

21 世纪中职教育规划教材

纳 税 实 务

NA SHUI SHI WU

主编 梁 湛

参 审 梁 湛 策
参 审 梁 湛 策
参 审 梁 湛 策

参 审 梁 湛 策



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

第一章



纳税基础

学习要点

本章介绍税法概念、税法构成要素、税收征收管理和企业涉税会计主要会计账户的设置。通过本章学习,要求学生掌握税法的概念、税收法律关系和企业涉税会计主要会计账户的设置及其运用,掌握税法构成要素,熟悉税务登记、账簿、凭证、发票管理和纳税申报等基础知识。

第一节 税法概述

一、税法的概念

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。它是国家及纳税人之间在征税、依法纳税的行为准则,其目的是保障国家利益,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。税收是国家为了行使其职能而取得财政收入的一种方式。它的特征主要表现在三个方面:

一是强制性。它主要是指国家以社会管理者身份,用法律、法规等形式对征收捐税加以规定,并依照法律强制征税。

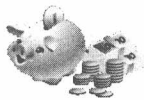
二是无偿性。它主要是指国家征税后,税款即成为财政收入,不再归还纳税人,也不支付任何报酬。

三是固定性。它主要是指在征税之前,以法的形式预先规定了课税对象、课税额度和课税方法等。

因此,税法就是国家凭借其权力,利用税收工具的强制性、无偿性、固定性的特征参与社会产品和国民收入分配的法律规范的总称。

二、税收法律关系

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意义。

(一) 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

权利主体就是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国税收法律关系中,权利主体的一方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;另一方是履行纳税义务的人,包括法人、自然人和其他组织、在华的外国企业、组织、外籍人士、无国籍人士,以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

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,所以双方的权利与义务不对等。因此,这一情形与一般民事法律关系中主体双方权利与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

权利客体就是指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。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。国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要,通过扩大或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。

国家税务主管机关的权利主要表现在依法进行征税、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、依法申请减免税权、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。

(二) 税收法律关系的产生、变更与消灭

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、变更和消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更和消灭的客观情况,也就是由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消灭。

(三) 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》(以下简称《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。

想一想: 税收法律关系与一般民事法律关系有何不同?

三、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,并且在建立和发展我国社会主义市场经济体制中,国家将通过制定与实施税法,加强对国民经济的宏观调控。因此,税法的地位越来越重要。正确认识税法在我国社会主义市场经济发展中的重要作用,对于我们在实际工作中准确地把握和认真执行税法的各项规定是很必要的。我国税法的重要作用主要有以下几方面。

(一) 税法是国家组织财政收入的法律保障

为了维护国家机器的正常运转以及促进国民经济健康发展,必须筹集大量的资金,即组织国家财政收入。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。针对我国税费(政府收费)并存的宏观分配格局,今后一段时期,我国实施税制改革,一个重要的目的就是要逐步提高税收占国民生产总值的比重,以保障财政收入。

(二) 税法是国家宏观调控经济的法律手段

我国建立和发展社会主义市场经济体制,一个重要的改革目标,就是从过去国家习惯于用行政手段直接管理经济,向主要运用法律、经济的手段宏观调控经济转变。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。

(三) 税法对维护经济秩序具有重要的作用

由于税法的贯彻执行,涉及从事生产经营活动的每个单位和个人,通过办理税务登记、建账建制、纳税申报,其各项经营活动都将纳入税法的规范和管理范围,都将较全面地反映出纳税人的生产经营情况。这样税法就确定了一个规范有效的纳税秩序,监督经营单位和个人依法经营,加强经济核算,提高经营管理水平;同时,税务机关按照税法规定对纳税人进行税务检查,严肃查处偷逃税款及其他违反税法规定的行为,也将有效地打击各种违法经营活动,为国民经济的健康发展创造一个良好、稳定的经济秩序。

(四) 税法能有效地保护纳税人的合法利益

由于国家征税直接涉及纳税人的切身利益,如果税务机关随意征税,就会侵犯纳税人的合法利益,影响纳税人的正常经营,这是法律所不允许的。因此,税法在确定税务机关征税权力和纳税人履行纳税义务的同时,相应规定了税务机关必尽的义务和纳税人享有的权利,如纳税人享有延期纳税权、申请减税免税权、多缴税款要求退还权、不服税务机关的处理决定申请复



议或提起诉讼权等;税法还严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度,如进行税收征收管理必须按照法定的权限和程序行事,造成纳税人合法利益损失的要负赔偿责任等。所以说,税法不仅是税务机关征税的法律依据,同时也是纳税人保护自身合法权益的重要法律依据。

(五) 税法是维护国家权益,促进国际经济交往的可靠保证

在国际经济交往中,任何国家对在本国境内从事生产、经营的外国企业或个人都拥有税收管辖权,这是国家权益的具体体现。我国 1979 年实行对外开放以来,在平等互利的基础上,不断扩大和发展同各国、各地区的经济交流与合作,在利用外资、引进技术的规模以及引进外资渠道和形式方面都有了很大发展。我国在建立和完善涉外税法的同时,还同 80 多个国家签订了避免双重征税的协定。这些税法规定既维护了国家的权益,又为鼓励外商投资、保护国外企业或个人在华合法经营、发展国家间平等互利的经济技术合作关系,提供了可靠的法律保障。

想一想: 税法在建立和发展我国社会主义市场经济体制中发挥了怎样的作用?

