
第二节 营业税应纳税额的计算与纳税申报	128
第三节 营业税的会计处理	136
案例	141
第七章 流转税附加及其会计处理	142
第一节 流转税附加概述	142

第二节 流转税附加的计算与申报	145
第三节 流转税附加的会计处理	147
第八章 关税及其会计处理	149
第一节 关税概述	149
第二节 关税的计算与纳税申报	157
第三节 关税的会计处理	168
案例	174
第九章 企业所得税及其会计处理	176
第一节 企业所得税概述	176
第二节 应纳税额的计算与纳税申报	193
第三节 所得税的会计处理	203
案例	214
第十章 外商投资企业及外国企业所得税及其会计处理	216
第一节 外商投资企业及外国企业所得税概述	216
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的计算与纳税申报	227
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的会计处理	239
案例	243
第十一章 个人所得税及其会计处理	244
第一节 个人所得税概述	244
第二节 个人所得税的计算与纳税申报	254
第三节 个人所得税代扣代缴的会计处理	270
案例	273
第十二章 资源税及其会计处理	276
第一节 资源税概述	276
第二节 资源税的计算与纳税申报	279
第三节 资源税的会计处理	283
案例	288
第十三章 土地增值税及其会计处理	290
第一节 土地增值税概述	290
第二节 土地增值税的计算与纳税申报	295
第三节 土地增值税的会计处理	301
案例	304
第十四章 其他税种及其会计处理	305
第一节 印花税及其会计处理	305
第二节 房产税及其会计处理	310
第三节 车船使用税及其会计处理	314

第四节	契税及其会计处理.....	317
第五节	车辆购置税及其会计处理.....	320
第六节	城镇土地使用税及其会计处理.....	322
案例.....		326
第十五章	税收征收管理与税务行政法制.....	330
第一节	税收征管法与税务行政管理概述.....	330
第二节	税务管理.....	332
第三节	税款征收.....	362
第四节	税务检查.....	375
第五节	税务违法行为的法律责任.....	380
第六节	涉税犯罪及其法律责任.....	386
第七节	税务行政复议与税务行政诉讼.....	396
案例.....		407
第十六章	纳税筹划基础知识.....	410
第一节	纳税筹划概述.....	410
第二节	纳税筹划的基本方法和技术.....	418
主要参考文献.....		425

第一章 税法概述

第一节 税法与税收

一、税法的含义

税法是国家制定的用于调整国家和纳税人之间在征纳税方面权利与义务关系的法律规范的总称。它是国家依法征税、纳税人依法纳税的行为准则，其目的是保障国家的利益和纳税人的合法权益，维护正常的纳税秩序，为实现社会公共利益筹措财政资金。

税法有广义和狭义之分。广义的税法包括所有调整税收关系的法律、法规、规章和规范性文件，是税法体系的总称。狭义的税法是特指由全国人民代表大会及其常务委员会制定和颁布的税收法律。本教材除特别指明外，均使用广义的税法概念。

（一）税法的法律级次

各有权制定税收法律的机关根据国家立法体制规定，所制定的一系列税收法律、法规、规章和规范性文件，构成了我国的税收法律体系。由于制定税收法律、法规和规章的机关不同，其法律级次不同，法律效力也不相同。

1. 全国人民代表大会及其常委会制定的税收法律

这是税收法律体系中最高的法律级次，具有最高的法律效力，是制定其他税收法律的依据，其他税收法律均不得与其相抵触。在现行税法中，《外商投资企业和外国企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》均属于该级次。

2. 全国人民代表大会及其常委会授权立法

中华人民共和国国务院作为最高行政机关可根据国家最高权力机关的授权制定某些具有法律效力的暂行规定或暂行条例。国务院经授权制定的暂行规定或暂行条例具有国家法律的性质和地位，它的法律效力高于行政法规。在立法程序上还要报全国人大常委会备案，并可以在条件成熟时上升为法律。现行税法中的《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《资源税暂行条例》、《土地增值税暂行条例》、《企业所得税暂行条例》等均属于暂行条例的性质。

