

国家示范性骨干高职院校建设项目
高职高专财务会计类专业规划教材

税务会计实务

王 倩 闫光荣 荣映菡 主编



Tax Accounting Practice

国家示范性骨干高职院校建设项目
高职高专财务会计类专业规划教材

税务会计实务

王 倩 闫光荣 荣映菡 主编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计实务/王倩, 闫光荣, 荣映菡主编. —上海: 上海财经大学出版社, 2014. 9

国家示范性骨干高职院校建设项目

高职高专财务会计类专业规划教材

ISBN 978-7-5642-1969-7/F · 1969

I. ①税… II. ①王…②闫…③荣… III. ①税务会计-高等职业教育-教材 IV. ①F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 162025 号

☐ 责任编辑 顾晨溪

☐ 封面设计 张克瑶

SHUIWU KUAIJI SHIWU

税 务 会 计 实 务

王 倩 闫光荣 荣映菡 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

同济大学印刷厂印刷

上海景条印刷有限公司装订

2014 年 9 月第 1 版 2014 年 9 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 15.75 印张 403 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 38.00 元

国家示范性骨干高职院校建设项目 高职高专财务会计类专业规划教材

编 委 会

主 任

张世体(山东职业学院会计学教授)

委 员(按姓氏拼音排列)

白 洁(山东青年政治学院会计学副教授)

白 玲(山东管理学院会计学副教授)

冯 华(山东女子学院会计学教授)

邱兆学(济南电视大学会计学副教授)

王 倩(山东广播电视大学会计学副教授)

王雅松(山东法官学院会计学教授)

王海峰(山东商业职业技术学院会计学副教授)

于政红(山东职业学院会计学教授)

张卫东(济南职业学院会计学副教授)

张学林(济南工程职业技术学院会计学副教授)

前 言

税务会计是现代会计的三大分支之一,是集税收法律、法规、规章及其他规范性文件和会计核算于一体的一门特种专业会计。本书根据最新颁布实施的企业会计准则和于2014年1月1日起实施的新税法的要求,结合中小企业实际编写而成。在编写过程中,笔者充分考虑高等职业教育和继续教育的特点,力求遵循税务会计核算的内在逻辑,体现税务会计的最新变化和成果,做到清晰明了、循序渐进、条理性强。

本书主要阐述了税务会计的基本理论和我国现行税制下的主要税种应纳税额的计算、纳税申报及会计处理方法。其特点如下:

(1)突出渐进性。书中内容循序渐进,环环相扣,由税务基础知识、会计准则到会计核算、账务处理,再到税务报表的填制与纳税申报,在此基础上学会相关税种的纳税筹划方法。

(2)突出应用性、实践性。教材以应用性教学为主,突出重点、难点,章节前的导入案例和例题设计贴近会计实践,尽力使复杂的问题变得易于使学生理解接受。

(3)突出新颖性。做到税务会计处理与最新颁布的企业会计准则、新税法及其实施细则相吻合,使学生掌握会计、税务等最新改革变化。

(4)突出实用性。在纳税申报上结合实际突出实用性和可操作性。由于目前网络远程申报纳税已是很多地区实行的纳税申报办法,为了让读者对主要税种的申报有一个更为清晰的了解,在讲解时以登录山东省国家税务局门户网站为例通过图示进行分步骤讲解。

本书在每章后面配有小结和练习题及其答案,包括选择题、判断题、简答题、实务操作题,体现了本书作为教材的完整性、配套性和可读性。本书除作为高等职业院校会计、财政、税务、审计等专业的教材外,还可以作为各类继续教育本科教材以及广大会计人员、税收管理人员和稽查人员、注册会计师、注册税务师、律师和企业管理人员的专业学习参考用书。

本书由山东广播电视大学王倩(导入,项目二、四、五)、山东广播电视大学闫光荣(项目一、三、六、七)、山东职业学院荣映菡(各章实务训练与实务操作、参考答案)主编,山东广播电视大学梁宇参与编写和校对。在撰写过程中参考引用了部分国内外有关税务会计方面的研究资料,在此,谨向所有参考文献的作者致以诚挚的敬意。

