

高 职 高 专 教 材

税务会计实务

财务会计专业适用

张国健 主编

F810.42

Z316

高职高专教材

税务会计实务

财务会计专业适用

张国健 主编

高等教育出版社

前 言

《税务会计实务》是中国高等职业技术教育研究会、高等教育出版社共同组织编写的高职高专财会类系列教材之一。按照高等职业教育为生产、建设、管理、服务第一线培养高等技术应用性专门人才的要求，本书以新的税收法规和财务、会计制度为依据，注意吸收税务会计研究的最新成果，面向对纳税会计事项进行会计处理的工作实际，在充分借鉴国际惯例和国外先进经验的基础上，全面系统地阐述了税务会计的基本原理、基本方法和新税制下各税种的计算、纳税申报及会计处理。本书注重实际操作，专门列示了企业纳税申报与会计处理过程中的基本表单，并配有大量的实例，具有较强的实用性和可操作性。本书可作为高等职业教育（含各类专科层次教育）会计电算、企业理财等专业的教材，也可作为在职干部岗位培训教材及相关人员的参考书。

本书由天津职业大学的张国健副教授任主编，拟定编写大纲。参编人员的具体分工为：第二章由天津商学院吴金水和天津职业大学陈清编写；第一、三、四、五、六、十、十一、十二、十三章及思考题由天津职业大学张国健编写；第七、八、九章由南昌高等专科学校杨萍、何鹏编写；最后由张国健修改并总纂。

本书在审定过程中得到了刘植才教授的悉心指正，在此谨表谢意！

由于作者水平所限，加之时间仓促，书中疏漏和不妥之处在所难免，诚请读者批评指正。

编者

2000年1月

第一篇 总 论

掌握税收基本概念、了解现行税制及税制构成要素，是学习和掌握税务会计的前提和基础。税务会计寓于财务会计之中，是融税法和会计核算于一体的特种专业会计，它与财务会计既有联系，又有区别，有着自己的核算对象、特点、原则和方法。本篇主要讲述税收基本知识及税务会计基本理论。

第一章 税收基本知识

国家为了实现其职能的需要，凭借其政治权力，通过颁布税收法律、法令，按照法定的征缴程序进行税款的征收。本章主要讲述税收与税制及税款征缴的一般程序等内容。

第一节 税收的概念与分类

一、税收的概念及其基本特征

（一）税收的概念

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律预先规定的标准，参与社会产品和国民收入的分配，强制地、无偿地取得财政收入的一种主要形式。它表现了国家与纳税人在征税、纳税的利益与分配上的一种特殊矛盾，体现着在一定社会制度下，国家在取得财政收入的分配活动中，同社会集团、成员间的一种特定收入分配关系。不同社会制度下的税收，体现了不同性质的特定分配关系。

税收既是一个分配范畴，也是一个历史范畴，是人类社会发展一定历史阶段的产物。税收是以国家为主体的产品分配，国家的产生是税收产生的一个前提条件。国家产生以后，为了维持国家的存在和正常运转，并行使其各项职能，必然要耗费大量的物质资料，但国家机构本身并不能生产物质资料，创造社会财富。这样，它的各种物质需要就只能凭借政治权力，在强制性地

参与社会产品的分配中获得。因而，在整个社会产品分配的格局中，就出现了由国家直接参与社会产品分配的一种特殊的分配关系，这就是税收。随着生产力水平和社会经济的发展，税收也经历了一个由简单到复杂，由低级到高级的演进历程。当今，税收已经成为国家赖以存在和活动的主要经济支柱。由此可见，税收是伴随着社会经济的发展和国家的形成而产生的。

税收的产生，除了取决于国家产生这个前提条件外，还取决于一定的客观经济条件，即生产资料私有制的存在。税收是社会再生产中的一种分配形式，是一个经济范畴。一个经济范畴的出现，必然有其内在的经济原因。税收是国家凭借政治权力而不是财产权力进行的分配，这种分配只有对那些不属于国家所有或国家不能直接支配使用的社会产品才有必要。也就是说，只有当社会上存在着私有制，国家将一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有的时候，才有必要运用税收，税收这种分配形式才能产生。