3. 国务院制定的税收行政法规

国务院作为我国最高的行政机关，拥有广泛的行政立法权。在法律地位上低于税收法律，但高于地方法规和部门规章。现行税法中的《外商投资企业所得税法实施细则》、《税收征收管理法实施细则》等都属于税收行政法规。

4. 地方人民代表大会及其委员会制定的税收地方性法规

在一定的法律框架下，地方立法机关包括省、自治区、直辖市的人民代表大会以及省、自治区的人民政府所在地的市和经国务院批准的部分市人民代表大会制定地方性税收法规的权力。由于我国在税收立法上坚持“统一税法”的原则，因此，地方权力机关行使税收立法权并不是无限制的，而是要严格按照税收法律的授权行使立法权利。需要注意的是，目前除了海南省、民族自治地区按照全国人大授权立法规定，可以制定有关地方性税收法规外，其他省市都无权制定税收地方性法规。

5. 国务院税务主管部门制定的税收部门规章

国务院所属的税务主管机关（财政部、国家税务总局和海关总署）有权根据法律和国务院的行政法规、决定和命令在部门权限内制定在全国范围内具有普遍适用效力的税收部门规章。如财政部颁发的《增值税暂行条例实施细则》，国家税务总局颁发的《税务代理施行办法》等。

6. 地方政府制定的税收地方法规

省、自治区、直辖市以及省、自治区的人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民政府，可以根据税收法律和国务院的行政法规制定税收地方规章。

（二）税法的分类

1. 按照税法的内容分类

（1）税收实体法。税收实体法是指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，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。税收实体法是税法的核心，是国家向纳税人征税的直接依据。《增值税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《外商投资企业和外国企业所得税法》等均属实体法。

（2）税收程序法。税收程序法是指以国家税收活动中所发生的程序关系为调整对象的税法，是规定国家征税权行使程序和纳税人履行程序的法律规范的总称，内容主要包括税收确定程序、税收征税程序、税收检查程序和税务争议的解决程

序等。《中华人民共和国税收征管法》即属于税收程序法。

(3) 税收处罚法。税收处罚法是对税收活动中违法犯罪行为进行处罚的法律规范的总称。目前,我国还没有专门的税收处罚法律,而是散布在《刑法》、《中华人民共和国税收征管法》、国家最高司法机关的司法解释和单行税法中。

(4) 税务行政法。税务行政法是规定国家税务行政组织的规范性的法律文件的总称。

2. 按照法律效力分类

按照税法法律效力的不同,可以分为税收法律、税收法规、税收规章。详见前文关于税法法律级次的论述。

3. 按照税法的地位分类

按照税法在税法体系中法律地位的不同,可以分为税收基本法(通则法)和税收单行法。

4. 按照税收管辖权分类

按照税收管辖权的不同可以将税法分为国内税法和国际税法。

(三) 税法的原则

税法原则是构成税收法律规范的基本要素之一。税法原则可以分为基本原则和适用原则两个层次。

1. 税法的基本原则

(1) 法定性原则。法定性原则是指税法主体的权利与义务必须由法律加以规范,税法的构成要素必须且只能由法律予以明确。法定性原则可以概括为课税要素法定、课税要素明确和依法稽征。具体表现为纳税人必须依法纳税,税务机关必须依法征税。