济南商苑商贸有限公司总经理丁光亮为本规划教材的出版给予了大力支持与帮助,在此深表谢意。

由于时间仓促,加之编者水平有限,书中内容编排和语言表达难免存在不妥或错误之处,恳请读者和同行批评指正。

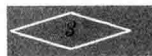
编 者

2014年8月

目 录

前言	1
导入	1
内容分解	1
导学目标	1
导学案例	1
任务一 税务会计的基本知识	2
任务二 纳税的基本知识	9
内容总结	14
实务训练	15
项目一 增值税	17
内容分解	17
导学目标	17
导学案例	17
任务一 增值税的基本规定	18
任务二 增值税的计算	22
任务三 增值税的账务处理	28
任务四 增值税的纳税申报	41
内容总结	55
实务训练	55
实务操作	58
项目二 消费税	59
内容分解	59
导学目标	59
导学案例	59
任务一 消费税的基本规定	60
任务二 消费税的计算	64
任务三 消费税的账务处理	74
任务四 消费税的纳税申报	82
内容总结	87
实务训练	88

实务操作	91
项目三 营业税	92
内容分解	92
导学目标	92
导学案例	92
任务一 营业税的基本规定	93
任务二 营业税的计算	95
任务三 营业税的账务处理	104
任务四 营业税的纳税申报	109
任务五 营业税改征增值税	114
内容总结	123
实务训练	123
实务操作	126
项目四 关税	127
内容分解	127
导学目标	127
导学案例	127
任务一 关税的基本规定	128
任务二 关税的计算	135
任务三 关税的账务处理	137
任务四 关税的纳税申报	139
内容总结	140
实务训练	141
实务操作	143
项目五 企业所得税	144
内容分解	144
导学目标	144
导学案例	144
任务一 企业所得税的基本规定	145
任务二 企业所得税的计算	148
任务三 企业所得税的账务处理	161
任务四 企业所得税的纳税申报	170
内容总结	173
实务训练	174
实务操作	176

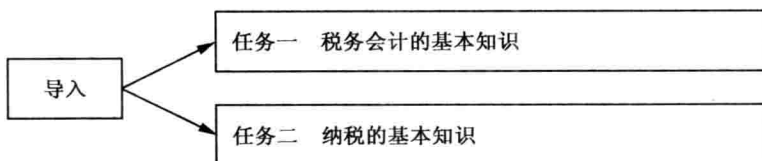


项目六 个人所得税	178
内容分解	178
导学目标	178
导学案例	178
任务一 个人所得税的基本规定	179
任务二 个人所得税的计算	183
任务三 个人所得税的账务处理	189
任务四 个人所得税的纳税申报	190
内容总结	195
实务训练	195
实务操作	198
项目七 其他税种会计	199
内容分解	199
导学目标	199
导学案例	200
任务一 城市维护建设税和教育费附加会计	200
任务二 资源税会计	202
任务三 城镇土地使用税会计	207
任务四 土地增值税会计	209
任务五 房产税会计	213
任务六 契税会计	216
任务七 车辆购置税会计	218
任务八 车船税会计	220
任务九 印花税会计	223
内容总结	226
实务训练	226
实务操作	229
参考答案	230
参考文献	241

导 入



内容分解



导学目标

完成学习任务后,应该掌握如下内容:

1. 理解税务会计与财务会计的联系与区别以及税务会计的基本前提、原则及特点。
2. 理解税收的概念、税收的职能和作用。
3. 了解我国的税制概况。
4. 熟悉企业纳税的基本流程。



导学案例

小王已经是大学二年级的学生,已经学过“基础会计”和“财务会计”课程的有关内容。在新学期的课程表中他发现学校还开设了“税务会计”课程,同时又记起在学校公告栏里的各种招聘信息中,曾经看到招聘方对所需职位的描述为:出纳、财务会计、税务会计……在以往对会计的学习过程中也总会出现“税金”这个词。他不禁好奇到底什么是“税务会计”?而税务会计与财务会计之间又有什么样的关系?作为一个企业又应该如何纳税呢?

