



普通高等教育“十二五”规划教材
国家教学改革与质量工程项目

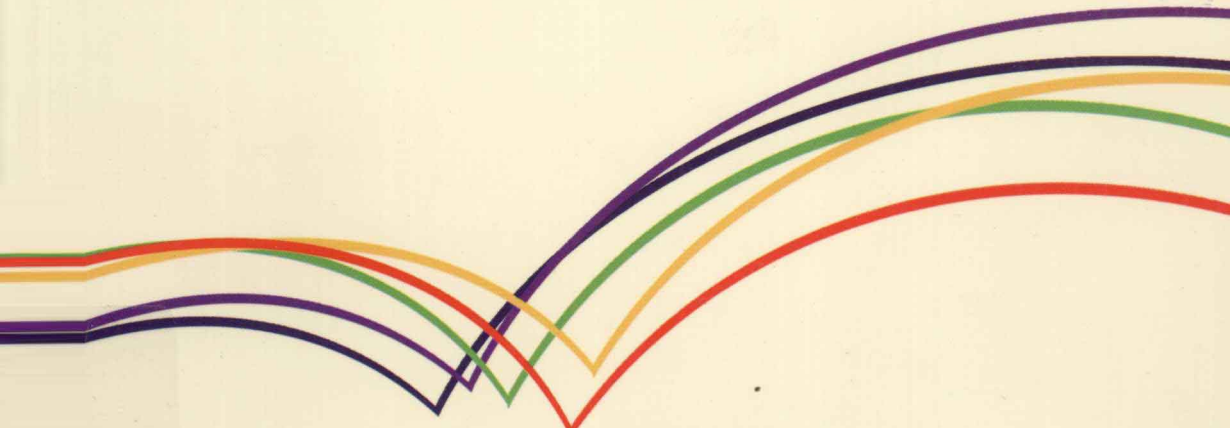
会计学特色专业系列教材

总主编 薛小荣

税务会计

(第二版)

左 锐 / 主编



KUAIJI XUE TESE ZHUANYE XILIE JIAOCAI



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十二五”规划教材
国家教学改革与质量工程项目

() 会计学特色专业系列教材

总主编 薛小荣

税 务 会 计

(第二版)

左 锐 / 主编

王丽萍 徐 玮 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

国家教学改革与质量工程项目 会计学特色专业系列教材

项目总负责人 薛小荣 西安财经学院副院长 博士 教授
编委会主任 吴旺延 西安财经学院商学院院长 博士 教授
副 主 任 陈淑芳 西安财经学院商学院副院长 教授
刘总理 西安财经学院商学院会计系主任 教授
总 主 编 薛小荣
副 总 主 编 吴旺延 陈淑芳 刘总理
编委会成员(按姓氏笔画为序)

左 锐 刘 杉 刘总理 陈淑芳
赵珍珠 赵栓文 贾宗武 徐 玮
高晓林 郭西强 盛碧荷 薛小荣

总 序

西安财经学院会计学专业创建于20世纪50年代初,在半个多世纪的会计学专业教学中,由具有丰富实践经验和中外会计学专业背景的中青年会计学人才组成的专业教学团队,以“重基础、重实践、重规范”为教学理念,自编适合培养对象特点的讲义与教材,形成了自己的教学特色,为新中国,尤其是为西部建设培养了一大批急需的应用型会计专门人才,奠定了会计学专业人才培养的基本教学模式,得到了用人单位和会计教育界的肯定。

进入21世纪以来,我校会计学专业秉承并充实传统的教学理念,按照“宽口径、厚基础、强能力、高素质”的人才培养要求,以及培养“信得过、用得上、干得好”且具有创新精神的高级应用型会计专门人才的特色定位,大力进行教学改革,提高教学质量,取得了一系列优秀的教学成果。会计学专业的毕业生就业率一直稳居各相关专业前列,对学生的吸引力进一步增强。2008年会计学专业被立项为“省级特色专业建设点”,2010年被立项为“国家级特色专业建设点”,为提高会计学专业教学质量,以及加快教学改革步伐增添了新的动力。

