

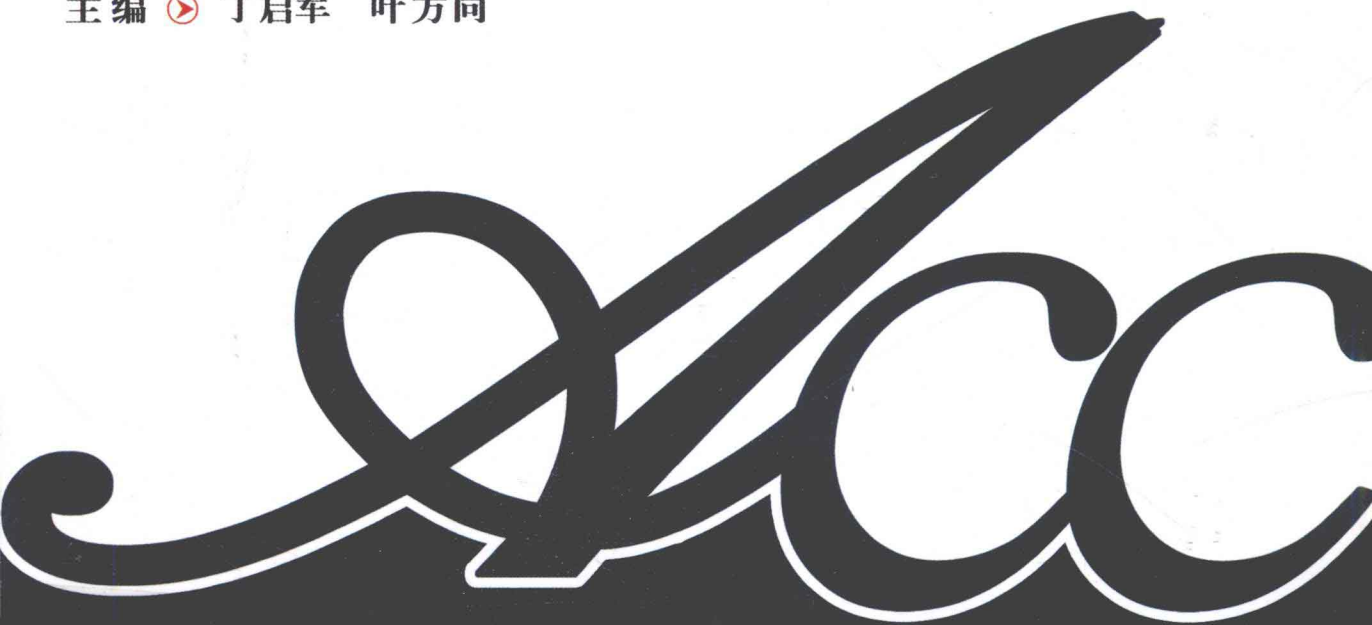


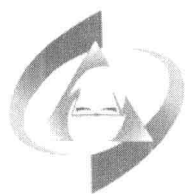
面向“十二五”普通高等教育（精品）规划教材 【财会类】

税务会计学

Tax Accounting

主编 ④ 丁启军 叶方同



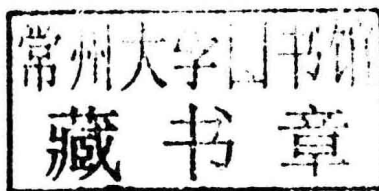


面向“十二五”普通高等教育（精品）规划教材【财会类】

税务会计学

Tax Accounting

主编◎丁启军 叶方同



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务会计学 / 丁启军, 叶方同主编. -- 南京: 南京大学出版社, 2011. 2

面向“十二五”普通高等教育(精品)规划教材. 会计类

ISBN 978 - 7 - 305 - 08114 - 9

I. ①税… II. ①丁… ②叶… III. ①税务会计 - 高等学校 - 教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 023646 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093

网 址 <http://www.NjupCo.com>

出版人 左 健

丛 书 名 面向“十二五”普通高等教育(精品)规划教材【财会类】

书 名 税务会计学

主 编 丁启军 叶方同

责任编辑 郭同桢 编辑电话 010 - 61224515

审读编辑 荣弟朔

照 排 华兴同盟

印 刷 高碑店市鑫宏源印刷包装有限责任公司

开 本 787 × 1092 1/16 印张 17 字数 424 千字

版 次 2011 年 3 月第 1 版 2011 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 305 - 08114 - 9