综上所述，税收的产生，取决于相互制约的两个前提条件：一个是国家公共权力的建立；二是私有制的出现。

（二）税收的基本特征

税收是一种凭借国家政治权力的特殊分配，是国家取得财政收入的一种主要方式。因此它具有显著的特征。这些特征是税收区别于其他财政收入形式的基本标志。

1. 强制性

国家征税是凭借国家政治权力，通过颁布法律、法令进行的，是一种强制的课征。税收的法律和法令是国家法律的组成部分，任何单位和个人都必须遵守，依法纳税，否则就要受到法律的制裁。税收的这种政治的强制性，是其他财政收入方式，如国家公债，所没有的。

2. 无偿性

无偿性是指国家征税以后，税款即为国家所有，不再归还给

纳税人，也不向纳税人付出任何代价或支付任何报酬。税收的这种无偿性，同国家债务收入所具有的偿还性是不同的。

3. 固定性

固定性是指征税前国家以法律的形式预先规定了征税对象及统一的征收比例或征收数额，并按照预定的标准征收。这样，税收就有了一个比较稳定的征收标准和适用期间，是一种固定的连续性收入。任何单位和个人只要取得了税法规定的应税收入，拥有税法规定的应税财产，或者发生了税法规定的应税行为，都必须按照税法规定的比例或数额，按期如数缴纳税款。税收的这种固定性，使征纳双方都有了遵照执行的法律依据，任何一方都无权随意更改变动，以保护征税机关和纳税人双方的正当利益。税收的这种固定性，同其他许多财政收入方式都是不同的。

税收的这三个特性是互相联系的整体，是税收区别于其他财政收入形式的基本标志，也是鉴别财政收入是不是税收的基本尺度。

税收的上述特征只是税收形式与其他财政收入形式的区别，并不反映不同社会制度下税收体现的不同经济关系。因此，这些特征是一切社会制度下的税收所共有的。所以，鉴别财政收入形式是不是税收，不是看它的名称，也不能用其他标准，只是看它是否同时具备这三个特征。

二、税收的分类

(一) 按课税对象的性质分类

按课税对象的性质分类可分为以下六大类（见表 1-1）：

1. 流转税类，是以商品流转额和非商品流转额为课税对象的税收统称，包括增值税、消费税、营业税、关税。这是我国税制体系中的主体税类，其中增值税又是主体税种。

2. 所得税类，是以收益所得额为课税对象的税收统称，包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、

农（牧）业税。将来准备开征的社会保障税也属此类。

3. 资源、土地税类，是以自然资源级差收益为课税对象的税收统称，包括资源税、城镇土地使用税、耕地占用税。

4. 特定目的税类，是以特定对象和特定行为为课税对象的税收统称，包括城市维护建设税、土地增值税。

5. 财产税类，是以财产价值额或财产的数量为课税对象的税收统称，包括房产税、城市房地产税、契税，将来开征的遗产税也属此类。

6. 行为税类，是以应税行为为课税对象的税收统称，包括印花税、车船使用税、车船使用牌照税、船舶吨税、屠宰税，筵席税。

（二）按管理和使用权限分类

可将税收分为中央税、地方税、中央与地方共享税三类。中央税是指由一国中央政府征收管理，其收入归中央支配的税种。地方税是指由地方政府征收管理，其收入归地方政府支配的税种。共享税则是指由中央统一立法，收入由中央与地方按一定的比例共享支配的税种。这种按税种划分中央与地方的财政收入范围，有利于规范中央与地方之间的财政关系。