税收是一个历史范畴,是随着国家的产生而产生的,是国家财政收入的支柱。长期以来,税收与会计作为两个独立的经济领域,一直有着密切的联系。然而,随着社会经济的发展,税制越来越健全、越来越复杂,税法逐渐脱离了会计的原则和理论框架。由于税法上计算应税收入和计税成本所用的方法与财务会计所用的方法不同,财务会计的概念框架不能完全应用到

企业纳税征收之中,对于税款的形成和纳税的监管,财务会计越来越无能为力,而且财务核算原则与税收核算原则经常会产生冲突,因此为了适应纳税的需要,税务会计逐渐从财务会计中分离出来,成为一门独立的学科。但它又是一门边缘学科,是将会计的基础理论、基本方法与企业涉税活动相结合,融税收法律和会计核算为一体的特种专业会计,是税务中的会计、会计中的税务。总之,作为一种客观存在,税务会计的历史是悠久的;但是作为一门独立的学科,税务会计无疑又是“年轻”的。本章我们就将对税务会计的基本知识进行简单的介绍。

任务一 税务会计的基本知识

一、税务会计的定义及特点

(一)税务会计的定义

税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物,是关于税收及其账务处理的方法体系。由于其形成时间较短,因此定义较多。

美国著名税务会计学家吉特曼博士认为:“税务会计主要是处理某项目何时被确认为收入或费用账务问题的一种专业会计。”

日本著名税务会计专家武田昌辅认为:“税务会计是为计算法人税法中的课税所得而设立的会计,它不是制度会计,是以企业会计为依据,按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。”

我国台湾辅仁大学会计系主任吴习认为:“税务会计是一种融合会计处理及税务法律为一体的专门技术,借以引导纳税义务人合理而公平地缴纳其应负担的租税。”

国内著名税务会计学者盖地教授认为:“税务会计是以国家现行税收法律为准绳,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,即税务活动引起的资金运动进行核算和监督的一种专业会计。”

因此,税务会计是以国家现行税收法律为准绳,以货币为主要计量单位,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳等涉税活动所引起的资金运动进行核算和监督,以确保税款正确、及时地纳入国库的一种专门会计管理活动。我们可以从以下几个方面来把握税务会计的概念内涵:

(1)税务会计的本质是一种管理活动,而这种活动要求以国家现行税收法律为准绳,以货币为主要计量单位,采用会计的专门理论和方法。这样就要求,税务会计核算和监督的内容、选用的具体方法等都必须是在会计学基础理论的指导下进行,符合一般会计方法的要求,并充分体现税务会计专业特色。

(2)税务会计的主要任务是连续、系统、全面地对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳等涉税活动所引起的资金运动进行核算和监督。而这种核算和监督活动一般在作为纳税人的单位进行,并由纳税单位的财会人员实施;同时,接受税务机关的指导和监督,必要时,税务机关可能按照税法对纳税人的核算结果进行必要的调整,使纳税人的税务处理符合税法的要求。

(3)对比财务会计的“决策有用”观或“受托责任”观,税务会计的目标具有一定的特殊性:

第一,依法纳税,认真履行纳税人的权利和义务。税务会计要以税法为依据,正确地分析、核算税务成本与费用,详细地填报纳税报表,正确、足额、及时地缴纳各种应纳税款,履行纳税人义务,维护纳税人的合法权益。

第二,正确纳税,协调好税法和会计核算的关系。税务会计要依据税法对财务会计核算的信息资料进行调整,以便在对外报告中正确披露税后的财务信息,当两者出现矛盾时,税务会计要坚持税法原则,以税法的规定处理,协调好与财务会计的关系。

第三,科学纳税,保证企业税收负担的优化。税负是纳税人的一项成本费用,因此,纳税人要在涉税业务中进行科学的纳税筹划和细致的税负分析,选择税负较轻的纳税方案,以降低纳税人的税务成本和费用,提高经济效益。

(二)税务会计的特点

作为融税收制度和会计核算于一体的特殊的专业会计,税务会计主要有以下特点:

1. 法律性

法律性表现为税务会计在核算和监督应纳税款的形成、计算和缴纳的过程中,必须以国家的税收法律为依据,做到依法计税、依法纳税、依法减免。这是税务会计区别于其他专业会计的一个重要特征。我国《宪法》规定:依法纳税是每个公民的义务。因此税法同其他法律一样具有严肃性,如果纳税人不遵守税法,就会受到处罚,情节严重者将承担刑事责任。另外,当财务会计准则、制度与现行税法的计税方法、计税范围等发生矛盾时,税务会计必须以现行税收法律为准,对财务会计做适当调整、修改或补充。