(2) 税收公平原则。税收公平原则是指税收负担必须根据纳税人的负担能力分配,负担能力相同则税负相等,负担能力不同则税负不等。

(3) 公众信任原则。公众信任原则也称为税收信赖主义。它是指税收征纳双方的关系从主流来看是互相信赖、互相合作,而不是互相对抗。

(4) 实质课税原则。实质课税原则是指税法应根据纳税人的真实负担能力决定纳税人税负,不能仅考虑其表面上是否符合课税要件。

2. 税法的适用原则

(1) 法律优先原则。法律优先原则即法律的效力高于行政立法的效力,也可

以推定为法律级次高的税法优先于法律级次低的税法。

(2) 法律不溯及既往原则。法律不溯及既往原则即一部新法实施后, 对新法实施之前人们的行为不得适用新法, 而只能沿用旧法。

(3) 新法优于旧法原则。新法优于旧法原则即当新、旧法律对同一事项有不同规定时, 新法的效力优于旧法。

(4) 特别法优于普通法原则。特别法优于普通法原则即对同一事项两部法律分别做出一般规定和特别规定时, 特别规定的效力高于一般规定。

(5) 实体法从旧, 程序法从新原则。实体法从旧, 程序法从新原则即实体法不具有溯及力, 程序法在特定条件下具有溯及力。

(6) 程序法优于实体法原则。程序法优于实体法原则即在诉讼发生时税收程序法的运用优于税收实体法。

二、税法与税收的关系

税收是经济学概念, 税法则是法学概念。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。税收的实质是国家为了提供公共服务而取得可支配收入的一种方式。税收之所以必须采用法的形式, 是由税收和法的本质与特性决定的。

(一) 从税收的本质来看, 税收是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。

国家向纳税人征税, 是将一部分社会剩余产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。然而, 在这种经济利益的转移过程中, 其总量与结构是不能随意改变的, 必须按照事先确定的标准, 由国家与纳税人双方共同遵守, 违反这种约定要受到一定的惩罚, 出现争议要有公平的解决方式。这样, 将征税仅仅视为一种经济利益的转移就不够了, 而必须借助法律, 通过立法规定税收双方的权利义务。因此, 税收所反映的分配关系要通过法的形式才能得以实现。

(二) 从税收的形式特征来看, 税收具有强制性、无偿性、固定性的特点

其中, 无偿性是其核心, 强制性是其基本保障。原因在于税收是对财产私有权的要求, 因而要有强制权力作征税保障, 这种权力只能是国家政治权力, 法使这种政治权力得以体现和落实。

(1) 税法依据的是国家强制力, 与税收凭借的国家政治权力是一致的。国家以社会管理者的身份, 用法律、法规等形式对税款征收加以规定, 并依照规定强制课征。

(2) 税法的一系列原则、规则和概念为人们提供了全面、具体、明确的行为模式, 借助法可以使税收强制性的目标指向更为明确。

(3) 税法有一套完备、有效的实施保障系统,可以使税收的强制性落到实处,得到长期、稳定的保证。

(4) 税法所提供的行为规则必须具备规范、统一、稳定的特征。法律的制定、修改和废止必须经过一定的程序,这些都为实现税收的稳定性提供了必要条件。

(三) 从税收职能来看,调节经济是其重要职能

税收担负着调节经济、公平收入分配等多方面的职能。这种调节不是盲目的,一方面调节目标必须明确,另一方面也需要纳税人对税收调节有切实的感受,适当调整自身的经济行为,这样才能使税收调节达到预期目的。税收采用法的形式,就可以按照法律提供的行为标准判定纳税人的经济行为是否符合税收调节经济的要求,对违法者强制地改变其经济行为,使之符合税收调节的需要。借助法律的预测、指引作用,纳税人能预知自己在各种情况下应尽的纳税义务和应承担的法律责任和经济后果,从而对自己的经营活动做出最有利的选择,主动适应税收调节的要求。

三、税收法律关系

(一) 税收法律关系的概念

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。

(二) 税收法律关系的特点

1. 主体的一方只能是国家

税收本身就是国家参与社会剩余产品分配而形成的特殊社会关系,没有国家的直接参与,就不能称其为税收分配,其法律关系自然也就不是税收法律关系。这样,构成税收法律关系主体的一方可以是任何负有纳税义务的法人和自然人,但另一方只能是国家。这与民法、经济法等法律部门中,公民、法人等当事人之间也能构成法律关系是完全不同的。

2. 体现国家单方面的意志

任何法律关系都体现国家的意志。在此前提下,一些法律关系也体现其主体的意志。例如,民事法律关系就是依主体双方意思表示一致时达成协议而产生的,双方意思表示一致是民事法律关系成立的要件之一。但是,税收法律关系只体现国家单方面的意志,不体现纳税人一方主体的意志。税收法律关系的成立、变更、消灭不以主体双方意思表示一致为要件。税收法律关系之所以只体现国家单方面的意志,是由于税收以无偿占有纳税人的财产或收入为目标,从根本上讲,双方