（三）按税收的计税标准分类

可将税收分为从价税和从量税。从价税是指以课税对象的价值量（或者价格）为标准计征的税种。从量税是指以课税对象的重量、体积、面积等实物量为标准计征的税种。

（四）按税收与价格的关系分类

可将税收划分为价内税和价外税。价内税是把税额作为价格的组成部分包括在商品价格之内。价外税是税收附加在价格之外的税种。

（五）按税负能否转嫁为标志分类

可将税收分为直接税收和间接税收两类。凡由纳税人自己承担税负，不发生转嫁关系的税成为直接税，例如所得税和财产

税。凡纳税人可将税负转嫁于他人，发生转嫁关系，由他人负担的税为间接税，如流转税。

表 1-1 我国现行的税种表

税种名称	全国开征日期	现行基本税法 发布日期	说 明
一、流转税类			
1. 增值税	1984年10月1日	1993年12月13日	1980年下半年开始部分试点 1994年1月1日起按新条例征收
2. 消费税	1994年1月1日	1993年12月13日	
3. 营业税	1950年1月	1993年12月13日	1994年1月1日起按新条例征收
4. 关税	1949年10月	1987年1月22日 (海关法) 1992年3月18日 (条例)	修订条例，内含行邮税
二、所得税类			
1. 企业所得税	1983年	1993年12月13日	
2. 外商投资企业和外国企业 所得税	1991年7月1日	1991年4月9日	
3. 个人所得税	1980年9月10日	1993年10月31日	1994年1月1日起按新税法征收
4. 农业税	1949年10月	1958年6月3日	农业特产农业税按1994年1月30日的新办法征收
5. 牧业税	1949年10月	各省、市、自治区 对牧区分订税法	
三、资源税、 土地税类			
1. 资源税	1984年10月1日	1993年12月25日	1994年1月1日起按新条例征收
2. 城镇土地使用 税	1988年10月1日	1988年9月27日	
3. 耕地占用税	1987年4月1日	1987年4月1日	

续表

税种名称	全国开征日期	现行基本税法 发布日期	说 明
四、特定目的 税类			
1. 城市维护建设税	1985年1月1日	1985年2月8日	2000年起暂停征收
2. 固定资产投资方向调节税	1991年1月1日	1991年4月16日	
3. 土地增值税	1994年1月1日	1993年12月13日	
五、财产税类			
1. 房产税	1986年10月1日	1986年9月15日	现仅就外商投资企业、外国企业和外籍人员的房产征税，地产不征税
2. 城市房地产税	1951年8月8日	1951年8月8日	
3. 契税	1949年10月	1997年7月7日	
六、行为税类			
1. 印花税	1988年10月1日	1988年8月6日	1949年10月至1958年9月曾征收
2. 车船使用税	1986年10月1日	1986年9月15日	现仅就外商投资企业、外国企业和外籍人员的车、船征税
3. 车船使用牌照税	1951年9月13日	1951年9月13日	
4. 船舶吨税	1949年10月	1952年9月29日	1954年10月、1987年2月、1994年3月有重大修改
5. 屠宰税			1949年10月，全国开征，1994年1月1日起下放地方，由其自行决定是否继续征收

续表

税种名称	全国开征日期	现行基本税法 发布日期	说 明
6. 筵席税			1988年9月22日公布条例，1994年1月1日起下放地方，由其自行决定是否继续征收

第二节 税收制度及其构成要素

一、税收制度的概念

税收制度是国家各种税收法令规定和征收办法的总称。其核心是税法，它规定了国家与纳税人之间的征纳关系，是国家向纳税人征税的法律依据。

一个国家为了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。同时，还要规定每种税的征税办法，包括对什么征税、征多少税及何时纳税、何地纳税、按什么手续纳税、不纳税如何处理等，这些就构成了税收制度的内容。

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，包括以下内容：

1. 税法通则，规定了国家的税种设置及每种税的立法精神。
2. 各税税法（条例），分别规定每种税的征税办法。
3. 实施细则，是对各税税法（条例）的详细说明和解释。
4. 具体规定，是根据不同地区、不同时期的具体情况所制定的补充性法规。

目前，世界上只有少数国家单独制定税法通则，大多数国家则把税法通则的有关内容包含在各税税法（条例）之中。我国的税法属此情况。

国家税收制度的确立，要根据本国的具体政治经济条件。所以，各国的政治经济条件不同，税收制度也不尽相同，具体征税办法，也是千差万别的。就一个国家而言，各个时期的政治经济条件不同，税收制度也有所差异。我国的现行税制就是建国后经过几次较大的改革逐步演变而来的。可见，因地因时而异，是税收制度的重要特点。