第二节 税法构成要素

一、纳税人

(一) 纳税人概述

纳税人是指法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。纳税主体包括两类:纳税人和扣缴义务人。纳税人是按照税种确定的。在中国,纳税人包括:(a) 全民所有制企业。(b) 城乡各类集体所有制企业。(c) 中外合资、合作经营企业和外资企业。(d) 国家行政机关和事业单位。(e) 私营企业。(f) 个体工商户、农村专业户、承包户。(g) 依税法规定应纳个人所得税和个人收入调节税的个人。

纳税人的权利包括:有享受税法规定的减税、免税的权利;有依法申请收回多缴纳税款的权利;在生产、经营发生重大困难时,依法享有申请分期、延期缴纳税款或申请减税、免税的权利;对税务机关不正确的决定有申诉权;对税务机关及其工作人员的不法行为有向其上级主管部门及国家监督、检察机关检举、揭发的权利。

纳税人的义务包括:按税法规定办理税务登记;按税法规定的期限和程序办理纳税申报,并按期缴纳税款;向税务机关及时提供会计、财务报表;接受税务检查,并如实反映和提供有关情况和材料。

(二) 扣缴义务人概述

扣缴义务人是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。扣缴义务人既可以是各种类型的企业,也可以是机关、社会团体、民办非企业单位、部队、学校和其他单位,或者是个体工商户、个人合伙经营者和其他自然人。

扣缴收取义务是指依税法规定扣缴义务人在给付或者收取纳税人的金钱中,按征税对象的性质不同,依不同税率,扣留或收取纳税人应缴纳税款的义务。扣缴义务人扣缴、收取税款后,纳税义务人的纳税义务即消灭。

申报义务是扣缴义务人依照税法规定的时间向税务机关报告纳税事项的行为。申报的内

容主要包括代扣代征的行为是否发生、应解缴税额的多少等。我国《税收征收管理法》规定:扣缴义务人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规规定确定申报期限、申报内容,如实报送代扣代缴、代收代缴税款报告表,以及税务机关根据实际需要要求扣缴义务人报送的其他有关资料。

缴纳义务是扣缴义务人依税法规定将扣缴、收取的税款按照规定的时间,将该税款缴纳给征税机关的义务。我国《税收征收管理法》规定:纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限,缴纳或者解缴税款。

填发义务是扣缴义务人于扣缴税款时,除应随时通知纳税义务人已经扣缴税款外,还应将扣缴凭单或免扣缴凭单以自己名义填发给纳税义务人。我国《税收征收管理法》规定:税务机关征收税款时,必须给纳税人开具完税凭证。扣缴义务人代扣、代收税款时,纳税人要求扣缴义务人开具代扣、代收税款凭证的,扣缴义务人应当开具。由此可见,在我国只有在纳税人主动索取扣税凭单时,扣缴义务人才填发。如纳税义务人不主动索取,则扣缴义务人不必填发。但是如果不填发扣税凭单,纳税人就不知道自己缴纳税款的情况,这实际是对纳税人知情权的一种侵害。

扣缴义务人本不是纳税人,所以不承担纳税人的义务,实际上扣缴义务人的义务是第三人根据税收法律、法规的规定所承担的公法上的义务。就这种义务本身来看,是扣缴义务人自己的义务,而非他人的义务。扣缴义务人的扣留收取义务、申报义务和填发义务的性质是扣缴义务人履行一定行为的义务。扣缴义务人扣缴义务的存在,并不取消或影响纳税人的存在,也没有改变纳税人的地位,负担金钱给付义务的仍然是纳税人。所以扣缴义务应属于缴纳行为义务而非金钱给付义务。

所有扣缴义务人都必须办理扣缴税款登记。对扣缴义务人实施扣缴税款登记制度,是对扣缴义务人进行税务管理的基础。考虑到许多扣缴义务人同时也是纳税人,为减少其负担,简化手续,对办理了税务登记的,税务机关不再发放扣缴税款登记证件,可以在税务登记中增加有关扣缴税款登记的内容,在税务登记证件上标注扣缴税款登记的标志。

依法接受账簿、凭证管理。我国《税收征收管理法》第19条和第20条规定,扣缴义务人应当按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法有效凭证记账,进行核算。扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定相抵触的,依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算代扣代缴和代收代缴税款。

扣缴义务人因特殊原因,如发生不可抗力事件,不能按期办理报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的,经税务机关核准,可以延期申报;但应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款,并在核准的延期内办理税款结算。

依法代扣代缴、代收代缴税款。即按照规定的数额、时间将纳税人应缴纳的税款代扣、代收,并及时解缴入库。扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款5‰的滞纳金。未按规定解缴税款是指扣缴义务人已将纳税人应缴的税款代扣、代收,但没有按时缴入国库的行为。