2. 广泛性

广泛性表现为税务会计的适用范围非常广泛。由于法定纳税人的广泛性,决定了税务会计的广泛性,它适用于国民经济中的工业、商品流通、交通运输、服务业、房地产、金融保险等各个行业。

3. 统一性

由于税务会计是融各类会计和税收法律于一体的会计,税法的统一性决定了税务会计统一性的特点。这就是说,同一种税对不同纳税人的税务处理的规定一般是相同的。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、个体工商业户确实无力建账的经批准可暂免建账等。

4. 专业性

税务会计是企业会计的一个特殊领域,是对企业生产经营活动中涉税部分的核算和反映,其核算基础也依据会计学的理论和核算方法。但和其他会计相比较,税务会计具有其相对的独立性和特殊性,因为国家规定的征税依据与企业会计制度的规定是有一定差别的,其处理方法、计算口径不尽相同,这些都需要有专业的会计知识和税收知识,因此,税务会计是一门专业性很强的会计学科。

5. 两重性

税务会计的两重性是指其会计目标的两重性。一方面,税务会计最重要的目标是保证国家及时、足额地收取税收收入,离开这一目标,税务会计便失去了存在的意义。税务会计报送纳税申报表与税收缴款书等会计资料,就是在接受税务机关的监督与审核,完成其纳税义务。另一方面,税务会计的又一重要目标是维护纳税人的合法权益。税务机关要依法征税,纳税人要依法纳税。在纳税人完成纳税义务的同时,也要充分行使其权利,维护其合法权益。

二、税务会计与财务会计的比较

(一)两者的联系

税务会计与财务会计同属于企业会计学范畴,它是财务会计的一个特殊领域,以财务会计

为基础,后来为了适应社会经济发展的需要而从传统财务会计中分离出来。因此,税务会计与财务会计一直以来是互相联系的,主要表现在:

1. 核算原理相同

税务会计的分立并不是对传统财务会计的否定,而是适应纳税会计信息的特殊需求的产物,因此,税务会计对传统的财务会计方法具有实质性的继承。在实际工作中,它并不要求在财务会计之外再另设一套会计凭证、账簿和报表(专门的纳税报表除外),也没有设置专门的税务会计机构。在目前情况下,企业平时按照会计准则和会计制度规定的程序和方法进行会计处理,在纳税申报时,再以财务会计核算资料为基础,按现行税法的规定做出相应的调整即可。所以,可以认为税务会计与财务会计核算原理相同,即两者都使用了会计的基本核算原理,包括会计的基本核算方法和数据处理方法等。

2. 税务会计以财务会计为基础

首先,税法条款对会计概念和会计技术的采纳,表明了税务会计与财务会计有着相互依存的基础。计算税金的程序大多模拟会计方法,如应纳税所得额的计算就类似于会计利润的核算,计税依据一般取自会计记录。可以说,税法是借助了会计技术才得以实施的,税收管理因采用了会计方法才日趋成熟。其次,从税务会计反映的内容来看,它反映和监督的不是全部资金运动,仅是企业资金运动中与计税有关的部分,这部分资金并未独立于企业全部资金运动之外,税务会计的核算仍应以财务会计核算为基础,并监督其是否符合税法。但是,从另一角度而言,税法也对会计产生了广泛而深远的影响,它使会计实务处理更加规范化、法制化,有时也制约了会计对某些核算方法的选择,同时促使会计人员的业务范围不断扩大。

(二)两者的差异

1. 根本目的不同

财务会计的目的是通过提供财务报告,以达到为企业的投资者、债权人、政府、潜在的投资者和债权人及企业管理当局提供与其投资决策相关的信息,促成不同的信息使用者达成有效、合理的决策的需求。税务会计的目的则是通过向税务、海关部门填制纳税申报表,使企业按照税法和征税办法正确地分析、核算税务成本与费用,足额地缴纳各种应纳税款,履行纳税人义务,并充分享受纳税人的合法权益。

