




高职高专经济管理类规划教材
浙江省高等教育重点建设教材

税务会计实务

Practice of Tax Accounting

梁伟样 主编 廖翊尧 主审




浙江
大学
出版
社
ZHEJIANG
UNIVERSITY
PRESS

税务会计实务

梁伟样 主编

廖翊尧 主审



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS
浙江大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计实务 / 梁伟样主编. — 杭州: 浙江大学出版社, 2011. 1
ISBN 978-7-308-08344-7

I. ①税… II. ①梁… III. ①税收会计 IV.
①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 000909 号

税务会计实务

梁伟样 主编

廖翊尧 主审

责任编辑 周卫群
封面设计 联合视务
出版发行 浙江大学出版社
(杭州市天目山路 148 号 邮政编码 310007)
(网址: <http://www.zjupress.com>)
排 版 杭州中大图文设计有限公司
印 刷 杭州浙大同心教育彩印有限公司
开 本 787mm×1092mm 1/16
印 张 17.25
字 数 420 千
版 印 次 2011 年 1 月第 1 版 2011 年 1 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-308-08344-7
定 价 30.00 元

版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

浙江大学出版社发行部邮购电话 (0571)88925591

内容简介

本教材是浙江省“十一五”重点建设教材,根据高职院校以培养高技能人才为根本任务,按照工作过程,以项目导向、任务驱动来设计体例,安排教学内容。全书共八大项目,以企业税务会计实务操作为主线,分别就纳税人和征税范围的确定、应纳税额的计算、会计处理和纳税申报 4 个方面,对现行主要的 11 个税种进行了全面的阐述。为方便教学和自学,在每个项目后面配有职业能力判断与选择和项目实训材料,贯彻了教学做一体化、理实合一的高职教学理念。

本书结构清晰,思路独特,有很强的实用性,可作为高职高专院校会计、财政、税务、审计、贸易等专业的教材。

前 言

2006年11月16日,教育部发布了《全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》[教高(2006)16号],提出要积极推行订单培养,探索工学交替、任务驱动、项目导向、顶岗实习等有利于增强学生能力的教学模式;要积极与行业企业合作开发课程,建立突出职业能力培养的课程标准,建设融“教、学、做”为一体、强化学生能力培养的优质教材。新的企业所得税法从2008年1月1日起施行,增值税从2009年1月1日起在全国范围内实行转型,由生产型增值税转为消费型增值税,营业税、消费税、出口退税等也有重大变化。税法在变、会计在变,教材也应及时更新。为此,我们组织相关高职院校教师和企业实务人员编写了税务会计教材,并入选浙江省重点教材建设项目(浙教高教[2009]196号),成为浙江省“十一五”重点教材。

本教材正是以新的税法和会计准则为依据,根据税务会计实际工作过程设计项目和学习任务,按以培养学生职业能力为主线、理实一体的高职教育要求而编写。教材的重点在于让学生掌握税务会计工作的基本操作流程和操作要领,能计算企业常见税种的纳税金额,会办理各税款的纳税申报和相关的涉税会计处理。

编写时在内容体系、难易程度、案例等方面进行了特殊处理,具有明显的针对性和易读性,适合高职高专会计、税务、财政、投资理财等管理类专业税收课程的教学和学习,也可作为在职人员、经济理论工作者以及纳税单位和有关人员的学习用教材或参考书。为更好地帮助学生熟悉企业税务会计工作过程,进一步理解和掌握本教材的内容,实现教、学、做一体化,在每个项目的最后配备了职业能力判断与选择和项目实训材料。

本教材由梁伟样教授主编,朱丹、陈琛凝、陈冬妮任副主编,分工如下:浙江经济职业技术学院朱丹编写项目二;温州科技职业学院陈琛凝编写项目八;浙江商业职业技术学院陈冬妮编写项目七;丽水职业技术学院梁伟样编写项目一、项目三、项目四、项目五、项目六,并负责全书修改总纂定稿。本教材由丽水汽车运输集团公司财务总监、高级会计师廖翊尧主审。

本书在编写过程中参考了不少专著和教材,得到了有关专家学者、院校领导以及浙江大学出版社的大力支持,在此一并表示感谢!

