



TAXATION ACCOUNTING AND TAX PLANNING
3rd Edition

税务会计与税务筹划

(第3版)

王素荣 编著



机械工业出版社
China Machine Press

会计学专业

TAXATION ACCOUNTING AND TAX PLANNING
3rd Edition

税务会计与税务筹划

(第3版)

王素荣 编著



机械工业出版社
China Machine Press

本书与企业所得税会计准则密切结合,实时体现税制改革的最新成果,通过大量案例,恰到好处地介绍了相关的税法规定、会计处理和税务筹划等内容。同时,本书紧密结合注册会计师考试的主要内容,介绍了相应的考点和难点问题。

本书适用于会计、审计、税务、财务管理等专业的本科生教学,也可作为研究生教育和继续教育的指导用书,并对从事企业财务管理实践的工作者也具有一定的参考价值。

封底无防伪标均为盗版

版权所有,侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目(CIP)数据

税务会计与税务筹划 / 王素荣编著. —3版. —北京:机械工业出版社, 2011.8

(会计学专业新企业会计准则系列教材)

ISBN 978-7-111-35648-6

I. 税… II. 王… III. ① 税务会计—高等学校—教材 ② 税务筹划—高等学校—教材
IV. F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第164558号

机械工业出版社(北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037)

责任编辑:王金强 版式设计:刘永青

北京京师印务有限公司印刷

2011年8月第3版第1次印刷

185mm×260mm • 17.5印张

标准书号:ISBN 978-7-111-35648-6

定价:32.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

客服热线:(010) 88379210; 88361066

购书热线:(010) 68326294; 88379649; 68995259

投稿热线:(010) 88379007

读者信箱:hzjg@hzbook.com

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形成的一门边缘学科,是融税收法规和会计核算于一体的一门专业会计。税务筹划是现代企业理财活动的重要内容,是纳税人在不违反税法的前提下,对企业经营活动、投资活动、筹资活动及兼并、重组等事项做出筹划和安排,以实现最低税负或延迟纳税的一系列策略和行为。税务筹划也是企业理财的一门技巧。本书将税法、会计、财务管理等有关内容紧密联系在一起,是一本非常实用的教材和参考书。

实施税务筹划需要熟知税法,需要熟知涉税业务的会计处理。本书将税法规定、会计处理和税务筹划的内容有机地统一起来,具有以下特点:

第一,本书体现了税制改革的最新成果。自2008年1月1日起,我国实施新的《企业所得税法》,本书有关企业所得税的内容充分反映了新《企业所得税法》的最新规定。2009年1月1日起,在全国范围内实施增值税转型,本书出版第2版,及时体现增值税转型及消费税、营业税调整的相关内容。2011年6月30日,第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议通过了关于修改《中华人民共和国个人所得税法》的决定,并于2011年9月1日起实施,本书出版第3版,及时体现个人所得税的最新内容。在小税种部分,也体现了内外统一的房产税、车船税、城镇土地使用税、城建税及教育费附加等内容。

第二,本书内容与新的企业所得税会计准则紧密结合。《企业会计准则第18号——所得税》的发布和实施,是我国会计改革成果的体现。所得税会计准则明确要求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而明确的讲解,使读者能够掌握所得税会计的最新内容。

第三,本书内容结构具有新颖性。本书将全部税种分为四大类,即流转税、流转环节小税种、所得税、财产和行为税,并按每一税种的法律规定、会计核算、税务筹划的框架安排内容。这样的分类和安排,具有一定的新颖性和独特性。

第四,本书有大量案例贯穿始终。在各税种应纳税额的计算和税务筹划环节,本书通过大量的案例来讲解相关内容,以求达到使复杂的税收计算和税务筹划更容易理解。如出口退税的计算是税法中的难点,本书通过多个案例进行细致的讲解,使难点变得简单。而

税务筹划部分则基本上没有讲理论，都是通过案例来讲解的，这会加深读者的感性认识。

第五，本书紧扣注册会计师考试的主要内容。一直以来，注册会计师考试是许多会计、审计和财务管理专业学生非常重视的事情，而就每年考试的情况看，考试通过率并不高，原因有很多，但其中一个主要原因是在教学过程中的相应课程难度低于注册会计师考试的要求。本书没有避开难点，而是重视注册会计师考试的内容。通过学习本书，可以帮助学生提高通过中国注册会计师考试的几率。本书可帮助学生更好地走上职业会计的道路，增强学生就业和立足社会的核心竞争力。