二、税收制度的构成要素

税收制度的构成要素是指税收制度应当具备的必要因素和内容，包括：纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减免税、违章处理、附加与加成等。其中纳税人、课税对象、税率是税制的三个最基本构成要素。

（一）纳税人

纳税人也称纳税义务人，是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人，也称“纳税主体”。不同的税种规定不同的纳税人。纳税人可以是自然人，也可以是法人。纳税人的规定明确了国家向谁征税的问题，是正确处理国家与纳税人之间分配关系的首要条件。因而它是构成税收制度的基本要素。

在实际纳税过程中，与纳税人相关的概念有：负税人、代扣代缴义务人。

1. 负税人

纳税人与负税人是两个既有联系又有区别的概念。纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人。负税人是实际负担税款的单位和个人。纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去，纳税人就不再是负税人。否则，纳税人同时也是负税人。

2. 代扣代缴义务人

是指有义务从纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业或单位。对税法规定的代扣代缴义务人，税务机关应向其颁发代扣代缴证书，明确其代扣代缴义务。代扣代缴义务人必须严格

履行扣缴义务。对不履行扣缴义务的，税务机关应视情节轻重予以适当处理，并责令其补缴税款。

（二）课税对象

课税对象也称“课税客体”，是税法规定的征税针对的目的物，即对什么征税。它是一种税区别于另一种税的主要标志。不同的税种有不同的课税对象。例如，增值税的课税对象是货物或应税劳务在流通过程中的增值额；房产税的课税对象是房屋。

课税对象是一个抽象的概念，它只概括地表明了征税的标的物，在税法或税收条例中，往往找不到有关课税对象的直接描述，而是通过规定计税依据和税目等方式将其具体化地表述出来。

1. 计税依据

计税依据也称“税基”，它是计算应纳税额所依据的标准。它所解决的是在确定了课税对象之后如何计量的问题。计税依据分为从价计征和从量计征两种类型。从价计征的税款，以课税对象的价值量（如销售额、营业额）为计税依据。从量计征的，以课税对象的自然实物量（如体积、面积、数量、重量等）为计税依据。税种不同，计税依据也不相同。

课税对象与计税依据的关系是：课税对象是征税针对的目的物，计税依据则是在目的物已经确定的前提下，对目的物据以计算税款的依据或标准；课税对象是从质的方面对征税所做的规定，而计税依据则是从量的方面对征税所做的规定，是课税对象量的表现。

2. 税目

税目是课税对象的具体化，反映具体的征税范围，代表征税的广度。不是所有的税种都有税目的规定，有些税种的课税对象简单、明确，没有必要另行规定税目，如房产税、屠宰税等。但是，从大多数税种来看，课税对象都比较复杂，且税种内部不同课税对象之间又需要采取不同的税率档次进行调节，这样就需要

对课税对象作进一步的划分，做出具体的界限规定，这个规定的界限范围就是税目。

（三）税率

税率是应纳税额与课税对象数额之间的比例，是计算税额的尺度，反映了课税的深度，税率的高低，直接关系到国家取得财政收入的多少和纳税人的负担程度，是税制的中心环节。

1. 比例税率

比例税率是指对同一课税对象或同一税目，不论其数额大小，只规定一个比例的税率。其重要特点是税率不随课税对象数额的变化而变化，即在税负上表现为等比负担。

在具体运用上，比例税率包括单一比例税率和差别比率税率。其中差别比率税率又分为产品差别比例税率、行业差别比例税率、地区差别比例税率、幅度比例税率。

2. 累进税率

累进税率就是按课税对象数额的大小划分若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，课税对象数额越大，税率越高；数额越少，税率越低。一般多在收益课税中使用，它可以更有效地调节纳税人的收入，正确处理税收负担的纵向公平问题。