由于编者水平有限,书中疏漏之处在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

2010年10月

目 录

项目一 税务会计工作流程	1
任务 1.1 税务会计基础	1
任务 1.2 税务登记	16
任务 1.3 账证管理	26
任务 1.4 纳税申报	31
任务 1.5 税款缴纳	32
能力测试 1.1 职业能力判断与选择	35
项目二 增值税会计核算与申报	38
任务 2.1 纳税人和征税范围的确定	38
任务 2.2 增值税税款计算	45
任务 2.3 增值税会计核算	52
任务 2.4 增值税纳税申报	60
任务 2.5 增值税出口退税	68
能力测试 2.1 职业能力判断与选择	80
能力测试 2.2 项目实训	84
项目三 消费税会计核算与申报	87
任务 3.1 纳税人和征税范围的确定	87
任务 3.2 消费税税款计算	92
任务 3.3 消费税会计核算	101
任务 3.4 消费税纳税申报	106
任务 3.5 消费税出口退税	110
能力测试 3.1 职业能力判断与选择	113
能力测试 3.2 项目实训	116
项目四 营业税会计核算与申报	118
任务 4.1 纳税人和征税范围的确定	118
任务 4.2 营业税税款计算	121
任务 4.3 营业税会计核算	128

任务 4.4 营业税纳税申报	131
能力测试 4.1 职业能力判断与选择	140
能力测试 4.2 项目实训	143
项目五 关税会计核算与缴纳	144
任务 5.1 关税税款计算	144
任务 5.2 关税会计核算	152
任务 5.3 关税征收管理	155
能力测试 5.1 职业能力判断与选择	159
能力测试 5.2 项目实训	162
项目六 企业所得税会计核算与申报	163
任务 6.1 纳税人和征税对象的确定	163
任务 6.2 企业所得税税款计算	168
任务 6.3 企业所得税会计核算	187
任务 6.4 企业所得税纳税申报	194
能力测试 6.1 职业能力判断与选择	208
能力测试 6.2 项目实训	212
项目七 个人所得税会计核算与扣缴	215
任务 7.1 个人所得税纳税人和征税对象的确定	215
任务 7.2 个人所得税税款计算	221
任务 7.3 个人所得税会计核算	232
任务 7.4 个人所得税申报与扣缴	234
能力测试 7.1 职业能力判断与选择	241
能力测试 7.2 项目实训	243
项目八 其他税会计核算与申报	245
任务 8.1 城市维护建设税会计核算与申报	245
任务 8.2 印花税会计核算与申报	249
任务 8.3 城镇土地使用税会计核算与申报	254
任务 8.4 房产税会计核算与申报	258
任务 8.5 车船税会计核算与申报	262
能力测试 8.1 职业能力判断与选择	266
能力测试 8.2 项目实训	268
参考文献	270

项目一 税务会计工作流程

【学习目标】

知识目标

- 1.掌握税收的概念、职能和税制的构成要素；
- 2.掌握税务会计的概念、对象、目标、职能、方法、基本前提、原则以及与财务会计的差异；
- 3.掌握税务登记、发票管理的基本知识和要求；
- 4.了解我国现行税收体制和纳税申报、税款缴纳的基本知识。

能力目标

- 1.能办理企业各类税务登记(含开业、变更、停业、复业、注销登记)和税务登记的年检换证工作；
- 2.能进行增值税一般纳税人申请登记工作；
- 3.会根据企业经营范围的需要领购普通发票和增值税专用发票。

【项目引言】

陈光是某高职院校的2010届会计专业毕业生。2010年5月,他在人才交流会上看到一家企业在招聘报税岗位的会计人员,于是前去应聘。由于陈光对企业税务会计实务这门专业课掌握得很扎实,所以当场被单位录用。在收到单位的录用通知后,陈光于2010年7月1日到单位报到。会计主管刚好要去税务部门办理企业新成立的一个公司的税务登记,便叫了陈光一起去,让他学习开业登记的具体工作流程,并告诉陈光,以后这个公司的报税岗位的会计由他来担任。当陈光接过这个任务后,他应该如何来办理这个新公司的税务登记呢?日后的发票领购、纳税申报、税款缴纳、会计处理等涉税事务如何操作?