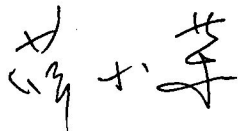
教材是体现教学内容和课程体系的知识载体,是进行教学的基本工具,也是全面推进素质教育、培养应用型创新人才的重要保证。为了系统总结西安财经学院会计学专业多年来的教学改革成果,整合会计学专业已有的教材、讲义资源,体现会计学专业最新的教学理念和特

色,依托国家级和省级教学改革与质量工程项目,西安财经学院组织编写了“会计学特色专业系列教材”。

本系列教材主要包括:《基础会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《审计学》、《金融企业会计学》、《税务会计》、《财务管理》、《企业财务分析》、《管理会计学》、《会计信息系统实践教程》、《会计模拟实践教材》等。本系列教材的特点是重点突出、难点易化;重视系统性、讲求实用性、避免重复性;重基础、重实践、重规范、重应用、重能力培养;便于学习、便于掌握、便于应用和实践。编写本系列教材的目的是为了使学者能提高学习效率,使教者能提高教学质量。

需要说明的是,本系列教材既是省级、国家级教学改革与质量工程项目的重点资助内容,又是会计学专业教学改革成果的系统总结;反映了前辈们的探索和当今会计学人的研究成果;还有同行们的关心和相关单位、部门的支持,在此一并表示谢意。希望我们的努力能够为我国的会计教育和人才培养做出更多的有益贡献。

期望读者和同行对本系列教材提出宝贵意见和建议。



2011年8月

第二版前言

本书自 2009 年出版以来,一直为不少高等院校的教师和学生所选用,获得了较好的评价。在本次修订过程中,针对第一版的不足,我们在章节和内容方面做了较大范围的修订,使得教材内容更加完善和贴近实际。

税务会计是以税收法律、法规和会计制度为依据,以货币为计量单位,运用会计学的基本理论和方法,对纳税单位的纳税活动所引起的资金运动进行反映和监督,以维护国家和纳税人的合法权益的一门专业会计。税务会计既研究会计工作中的税务问题,也研究税收工作中的会计问题,是一门融税收法规、制度和会计核算于一体的边缘性学科。

本书是我们在结合多年教学经验和对近年税法改革内容的研究,并汲取同类教材优点的基础上编写的,它突出体现了理论以够用为度,以适用为限;注重应用性、实践性和操作性的特点;并力求内容体系完整、结构严谨、基本理论阐述清晰、语言通俗易懂。为了方便学生学习,每章内容前均有重点提示,章后有关键术语、思维拓展、知识点应用及实践能力训练,这对于学生自学和巩固相关知识很有帮助。为了方便教学,我们还制作了与教材配套的 PPT,以方便广大教师对现代化教学手段的应用。

本书可以作为高等院校会计学专业的“纳税会计”课程教材,同时也可作为企业财会人员及各级各类管理人员的培训教材及参考书。

本书由西安财经学院左锐担任主编,王丽萍、徐玮担任副主编;全书由左锐负责拟定大纲、纂稿并审阅、定稿。各章的分工是:第二章、第四章和第七章由左锐编写,第六章、第八章和第九章由王丽萍编写,第一章、第三章、第五章和第十章由徐玮编写。

本书的编写和出版得益于立信出版社张巧玲的精心组织和大力帮助。在此,我们诚表谢意!本书在编写过程中参考和借鉴了同行的有关著作,在此一并表示感谢!限于编者的时间和水平,书中难免有疏漏之处,恳请同行和读者批评指正,我们不胜感激!