税法中涉及的代扣代缴义务人主要有:

- (1) 个人所得税中,以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。
- (2) 外商投资企业和外国企业所得税中,外国企业在中国境内未设立机构、场所,而有



取得的来源于中国境内的利润、利息、租金、特许权使用费和其他所得,或者虽设立机构、场所但上述所得与其机构、场所没有实际联系的,都应当缴纳10%的所得税。缴纳的所得税,以实际受益人为纳税义务人,以支付人为扣缴义务人。税款由支付人在每次支付的款额中扣缴。对外国企业在中国境内从事建筑、安装、装配、勘探等工程作业和提供咨询、管理、培训等劳务活动的所得,税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为所得税的扣缴义务人。

(3) 增值税中,境外的单位或个人在境内销售应税劳务而在境内未设有经营机构的,其应纳税款以代理人为扣缴义务人;没有代理人的,以购买者为扣缴义务人。

(4) 营业税中,扣缴义务人包括:(a) 委托金融机构发放贷款,以受托发放贷款的金融机构为扣缴义务人。(b) 建筑安装业务实行分包或者转包的,以总承包人为扣缴义务人。(c) 境外单位或者个人在境内发生应税行为而在境内未设有经营机构的,其应纳税款以代理者为扣缴义务人;没有代理者的,以受让者或者购买者为扣缴义务人。(d) 单位或者个人进行演出由他人售票的,其应纳税款以售票者为扣缴义务人。(e) 演出经纪人为个人的,其办理演出业务的应纳税款以售票者为扣缴义务人。(f) 分保险业务,以初保人为扣缴义务人。(g) 个人转让无形资产(除土地使用权)的,其应纳税款以受让者为扣缴义务人。(h) 非企业雇员为企业 提供非有形商品推销、代理等服务活动取得的佣金、奖励和劳务费等名目的收入,无论该收入采用何种计取方法和支付方式,均应征收营业税。非雇员从聘用的企业取得收入的,该企业即为非雇员应纳税款的扣缴义务人。

(5) 城市维护建设税中,增值税、消费税、营业税的代扣代缴、代收代缴义务人同时也是城市维护建设税的代扣代缴、代收代缴义务人。

(6) 资源税中,收购未税矿产品的单位为资源税的扣缴义务人。

(7) 城市房地产税中,产权所有人、承典人不在当地或产权未确定及租典纠纷未解决者,均由代管人或使用人代为报缴。

(8) 印花税中,运费结算付方应缴纳的印花税,应由运费结算收方或其代理方实行代扣汇总缴纳。运费结算凭证由交通运输管理机构或其指定的单位填开或审核的,当地税务机关应委托凭证填开或审核单位,对运费结算双方应缴纳的印花税,实行代扣汇总缴纳。股份制试点企业向社会公开发行的股票,因购买、继承、赠与所书立的股权转让书据,办理股权交割手续的单位负有监督纳税人依法纳税的责任,并代征代缴印花税税款。凡是在上海、深圳证券登记公司集中托管的股票,在办理法人协议转让和个人继承、赠与等非交易转让时,其证券交易印花税统一由上海、深圳证券登记公司代扣代缴。

(9) 消费税中,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税款。

二、征税对象

征税对象又称课税对象。它是税法规定的征税的目的物。法律术语称为课税客体。征税对象是一个税种区别于另一个税种的主要标志,是税收制度的基本要素之一。每一种税都必须明确规定对什么征税,体现着税收范围的广度。一般来说,不同的税种有着不同的课税对象,不同的课税对象决定着税种所应有的不同性质。国家为了筹措财政资金和调节经济的需要,可以根据客观经济状况选择课税对象。正确选择课税对象,是实现税制优化的关键。

不同的税种有不同的课税对象,如消费税是对消费品征税,其征税对象就是消费品(具体如烟、酒都是消费税的征税对象);房产税是对房屋征税,其征税对象就是房屋。征税对象是税制最基本的要素之一,因为它规定了征税与否的最基本界限。凡是列入某一税种的征税对象,就在这种税的征收范围,就要征税;而没有列入征税对象的,就不在这种税的征收范围,就不征这种税。征税对象与税目、计税依据、税源有密切关系。

三、税率

税率是税额与课税对象之间的数量关系或比例关系。它是指课税的尺度。即对课税对象和计税依据的征收比例和征收额度。

税率是税法的核心要素,是计算应纳税额的尺度,体现税收负担的深度,是税制建设的中心环节。在课税对象和税基既定的条件下,税率的高低直接关系到国家财政收入和纳税人的负担,关系到国家、集体、个人三者的经济利益。税率的高低和税率形式的运用,是国家经济政策和税收政策的体现,是发挥税收经济杠杆作用的关键。税率的种类一般可分为比例税率、累进税率、定额税率三种基本形式。此外,还有一些在特定条件下使用的零税率、负税率、累退税率、差额税率等。