税务会计是为了适应纳税人的需要,或者说是纳税人为了适应纳税的需要从财务会计中分离出来的,是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科,是融国家税收法令和会计处理为一体的一种特殊的专业会计,可以说是税务中的会计、会计中的税务。

任务 1.1 税务会计基础

【任务描述】

作为企业报税岗位人员,要想熟练运用相关知识与技能做好企业的税务会计工作,为企业节约税收、创造价值,必须首先学习税务会计的相关基础知识,并达到以下要求:

- 1.掌握税收的概念,理解税收的职能;
- 2.熟悉我国现行的税收体系,明确目前开征的税种以及税收的分类;
- 3.掌握税制构成的基本要素,并能分析运用;
- 4.掌握税务会计的概念、对象、目标、职能、方法、基本前提、原则;
- 5.熟悉税务会计和财务会计的联系与区别。

【教学准备】

《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》。

【相关知识】

1.1.1 税收的性质

1.税收的概念

税收又称“赋税”、“租税”、“捐税”,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形式。对税收的概念可以从以下五个方面来理解。

(1)税收是一种分配

社会再生产包括生产、分配、交换、消费等环节,周而复始,循环不息。其中,生产创造社会产品;消费耗费社会产品;分配是对社会产品价值量的分割,并决定归谁占有,各占多少;交换是用自己占有的价值量去换取自己所需要的产品,解决使用价值的转移。国家征税,公民纳税,既不增加也不减少社会产品的总量,因此,税收不属于生产和消费范畴;它也不采取以物易物或钱物交易的方式,因而也不属于交换的范畴。征税只是从社会产品价值量中分割出一部分集中到政府手中,改变了社会成员与政府各自占有社会产品价值量的份额。因此,税收属于分配范畴。

(2)税收是以国家为主体,凭借政治权力进行的分配

社会产品的分配可以分为两大类,一类是凭借资源拥有权力进行的分配,一类是凭借政治权力进行的分配。税收是以国家为主体,凭借政治权力进行的分配。所谓以国家为主体,是指对什么征税、对谁征税、征多少税是由政府通过法律规定的,通过征税使一部分社会财富单方面地转移到政府手中。国家对不能直接占有的产品通过征税方式转变为国家所有,是利益的再分配,如果没有国家的政治权力为保证,征税就难以实现,因此,税收分配所凭借的只能是国家政治权力。

(3)税收分配的对象为剩余产品

社会产品按其价值构成可分为三部分:物化劳动的价值补偿部分;劳动者、经营者和所有者的劳动力再生产的补偿部分;用于积累和消费的扩大再生产的后备价值(即剩余价值)。显然,从维持纳税人简单再生产的角度出发,对前两部分一般不能进行社会性的集中分配,只有对第三部分可进行集中性的社会分配,但又不能全部用于社会性的集中分配,因为纳税人必要的扩大再生产也是社会发展与进步的经济前提。由此可见,剩余产品是税收分配的对象,也是税收分配的根本源泉,这是就税收收入的最终来源而言的。

(4)征税的目的是为了满足社会公共需要

有社会存在,就有社会的公共需要存在。国家安全、社会稳定、生活保障等公共需要的满足,必须要由政府集中一部分社会财富来实现。而征税就是政府集中一部分社会财富的

最好方式。与此相适应,社会成员之所以要纳税,是因为他们专门从事直接的生产经营活动,而不再兼职执行国家职能,因此需要为此付出一定的费用。

(5) 税收具有无偿性、强制性和固定性的特征

国家筹集财政收入的方式除税收外,还有发行公债和收取各种规费等。税收分配方式与其他方式相比,具有无偿性、强制性和固定性的特征,习惯上称为税收的“三性”:

①无偿性。税收的无偿性是指国家征税不需要对具体纳税人付出任何报酬而占有和支配其一部分剩余产品。这是由社会费用补偿的性质决定的,由于公共需要的设施和服务是共享的,社会成员从公共需要的设施和服务中得到的利益是无法直接计量和收费的,这决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的,相应的国家要筹集满足公共需要的社会费用也只能采取无偿形式。

②强制性。税收的强制性是指这种分配以国家的政治权力为依托,在税法规定的范围内,任何单位和个人都必须依法纳税,否则,就要受到法律的制裁。征税是为了满足社会公共需要,但在经济单位和个人看来,社会的共同利益是一种虚幻的东西,是“异己的”,他们所追求的仅仅是自己的特殊的利益,从而会抵制征税。这样国家就必须运用政治权力来进行实际的干涉和约束以保障征税权利,所以说税收具有强制性。税收的强制性,也不只要求纳税人必须依法纳税,对征税机关来说,收税也是强制的,如不依法征税,无论是多征了还是少征了,都要受到相应的制裁。

③固定性。税收的固定性是指国家通过法律形式预先规定了征税对象和征税标准,征纳双方都必须遵守,不能随意变动。由于作为征税对象的各种收入、财产或行为是普遍而大量存在的,征税对象和征收比例是相对固定的,这样税收固定性的特征就会有时间上的连续性和征收比例上的限度性两层意思。随着社会经济的发展和政治条件的变化,税收的纳税人、征税对象和征收比例都是会不断改变的,但税收制度的改革和调整必须通过一定的法律程序,以法律法令的形式进行,因而在一定时间内保持相对稳定。

2. 税收的职能

税收职能是指税收自身所固有的功能。我国税收具有组织财政收入、调节经济和监督社会经济活动的职能。

(1) 组织财政收入

组织财政收入的职能是指税收通过参与社会产品的分配,形成国家财政收入,归国家支配使用,满足国家实现其职能的需要。组织财政收入的职能是税收最基本的职能,不论是什么性质国家的税收,不论是什么种类的税收,都具有这一职能。税收组织收入的职能,表现为从国家的需要和社会经济发展的实际情况出发,设置一定数量的税种,设计适当的税率,把社会组织和个人为社会创造的一部分剩余产品从分散在成千上万个经济单位和个人手中聚集起来,形成国家的财政资金。目前在我国,税收已经成为保证国家财政收入的重要支柱,是国家组织财政收入最主要的形式,它对于保证国家行政管理、文教卫生、国防战略和社会主义经济建设的资金需要具有重要意义。

(2) 调节经济

税收调节经济的职能是指税收在积累国家财政资金过程中,通过设置不同的税种、税目,确定不同的税率,对不同的部门、单位、个人以及不同产业、产品的收入进行调节,以调整经济利益关系,促进社会经济按照客观规律的要求发展。税收是一种经济杠杆,通过征、不

征、多征、少征、加征、减免等办法,造成对纳税人物质利益的不同影响,引导纳税人调整自己的活动,如放弃某项活动或对某物的占有转而从事另一项活动或对另一物的占有,以配合产业政策,促进生产结构、消费结构的调整,优化资源配置。

(3) 监督社会经济活动

税收监督社会经济活动的职能是指税收在参与社会产品分配和再分配过程中,对社会产品的生产、流通、分配和消费进行制约和控制。税收监督职能是通过税收征管来实现的,通过税收监督一方面要求纳税人依法纳税,以保证国家履行其职能的物质需要;另一方面,对社会再生产的各个环节进行监督,制止、纠正经济运行中的违法现象,打击经济领域的犯罪活动,保证税收分配的顺利进行,促进国民经济的健康发展。