编 者

2011年7月

目 录

第一章 税务会计概述	1
第一节 纳税基础	1
第二节 税务会计的概念	11
关键术语	15
思维拓展	15
知识点应用及实践能力训练	15
第二章 增值税的核算	18
第一节 增值税概述	18
第二节 增值税应纳税额的计算	29
第三节 增值税的会计核算	46
关键术语	70
思维拓展	70
知识点应用及实践能力训练	70
第三章 消费税的核算	79
第一节 消费税概述	79
第二节 消费税应纳税额的计算	90
第三节 消费税的会计核算	98
关键术语	106
思维拓展	106
知识点应用及实践能力训练	107

第四章 营业税的核算	113
第一节 营业税概述	113
第二节 营业税应纳税额的计算	121
第三节 营业税的会计核算	130
关键术语	136
思维拓展	137
知识点应用及实践能力训练	137
第五章 关税的核算	143
第一节 关税概述	143
第二节 关税的计算及会计核算	146
关键术语	154
思维拓展	154
知识点应用及实践能力训练	155
第六章 资源税的核算	159
第一节 资源税概述	159
第二节 资源税的计算及会计核算	163
关键术语	169
思维拓展	169
知识点应用及实践能力训练	169
第七章 土地增值税的核算	174
第一节 土地增值税概述	174
第二节 土地增值税的计算及会计核算	178
关键术语	184
思维拓展	184
知识点应用及实践能力训练	185
第八章 企业所得税的核算	190
第一节 企业所得税概述	190

第二节 企业所得税应纳税额的计算	195
第三节 企业所得税的会计核算	205
关键术语	223
思维拓展	223
知识点应用及实践能力训练	224
 第九章 个人所得税的核算	 231
第一节 个人所得税概述	231
第二节 个人所得税应纳税额的计算	239
第三节 个人所得税的会计核算	254
关键术语	259
思维拓展	260
知识点应用及实践能力训练	260
 第十章 其他税种的核算	 265
第一节 城市维护建设税及教育费附加的核算	265
第二节 城镇土地使用税的核算	270
第三节 房产税的核算	274
第四节 车船税的核算	278
第五节 车辆购置税的核算	282
第六节 印花税的核算	285
第七节 耕地占用税的核算	291
第八节 契税的核算	294
关键术语	297
思维拓展	297
知识点应用及实践能力训练	298
 附 习题参考答案	 303
 主要参考文献	 331

第一章 税务会计概述

重点提示

税务会计是融税法和会计核算于一体的边缘性学科,规定了自身的核算对象、目标和任务,与财务会计既有密切的联系,又有明显的区别,形成了较为系统的方法和理论。税务会计与财务会计既有联系,又有区别。学习本章应掌握纳税基础、税务会计的相关概念。

系统学习

本章应系统学习的内容主要有:纳税基础、税务会计的相关知识。

第一节 纳税基础

一、税收制度的概念

税收制度即税收法律制度,简称税制,是调整国家与纳税人之间税收征纳关系的法律规范,是国家通过法律程序确定的征税依据和工作规程。它包括国家各种税收法律、法规、条例、实施细则和征收管理制度等。

税收制度在内容上有广义和狭义之分。从广义上说,它包括各种税收法规、暂行条例、实施细则、税收管理体制、税收征收管理制度以及税务机关内部的管

理制度等。从狭义上说,它仅包括已完成立法手续的各种税收法规(如《中华人民共和国个人所得税法》等)和虽未完成立法手续但具有法律效力的各种税收条例(如《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国企业消费税暂行条例》等)。

任何一个国家的税收制度,都同该国的社会制度、政权性质及其实施的经济政策密切相关。在不同的社会制度下,税收制度有着本质的区别。即使在同一种社会制度下的同一个国家,在其不同的历史时期,其税收制度也会有很大的差别。

二、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在形式上表现为利益分配关系,但经过法律明确双方的权利和义务后,这种关系实质上升为一种特定的法律关系。税收法律关系是指由税法所确认和调整的国家和纳税人之间的税收征纳权利和义务关系。

(二) 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,都由权利主体、客体和法律关系内容三方面的内涵上,税收法律关系具有特殊性。

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,可分为征税主体和纳税主体两类。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;纳税主体是履行纳税义务的人,包括法人、自然人。