定 价 38.00 元

电子邮箱 Press@NjupCo.com

Sales@NjupCo.com(市场部)

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购图书销售部门联系调换

前言

税务会计是一个历史范畴，是社会经济发展到一定阶段的产物，是以税收法律法规为准绳，以货币为主要计量单位，运用会计学的专门理论和方法，对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳进行连续、系统、全面、综合地核算和监督，达到既依法纳税，又合理减轻税负的一个会计学分支。税务会计是适应纳税人经营管理的需要，将会计的基本理论、基本方法同纳税活动相结合而产生的一门边缘学科，是融税收法规和会计核算于一体的一门专业会计。随着我国会计改革的进一步深化、税制改革的进一步完善，如何尽快地熟悉税制改革的具体内容，如何将新税制下各种税款的计算、缴纳与具体会计准则指导下的会计核算结合起来，是企业会计实务急需解决的课题。为了使读者尽快掌握税法，熟悉纳税会计处理，我们编写了《税务会计学》一书，以适应独立学院会计教育的需要。

本书系统地讲述了现行主要税种的基本法规、税款的计算申报缴纳和会计核算，具有以下特点：第一，本书体现了我国税制改革的最新成果。近年，我国税制改革的重点之一是内资、外资企业税制的统一、增值税的转型。本书按照我国实施的新企业所得税法讲解所得税会计、消费型增值税、内外资企业统一的车船税和城镇土地使用税等内容。第二，本书内容与《企业会计准则》密切结合。《企业会计准则第18号——所得税》明确规定企业一律采用资产负债表债务法核算递延所得税，资产负债表债务法是税务会计的一个难点，本书对此进行了详细的讲解，使读者能够掌握所得税会计的最新内容。第三，本书内容全面、结构新颖。本书全面介绍了我国现行税种，按照每一税种的法律规定、税款形成、会计核算的框架安排内容。第四，本书注重实用。本书注重税收知识与会计核算的结合，突出税款的计算形成、申报缴纳和会计处理等实际操作技能。书中大量列示了企业纳税申报和会计处理的基本账表单证，重点突出地设计了大量的实例，与实际业务完全接轨，是现行税制下企业纳税和会计核算的全真模拟和实战演练，充分体现了应用型本科教学的特殊性。

本书不仅适合于独立学院会计、财政、税务、审计、贸易等专业的教学使用，也适合广大工商企业的财会人员以及财政、税务、审计、贸易等部门的专业人员作为学习用书。

本书由安徽财经大学的叶方同、丁启军老师编写。在编写过程中参考了不少专著和教材，得到了有关老师、专家学者和学院领导的大力支持，



在此表示衷心地感谢!

由于编者理论水平和实践知识有限,书中疏漏之处在所难免,恳请专家学者和使用本书的老师、同学和读者批评指正。

普通高等教育教材编审委员会

2010年12月

目 录

CONTENTS

第一章

税务会计概论

- ◎ 第一节 税务会计产生与发展 1
- ◎ 第二节 税务会计基本概念 3
- ◎ 第三节 税收制度及其构成要素 9
- ◎ 练习题 21

第二章

增值税会计

- ◎ 第一节 增值税基本原理 23
- ◎ 第二节 增值税征税范围、纳税义务人及税率 26
- ◎ 第三节 增值税税收管理 34
- ◎ 第四节 一般纳税人应纳税额的计算与申报 36
- ◎ 第五节 一般纳税人增值税的会计核算 53
- ◎ 第六节 小规模纳税人增值税的计算、核算与申报 73
- ◎ 练习题 75

第三章

消费税会计

- ◎ 第一节 消费税的基本原理 81
- ◎ 第二节 消费税的计算与申报 91
- ◎ 第三节 消费税的会计处理 102
- ◎ 练习题 113

第四章

营业税会计

- ◎ 第一节 营业税的基本原理 118
- ◎ 第二节 营业税的计算与纳税申报 128
- ◎ 第三节 营业税的会计处理 140
- ◎ 练习题 145

第五章

其他流转税会计

◎ 第一节	城建税、教育费附加及其会计处理	149
◎ 第二节	资源税及其会计处理	151
◎ 第三节	土地增值税及其会计处理	154
◎ 第四节	烟叶税及其会计处理	161
◎ 第五节	关税及其会计处理	162
◎ 练习题		174