我国现行税率大致可分为以下三种。

(一) 比例税率

实行比例税率,对同一征税对象不论数额大小,都按同一比例征税。比例税率的优点表现在:同一课税对象的不同纳税人税收负担相同,能够鼓励先进,鞭策落后,有利于公平竞争;计算简便,有利于税收的征收管理。但是,比例税率不能体现能力大者多征、能力小者少征的原则。比例税率在具体运用上可分为以下几种:

- (1) 行业比例税率,即按不同行业规定不同的税率,同一行业采用同一税率。
- (2) 产品比例税率,即对不同产品规定不同税率,同一产品采用同一税率。
- (3) 地区差别比例税率,即对不同地区实行不同税率。
- (4) 幅度比例税率,即中央只规定一个幅度税率,各地可在此幅度内,根据本地区实际情况,选择、确定一个比例作为本地适用税率。

(二) 定额税率

定额税率是税率的一种特殊形式。它不是按照课税对象规定征收比例,而是按照征税对象的计量单位规定固定税额,所以又称为固定税额,一般适用于从量计征的税种。定额税率的优点是:从量计征,不是从价计征,有利于鼓励纳税人提高产品质量和改进包装,计算简便。但是,由于税额的规定同价格的变化情况脱离,在价格提高时,不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长,在价格下降时,则会限制纳税人的生产经营积极性。在具体运用上,定额税率又分为以下几种:

- (1) 地区差别税额,即为了照顾不同地区的自然资源、生产水平和盈利水平的差别,根据各地区经济发展的不同情况分别制定的不同税额。
- (2) 幅度税额,即中央只规定一个税额幅度,由各地根据本地区实际情况,在中央规定的幅度内,确定一个执行数额。
- (3) 分类分级税额,把课税对象划分为若干个类别和等级,对各类各级由低到高规定相应的税额,等级高的税额高,等级低的税额低,具有累进税的性质。



（三）累进税率

累进税率是指按征税对象数额的大小划分为若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率。征税对象数额越大税率越高,数额越小税率越低。累进税率因计算方法和依据的不同,又可分为以下几种:

(1) 全额累进税率,即对征税对象的金额按照与之相适应等级的税率计算税额。在征税对象提高到一个级距时,对征税对象金额都按高一级的税率征税。

(2) 全率累进税率,它与全额累进税率的原理相同,只是税率累进的依据不同。全额累进税率的依据是征税对象的数额;而全率累进税率的依据是征税对象的某种比率,如销售利润率、资金利润率等。

(3) 超额累进税率,即把征税对象按数额大小划分为若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,每个等级分别按该级的税率计税。

(4) 超率累进税率,它与超额累进税率的原理相同,只是税率累进的依据不是征税对象的数额而是征税对象的某种比率。

在以上几种不同形式的税率中,全额累进税率和全率累进税率的优点是计算简便,但在两个级距的临界点税负不合理。超额累进税率和超率累进税率的计算比较复杂,但累进程度缓和,税收负担较为合理。

四、纳税环节

纳税环节是课税客体在运动过程的诸环节中依税法规定应该纳税的环节。纳税环节的存在,取决于课税客体即征税对象的运动属性。它包括所处位置的变换和所有者的变更。国家在規定某种征税对象时,尚须明确规定其纳税环节,即发生纳税义务的时间和场所。

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,有广义和狭义之分。

广义的纳税环节是指全部征税对象在再生产中的分布。如资源税分布在生产环节、所得税分布在分配环节等。它制约着税制结构,对取得财政收入和调节经济有着重大影响。

狭义的纳税环节是指应税商品在流转过程中应纳税的环节。它是商品流转课税中的特殊概念。纳税环节是商品在流转过程中缴纳税款的重要环节。任何税种都要确定纳税环节,有的比较明确、固定,有的则需要许多流转环节中选择确定。确定纳税环节,是流转课税的一个重要问题。它关系到税制结构和税种的布局,关系到税款能否及时足额入库,关系到地区间税收收入的分配,同时关系到企业的经济核算和是否便利纳税人缴纳税款等问题。

五、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。

纳税期限是负有纳税义务的纳税人向国家缴纳税款的最后时间限制。它是税收强制性、固定性在时间上的体现。任何纳税人都必须如期纳税,否则就是违反税法,将受到法律制裁。

确定纳税期限,包含两方面的含义:

一是确定结算应纳税款的期限,即多长时间纳一次税。一般有1天、3天、5天、10天、15天、1个月等几种。

二是确定缴纳税款的期限,即纳税期满后税款多长时间必须入库。

六、纳税地点

纳税地点主要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。

七、税收优惠

税收优惠是指国家在税收方面给予纳税人和征税对象的各种优待的总称。它是政府通过税收制度,按照预定目的,减除或减轻纳税人税收负担的一种形式。

例如,2007年12月全国人民代表大会常务委员会修订通过的《中华人民共和国科学技术进步法》规定,下列企业按照国家有关规定享受税收优惠:

- (1) 从事高新技术产品研究开发、生产的企业。
- (2) 投资于中小型高新技术企业的创业投资企业。
- (3) 法律、行政法规规定的与科学技术进步有关的其他企业。