累进税率有全额累进税率、超额累进税率、超率累进税率和超倍累进税率四种形式。

（1）全额累进税率，是把课税对象的全部数额都按与此相适应的等级税率计算征税的一种累进税率。

（2）超额累进税率，是把课税对象按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。课税对象数额越大，税率越高；数额越少，税率越低。课税对象的数额可以同时适用几个等级的税率。

（3）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课税对象的数额，而是课税对象的某种比率。这种税率尽管具有灵活性，符合税率作为调节经济的杠杆的基本

要求，但由于计算过于复杂，因而一般很少运用。现行税制中的土地增值税即采用超率累进税率计税。

(4) 超倍累进税率，是以课税对象数额相当于计税基数的倍数为累进依据，按超额累进方式计算应纳税额的税率。

3. 定额税率

定额税率又称固定税额，它是税率的一种特殊形式，是按课税对象的一定计量单位直接规定固定的征税数额，而不是征税比例。一般适用于从量计征的税种。

在具体运用上，分为单一定额税率、差别定额税率、幅度定额税率、分类分级定额税率等几种具体形式。

(四) 纳税环节

纳税环节是指税法上规定的课税对象从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。纳税环节一般是根据有利于生产、有利于商品流通、便于征收管理和保证财政收入等原则确定的。

按照纳税环节的多少，可将税收课征制度划分为两类：即一次课征制和多次课征制。一次课征制是指同一税种在商品流转的全过程中只选择某一环节课征的制度，是纳税环节的一种具体形式。实行一次课征制，纳税环节多选择在商品流转的必经环节和税源比较集中的环节，以便既避免重复课征，又避免税款流失。多次课征制是指同一税种在商品流转全过程中选择两个或两个以上环节课征的制度。

(五) 纳税期限

纳税期限是纳税人向国家缴纳税款的法定期限。它是税收的强制性、固定性在时间上的具体体现。合理确定和严格执行纳税期限，对于保证财政收入的稳定性和及时性有着重要的作用。

确定纳税期限要根据国民经济各部门生产经营的不同特点、不同的课税对象、纳税人应纳税额的多少及距离纳税地点的远近等因素决定。大体可分为三种情况，即按期纳税；按次纳税；按期预缴、年终汇算清缴。

（六）减免税

减免税是国家对某些纳税人和课税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定。它把税收的统一性和必要的灵活性结合起来，体现因地制宜和因事制宜的原则，更好地贯彻了税收政策。减免税主要包括规定起征点、免征额和减免税项目等内容。起征点是对课税对象规定一定数额作为征税的起点，未达到起征点的不征税，达到或超过起征点的，应就其全部数额征税，而不是仅就超过部分征税，目的是为了照顾个别收入较少的纳税人。免征额是按一定的标准从课税对象总额中预先减除的免于征税的数额，免征额的部分不征税，超过免征额的部分才征税，其目的在于保证纳税人的基本收入。减税是指从应征税额中减征一部分税款。免税是指全部免征应征的税款。一般减税、免税都属于临时性的措施，都规定有明确的期限，到期都应恢复全额征税。

（七）违章处理

违章处理是对纳税人违反税法行为采取的惩罚措施。制定并严格执行违章处理的各项规定，是维护国家税法严肃性的必要措施，也是税收强制性在税收制度中的体现。纳税人必须依法按期足额地缴纳税款。凡有拖欠税款、逾期不交、偷税、漏税等违反税法者都应受到制裁，包括经济制裁和法律制裁。违章处理的措施有加收滞纳金、处以罚款、没收非法所得、税收强制执行、移送司法机关追究刑事责任等。

（八）附加与加成

附加也称为地方附加，是地方政府按照国家规定的比例随同正税一起征收的列入地方预算外收入的一种款项。正税是指国家正式开征并纳入预算内收入的各种税收。税收附加由地方财政单独管理并按规定的范围使用，不得自行变更。例如，农业税附加只能用于发展地方农业；教育费附加只能用于发展地方教育事业。税收附加的计算方法是以正税税额为依据，按规定的附加率计算附加额。