第六章

个人所得税会计

◎ 第一节	个人所得税基本原理	177
◎ 第二节	个人所得税计算	183
◎ 第三节	个人所得税会计处理	197
◎ 练习题		199

第七章

企业所得税会计

◎ 第一节	企业所得税基本原理	202
◎ 第二节	应纳税所得额的计算	204
◎ 第三节	应纳税额计算	212
◎ 第四节	企业所得税的会计处理	214
◎ 第五节	会计与税法其他主要差异	231
◎ 第六节	企业所得税纳税申报	233
◎ 练习题		239

第八章

房产税、行为税会计

◎ 第一节	城镇土地使用税及其会计处理	242
◎ 第二节	房产税及其会计处理	245
◎ 第三节	车船税及其会计处理	248
◎ 第四节	印花税及其会计处理	251
◎ 第五节	契税及其会计处理	256
◎ 第六节	车辆购置税及其会计处理	259
◎ 第七节	耕地占用税及其会计处理	261
◎ 练习题		263

CHAPTER

本章提要

【学习重点】税务会计的基本知识和税收的基本知识。

第一节 税务会计产生与发展

一、税务会计的产生

税收是一个历史范畴,是人类社会发展到一定阶段的产物。在原始社会末期,随着社会

税收是国家凭借政治权力参与社会产品分配,无偿取得财政收入的一种分配形式。具有

税收是国家参与分配的一个过程。国家征税,纳税人纳税,就税款的形成、计算、申报、缴

第一,从会计发展史的角度看,税务会计是从古代的“官厅会计”独立出来的。我国西周

国家财政收入主要是税收收入,而官厅会计核算和监督的对象主要是税收的收支活动。从这个意义上讲,官厅会计具有明显的税务会计的特点;(2)官厅会计早于民间会计。受生产力水平的制约,古代各种农牧业税收和杂税的征收早于其他工商业税的征收,所以核算与监督税务资金运动的官厅会计要早于核算与监督企业资金运动的民间会计;(3)官厅会计融税收会计、预算会计与税务会计为一体。作为古代国家职能的税务理财机构——度支部或户部,核算税务资金形成的税务会计同核算税务资金征解、入库的税收会计以及税务资金收支活动的预算会计三者是融为一体的。以当时工商业发展水平,税务会计无法从民间会计中独立出来,便可想而知了。同时,由于当时的税制简单,不可能对纳税人的会计核算提出具体的要求,而且当时的纳税人也不具备正式会计核算的条件,但强化会计核算的意识与日俱增,这也便是税务会计产生的直接动因。

第二,从税收发展史的角度看,税务会计隐藏于民间会计之中。国家的税收是专制的,古代的税收法律制度只是规定了征税方的权利,纳税人无正当利益可言,国家征多少,纳税人就要交多少。在这种情况下,社会经济活动中只需要税收会计,而不需要税务会计。此时,税务会计还只是一种萌芽,深深地隐藏于民间会计的土壤之中。

第三,从生产力发展史的角度看,民间会计对纳税业务的会计核算标志着税务会计产生。19世纪末20世纪初,随着社会的分工、专业化程度的提高,工业企业的经营活动愈加复杂,纳税活动已越来越影响企业经营成果。为此,加强纳税核算、调整税务会计处理已成为民间会计的重要核算内容。

二、税务会计的发展

在经历了漫长的历史过程后,到了20世纪70、80年代,由于企业会计准则和税法的完善以及货币时间价值开始受到经营者的极大关注,税务会计脱颖而出,形成一门独立的学科。

第一,会计准则的产生与发展推动了税务会计的发展。企业会计准则是由民间会计职业团体从会计理论和会计实务角度出发提出的,要求企业一般会计核算按会计准则进行处理,而在纳税核算时,则按税法编制纳税申报表,并进行税务会计账务处理。可见,会计准则和税法的差异及其调整,推动了税务会计的发展。

第二,税法的不断完善推动了税务会计的发展。20世纪初,各国税收逐步走上法制化的轨道,随着自给自足的自然经济逐步走向工业经济,税务会计也逐步具备了其产生的经济和法律环境。很多小型企业的会计目的主要是为了填制纳税申报表,收益的纳税也是大公司的会计师要解决的一个主要问题。在税务会计的发展过程中,现代所得税法的产生和不断完善对其影响最大,因为企业所得税涉及企业的经营、投资和筹资各环节,涉及收入、成本、费用等会计核算的全过程。另外,科学、先进的增值税法的产生和不断完善,也对税务会计的发展起了重要的促进作用,因为它对企业会计提出了更高要求,迫使企业在会计凭证、会计账簿设置和记载上分别反映收入的形成和物化劳动的转移价值及转移价值中所包含的已纳税金,从而正确核算其增值额,正确计算企业应交增值税额。可见,税法的不断完善推动了税务会计的发展。