在税收法律关系中权利主体双方法律地位平等,只是因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系,双方的权利与义务不对等,因此,与一般民事法律关系中主体双方权利和义务平等是不一样的。这是税收法律关系的一个重要特征。

2. 权利客体

权利客体,即税收法律关系的主体权利、义务所共同指向的对象,也就是征税对象。包括应税的产品、财产、收入、所得、资源、行为等。税收法律关系的客体也是国家利用税收杠杆调整和控制的目标,国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要,通过扩大和缩小征税范围、调整征税对象,以达到限制或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

税收法律关系的内容就是权利主体所享有的权利和所承担的义务,这是税收法律关系中最实质的部分,也是税法的灵魂。它规定了权利主体的可以为和不可以为。若违反了这些规定,须承担相应的法律责任。

税收机关的主要权利包括:税收行政执法的相对独立权、税收管理权、税收征收权、税收检察权、税务处罚权、税务检控权等。税务机关的主要义务包括:依法行使税收管理权和维护国家税收利益的义务、维护纳税人合法权益的义务、正确执法的义务、纠正错误和依法赔偿损失的义务、行政复议的义务、应诉的义务等。

纳税主体的主要权利包括:隐私机密权、信息公告和资料知悉权、法定最低限额纳税权、税收减免申报权、税法使用的公正权、正义抗辩权、委托代理权、税务行政复议和诉讼权等。纳税主体的义务主要包括:依法办理税务登记、纳税申报、缴纳税款、接受税务检查、税务行政处罚等。

(三) 税收法律关系的产生、变更与消灭

税法是税收法律关系产生、变更和消灭的前提条件,但税法本身并不能生成具体的税收法律关系,它是由税收法律事实产生和变化而产生、变更和消灭的。税收法律事实可分为两类:一是行为,二是事件。

1. 法律关系的产生

税收法律关系因下列法律事实的出现而产生:

- (1) 国家颁布某些税收法规。
- (2) 纳税人发生了税法规定的行为或事件。
- (3) 新的纳税单位和个人出现等。

2. 法律关系的变更

税收法律关系因下列法律事实的出现而变更:

- (1) 修改原有税收法规。
- (2) 征税程序发生变更。
- (3) 纳税人的生产经营及收入情况发生变化。
- (4) 纳税人发生了税法规定予以减免税的特殊事件等。

3. 法律关系的消灭

税收法律关系因下列法律事实的出现而消灭:

- (1) 纳税人依法履行了纳税义务。
- (2) 废止某项税法。

(3) 课税对象或税目发生变化。

(4) 纳税主体消灭,如纳税人发生解散、破产、依法撤销或死亡等。

三、税制构成要素

税收制度是由许多要素构成的,其中有些基本要素是国家在制定税收制度时必须明确规定的內容。这些基本要素包括纳税权利义务人、课税(纳税)对象、税目、税率、纳税环节、税额计算、减税免税、违章处理等。

(一) 纳税权利义务人

纳税权利义务人简称“纳税人”。税法上规定直接享有纳税权利、负有纳税义务的单位和个人,是缴纳税款的主体。纳税人可以是自然人,也可以是法人。自然人是指依法享有民事权利,并承担民事义务的公民。在税收上,自然人依法对国家负有纳税义务、享有纳税人的权利。法人是指依法成立、能够独立支配财产并能以其名义享受民事权利和承担民事义务的社会组织。法人负有依法向国家纳税的义务,并享有纳税人权利。

1. 纳税人的权利与义务

(1) 纳税人的权利。享受国家税法规定的减免优待。一般可分为两种情况:一是国家为支持和鼓励某些产业、产品和经营项目的发展,在税法规定的条件和范围内给予的扶持性减免税;二是纳税人有特殊困难或遭受自然灾害,税务机关根据纳税人的申请而给予的困难性减税、免税。