2. 核算的对象不同

财务会计核算的对象是企业以货币计量的全部经济事项,包括资金的投入、循环、周转、退出等经济过程。税务会计核算和监督的对象则只是企业以货币计量的涉税经济事项,如税基的形成、税款的计算、申报纳税、补退、罚款等经济活动。

3. 核算的法律依据不同

财务会计的法律依据,主要是财务会计制度和会计准则,讲求会计信息的“客观与公允”。税务会计则不仅要遵循一般的会计原则,更要严格地依据税收法律进行业务处理,讲求“足额与及时”。

4. 核算的基础不同

财务会计是以权责发生制原则为企业的核算基础,其立足点是以企业的日常经营管理活动为主,并有完整的账证体系,在整个核算过程中运用稳健原则。税务会计则是以收付实现制和权责发生制共同作用的联合制,即以修正的权责发生制为核算基础。因为目前我国会计准则与税收政策的相关规定是存在差异的,如税法对纳税人有货币资金支付能力和征收管理方便性的要求,所以,征收即期收益的必要性与财务会计的配比原则往往是有矛盾的,最主要体



现在收益确认的时间和费用扣减的标准上,因此,进行涉税业务核算时,除权责发生制外,也会采用收付实现制原则。

5. 计算损益的程序不同

总的原则是企业财务会计的核算应服从于税务会计的核算。在日常核算中,财务会计遵循的是会计准则,其损益是按照“收入-费用=利润”来计算会计所得,强调的是“会计利润”。税务会计则除了要遵循一般的会计原则外,更要遵守税法的要求,当会计准则和税法产生差异时,应按照税法规定进行调整,将会计利润调整为应纳税所得,即按“应税收入-扣除费用=应税所得”来计算应纳税所得额,强调的是“应税所得”。

三、税务会计的职能与对象

(一)税务会计的职能

税务会计作为一门专业会计,具有会计的一般职能:核算反映职能与监督管理职能。但是,税务会计的内涵及其发挥的作用又与财务会计的职能有所差异,除会计的一般职能外,它还具有纳税筹划职能。

1. 核算反映职能

税务会计的基本职能是反映纳税人应税款项的形成、申报和缴纳。税务会计要依据税收法律制度、会计准则和会计制度等对纳税人的纳税义务及其缴纳情况进行记录、计算、汇总,并编制纳税申报表,全面、真实、准确、系统地记录和核算企业生产经营过程中的税务活动。其与财务会计的核算反映职能不同的是,该过程的起点和终点始终贯穿着以税法为依据的纳税活动。

2. 监督管理职能

税务会计的监督管理职能不是行政职能,而是价值监督,即在税务会计核算反映职能中,对应纳税款的形成、计算、解缴进行价值监督。

3. 纳税筹划职能

提到税务会计的职能,不能不提及纳税筹划。纳税筹划是指纳税人为达到减轻税收负担和实现税收零风险的目的,在税法所允许的范围内,对企业的经营、投资、理财、组织、交易等各项活动进行事先安排的过程。从上述含义可以看出,纳税筹划是为了同时达到两个目的:一是减轻税收负担,二是实现税收零风险。另外,纳税筹划的关键在于纳税筹划的合法性、筹划性和目的性。

(二)税务会计的对象

税务会计核算和监督的内容构成其对象,具体来说,税务会计并不核算和监督单位的全部资金运动,而是核算和监督纳税人在其生产经营过程中可用货币表现的与税收相关的经济活动,即只是企业以货币计量的涉税经济事项,如应纳税款的形成、计算、申报、缴纳、退补、罚没等经济活动。

企业在生产经营过程中以货币表现的税务活动主要包括:

1. 计税的基础和计税的依据

不同税款的计税依据和基础都有所不同,企业税款的形成与计算的依据主要有流转额、成本/费用额、利润额与收益额、财产额、行为计税额。

(1)流转额,是指在商品交换过程中发生买卖商品行为而形成的货币金额,通常包括商品销售额、销售量、产品增值额和营业额等。它是各种流转税的计税依据,也是所得税计税的基础和前提。