第三,税务筹划观念的出现和运用丰富了税务会计的内容。随着货币时间价值在企业经营中的地位与作用日益加强,纳税人及其税务顾问开始考虑税收筹划问题,即在税法允许的前提下,纳税最少,纳税最晚,实现经济纳税。特别近十年来,税收筹划的理论和实践才逐渐繁荣。现在,不论是自然人,还是法人,都对税收筹划越来越关注。可见,税收筹划观念的出

现,进一步丰富了税务会计的内容。

税务会计越来越重要,国内外已经有越来越多的人承认,税务会计与财务会计、管理会计共同构成了会计学科的三大分支。税务会计知识也相应地成为会计专业人员所必备的专业知识。

第二节 税务会计基本概念

一、税务会计的涵义与特点

(一) 税务会计的涵义

从上面分析可知,税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物,是关于税收及其会计处理的方法体系。在税务会计的研究领域里,对税务会计的涵义至今仍没有一个公认的统一表述,国内外学者有不同的观点:

美国著名税务会计专家吉特曼博士认为:“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。”

日本税务会计专家武田昌辅认为,税务会计是计算法人税法中的应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。(《新编税务会计通论》日本,森山书店,1985)

中国台湾税务会计专家卓敏枝、卢联生、庄傅成认为,税务会计者,乃是一们以法令规定为准绳,会计技术为工具,平时负责汇集企业各项交易活动、鼓动可抵扣税额与未分配盈余计算之合法凭证,并加以整理、记录、分类、汇总,进而在年度终了加以结算、编表、申报、纳税的社会科学。(《税务会计》,台北三民书局,1998)

中国台湾陈建昭等人认为,税务会计为一种国内性会计,非为国际共通性会计。税务会计即在企业会计理论结构上,以重叠之形态,再注入其特有之计算方法或会计理论,以达成的课税为目的之完整体系。(《税务会计》台北文笙书局,1994)

盖地等人认为,税务会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对税款的形成、调整计算和缴纳,即企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。(《税务会计与税收筹划》中国人民大学出版社,2007)

我们在总结国内外税务会计定义的基础上,认为:“税务会计是一个历史范畴,是社会经济发展到一定阶段的产物,是以税收法律法规为依据,以货币为主要计量单位,运用会计学的专门理论和方法,对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳进行连续、系统、全面、综合地核算和监督,达到既依法纳税,又合理减轻税负的一个会计学分支。”

(二) 税务会计特点

税务会计主要包括以下几个方面的特点:

1. 法律性

税务会计必须以现行的税收法规为准绳,受税法的规范和制约,这是税务会计区别于其他专业会计最突出的特点。税务会计的法律性主要表现在税务会计在核算和监督税款的形成、计算和缴纳的过程中,要严格按照国家税收法规的要求办理,做到依法计税、依法纳税、依法减免。它制约着税款的征纳双方,一方面要求国家和地方税务部门不得超越税法的有关规

定,任意征税、加税、罚款或减免;另一方面,它也要求纳税人不得拒绝履行税法规定的纳税义务,不得偷税、漏税、骗税或抗税。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。

2. 专业性

税务会计是会计学科的一个相对独立的分支,它具有自身独特的技术方法,这就是税务会计的专业性。税务会计的专业性,主要表现在以税收法律法规为准绳,以货币为主要计量单位,运用会计学的专门理论和方法,对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳进行连续、系统、全面、综合地核算和监督,包括填制纳税申报表、办理纳税手续、退补税款及编制纳税报表等,这些都需要有会计专业知识和税收专业知识,因此,它是专业性很强的会计学科。

3. 融合性

税务会计是融合税收法规和会计准则于一体的特殊专业会计,税务会计在依据税法核算的同时,还必须结合企业的特点进行会计核算。税务会计研究的对象既是税务管理活动中的会计问题,又是会计核算中的税务问题。它要求会计人员不仅懂得财务会计专业知识,而且还要懂得税收法律法规知识。从这种意义上讲,税务会计是研究税务与会计交叉问题的一门边缘性、应用性经济学科。