税收优惠作为税收制度和财政政策不可缺少的重要组成部分,尽管早已渗透到社会经济生活的方方面面,但人们对税收优惠的认识并不完全一致。有人认为,税收优惠就是指减税、免税。也有人认为,税收优惠是指减税、免税、出口退税和优惠税率。越来越多的人则认为,税收优惠不仅仅包括上述几种主要形式,还应当包括先征后返、税额抵扣、税收抵免、税收饶让、加速折旧、税项扣除、投资抵免、亏损弥补等其他实际减除或减轻纳税人和征税对象税收负担的鼓励性和照顾性规定。

八、减免税

减免税是指税务机关依据税收法律、法规以及国家有关税收规定给予纳税人的减税、免税。减免税政策是国家财税政策的组成部分和税式支出的重要形式,是国家出于社会稳定和经济发展的需要,对一定时期特定行业或纳税人给予的一种税收优惠,是国家调控经济、调节分配的重要方式。我国现行减免税的类型,按照税收减免方式来分,可以分为税基式减免、税率式减免、税额式减免三种基本形式。

九、税目

税目亦称“课税品目”或“征税品目”。税法中按照一定的标准和范围对课税对象进行划分从而确定的具体征税品种或项目,是课税对象的具体化。它反映了具体的征收范围,代表了征税广度,是税种课征制度组成的一个要素。例如,我国新税制中的消费税的征税对象是生产和进口的应税消费品,对消费品共设计了11个税目,13个子目,共计24个征税项目。不是所有的税种都规定税目,有些税种征税对象简单、明确,没有另行规定税目的必要,如房产税。有的税种征税对象比较复杂,一般要先分大类,在类别之下再分税目、子目、细目。凡是无税目的税种均有统一的税率,凡是有税目的税种均无统一税率。规定税目首先是为了明确具体的征税范围,规定征税的广度。列入税目的就是应税产品或项目,没有列入税目的就不是应税的产品



或项目,这样征税的界限就十分明确。其次通过规定各种税目,可以对不同的产品或项目制定高低不同的税率,体现国家税收政策。

十、计税依据

计税依据是计算应纳税额的根据,是课税对象的量的表现。计税依据的数额同税额成正比,计税依据的数额越多,应纳税额也越多。

课税对象同计税依据有密切的关系。前者是从质的方面对征税的规定,即对什么征税;后者则是从量的方面对征税的规定,即如何计量。有些税的课税对象和计税依据是一致的,如所得税中的应税所得额既是课税对象,又是计税依据;有些税的课税对象和计税依据是不一致的,如房产税的课税对象是房产,它的计税依据则是房产的价值或租金。

计税依据可分为两种类型:

(1) 从价计征,即以课税对象的自然数量与单位价格的乘积为计税依据,按这种方法计征的税种称从价税。

(2) 从量计征,即以课税对象的自然实物量为计税依据,按税法规定的计量标准(数量、重量、面积等)计算,按这种方法计征的税种称从量税。

想一想: 征税对象与征税范围、税目、计税依据有何区别与联系?

十一、违章处理

违章处理是对纳税人违反税法行为所采取的教育处罚措施。它体现了税收的强制性,是保证税法正确贯彻执行、严肃纳税纪律的重要手段。通过违章处理,可以加强纳税人的法制观念,提高依法纳税的自觉性,从而有利于确保国家财政收入并充分发挥税收的职能作用。

(一) 违章行为

纳税人违反税法的行为,主要有以下几种。

1. 违反税收管理程序的行为

纳税人不按规定办理税务登记;不按规定设置、保管账簿或者记账凭证与有关资料不符;不按规定将财务、会计制度或财务、会计处理办法报送税务机关备查;不按规定申报纳税等。

2. 妨害税款征收的行为

(1) 欠税是指纳税人超过征税机关核定的纳税期限,未按时缴纳而造成拖欠税款的行为。

(2) 偷税是指纳税人采取伪造、变造、隐匿,擅自销毁账簿、记账凭证,在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者进行虚假的纳税申报的手段,不缴或者少缴应纳税款的行为。情节严重构成偷税罪的,按刑事处罚。

(3) 抗税是指纳税人以暴力、威胁手段抗拒履行纳税义务的违法行为。如拒不办理纳税申报手续和提供纳税资料,拒不接受税务机关依法进行的税务检查,聚众闹事、围攻税务机关和殴打税务人员等。情节严重的,构成抗税罪和牵连犯罪。

(4) 逃税,即逃避追缴欠税。它是指纳税人欠税应纳税款,采取转移或者隐匿财产的手段,致使税务机关无法追缴欠税款的行为。

(5) 骗税是指企业、事业单位采取对所生产或者经营的商品假报出口等欺骗手段,骗取国家出口退税的行为。如有出口经营权的纳税人采用骗取出口退税手段,没有出口经营权的纳

税人则采用诈骗出口退税的手段,其目的就是骗取国家出口退税。

3. 妨害发票管理的行为

(1) 代开发票是纳税人在与他人没有业务往来的情况下,代他人开具增值税专用发票或让他人代自己开具增值税专用发票的行为。一般来说,前提是有经济行为发生,只是这种行为是发生在纳税人与开具或收取发票的人之间。