这里需要提示的是，有些开过“税法”课程的学校使用本书时，对于书中法律规定部分不必再全部讲解，可只讲授重点或难点的法律规定，并把流转税和所得税的会计处理和税务筹划作为课程的重点。对于很少有学生参加注册会计师考试对学校来说，教师应该因材施教，调整内容，以免发生因内容太难致使学生难以掌握的情况。

从本书的内容和深度来看，本书可作为会计、审计、税务、财务管理等专业的本科生教材，也可以作为研究生教育和继续教育的指导用书，并且对从事企业财务管理实践的工作人员也有一定的参考价值。

在本书第3版出版之际，我要感谢对外经济贸易大学国际商学院会计学系同仁对我的支持，感谢我的硕士生们对我的关心和支持，更要感谢机械工业出版社的编辑陈竹瑶、王金强，是他们的辛勤工作，才使这本教材高质量地出版。

为了出版一本让读者满意、让自己满意的教材，在本书写作和修订过程中，我花费了大量的时间，认真编写和修订全部内容。虽然我详细修改，以求内容准确无误，但税收制度一直在改革和完善中，加之疏漏之处在所难免，在此恳请读者朋友发现错误请通过邮箱 nvbsh@126.com 与我联系，请你们批评指正！

王素荣

2011年7月

教学目的

本课程的教学目的在于让学生了解经济活动中各种涉税行为的会计处理方法以及税务筹划方法。具体来说，要求学生掌握各税种的法律规定，重点掌握流转税和所得税的会计处理方法和税务筹划方法。

前期需要掌握的知识

初级会计学、中级会计学。

教学安排建议

为了使采用本书作为教材的教师在教学过程中达到更好的教学效果，现提出以下教学建议，仅供参考。

(1) 对于不单独开设“税法”和“税务筹划”课程的学校来说，“税务会计与税务筹划”课程的课时最少为54课时，最好为72课时，这样才能使学生有充分的时间，系统地掌握税收的法律规定、税收的会计处理、税收的筹划技巧等全部内容，从而让学生学起来较连贯，效果较好。

(2) 对于已经开过“税法”课程的学校，“税务会计与税务筹划”的内容以36或54课时为宜，教材中法律规定部分不必再全部讲解，应该只讲授重点或难点的法律规定，其余作为学生自学的内容。同时应该把流转税和所得税的会计处理和税务筹划作为课程的重点。54课时的时间安排如下：

周	章节	教学内容	学时	其他教学活动
1 2	第1章	(1) 了解税务会计概念和原理 (2) 了解税收实体法要素和我国现行税种 (3) 掌握纳税人的权利、义务与法律责任 (4) 了解税务筹划的基本理论和基本方法	6	—
3 4 5	第2章	(1) 理解增值税的基本法律规定 (2) 掌握一般纳税人增值税计税方法 (3) 掌握增值税账务处理方法和税务筹划方法	9	作业1 结合重点案例

(续)

周	章节	教学内容	学时	其他教学活动
6 7	第3章	(1) 理解消费税法的基本规定及计税方法 (2) 掌握消费税会计核算方法及税务筹划方法	6	作业2 结合重点案例
8 9	第4章	(1) 理解营业税法的基本规定及计税方法 (2) 掌握营业税金会计核算方法及税务筹划方法	6	作业3 结合重点案例
10 11	第5章	(1) 理解城建税、关税、资源税内容与计税方法 (2) 掌握土地增值税的计算方法和筹划方法	6	结合重点案例
12 13	第6章	(1) 理解企业所得税的基本内容与会计方法 (2) 掌握企业所得税核算方法及税务筹划方法	6	作业4 结合重点案例
14 15	第7章	(1) 理解个人所得税法律规定与计算方法 (2) 掌握个人所得税的筹划方法	6	作业5 结合重点案例
16 17	第8章	(1) 理解房产税、车船税、土地使用税的内容 (2) 理解印花税、契税、车辆购置税的内容	6	—
18		机动	3	