我国税收组织财政收入、调整经济、监督社会经济活动的三个职能,是相互联系、相互依存、相互制约、相辅相成的。组织财政收入是税收的基本职能,是税收其他职能的前提,没有组织财政收入的职能,不去参与社会产品的分配,也就不可能对经济进行调节和监督。如果在参与社会产品分配过程中不注意对经济进行合理调节,使之取之有度,取之合理;在组织财政收入的过程中,不能促进经济协调发展,也就不可能为国家积累更多的财政资金。税收监督经济的职能是实现组织财政收入和调节经济职能的重要保证,没有税收的监督职能,组织财政收入和调节经济的职能也就变成一句空话。

3. 我国现行的税收体系

1994年我国通过大规模的工商税制改革,在主体上形成了我国工商税制的整体格局,连同其他税种,我国现行税法体系中共有26种税,现已开征的有24种,可分为3大类:①由税务机关负责征收的税种,包括增值税、消费税、营业税,车辆购置税,企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税(从2008年1月1日起改征企业所得税)、个人所得税,资源税、房产税、城市房地产税(从2009年1月1日起改征房产税)、城镇土地使用税、车船税、车船使用牌照税(从2007年1月1日起改征车船税)、土地增值税、印花税(含证券交易)、城市维护建设税、固定资产投资方向调节税(2000年1月1日起暂停征收)、筵席税(2003年起已经停征)、屠宰税(2006年2月17日起废止)共19种,这就是通常所说的工商税;②由海关负责征收的关税;③由财政机关负责征收的农业税、牧业税、耕地占用税、契税共4种(从1996年起少数地区改由税务机关负责征收,从2005年起,契税由地方税务机关直接征收,2006年起农业税、牧业税全部废止,增设烟叶税)。另外,在1994年的《工商税制改革实施方案》中所提及的证券交易税、遗产和赠与税,目前尚未开征。

我国现行开征的17个税种根据分税制财政管理体制,税收收入分为中央收入、地方收入和中央地方共享收入,现将其列表简述如表1-1。

表 1-1 我国现行税种

序号	税种	中央税	地方税	中央地方共享税	备注
1	增值税	√		√	海关代征的增值税为中央固定收入;其他为共享,中央分享 75%,地方分享 25%
2	消费税	√			含海关代征的消费税
3	营业税	√	√		铁道部门、各银行总行、各保险公司等集中缴纳的营业税,金融、保险企业缴纳的营业税中,按提高 3% 税率征收的部分,为中央固定收入,其他为地方固定收入
4	车辆购置税	√			2001 年 1 月 1 日起开征
5	关税	√			
6	企业所得税	√		√	从 2002 年起铁道运输、邮电、国有商业银行、开发行、农发行、进出口行以及海洋石油天然气企业缴纳的所得税为中央收入;其他由中央与地方共享,中央分享 60%,地方政府分享 40%
7	个人所得税			√	从 2002 年开始调整为共享税,中央分享 60%,地方政府分享 40%
8	资源税			√	按不同的资源品种划分,大部分资源税作为地方税,海洋石油企业缴纳的资源税作为中央收入
9	房产税		√		
10	契税		√		
11	城镇土地使用税		√		
12	车船税		√		2007 年 1 月 1 日起由车船使用税改为车船税
13	土地增值税		√		
14	印花税		√		证券交易印花税,中央与地方分成,97% 归中央,3% 和其他印花税收入归地方
15	城市维护建设税	√	√		铁道部门、各银行总行、各保险总公司等集中缴纳的城市维护建设税为中央固定收入,其他为地方收入
16	耕地占用税		√		
17	烟叶税		√		2006 年 4 月 1 日起开征

注:表中“√”表示“是”。

4. 税收分类

(1) 按征税对象分类

征税对象是税法的一个基本要素,是一种税区别于另一种税的主要标志。按征税对象的不同来分类,是税收最基本和最主要的分类方法。

① 流转税。是指以商品或劳务的流转额为征税对象征收的一种税。这类税是以商品的

货币交换为前提的,只要纳税人销售了货物或提供了劳务,取得了销售收入、营业收入或发生了支付金额,就应依法纳税。这类税涉及商品的生产和流通各个环节,主要有增值税、营业税、消费税,关税也可归入这一类。流转税是我国现行税制中最大一类税收。