4. 筹划性

学习税务会计,不单单只是学习税务会计知识,而且还要懂得税收筹划。税收筹划是学习税务会计的最高境界,它要求人们在学习税务会计之后潜意识中有税收筹划思想。即人们在不违反税法及其他相关法律、法规的前提下,对企业任何经营活动、投资活动、筹资活动等事项作出筹划和安排,以实现最低税负,最晚纳税,以争取在涉税零风险下的企业价值最大化。

二、税务会计的前提、目标、对象和原则

(一) 税务会计的基本前提

税务会计的前提,是指对税务会计中尚未确知的事务,根据客观的正常情况或发展趋势,所作的合乎情理的判断和假定,是进行税务会计核算的前提条件。由于税务会计是以财务会计为基础,因此,财务会计中的基本前提有些也适用于税务会计,如会计分期、货币计量等,但是税务会计的基本前提有其特殊性:

1. 纳税主体

纳税主体与财务会计的会计主体有密切联系,但不一定等同。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。在某些垂直领导的行业,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。在一般情况下,会计主体应是纳税主体;但在特定的情况下,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。

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、亏损前溯或后转以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基础所在。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

货币随着时间的推移而发生的增值,这种增值就是货币时间价值。正是由于货币存在时间价值,等数量的货币在不同时间点的价值是不同的。这一基本前提已成为税收立法、税收征管的基点,因此,各个税种都明确规定纳税义务发生时间的确认原则、纳税期限、缴库期等。正因为如此,递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的税收利益。因此,在税收筹划实践中,人们认识到最少纳税和最迟纳税的重要性。

4. 纳税年度

纳税年度是指纳税人按照税法规定应向国家缴纳各种税款的起止时间。我国税法规定,纳税年度自公历1月1日起到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。需要注意的是纳税年度不等同于纳税期限。

(二) 税务会计的目标

税务会计的目标是向税务会计信息使用者提供关于纳税人税款形成、计算、申报、缴纳等税务活动方面的会计信息,以利于信息使用者的税务活动方面的经济决策。主要表现三个方面:

(1)对企业管理当局而言,税务会计的目标体现为提供有关纳税方面的会计信息,以便促成正确的经营决策。

(2)对税务机关而言,税务会计应该向他们披露企业单位税款的形成、计算和缴纳情况,以便进行管理、控制、稽核和检查。

(3)对于其他有关方面而言,税务会计也能满足他们某些具体需要。例如,企业投资人和债权人,他们虽然首要关注的是自身的盈利情况或偿债的可能性,但是由于税款的缴纳直接导致企业货币资金的流出,所以他们也不得不关心税款的形成、计算和缴纳情况。

(三) 税务会计的对象

税务会计的对象就是税务会计核算和监督的内容。它是纳税人因纳税活动所引起的税务资金运动,即税款的形成、计算、缴纳、退补、罚没和减免等经济活动的货币表现。具体地讲,税务会计对象包括企业单位的经营收入、成本费用、经营成果、税款计算、税款缴纳、罚金缴纳及税收减免等内容。

1. 经营收入

经营收入包括主营业务收入和其他业务收入,是企业在生产、经营过程中,销售产品、提供劳务所取得的收入。它是企业资金运动的终点,也是下一次资金运动的起点。由成品资金转化为货币资金,既包含了用于补偿已消耗掉的各项成本(费用),也包括了实现的税金、利润。企业的经营收入是计算上缴税款的重要依据,它不仅是计算增值税、消费税、营业税等流转税的依据,也是计算企业所得税的基础。

2. 成本费用

成本费用是企业在生产经营过程中物化劳动和活劳动耗费的货币表现。成本费用主要反映企业资金的垫支和耗费,是企业资金补偿的尺度。生产经营的成本费用与其经营收入的差额,反映着企业生产经营活动的盈利状况、劳动生产率的高低等情况。企业生产经营过程中成本费用的计算是否合理、合法、准确,直接关系到税款特别是所得税计算和缴纳的准确性。

3. 经营成果

经营成果是指企业在一定会计期间实现的利润(或亏损),它包括营业利润和营业外收支净额。企业利润总额的形成及其分配的正确性,要影响到企业所得税应纳税所得额的确定以及所得税的计算和缴纳。尤其是企业按会计准则和会计制度的规定进行当期损益的确认、成本费用的扣除,与按税法规定计算的应纳税所得额之间往往存在差异(包括永久性差异和时间性差异),则需要在计算缴纳所得税时,按税法规定予以纳税调整。