(3) 对于很少有学生参加注册会计师考试的学校来说,教师应将有些难度较大的内容,如可以对出口退税的有关内容进行删减,以免因为内容太难而影响教学效果。作为教师,一定要会调整教材的内容,不要讲自己没有搞清楚的内容,否则,效果会很差。另外,也不是教材上所有的内容都要讲,而要看情况,要因材施教。

(4) 本课程的参考书至少包括:最近的CPA考试指定辅导教材《税法》和注册税务师考试辅导教材《税法1》、《税法2》。随着经济形势的变化,税法总是在进行局部调整,而这些考试辅导书中体现了税法改革的最新内容。这些辅导书可让学生尽量接触到最新的税收政策。

(5) 建议教授“税务会计与税务筹划”的教师经常到国家税务局网站浏览一下,那里有最新的税收政策及其解读,还有税务违法案例等。另一个获取税收信息的来源是《中国税务报》,它上面也有很多最新的税收政策和税收知识。

总之,希望教授“税务会计与税务筹划”的老师,发现教材中有什么问题或疑问及时通过邮箱nvbsh@126.com与我联系,相信通过我们的共同努力,会使这门非常实用的课程的地位得到提高,培养出一批既懂会计又懂税务、符合实际工作需要的学生。

前言 教学建议

第1章 税务会计与税务筹划基础 …1

1.1 税务会计概述	1
1.2 纳税基础知识	7
1.3 税务筹划的基本理论	16
1.4 税务筹划的基本方法	21
本章小结	25
思考题	25
练习题	25

第2章 增值税的会计核算与税务筹划

2.1 增值税概述	27
2.2 一般纳税人增值税的计算与申报	36
2.3 一般纳税人增值税的会计核算	51
2.4 小规模纳税人增值税的计算、核算与申报	68
2.5 增值税的税务筹划	70
本章小结	81
思考题	81
练习题	81

第3章 消费税的会计核算与税务筹划

3.1 消费税概述	86
3.2 消费税的计算与申报	88
3.3 消费税的会计核算	96
3.4 消费税的税务筹划	103
本章小结	108
思考题	108
练习题	108

第4章 营业税的会计核算与税务筹划

4.1 营业税概述	112
4.2 营业税的计算与申报	118
4.3 营业税的会计核算	123
4.4 营业税的税务筹划	127
本章小结	135
思考题	135
练习题	135

第5章 流转环节小税种的会计核算与税务筹划

5.1 城建税的会计核算	139
5.2 关税的会计核算与税务筹划	141
5.3 资源税的会计核算	150

5.4 土地增值的会计核算与税务筹划	153	7.3 个人所得税的纳税申报与核算	228
5.5 烟叶税的会计核算	163	7.4 个人所得税的税务筹划	232
本章小结	164	本章小结	238
思考题	164	思考题	239
练习题	164	练习题	239
 第6章 企业所得税的会计核算与税务筹划	167	 第8章 财产税和行为税的会计核算和税务筹划	243
6.1 企业所得税概述	167	8.1 房产税的会计核算与税务筹划	243
6.2 企业所得税会计基础与方法	175	8.2 车船税的会计核算	246
6.3 企业所得税的会计核算	186	8.3 城镇土地使用税的会计核算	249
6.4 企业所得税的纳税申报	191	8.4 印花税的会计核算	251
6.5 企业所得税的税务筹划	201	8.5 契税的会计核算	255
本章小结	206	8.6 车辆购置税的会计核算	258
思考题	206	8.7 耕地占用税的会计核算	260
练习题	206	本章小结	262
 第7章 个人所得税的会计核算与税务筹划	211	思考题	262
7.1 个人所得税概述	211	练习题	262
7.2 个人所得税的计算	216	 附录 练习题参考答案	265
		参考文献	272

税务会计与税务筹划基础

学习提示

税务会计是融税收法规和会计核算为一体的一门专业会计，是一门边缘学科；税务筹划是企业理财的一门技巧。税务会计与税务筹划这门课程，将税收、会计、财务管理等有关内容紧密联系在一起，是一门非常实用的课程。相信通过这门课程的学习，能使你掌握税务会计和税务筹划的相关知识，能增强你就业和立足社会的核心竞争力。本章主要介绍税务会计与税务筹划的基础知识，通过本章的学习，应对税务会计的概念，纳税人的权利、义务和法律责任，我国现行税种，税务筹划的概念和特点以及税务筹划的基本方法等有比较全面的理解。