(2) 虚开发票是指纳税人在与他人没有业务往来的情况下,为他人开具增值税专用发票或让他为自己开具增值税专用发票的行为。一般来说,没有任何经济行为发生。

4. 其他违法行为

(二) 违章处罚

违章处罚是国家对上述行为,视情节轻重、态度好坏,分别给予批评教育以及经济和法律方面的处罚。

1. 经济处罚

(1) 加收滞纳金。纳税人未按规定纳税的,除限期补缴税款外,还应按规定从滞纳之日起,按少缴税款的数额,按日加收 0.5% 的滞纳金。

(2) 罚款。纳税人和扣缴义务人,未按规定办理纳税申报、纳税登记、提供有关资料,少缴税款的,都可以处 0.5 倍以上 5 倍以下的罚款。

2. 刑事处罚

对违章行为情节严重构成犯罪的,除上述处罚外,对直接责任人还要移交司法机关追究刑事责任,可以判处有期徒刑或拘役等,最高可以判处死刑。

上述税法构成要素中,纳税人、征税对象和税率为主要的税法要素。

第三节 税收征收管理

一、税收征收管理法律制度

税收征收管理的法律依据是《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)。该法 1993 年 1 月 1 日起施行,分别在 1995 年 2 月 28 日和 2001 年 4 月 28 日进行修改。税收征收管理体制是:统一领导、分级管理、划分税种、各自征收。税收征收管理工作由税务机关负责。国务院税务主管部门主管全国的税收征收管理工作,各地国家税务局和地方税务局在各自职权范围内进行征收管理。

二、税务登记管理

税务登记管理的法律依据是《税务登记管理办法》。该法自 2004 年 2 月 1 日起施行。

(一) 设立登记

企业、企业在外地设立的分支机构和从事生产、经营的场所,个体工商户和从事生产、经营的事业单位(以下统称从事生产、经营的纳税人),应向生产、经营所在地税务机关申报办理税务登记。



(1) 从事生产、经营的纳税人领取工商营业执照(含临时工商营业执照)的,应当自领取工商营业执照之日起 30 日内申报办理税务登记,税务机关核发税务登记证及副本(纳税人领取临时工商营业执照的,税务机关核发临时税务登记证及副本)。

(2) 从事生产、经营的纳税人未办理工商营业执照但经有关部门批准设立的,应当自有关部门批准设立之日起 30 日内申报办理税务登记,税务机关核发税务登记证及副本。

(3) 从事生产、经营的纳税人未办理工商营业执照也未经有关部门批准设立的,应当自纳税义务发生之日起 30 日内申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。

(4) 有独立的生产经营权、在财务上独立核算并定期向发包人或者出租人上缴承包费或租金的承包承租人,应当自承包承租合同签订之日起 30 日内,向其承包承租业务发生地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。

(5) 从事生产、经营的纳税人外出经营,自其同一县(市)实际经营或提供劳务之日起,在连续的 12 个月内累计超过 180 天的,应当自期满之日起 30 日内,向生产、经营所在地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。

(6) 境外企业在中国境内承包建筑、安装、装配、勘探工程和提供劳务的,应当自项目合同或协议签订之日起 30 日内,向项目所在地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。

纳税人在申报办理税务登记时,应当根据不同情况向税务机关如实提供以下证件和资料:

(1) 工商营业执照或其他核准执业证件。

(2) 有关合同、章程、协议书。

(3) 组织机构统一代码证书。

(4) 法定代表人或负责人或业主的居民身份证、护照或者其他合法证件。

其他需要提供的有关证件、资料,由省、自治区、直辖市税务机关确定。

(二) 变更登记

税务登记内容发生变化的,应当向原税务登记机关申报办理变更税务登记。纳税人已在工商行政管理机关办理变更登记的,应当自工商行政管理机关变更登记之日起 30 日内,向原税务登记机关如实提供下列证件、资料,申报办理变更税务登记:

(1) 工商登记变更表及工商营业执照。

(2) 纳税人变更登记内容的有关证明文件。

(3) 税务机关发放的原税务登记证件(登记证正、副本和登记表等)。

(4) 其他有关资料。

纳税人按照规定不需要在工商行政管理机关办理变更登记,或者其变更登记的内容与工商登记内容无关的,应当自税务登记内容实际发生变化之日起 30 日内,或者自有关机关批准,或者宣布变更之日起 30 日内,持下列证件到原税务登记机关申报办理变更税务登记:

(1) 纳税人变更登记内容的有关证明文件。

(2) 税务机关发放的原税务登记证件(登记证正、副本和税务登记证表等)。

(3) 其他有关资料。

(三) 停业、复业登记

实行定期定额征收方式的个体工商户需要停业的,应当在停业前向税务机关申报办理停

业登记。纳税人的停业期限不得超过1年。

纳税人在申报办理停业登记时,应如实填写停业申请登记表,说明停业理由、停业期限、停业前的纳税情况和发票的领、用、存情况,并结清应纳税款、滞纳金、罚款。税务机关应收存其税务登记证件及副本、发票领购簿、未使用完的发票和其他税务证件。