(2)成本/费用额,是指企业为了获得一定的收益和利润而付出的耗费和支出,是企业资金补偿的尺度。收入与成本、费用配比之后可以反映企业一定时期的经营成果。在计算企业应纳所得税时,企业发生的允许在税前扣除的成本、费用支出就成为所得税的计算基础。

(3)利润额与收益额,是指财务会计核算的经营利润、投资收益、营业外支出等按税法规定调整后,确认为应税利润和应税收益,是正确计税的基础。

(4)财产额,是指各项财产的金额或数额,是契税、房产税、土地税等财产税的计税依据。

(5)行为计税额,是指各种应税行为的交易额或应税数额,是行为税的计税依据,最典型的是印花税。

2. 税款的计算与会计处理

根据规定,在各税种相应的应税基础上,应正确计算各类税费的应纳税额,并对税款的计算做出正确的会计处理。

3. 税款的缴纳、退补和减免

企业各种税款的缴纳不能一概而论,除根据不同的涉税项目划分不同的税种外,不同行业、不同纳税人应交税费的计算依据、征收方法和会计处理也不尽相同。企业应按照税法的规定,根据企业会计制度正确地进行税款的缴纳;对于多缴的税款,或是按照规定可予以退回或补缴的税款,以及减、免税等特殊情况,会计人员都应进行正确的会计处理。

4. 税收罚金和滞纳金

当企业存在违反税收法律规定或逾期上缴税款的情况时,应依据相关规定缴纳各项罚款、滞纳金,这些事项也属于涉税事项,应作为税务会计的对象,会计人员应在账簿中如实地记录和反映。

四、税务会计的基本前提和原则

由于企业的经营是连续不断的,而且所发生的经济业务错综复杂,存在着太多的不确定因素,因此要进行正确的判断和估计,必须首先明确税务会计的基本前提。同时为了实际有效地对纳税人征收税款,税务会计也要掌握一定的税收核算原则。这就产生了保证税务会计信息正确确认和计量的基本前提和应遵循的税务会计原则。

(一)税务会计的基本前提

长期以来,税务会计与财务会计关系比较密切,税务会计以财务会计为基础,财务会计中的有些基本前提也适用于税务会计,如会计分期、货币计量等。但由于税务会计有自己的特点,其基本前提也有其特殊性。

1. 纳税主体

纳税主体是税法规定的负有纳税义务的单位和个人,也称为纳税义务人。这明确了国家对谁征税的问题。

纳税主体与财务会计的“会计主体”相类似,但两者有密切联系,也有一定区别。会计主体是财务会计为之服务的特定单位或组织,会计处理的数据和提供的财务信息被严格限制在一个特定的、独立的或相对独立的经营单位之内,典型的会计主体是企业。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。一般情况下,会计主体应是纳税主体,但在某些特殊情况下,会计主体不一定是纳税主体,纳税主体也不一定是会计主体。

例如,铁路、银行,由铁道部、各总行集中纳税,其基层单位是会计主体,但不是纳税主体。又如,对稿酬征纳个人所得税时,其纳税人(即稿酬收入者)并非会计主体,而作为扣缴义务人

的出版社或杂志社则成为这一纳税事项的会计主体。纳税主体作为代扣(或代收、付)代缴义务人时,纳税人与负税人是分开的。作为税务会计的一项基本前提,应侧重从会计主体的角度来理解和应用纳税主体。

2. 持续经营

持续经营的前提意味着该企业个体将继续存在足够长的时间以实现其现在的承诺,如预期所得税在将来要继续缴纳。这是所得税税款递延及暂时性差异能够存在并且能够使用纳税影响会计法进行所得税跨期摊配的理由所在。以折旧为例,它意味着在缺乏相反证据的时候,人们总是假定该企业将在足够长的时间内为转回暂时性的纳税利益而经营并获得收益。

3. 货币时间价值

人们或许会有这样一种意识,在不考虑通货膨胀的情况下,今天的1元会比若干年后的1元更有价值。这就说明,同样一笔资金,在不同的时间具有不同的价值。随着时间的推移,投入周转使用的资金价值将会发生增值,这种增值的能力或数额,就是货币的时间价值。这一基本前提已经成为税收立法、税收征管和纳税人选择会计方法的基点,因此,各个税种都明确规定了纳税义务的确认原则、纳税期限、缴库期限等。由此,递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的资金优势,它深刻地揭示了纳税人进行纳税筹划的目标之一——纳税最迟。