1.1 税务会计概述

在税务会计概述这一部分要介绍的是税务会计的基本理论，包括税务会计的含义、税务会计的模式、税务会计的特点和税务会计的目标、前提、原则等内容。

1.1.1 税务会计的产生及其概念

1. 税务会计的产生

在国家产生并开始征税后，同关心自己的生产耗费一样，税款的缴纳者也必然关心自己的税收负担和有关纳税情况的记录。但在生产力水平低下、各国税制远未走向法制化的情境下，纳税人纳税的原始记录和计量不可能形成规范的体系。19世纪末20世纪初，现代所得税产生后，各国税收逐步走上了法制化的轨道，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所得税申报表，在大公司，收益的纳税也是会计师们要解决的一个主要问题。因此说，所得税法规对建立会计的通用程序具有一定的影响。

在税务会计的产生和发展过程中，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、收益、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。为了适应纳税人的需要,或者说纳税人为了适应纳税的需要,税务会计有必要从财务会计中独立出来,以充分发挥现代会计的多重功能。现在,国内外已经有越来越多的人承认,税务会计与财务会计、成本与管理会计共同构成了会计学科的三大分支。

2. 税务会计的概念

税务会计(taxation accounting)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。税务会计是适应纳税人经营管理的需要,从财务会计、管理会计中分离出来,并将会计的基本理论、基本方法同纳税活动相结合而形成的一门边缘学科,是融税收法规和会计核算为一体的一门专业会计。税务会计进行应纳税款的计算、税款缴纳及退补税款的核算,离不开财务会计的方法体系;税务会计为纳税人进行纳税筹划、纳税控制,需要借助于管理会计的方法体系。

税务会计形成时间比较短,其制度及体系尚不完善,税务会计的定义也有多种表述。

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。”

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规为一体的专门技术,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、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门专业会计。”

本书作者在总结国内外税务会计定义的基础上,认为:“税务会计是以税收法律法规为依据,以货币为主要计量单位,运用会计学的理论及其专门方法,核算和监督纳税人的纳税事务,参与纳税人的预测、决策,达到既依法纳税,又合理减轻税负的一个会计学分支。”

1.1.2 税务会计模式

税务会计模式既受各国税法立法背景、立法程序的影响,又受各国会计规范方式、历史传统的影响。税务会计基本上可以分为非立法会计、立法会计和混合会计三种模式。

实施非立法会计模式的国家有英国、加拿大、澳大利亚、南非、美国、荷兰等国,这种会计模式在会计实务中以公认会计原则为指导,会计导向投资人,力争为投资人服务。

实施立法会计模式的国家有德国、法国、瑞士、大部分拉美国家,这种会计模式在会计实务中以广泛立法为规范,会计导向税法,按税法要求进行税务处理。

日本的会计属于准法治型,即介于立法与非立法之间。我国由于有历史与现实的特殊性,

税务会计的发展方向是非立法会计或者混合会计。

在法国、德国等立法会计模式的国家，其会计准则从属于税法（特别是所得税法），即以税法为导向，因此，其会计所得与应税所得基本一致，只需要对个别差异进行纳税调整，税务会计与财务会计不必分开；而在非立法会计模式的国家和部分立法会计模式的国家，会计准则独立于税法，因此，其财务会计的账面所得不等于应税所得，需要进行纳税调整，税务会计与财务会计应该分开。我国现行税法与会计准则也是遵循分离的原则，财务会计与税务会计属于不同会计领域，两者分离有利于形成具有独立意义、目标明确、科学规范的会计理论和方法体系。

由于各国税制结构体系不同，税务会计一般有以下三种类型：

(1) 以所得税会计为主体的税务会计。采用这种税制模式的国家（如美国、英国、加拿大、丹麦等），其所得税收入要占税收总收入的50%以上，这种税制模式必然要求构建以所得税会计为主体的税务会计模式。