纳税人在停业期间发生纳税义务的,应当按照税收法律、行政法规的规定申报缴纳税款。

纳税人应当于恢复生产经营之前,向税务机关申报办理复业登记,如实填写《停、复业报告书》,领回并启用税务登记证件、发票领购簿及其停业前领购的发票。

纳税人停业期满不能及时恢复生产经营的,应当在停业期满前向税务机关提出延长停业登记申请,并如实填写《停、复业报告书》。

(四) 注销登记

纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形,依法终止纳税义务的,应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前,持有关证件和资料向原税务登记机关申报办理注销税务登记;按规定不需要在工商行政管理机关或者其他机关办理注册登记的,应当自有关机关批准或者宣告终止之日起15日内,持有关证件和资料向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照或者被其他机关予以撤销登记的,应当自营业执照被吊销或者被撤销登记之日起15日内,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人因住所、经营地点变动,涉及改变税务登记机关的,应当在向工商行政管理机关或者其他机关申请办理变更、注销登记前,或者住所、经营地点变动前,持有关证件和资料,向原税务登记机关申报办理注销税务登记,并自注销税务登记之日起30日内向迁达地税务机关申报办理税务登记。

境外企业在中国境内承包建筑、安装、装配、勘探工程和提供劳务的,应当在项目完工、离开中国前15日内,持有关证件和资料,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人办理注销税务登记前,应当向税务机关提交相关证明文件和资料,结清应纳税款、多退(免)税款、滞纳金和罚款、缴销发票、税务登记证件和其他税务证件,经税务机关核准后,办理注销税务登记手续。

(五) 外出经营报验登记

纳税人到外县(市)临时从事生产经营活动的,应当在外出生产经营以前,持税务登记证向主管税务机关申请开具《外出经营活动税收管理证明》(以下简称《外管证》)。

税务机关按照一地一证的原则,核发《外管证》。《外管证》的有效期限一般为30日,最长不得超过180天。

纳税人应当在《外管证》注明地进行生产经营前向当地税务机关报验登记,并提交下列证件、资料:

(1) 税务登记证件副本。

(2) 《外管证》。

纳税人在《外管证》注明地销售货物的,除提交以上证件、资料外,应如实填写《外出经营货物报验单》,申报查验货物。



纳税人外出经营活动结束,应当向经营地税务机关填报《外出经营活动情况申报表》,并结清税款、缴销发票。

纳税人应当在《外管证》有效期届满后 10 日内,持《外管证》回原税务登记地税务机关办理《外管证》缴销手续。

三、账簿、凭证和发票管理

(一) 设置账簿的范围

凡从事生产、经营的纳税人,扣缴义务人,应自领取营业执照之日起 15 日内,按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账并进行核算。

生产经营规模小、确无建账能力的个体工商户,可以聘请注册会计师或者经税务机关认可的财会人员代为建账和办理账务。

(二) 财务会计制度管理

从事生产、经营的纳税人应当自领取税务登记证件之日起 15 日内,将其财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备案。

纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的,依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴和代收代缴税款。

(三) 会计档案管理

从事生产、经营的纳税人,扣缴义务人必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料。账簿、会计凭证、报表、完税凭证及其他有关纳税资料应当保存 10 年。

(四) 发票管理和使用

发票的印制、领购、开具、保管应当符合税收征收管理法律制度和发票管理制度的规定。

发票是财务收支的法定凭证,是经济活动中的重要依据,为规范公司的发票管理,根据国家税务局对发票管理的有关规定,特制定本制度。

1. 发票领用

(1) 发票统一由公司财务部到税务机关领购后交相关部门使用。

(2) 设“发票使用登记本”,领取时要记载领用日期、数量、发票起止号、经手人。

(3) 确定专人负责发票管理、领、退、开具等日常工作。

(4) 发票只限在本单位合法经营范围内使用,不准向外转让、出售。

2. 发票开具

(1) 开具发票时,项目填写齐全、内容真实,字迹清楚、书写规范,全部联次一次填写,不得缺联填写,加盖发票专用章。

(2) 填写发票必须在发生经营业务确认营业收入的实际日期开具,购物单位栏不得简化或空白,品名、数量、大小写金额如实,不准开具品名金额与购物不相符的发票;发票的空白处画斜线封闭,注明开票人姓名。