4. 纳税年度

纳税年度是指纳税人按照税法规定选定的缴纳税款的起止时间。我国的纳税年度是指自公历1月1日起至12月31日止。但如果纳税人在一个纳税年度的中间开业,或者由于改组、合并、破产关闭等原因,使该纳税年度的实际经营期限不足12个月的,应当以其实际经营期限为一个纳税年度。纳税人清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。纳税年度不等于纳税期限,如增值税、消费税、营业税的纳税期限一般是月,而所得税强调的是年度应税收益,实行的是按月或按季预缴,年度汇算清缴。纳税人可在税法规定的范围内选择、确定纳税年度,但必须符合税法规定的采用和改变纳税年度的办法,并且遵循税法做出的关于对不同企业组织形式、企业类型的各种限制性规定。

(二)税务会计的原则

由于税务会计与财务会计密切相关,因此,财务会计中的核算原则,大部分适用于税务会计。但又因税务会计与税法有特定的联系,税收理论和立法中的实际支付能力原则、公平税负原则、程序优先于实体原则等,也会非常明显地影响税务会计。税务会计的特定原则可以归纳如下:

1. 权责发生制与收付实现制相结合的原则

权责发生制是指在确定某一会计期间的收入和费用的实际归属时,以权利和义务是否发生为标准。应用权责发生制,能够合理有效地确定不同会计期间的收益和企业经营成果,体现了公允性和合理性。因此,企业财务会计坚持以权责发生制为原则。收付实现制也称现金制,是指在确定某一会计期间的收入和费用的实际归属时,以款项是否收到和付出为标准,显然有失公允与合理。由于现金制不符合财务会计准则的规定,因此只适用于政府部门和事业单位等非营利组织会计。

当权责发生制被用于企业税务会计时,与财务会计的权责发生制会存在某些差异,具体如下:第一,必须考虑支付能力原则,使得纳税人在最有能力支付时支付税款;第二,确定性的需要,使得收入和费用的实际实现具有确定性;第三,保护政府财政税收收入。

在收入的确认上,权责发生制的税务会计由于在一定程度上被支付能力原则所覆盖而包

含着一定的收付实现制的方法,而在费用的扣除上,财务会计采用稳健性原则列入的某些估计、预计费用,在税务会计中是不能够被接受的,后者强调“该经济行为已经发生”的限制条件,从而起到保护政府税收收入的目的。在美国税制中,有一条著名的定律,即克拉尼斯基定律。其基本含义是:如果纳税人的财务会计方法致使收益立即得到确认,而费用永远得不到确认,税务当局可能会因所得税目的而允许采用这种会计方法;如果纳税人的财务会计方法致使收益永远得不到确认,而费用立即得到确认,税务当局可能会因所得税目的而不允许采用这种会计方法。

由此可见,目前世界上大多数国家的税务会计在以权责发生制为基础的同时,适度引入收付实现制,以达到保证国家财政税收的目的。

2. 划分经营性收益与资本性收益原则

经营性收益与资本性收益具有不同的来源,担负着不同的纳税责任,在税务会计中应严格区分。经营性收益是指企业通过其经常性的主要经营活动而获得的收入,通常表现为现金流入或其他资产的增加或负债的减少,其内容包括主营业务收入和其他业务收入两个部分,其税额的课征标准一般按正常税率计征。

资本性收益是指在出售或交换税法规定的资本资产时所得的利益,如投资收益、出售或交换有价证券的收益等。资本性收益的课税标准具有许多不同于经营性收益的特殊规定。因此,为了正确地计算所得税负债和所得税费用,就应该有划分两种收益的原则和具体的划分标准。

3. 配比原则

配比原则是财务会计的一般规范,是指企业在进行会计核算时,某一特定时期的收入应当与取得该收入相关的成本、费用配比。税务会计在总体上遵循配比原则,尤其是将其应用于所得税会计,如在确定所得税税前扣除项目时,纳税人发生的费用应当在其应配比的当期申报扣除,纳税人在某一纳税年度应申报的可扣除费用,不得提前或滞后申报扣除。