(2) 以流转税会计为主体的税务会计。在一些发展中国家，流转税收入是税收收入的主体，而所得税所占比重较小，在这种情况下，应建立以流转税会计为主体的税务会计模式。

(3) 流转税与所得税并重的税务会计。在有些国家，实行的是流转税与所得税并重的复合税制，两者比重相差不大，共同构成国家的税收收入主体，如德国、荷兰、芬兰、意大利等。尽管我国的流转税，尤其增值税、消费税所占比重较大，但从税制体系来看，我国也是复合税制体系，并且最近几年，所得税所占比重越来越大，因此，我国应建立流转税与所得税会计并重的税务会计模式。

1.1.3 税务会计特点

税务会计具有法律性、专业性、融合性和筹划性的特点。

1. 法律性

法律性是税务会计区别于其他专业会计的主要标志。纳税主体不论采用何种记账基础进行核算，都必须遵循税收法规。宪法规定：依法纳税是每个公民的义务，因此，遵守税收法律法规，依法及时足额纳税，保证国家的财政收入，是税务会计的一个目标。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

税务会计运用会计特有的专门方法，仅对纳税有关的经济业务进行核算和监督，包括计算税款、填制纳税申报表、办理纳税手续、记录税款缴纳及退补税款情况、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

税务会计是融税收法规和会计制度于一体的特种专业会计，税务会计在依照税法核算的同时，还必须结合各种专业会计的特点进行会计核算。税务会计研究的对象是税务管理活动中的会计问题，同时又是会计核算中的税务活动问题。从这个意义上讲，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

税务会计在进行税收实务处理时,要时刻注重税务筹划。税务筹划是社会主义市场经济条件下,经营行为自主化、利益格局独立化的必然产物。减轻税负、提高盈利水平是企业追求的目标,通过税务会计的筹划,可以正确、合理地处理涉税事项,从而实现企业财务目标。

1.1.4 税务会计的目标、基本前提和原则

1. 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决策。税务会计信息使用者主要有各级税务机关和企业的利益相关者。各级税务机关可以凭借税务会计的信息,进行税款征收、检查和监督。企业的利益相关者包括经营者、投资人、债权人等,他们可以凭借税务会计的信息,了解纳税人纳税义务履行情况和纳税人的税收负担,并为其进行税务筹划、进行经营决策和投资决策提供依据。

税务会计的目标,具体来说,包括以下几个方面:

(1) 依法履行纳税义务,保证国家财政收入。税务会计要以国家的现行税收法律法规为依据,在财务会计等有关资料的基础上,正确进行与税款形成、计算、申报、缴纳有关的会计处理和调整,正确及时地填报有关的纳税报表,及时、足额缴纳各种税款,保证国家财政收入。

(2) 正确进行税务处理,维护纳税人合法权益。税务会计要求纳税人依法按时进行纳税申报和缴纳税款,如遇特殊情况,不能按时申报或不能按时缴纳税款,有权申请延期申报或申请延期缴纳税款。纳税人对税务机关做出的具体行政行为不服的,有权申请复议或向法院起诉。总之,纳税人在处理各种税务问题时,要充分行使自己的权利,以维护自身的合法权益。

(3) 合理选择纳税方案,科学进行纳税筹划。税务会计涉及的是与纳税人纳税有关的特定领域。在这个领域,要服从和服务于纳税人经营管理的总目标,即合法地减轻纳税人税负,提高企业经济效益。因此,进行税务筹划,选择税负较轻的方案,也是税务会计的目标之一,是享受纳税人权利的具体体现。

2. 税务会计的基本前提

税务会计目标是向税务信息的使用者提供有关纳税人税务活动的信息,以利于他们的管理或决策,而纳税人错综复杂的税务业务使会计实务存在种种不确定因素,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。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,但因税务会计的法定性等特点,税务会计的基本前提也有其特殊性。

(1) 纳税主体。纳税主体就是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。正确界定纳税主体,就是要求每个纳税主体应与其他纳税主体分开,保持单独的会计记录并报告其经营状况。国家规定各税种的不同纳税人,有利于体现税收政策中合理负担和区别对待的原则,协调国民经济各部门、各地区、各层次的关系。