(3) 开错的发票不得撕毁,应在全部联次上注明“作废”字样,保留在原本发票上。

(4) 团体购物需退货时,应持原发票,如因已报账不能提供原发票的,应有购货部门证明

和发票复印件才能开具红字发票,证明信及发票复印件附在发票存根联后。

(5) 购货人要求开具发票时,收回购物小票,在购物小票上注明所开发票号码,并统一粘贴,随门店月报表交回公司。

3. 发票保管

(1) 各部门用完的发票存根,按发票的顺序整理好,交财务部核对,财务部检查收回和领用数量是否相符,发现缺本少页,按税务局发票管理规定罚款并追究当事人的责任。

(2) 用完的发票收回后由财务部负责整理,依据税务局的规定存放和保管(包括发票登记本),保存5年,保存期满,报税务机关查验,批准后销毁。

4. 填开发票的“八不准”规定

(1) 不准大头小尾。所谓“大头小尾”,是指发票填开人将复写发票分联分别填写,发票或付款报销联开大金额,而存根联、记账联则开小金额。

(2) 不准转借代开。所谓转借代开,是指填开发票单位或个人之间相互转借发票或超越工作职责范围,徇私情违章替别人开具发票。

(3) 不准“卖甲开乙”。所谓卖甲开乙,是指发票填开人为了迎合顾客的要求,故意将甲写成乙,帮助他人弄虚作假。

(4) 不准拆本使用。所谓拆本使用,是指用票部门将整本发票拆开零星使用。它极易造成发票丢失,不易管理。

(5) 不准错位开票。所谓错位开票,是指填开发票部门未按发票的最高面额开票。例如,开百元的发票不能在千元发票上开具,十元的不能在百元发票上开具。

(6) 不准涂改套用。所谓涂改套用,是指开票部门由于填写错误,为了简化工作而自行在原发票上作涂改。

(7) 不准开具空白发票。

(8) 不准自行开具公司经营范围以外的发票。

四、纳税申报管理

纳税申报是指纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定,在申报期限内就纳税事项向税务机关提出书面申报的一种法定手续。

(一) 纳税申报的对象

纳税义务人必须在法律、行政法规规定或税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限内办理纳税申报。临时取得应税收入或发生应税行为的纳税人,在发生纳税义务后,应立即向经营地税务机关办理纳税申报和缴纳税款。

扣缴义务人应当在规定的申报期限内办理代扣代缴、代收代缴税款的申报手续。纳税人享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

(二) 纳税申报的内容

纳税人办理纳税申报时,应当如实填写纳税申报表,并根据不同情况相应报送下列有关证件、资料:(a) 财务、会计报表及其说明材料。(b) 与纳税有关的合同、协议书及凭证。(c) 税控装置的电子报税资料。(d) 外出经营活动税收管理证明及异地完税凭证。(e) 境内或境外公证机构出具的有关证明文件。(f) 税务机关规定应当报送的其他有关证件、资料。

纳税人、扣缴义务人的纳税申报或者代扣代缴、代收代缴税款报告表的主要内容包括:税



种,税目,应纳税项目或者应代扣代缴、代收代缴税款项目,适用税率或者单位税额,计税依据,扣除项目及标准,应纳税额或者应代扣代缴、代收代缴税额,税款所属期限等。

(三) 纳税申报期限

(1) 营业税、城建税、教育费附加、文化事业建设费、资源税,以1个月为1期缴纳,纳税人在期满之日起10日内办理纳税申报。

(2) 企业所得税实行按季预缴,纳税人在期满之日起15日内办理纳税申报,二类企业所得税纳税人以1个月1期缴纳,可在期满之日起15日内办理纳税申报。

(3) 个人所得税以1个月为1期缴纳,纳税人应在期满之日起7日内办理纳税申报。

(4) 印花税实行汇缴的纳税人以1个月为1期缴纳,在期满之日起10日内办理纳税申报,购销合同印花税、实行核定征收的纳税人,必须按月申报。

(5) 土地增值税的纳税人在转让房地产合同签订之日起7日内办理纳税申报,纳税人因经常转让房地产而难以在每次转让后申报的,可在次月10日内进行纳税申报。

(6) 房产税、土地使用税、车船税以半年为1期申报,申报日期为每年的1月和7月。

(7) 地方教育附加费征收项目中商业广告、娱乐业、旅店业以1个月为1期缴纳,纳税人在期满之日起10日内办理纳税申报;机动车辆以半年为1期缴纳,申报日期为每年1月和7月,与车船税同时申报,不足半年的不申报。

五、税款征收管理

(一) 税款征收的特点

税款征收是税务机关依据法律、法规,将纳税人应纳税款组织征收入库的活动。税款征收的过程同时也是税款缴纳的过程,并通过税款征收使征纳双方的权利和义务得以实现。

(二) 税款征收的原则

1. 税务机关是征税的唯一行政主体

除税务机关、税务人员以及经税务机关依照法律、行政法规委托的单位和个人外,任何单位和个人不得进行税款征收活动。采取税收保全措施、强制执行措施的权力,不得由法定的税务机关以外的单位和个人行使。

2. 税务机关只能依照法律、行政法规的规定征收税款

(1) 税务机关只能依照法律、行政法规的规定征收税款。税务机关代表国家向纳税人征收税款,不能任意征收,只能依法征收。

(2) 税务机关不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征、少征、提前征收或者延缓征收税款或者摊派税款。

(3) 税务机关执法必须遵守法定权限和法定的程序。

(4) 税务机关征收税款或扣押、查封商品、货物或其他财产时,必须向纳税人开具完税凭证或开付扣押、查封的收据或清单。

3. 税款、滞纳金、罚款统一由税务机关上缴国库

4. 税款优先

(1) 税收优先于无担保债权。

(2) 纳税人发生欠税在前的,税收优先于抵押权、质权和留置权的执行。