不可能意思表示一致。在这里，国家的意志是通过法律规定表现出来的。只要当事人发生了税法规定的应纳税的行为或事件，就产生了税收法律关系。

3. 权利义务关系具有不对等性

税法作为一种义务性法规，其规定的权利义务是不对等的。即在税收法律关系中，国家享有较多的权利，承担较少的义务；纳税人则相反，承担较多的义务，享有较少的权利。这种权利义务关系的不对等性，根源在于税收是国家无偿占有纳税人的财产或收益，必须采用强制手段才能达到目的。赋予税务机关较多的权利和要求纳税人承担较多的义务恰恰是确保税收的强制性，以实现税收职能的法律保证。

4. 财产所有权或支配权单向转移

在一般民事法律关系或经济法律关系中，大多涉及财产和经济利益的纠纷。财产所有权和经济利益的让渡转移，通常是主体双方在平等协商、等价有偿原则基础上进行的，财产或经济利益既可以是由甲转移给乙，也可以是由乙转移给甲。诸如涉及经济法的购销关系、租赁关系、借贷关系、偿付关系等，都具有这一特征。然而，在税收法律关系中，纳税人履行纳税义务，缴纳税款，意味着将自己拥有或支配的一部分财物无偿地交给国家，成为政府的财政收入，国家不再直接返还给纳税人。

（三）税收法律关系的构成

税收法律关系与其他法律关系一样，都是由主体、客体、法律关系内容三要素构成的。

1. 税收法律关系的主体

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，包括征税主体和纳税主体。

（1）征税主体。征税主体指税收法律关系中享有征税权利的一方当事人。国家最高权力机关是税法的制定者，但其并不直接行使国家课税权力。国家课税权力是通过税务行政执法机关行使的，征税的有关权利与义务都是由其承担的。因此，征税主体只能是税务行政执法机关，具体包括国家各级税务机关、海关和财政机关。

（2）纳税主体。纳税主体即税收法律关系中负有纳税义务的一方当事人。纳税主体在一般情况下是指纳税人，即税法规定负有纳税义务者。按照纳税人身份的不同，纳税主体可以分为法人和自然人两类；按照承担纳税义务程度的不同，又可以分为无限纳税义务人与有限纳税义务人。在我国，纳税主体根据属地兼属

人的原则确定。

在税收法律关系中，虽然征纳双方法律地位平等，但由于是管理者与被管理者的关系，所以权利和义务不对等。

2. 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体是指税收法律关系主体双方的权利和义务所共同指向、影响和作用的客观对象。它是税收法律关系产生的前提和存在的载体，又是权利和义务联系的中介。税收法律关系的客体包括应税的商品、货物、财产、资源、所得等物质财富和主体的应税行为。从物质实体看，税收法律关系客体与征税对象较为接近，但两者又有所不同：税收法律关系的客体是个法学范畴，侧重于其连接征税主体与纳税主体之间权利义务关系的作用，不注重其具体形态及数量关系，较为抽象；而征税对象属于经济学范畴，侧重于表明国家与纳税人之间物质利益转移的形式、数量关系及其范围，较为具体。税收法律关系的客体与征税对象在许多情况下是重叠的，但是有时两者并不一致，这在实体税法中表现得较为明显。例如，财产税的法律关系客体是纳税人所有的某些财产，而征税对象却是这些财产的价值额。

3. 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容，是指税收法律关系主体双方在征纳活动中依法享有的权利和承担的义务。它决定了税收法律关系的实质，是税法体系的核心。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，须承担哪些相应的法律责任。

税收法律关系的内容包括征税主体的权利义务和纳税主体的权利义务两大方面。既有基本税法和单行税法中规定的实体性权利义务，又有征收管理类税法中规定的程序性权利义务，还有诉讼类税法中规定的诉讼权利和义务。税法对纳税主体的权利义务和征税主体的权利义务均作了相应的规定。在税收法律关系中，征税主体的权利与纳税主体的义务，征税主体的义务与纳税主体的权利往往是相互对应的。

国家税务主管机关的权利主要表现在依法进行征税、进行税务检查以及对违章者进行处罚；其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法，及时把征收的税款解缴国库，依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

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规定办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。