4. 税款计算和解缴

不同类别的税种,其计税依据、计算方法、征收办法等内容各不相同,同一种税对不同行业、不同性质企业的会计处理方法也有所不同,因此,各种应纳税款的计算、缴纳方法也不尽一致。负有纳税义务的企业应严格按照税法规定,根据会计准则和会计制度正确计算应纳税款,按照法定程序编制纳税申报表,正确、及时地解缴税款入库。而这项以货币表现经济活动的业务工作,只能由税务会计来完成。

5. 罚金缴纳

罚金缴纳是指纳税人将应上缴税务机关的罚款和滞纳金,正确、及时地解缴入库的过程。税务机关会因为纳税人违反税收法规而对其处以罚款,或者由于超过规定的期限缴纳税款而对其加征滞纳金,而这些罚款和滞纳金的缴纳,是税务资金运动的组成部分。

6. 税收减免

税收减免是国家为了贯彻鼓励或扶植政策,对某些纳税人或征税对象采取减少征税或免于征税的特殊规定。减税免税是税法的原则性和灵活性相结合的具体体现,具有鲜明的目的性和较强的针对性。税收减免意味着纳税人少缴税款和征税机关少收税款,它必须严格按照税法规定的管辖权限、减免范围和减免幅度进行计算和审批。企业对减免税款,应按国家规定进行会计核算和正确使用。税收减免而引起纳税人收回退还的税款,是通过税务会计计算、申报、收纳和登记的。

(四) 税务会计的原则

由于税务会计与财务会计密切相关,财务会计中的核算原则大部分或基本上也都适用于税务会计。但又因税务会计与税法的特定联系,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。税务会计上的特定原则可以归纳如下:

1. 修正的权责发生制

收付实现制突出地反映了税务会计的重要原则——现金流动原则。该原则是确保纳税人有能力支付应纳税款而使政府获取财政收入的基础。但由于收付实现制不符合财务会计准则的规定,一般只适用于个人和不从事商品购销业务的中小企业的纳税申报。目前,大多数国家的税务当局都接受权责发生制原则。当它被用于税务会计时,与财务会计的权责发生制存在某些差异: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。例如,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都采用修正的权责发生制原则。

2. 税收法定原则

税收法定原则是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素且只能由法律予以明确。也就是说,税务会计在核算和监督纳税人的税务活动时,必须以税法为依据,并且随时根据不断完善的新税法来处理纳税人的经济业务。这是税务会计必须遵循的最重要性原则。

3. 划分营业收益与资本收益原则

这两种收益具有不同的来源和担负着不同的纳税责任,在税务会计中应严格区分。营业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,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),一般包括纳税人除应收款项、存货、经营中使用的地产和应折旧资产、某些政府债券,以及除文学和其他艺术作品的版权以外的资产。资本收益的课税标准具有许多不同于营业收益的特殊规定。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。这一原则在美、英等国的所得税会计中有非常详尽的规定,我国在这方面有待明确。

4. 配比原则

配比原则是财务会计的一般规范。税务会计在总体上遵循纳税人取得的收入与其相关的成本、费用和损失配比的原则,将其应用于所得税会计便成为支持“所得税跨期摊配”的重要指导思想。税务会计运用配比原则的特点体现为:

(1)税务会计坚持应纳税所得额是纳税人的应税收入与这些收入所实际发生的成本、费用相抵减后的结果,因而提取存货跌价准备等不允许税前扣除,需做相应的纳税调整。

(2)税务会计由于适度地采用收付实现制,不完全是以会计上的收入与成本费用进行比较计算,因而,应纳税所得额往往不等于会计利润。

(3)在纳税处理上,纳税人不得因会计政策变更而调整以前年度的应纳税所得额和应纳税额,也不得因此调整以前年度尚未弥补的亏损。

5. 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。

三、税务会计与财务会计的关系

税务会计与财务会计同属于企业会计体系,两者在会计主体、记账基础等方面有相同之处,存在密切联系。财务会计是税务会计的前提和基础,税务会计资料大部分来自财务会计,在进行纳税调整、计算,并作相应的纳税调整分录后,再融入财务会计账簿和财务会计报表中;税务会计是依据税法规定,对财务会计的合理加工和必要补充。但两者在会计目标、会计对象、会计处理依据和会计核算部分原则等方面存在着差异。