申请延期申报和延期纳税的权利。纳税人不能按期办理纳税申报,或有特殊困难不能按期缴纳税款的,经税务机关核准,可以延期申报和延期缴纳税款,依法申请收回多缴的税款。纳税人超过应纳税额缴纳的税款,允许在3年内申请退还,逾期税务机关不予受理。认为税务机关具有不当的行政行为,使自己的合法权益遭受损失的,纳税人有权要求税务机关赔偿,有权要求税务机关对自己的生产经营和财务及有关资料等保守秘密。不负有代收、代扣、代缴义务的纳税人,有权依法拒绝税务机关要求其执行代收、代扣、代缴税款的义务。纳税人有权对税务机关做出的具体行政行为申请复议和向法院起诉及要求听证;有权对税务机关及其工作人员的各种不法行为进行揭露、检举和控告;有权检举违反税收法律、行政法规的行为。纳税人享有国家法律、行政法规规定的其他权利。

(2) 纳税人的义务。依照税法规定申请办理税务登记、变更或注销税务登记,并按规定使用税务登记证件,不得转借、涂改、损毁、买卖或者伪造税务登记证件。

纳税人必须做到：① 按规定设置账簿，个体工商户确实不能设置账簿的，须经税务机关批准。② 按税法规定办理纳税申报，报送纳税申报表、财务报表及税务机关要求报送的其他资料，因特殊情况不能按期办理的，须报经税务机关批准。③ 按税法规定的纳税期限缴纳税款，因特殊情况不能按期缴纳的，经省、自治区、直辖市税务机关批准，可延期缴纳，但最长不得超过3个月。④ 要按税收法律和行政法规的规定保管和使用发票。⑤ 欠缴税款者需要出境的，应当在出境前向税务机关结清应纳税款或提供担保，接受税务机关的税务检查，如实反映情况，提供有关证明资料，不得拒绝、隐瞒。⑥ 与税务机关发生纳税争议时，必须先依照法律、行政法规的规定缴纳税款及滞纳金，再申请税务行政复议。⑦ 承担国家法律、行政法规规定的其他义务。

纳税人享有的权利和承担的义务，一般也适用于法律规定的代收、代扣、代缴义务人。

2. 与纳税人相关的概念

(1) 扣缴义务人。根据税法规定，扣缴义务人是指有义务从其持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳税款的企业或单位。确定扣缴义务人，有利于加强对税收的源泉控制，简化征收手续，减少税款流失。扣缴义务人主要有两类：一是代扣代缴义务人；二是代征代缴义务人。扣缴义务人必须严格履行扣缴义务。

(2) 名义纳税人和实际纳税人。在一般情况下，税法中规定的纳税人就是实际纳税人。但在某些税种中，国家为了及时取得财政收入，防止偷逃税款，往往采取控制源泉的方法，这就出现了名义纳税人和实际纳税人不统一的问题。名义纳税人是指替别人履行纳税义务的纳税人；实际纳税人是指直接支付税款的纳税人。实际纳税人通过名义纳税人实现向国家缴纳税款的义务。

(二) 课税对象、课税依据

课税对象，亦称征税对象。它是征税的标的物，也是缴纳税款的客体。每种税都有自己的课税对象，它是区别不同税种的主要标志，体现不同税种征收的基本界限，决定着不同税种名称的由来以及各税种在性质上的差别，并对税源、税收负担等产生直接影响。

课税依据，即计税依据。税收制度中规定的计算应纳税额的根据，在理论上也称为税基。纳税人的应交税款是根据纳税依据乘以税率计算出来的。因此，正确掌握课税依据是税务机关贯彻执行税务政策法规，保证国家财政收入的重要问题，也是纳税人正确履行纳税义务、合理负担税收的重要标志。不同税种的

课税依据不同,有的是以收入额,有的是以所得额,有的是以销售数量。如果课税依据是价值形态,则课税对象与课税依据一致;如果课税依据是实物形态,以课税对象的数量、重量等作为计税依据,则课税对象与课税依据一般不一致,如车船税,其课税对象是各种车辆、船舶,而其计税依据则是车船的车辆数或吨位。