纳税主体与财务会计中的“会计主体”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。在一般情况下,会计主体应是纳税主体。但在特殊或特定情况下,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。预期所得税在将来被继续课征是所得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。

(3) 货币时间价值。货币在其运行过程中具有增值能力,即使不考虑通货膨胀的因素,今天的1元钱也比若干年后收到的1元钱的价值要大得多。这说明,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,投入周转使用资金的价值将会发生增值,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资金优势。因此,在税务筹划实践中,人们逐步认识到最少纳税和最迟纳税的重要性。与此同时,政府及财税部门也深感货币时间价值原则的重要性,并开始注重这些问题,积极地参与税收立法活动。

(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,应纳税年度自公历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。纳税年度不等同于纳税期限,如增值税、消费税、营业税的纳税期限一般是一个月,而所得税强调的是年度应税收益,实行的是按月或按季预交,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应纳税年度的办法,并且遵循税法中所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。

3. 税务会计的原则

由于税务会计与财务会计密切相关,因此,《企业会计准则》中规定的原则,基本上也适用于税务会计。但又因税务会计与税法的特定联系,税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,会非常明显地影响税务会计。

结合财务会计原则与税收原则和税务会计本身的特点,税务会计有以下几项原则:

(1) 权责发生制与收付实现制结合的原则。权责发生制以权利和义务的发生来确定收入和费用的实际归属,能够合理、有效地确定不同会计期间的收益和企业的经营成果,体现了公允性和合理性。因此,企业会计核算中,坚持以权责发生制为原则。相比之下,按收付实现制来确定收入和费用的实际归属,则有失公允与合理。因此,收付实现制只适用于政府部门和事业单位等非营利组织会计核算。

收付实现制具有如下特点:运用简单,易于审核;使收入与费用的实现具有确定性;在纳

税人最有支付能力时上缴税款,税收征管上操作性强等。因此,在税收历史上,最初采用的是收付实现制。但后来,由于财务会计广泛采用权责发生制,加之账簿记录转换的不方便,税务会计也采用了权责发生制。但是,税务会计的权责发生制具有以下特点:

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在一定程度上被支付能力原则所覆盖,包含着一定的收付实现制的方法。例如,在流转税法规中,都将“取得索取销售款的凭据的当天”作为纳税义务发生的时间,但在确定转让不动产的营业税纳税义务时间时规定:“纳税人转让土地使用权或者销售不动产,采用预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天,”尽管纳税人收取的预收款在会计上要记为“预收账款”和“递延收益”。

在费用的扣除上,权责发生制的税务会计也适度引用了收付实现制的方法,如在确定应纳税所得额前准予扣除的业务招待费、广告费用等项目金额时,不是完全基于其应付数,而是在特定情况下根据其实际支付的金额作为税前调整的基础。

税务会计采用收付实现制时,确定计税收入或计税成本的并不一定是现金形式,而是只要能以现金计价即可,如纳税人在以物易物进行非货币性交易时,收到对方一项实物资产,便应按该实物资产的公允价值来确认和计量换出资产所实现的收入。另外,财务会计采用稳健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,因为税务会计强调“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。

综上所述,税务会计在以权责发生制为基础的同时,适度引用收付实现制,以达到保证国家财政收入的目的。

(2) 配比原则。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,尤其是应用于所得税会计,在确定企业所得税税前扣除项目和金额时,应遵循配比原则,即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。税务会计运用配比原则的特点体现在:

第一,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。

税务会计中的配比原则还要遵循“纳税人可扣除的费用从性质和根源上必须与取得应税收入相关”这一原则。即首先区别不同项目的税收待遇并进行分项或分类配比;其次,将赞助支出、担保支出等视为与应税收入不相关,因而不得在所得税税前扣除。

第二,税务会计由于适度地采用了收付实现制,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。

第三,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。

(3) 划分营业收益和资本收益原则。营业收益和资本收益具有不同的来源,并担负着不同的纳税责任,在税务会计中应严格划分。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,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。

资本收益是指在出售税法规定的资本资产时所得的收益,如投资收益、出售或交换有价证券的收益等。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,为了正确计算所得税,就应该有划分两种收益的原则和标准。