但是,税务会计与财务会计运用配比原则在内涵和运用结果方面均有较大差异,表现在以下几个方面:

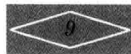
(1)财务会计核算坚持稳健原则和不完全的历史成本原则,而税务会计坚持历史成本原则。如财务会计可以计提八项准备,而税务会计一般不允许计提准备。

(2)财务会计利润是在权责发生制基础上配比计算的结果,而税务会计适度采用了收付实现制,因而应纳税所得额往往不等于会计利润。

(3)财务会计在变更会计政策时,如果累计影响数能够合理确定,应采用追溯调整法进行处理,并调整期初留存收益、会计报表等相应事项。而在税务会计处理上,纳税人不得调整以前年度的应纳税所得额和应纳税额,也不得调整以前年度未弥补的亏损。

4. 税款支付能力原则

税款支付能力与纳税能力有所不同。纳税能力是指纳税人应以合理的标准确定其计税基数。有同等计税基数的纳税人应负担同一税种的同等税款。因此,纳税能力体现的是合理负税原则。与企业的其他费用支出有所不同,税款支付全部对应现金的流出,因此,在考虑纳税能力的同时,更应该考虑税款的支付能力。税务会计在确认、计量和记录收入、收益、成本、费用时,应选择保证税款支付能力的会计方法。



任务二 纳税的基本知识

一、税收概述

(一)税收的含义

税收又称税赋、税负、税捐、租税等,是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定,强制地、无偿地参与社会剩余产品分配,以取得财政收入的一种规范模式。

税收体现了国家与纳税人在征收、纳税的利益分配上的一种特殊关系,是一定社会制度下的一种特定分配关系。税收收入是国家财政收入最主要的来源。马克思指出:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西。”“国家存在的经济体现就是捐税。”恩格斯指出:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。”19世纪美国法官霍尔姆斯说:“税收是我们为文明社会付出的代价。”这些都说明了税收对于国家经济生活和社会文明的重要作用。

对税收的内涵可以从以下几个方面来理解:

第一,国家征税的目的是满足社会成员获得公共产品的需要。

第二,国家征税凭借的是公共权力(政治权力)。税收征收的主体只能是代表社会全体成员行使公共权力的政府,其他任何社会组织和个人是无权征税的。与公共权力相对应的必然是政府管理社会和为民众提供公共产品的义务。

第三,税收是国家筹集财政收入的主要方式。

第四,税收必须借助法律形式进行。

(二)税收的特征

税收与其他财政收入形式相比,具有强制性、无偿性和依法征税所具有的固定性的特征,习惯性称为税收的“三性”。

1. 税收的强制性

税收的强制性是指税收参与社会物品的分配是依据国家的政治权力,而不是财产权力,即和生产资料的占有没有关系。税收的强制性具体表现在税收是以国家法律的形式规定的,而税收法律作为国家法律的组成部分,对不同的所有者都是普遍适用的,任何单位和个人都必须遵守,不依法纳税者要受到法律的制裁。税收的强制性说明,依法纳税是人们不应回避的法律义务。我国《宪法》明确规定,我国公民“有依法纳税的义务”。正因为税收具有强制性的特点,所以它是国家取得财政收入最普遍、最可靠的一种形式。

2. 税收的无偿性

税收的无偿性是就具体的征税过程来说的,表现为国家征税后税款即为国家所有,并不需要对具体纳税人付出任何报酬,也不存在对纳税人的偿还问题。当然,税收的无偿性是相对的。对具体的纳税人来说,纳税后并未获得任何报酬。从这个意义上说,税收不具有偿还性或返还性。但若从财政活动的整体来看问题,税收是对政府提供公共物品和服务成本的补偿,这里又反映出有偿性的一面。从这一点看,税收对于全体纳税人来讲是有偿性的,其具有“取之于民、用之于民”的性质。当然,就某一具体的纳税人来说,他所缴纳的税款与他从公共物品或劳务的消费中所得到的利益并不一定是对等的。

3. 税收的固定性

税收的固定性是指课税对象及每一单位课税对象的征收比例或征收数额是相对固定的,