(三) 税目

税目是征税对象的具体化,反映具体的征税范围,体现每个税种的征税广度。不是所有的税种都规定税目,对那些征税对象简单明确的税种,就不必另行规定税目。对大多数税种,由于征税对象比较复杂,而且税种内部不同征税对象又需要采取不同的税率档次进行调节,这样就需要对税种的征税对象作进一步的划分,作出具体的界限规定,这个规定的界限范围就是税目。

税目一般分为列举税目和概括税目两种。

1. 列举税目

列举税目就是将每一种商品或经营项目等采用一一列举的方法分别规定税目,必要时还可以在税目之下划分若干细目。列举税目优点是:界限明确,便于征纳双方掌握;缺点是:税目过多,不便于查找,不利于征管。

2. 概括税目

概括税目就是按照商品大类或行业采用概括方法设计税目。概括税目的优点是:税目较少,查找方便;缺点是:税目过粗,不便于贯彻合理负担的原则。

(四) 税率

税率是应纳税额与课税对象(计税依据)之间的关系或比例,是计算应纳税额的尺度,体现课税的深度。每种税的税率高低,反映国家在一定时期的有关经济政策,直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的大小。因此,税率是体现税收政策的中心环节,是构成税制的基本要素。税率的设计要体现国家的政治、经济、社会发展等政策,要体现公平、简化的要求。

税率可以从不同角度分类。按照税率的经济意义,税率可以分成名义税率和实际税率两种。名义税率就是税法上规定的税率;实际税率就是纳税人实际缴纳的税额与其全部收益额的比例(比重)。按照税率的表现形式,税率可以分为以绝对量形式表示的税率和以百分比形式表示的税率。

1. 定额税率

按纳税对象的一定计量单位规定固定的税额,又叫“固定税额”。它是税率的一种特殊形式,一般适用于从量征收的某些税种。在具体运用上,又分为地区

差别定额税率、幅度定额税率、分类分级定额税率等不同形式。还有将地区差别、分类分级和幅度相结合的定额税率,即对同一纳税对象,在按地区差别、分类分级定率的前提下,实行有幅度的定额税率,如城镇土地使用税就是采用有地区差别的幅度定额税率。定额税率的优点是:计算简便;税负稳定,不受物价波动的影响;在一定条件下采用时,有利于提高产品质量、改进包装或提高资源的利用率。

2. 比例税率

对同一征税对象,不论数额大小,都按同一比例纳税。税额与纳税对象之间的比例是固定的。比例税率在具体运用上又可分为产品比例税率、行业比例税率、地区差别比例税率、幅度比例税率以及其他一些比例税率等多种形式。

比例税率的优点是:对同一纳税对象的不同纳税人纳税负担相同,有利于企业在大体相同的条件下开展竞争,促进企业加强管理、提高经济效益;计算方便,有利于企业核算、缴纳,也便于加强税收稽征管理工作。主要缺点是:不分纳税人的收入多少、设备好坏、生产经营地点等,都按统一税率征税,这与纳税人的负担能力不完全适应,在调节企业利润水平方面有一定的局限性。

3. 累进税率

按照纳税对象数额的大小,实行等级递增的税率。即把纳税对象按一定的标准划分为若干个等级,从低到高分别规定逐级递增税率。这种税率制度,既可适应纳税人的负担能力,又便于充分发挥调节纳税人收入水平的作用,而且适应性强,灵活性大,一般适用于对所得财产的征税。按累进税率结构的不同,又可分为以下几种。

(1) 全额累进税率。对纳税对象的全部数额,都按照与之相适应的等级的累进税率计算纳税。在纳税对象提高到一个新的级距时,对其全都提高到一级新的与之相适应的税率计算纳税。它的累进幅度较大,对纳税人的所得具有较强的调节作用,计算方法简单,但存在税负不尽合理的弊端。

(2) 超额累进税率。把纳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。它的累进程度比较缓和,纳税人的税负较前者要轻一些,但在计算上比较复杂。

(3) 超率累进税率。它和超额累进税率在道理上是相同的,不过税率累进的依据不是纳税对象数额的大小,而是销售利润率、资金利润率或增值率的高低。