(一) 会计目的不同

税务会计的主要目标是通过编制纳税申报表、各税种明细表,反映应缴税款、已缴税款、未缴税款、退税款等情况,向国家税务机关等征税主体提供纳税人纳税活动方面的信息。而财务会计的主要目标则是运用专门的会计核算方法对会计事项进行核算,将会计信息提供给投资人、债权人及其他有关信息使用者,以满足他们对会计信息的需要。

(二) 会计对象不同

税务会计的会计对象是核算和监督纳税人的纳税活动所引起的资金运动和变化,即涉税事项,包括计税依据,应纳税款的计算、缴纳,与税务机关汇算清缴的核算及编制纳税申报表等;而财务会计的会计对象是企业生产经营活动所引起的资金运动和变化,包括生产经营过程中能用货币计量的所有经济活动。

(三) 会计处理依据不同

税务会计不仅要遵循一般的会计法律法规,还要严格地执行税收法律、法规的规定。当财务会计处理与税法规定不一致时,必须在财务会计核算基础上按税法的规定进行调整,并依据会计理论进行账务处理。因此,税务会计处理涉税事项时,具有强制性和确定性;而财务会计强调根据会计准则和会计制度处理各项经济业务,由于会计人员自身的理解或情况的特殊,对某些相同的经济业务,不同的会计人员可能有不同的表述方法和处理结果。

(四) 会计核算基础不同

财务会计以权责发生制为核算基础,以应收、应付作为确认收入费用的标准,能使收入费用恰当的配比,便于确定各期经营成果,使会计信息更加准确。税务会计主要以修正权责发生制为核算基础,比应收应付标准更加准确,既操作简便,又可防止纳税人偷税漏税行为。

(五) 对会计上的稳健原则态度不同

财务会计实行稳健原则,一般充分预计可能的损失和费用,而不预计可能的收入,使财务报表所反映的财务状况和经营成果不至于被报表使用者误解,税务会计一般不对未来损失和费用进行预计,只有在客观上有证据表明已发生的情况下方可确认。

(六) 核算程序不同

财务会计规范化的程序是:“会计凭证——会计账簿——会计报表”。凭证、账簿和报表之间有密切的逻辑关系。税务会计按照道理也可遵循这个程序,但它没有规范化的要求,企业一般在期末借助于财务会计的数据资料,按照税法规定进行调整据以编制纳税申报表。

第三节 税收制度及其构成要素

从法律角度来讲,税收制度就是税法体系,是指一个国家在一定时期内、一定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和。从税收工作的角度来讲,税收制度(简称税制)是指一个国家在既定的管理体制下设置的税种以及与这些税种的征收、管理有关的,具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等的总和。

一个国家的税收制度,可按照构成方法和形式分为简单型税制及复合型税制。简单型税制主要是指税种单一、结构简单的税收制度;复合型税制是指由多个税种构成的税收制度。

在现代社会中,世界各国一般都采用多种税并存的复合型税制。一个国家为了有效取得财政收入或调节社会经济活动,必须设置一定数量的税种,并规定每种税的征收和缴纳办法。税制要解决的问题包括对什么征税、向谁征税、征多少税以及何时纳税、何地纳税、按什么手续纳税、不纳税如何处理等。

因此,税收制度的内容主要有三个层次:一是构成税制的要素,主要包括纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税等。二是构成税制的具体税种,国与国之间差异较大,但一般都包括所得税(直接税),如企业所得税、个人所得税,也包括流转税(间接税),如增值税、消费税、营业税,及其他一些税种,如房产税(房地产税、车船税)、关税等。三是规范税款征收程序的法律法规,如税收征收管理法等。

税种的设置及每种税的征税办法,一般是以法律形式确定的,这些法律就是税法。一个国家的税法一般包括税法通则、各税税法(或条例)、实施细则、具体规定四个层次。其中,“税法通则”规定一个国家的税种设置和每个税种的立法精神,各个税种的“税法(或条例)”分别规定每种税的征税办法,“实施细则”是对各税税法(或条例)的详细说明和解释,“具体规定”则是根据不同地区、不同时期的具体情况制定的补充性法规。目前,世界上只有少数国家单独制定税法通则,大多数国家都把税法通则的有关内容包含在各税税法(或条例)之中,我国的税法就属于这种情况。