(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。税款支付能力与企业的其他费用支出有所不同。税款支付全部是现金流出,因此,在考虑纳税能力的同时,更应考虑税款的支付能力。税务会计在确认、计量和记录其收入、收益、成本、费用时,应选择保证支付能力的会计方法。

1.2 纳税基础知识

要正确依法纳税,就必须了解税法要素的构成以及现行税种,并熟知纳税人的权利、义务与法律责任等纳税基础知识。

1.2.1 税收实体法要素

企业要按照各税收实体法的要求纳税,税收实体法构成要素包括:纳税义务人、课税对象、税率、减税、免税、纳税环节和纳税期限等。

1. 纳税义务人

纳税义务人简称纳税人,是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人。每一种税都有关于纳税义务人的规定,通过规定纳税义务人落实税收任务和法律责任。纳税义务人包括自然人和法人两种。自然人指依法享有民事权利并承担民事义务的公民个人。法人指依法成立,能够独立地支配财产并能以自己的名义享受民事权利和承担民事义务的社会组织。

在理解纳税人概念的过程中,要正确理解负税人、代扣代缴义务人、代收代缴义务人、代征代缴义务人和纳税单位等概念。

负税人是实际负担税款的单位和个人,纳税人如果能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,纳税人也就是负税人。对于流转税来说,纳税人通过定价,可以将税负转移到最终消费者身上,所以,流转税的纳税人不是负税人。对于所得税来说,是就纳税人取得的所得额征收的税,纳税人不能通过定价将税负转移到消费者身上,所以,所得税的纳税人就是负税人。

代扣代缴义务人是指有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代替纳税人缴纳的企业、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的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位,如受托加工单位等。代收代缴义务人不直接持有纳税人的收入,只能在与纳税人的经

济交往中收取纳税人的应纳税款并代为缴纳。

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，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税款并代为缴纳。通过代征代缴税款，便利了纳税人税款的缴纳，也有效地保证了税款征收的实现。

2. 课税对象

课税对象又称征税对象，是税法中规定的征税的目的物，是国家据以征税的依据。通过规定课税对象，解决对什么征税的问题。

每一税种都有属于自己的课税对象，否则，这一税种就失去了意义。凡是列为课税对象的，就属于该税种的征税范围；凡是未列为课税对象的，就不属于该税种的征税范围。因此说，课税对象是一种税区别于另一种税的最主要标志。税种的不同，最主要是由于课税对象的不同。各税种的名称通常都是根据课税对象确定的，如增值税、所得税、房产税、车船税等。

在理解课税对象这个概念的过程中，还应理解计税依据、税目这两个概念。

计税依据又称税基，是指税法中规定的据以计算各种税应征税款的依据和标准。不同税种的计税依据是不同的。流转税的计税依据是流转额，所得税的计税依据是所得额。计税依据在表现形态上有两种：一种是价值形态，即以征税对象的价值作为计税依据，在这种情况下，课税对象与计税依据一般是一致的，如所得税的课税对象是所得额，计税依据也是所得额。另一种是实物形态，就是以课税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据，在这种情况下，课税对象与计税依据一般是不一致的，如我国的车船税，它的课税对象是车辆、船舶，而计税依据是车的辆数或自重及船舶的净吨位。

课税对象与计税依据的关系是：课税对象是指征税的目的物，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。

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。不是所有的税种都规定税目，有些税种的征税对象简单、明确，没有另行规定税目的必要，如房产税、屠宰税等。但大多数税种的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。我国现行消费税有14个税目，营业税有9个税目，个人所得税有11个税目，资源税有7个税目，印花税有13个税目。

3. 税率

税率是应纳税额与课税对象之间的比例，是计算税额的尺度，是税收制度的核心和灵魂，它关系着国家财政收入的多少和企业税收负担的轻重。

税率的基本形式有比例税率、累进税率和定额税率三种。

比例税率是指对同一征税对象或同一税目，不论数额大小，只规定一个比例，都按同一比例征税，税额与课税对象成正比例关系。我国对于木制一次性筷子、实木地板征收5%的消费税，就是按产品规定的比例税率；对于交通运输业、建筑业、邮电通信业和文化体育业征收3%的营业税，则是按行业规定的比例税率。

累进税率是指同一课税对象，随着数额的增大，征收比例也随之增高的税率，表现为将课