一、税法的构成要素

(一) 纳税人

纳税人是纳税义务人的简称,是税法规定的直接负有纳税义务的法人和自然人。纳税人法律术语称为课税主体。纳税人是税收制度构成的最基本的要素之一,任何税种都有纳税人。从法律角度划分,纳税人包括法人和自然人两种。法人是指依法成立并能以自己的名义行使权力和负担义务的组织。作为纳税人的法人,一般是指经工商行政管理机关审查批准和登记、具备必要的生产手段和经营条件、实行独立经济核算并能承担经济责任、能够依法行使权利和义务的单位、团体。作为纳税人的自然人,是指负有纳税义务的个人,如从事工商经营的个人、有应税收入或有应税财产的个人等。

与纳税人相关的是代扣代缴义务人、代收代缴义务人、代征代缴义务人和负税人。

代扣代缴义务人是指有义务从持有的纳税人收入中扣除应纳税款并代为缴纳的企业、单位和个人。例如,我国个人所得税实行源泉扣缴的办法,给个人发放所得的单位和个人就是代扣代缴义务人。

代收代缴义务人是指有义务借助与纳税人经济往来关系而向纳税人收取应纳税款并代



为缴纳的企业或单位,如受托加工单位。

代收代缴义务人不同于代扣代缴义务人。代收代缴义务人不直接持有纳税人的收入,无法从纳税人的收入中扣除应纳的税款。代扣代缴义务人则持有纳税人的收入,因而可以扣除纳税人的应纳税款并代为缴纳。依法负有代扣代缴税款义务的单位,扣缴义务人必须严格履行其职责,并将所扣缴的税款按规定期限缴库,否则依照税法规定,视情节轻重给予一定的处罚。对税法规定的扣缴义务人,税务机关应向其颁发代扣代缴证书,并付给扣缴义务人代扣代缴手续费。一般在收入零星、税源分散的情况下,税法上明确规定扣缴义务人,以加强对税收源泉的控制,从而达到防止偷税,简化纳税手续,确保国家财政收入的目的。

代征代缴义务人是指因税法规定,受税务机关委托而代征税款的单位和个人。例如,发放房产证、工商营业执照的单位,在发放证照时要向领受人代征印花税款并代为缴纳。通过由代征代缴义务人代征税款,不仅便利了纳税人税款的缴纳,有效地保证了税款征收的实现,而且强化了税收征管,可以有效杜绝和防止税款流失。

负税人是最终负担税款的单位和个人。如果说纳税人是法律上的纳税主体,负税人则是经济上的纳税主体。由于税负转嫁的存在,纳税人在向国家缴纳税款之后,税款可能由纳税人直接负担,也可能通过税负转嫁由他人负担。就是说纳税人与负税人有时是一致的,有时是不一致的。在税收实体法中,只规定由谁负责缴纳税款,并不规定税款最终由谁负担。纳税人如果能通过一定途径把税款转嫁出去,纳税人就不是负税人。否则,纳税人就是负税人。

对于流转税来说,纳税人通过定价将税负转移到终端消费者身上,所以,流转税的纳税人不是负税人。对于所得税来说,纳税人不能通过定价,将税负转移到最终消费者身上,所以,所得税的纳税人就是负税人。

(二) 征税对象

征税对象又称课税对象,是指对什么征税,是税法规定的征税的目的物。课税对象法律术语称为课税客体。课税对象是一个税种区别于另一种税种的最主要标志,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。通过规定征税对象,解决对什么征税的问题。

(三) 计税依据

计税依据又称税基,是征税对象在数量上的具体化,是税法中规定的据以计算各种税应纳税款的直接依据和标准。不同税种的计税依据是不同的。计税依据有两种形态:一种是价值形态,称为“从价计征”,就是以征税对象的价值为计税依据,如商品的销售收入额、劳务收入额、所得额等;另一种是实物形态,称为“从量计征”,是以征税对象的数量、容积、重量、面积等为计税依据。

征税对象与计税依据的关系是:①课税对象是征税的目的物,计税依据是在目的物已经确定的前提下,对目的物以计算税款的依据和标准。②课税对象是从质的方面对征税所作的规定,而计税依据是从量的方面对征税所作的规定,是课税对象量的表现。③当计税依据是价值形态时,两者一般是一致的,如所得税的征税对象是所得额,计税依据也是所得额;否则,两者一般是不一致的,如车船税,征税对象是车辆、船舶,而计税依据是车的辆数或自重及船舶的净吨位。

(四) 税目

税目是征税对象的具体化,反映了具体的征税范围,体现了征税的广度。设置税目的目