②所得税。是指以所得额为征税对象征收的一类税。所得额是指全部收入减除为取得收入所耗费的各项成本费用后的余额。主要有:企业所得税、个人所得税。

③财产税。指以纳税人所拥有或支配的财产为征税对象征收的一种税。财产税以财产为征税对象,应税财产额在一般情况下总是相对稳定的,因此财产税收入比较稳定。主要有:房产税等。

④行为税。是指为了调节某些行为,以这些行为为征税对象征收的一种税。主要有:印花税、车船税、契税等。

⑤特定目的税。是指为了达到特定目的而征收的一种税。主要有城市维护建设税、耕地占用税、土地增值税等。

⑥资源税。是指对开发、利用和占有国有自然资源的单位和个人征收的一种税。征收这类税的目的:一是为了取得资源消耗的补偿基金,保证国有资源的合理开发利用;二是为了调节资源级差收入,以利于企业在平等的基础上开展竞争。主要有:资源税、城镇土地使用税等。

⑦烟叶税。是指国家对收购烟叶的单位按照收购烟叶金额征收的一种税。

(2)按税负能否转嫁分类

按税负能否转嫁,税收可以分为直接税和间接税。这是西方国家较为流行的税收分类方法。其中,凡纳税人一般不能直接将税负转嫁给他人的为直接税,如所得税、财产税等;凡纳税人能将税负转嫁给他人负担,也就是纳税人与负税人不一致的为间接税。间接税主要是指课征于一般消费品或劳务的税收,如增值税、营业税、消费税、关税等。

(3)按计税依据分类

按计税依据不同,税收可以分为从量税和从价税。从量税是以征税对象的一定数量单位(重量、件数、容积、面积、长度等)为标准,采用固定单位税额征收的税种。从价税则是以征税对象的价值、价格与金额为标准,按规定税率征收的税种。从表面上看,从价税与从量税只是计税依据上的区别,而实质上,在这两种计税依据下,税收与价格的关系不同。一般地说,由于从价税的税额直接或间接与商品销售收入挂钩,因此可以随商品价格的变化而变化,适用范围很广;而从量税的税额不随商品价格增减而变动,单位商品税负固定,由于通货膨胀等因素的影响,税负实际上处于下降的趋势,因此从量税不能大范围适用。

(4)按税收管理与使用权限分类

按税收管理与使用权限的不同,税收可以分为中央税、地方税、中央地方共享税。一般来说,中央税是指管理权限归中央,税收收入归中央支配和使用的税种。地方税是指管理权限归地方,税收收入归地方支配和使用的税种。中央和地方共享税则是指主要管理权限归中央,税收收入由中央政府和地方政府共同享有,按一定比例分成的税种。

(5)按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系划分,税收可分为价内税和价外税。所谓价内税就是商品税金包含在商品价格之中,商品价格由“成本+税金+利润”构成。价外税则是指商品价格中不包含商品税金,仅由成本和利润构成,商品税金只作为商品价格之外的一个附加额。价内税有

利于国家通过对税负的调整,直接调节生产和消费,但往往容易造成对价格的扭曲。价外税与企业的成本核算和利润、价格没有直接联系,能更好地反映企业的经营成果,不致因征税而影响公平竞争;同时,不干扰价格对市场供求状况的正确反映,因此更适应市场经济的要求。

(6)按会计核算中使用的会计科目分类

按会计核算中使用的会计科目分类,税收可分为销售税金、费用性税金、资本性税金、所得税及增值税。销售税金是指在销售过程中实现,按销售收入或数量计税并作为销售利润减项,在“营业税金及附加”科目核算的税金,如消费税、营业税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、教育费附加等;费用性税金是指在生产经营过程中发生,记入“管理费用”科目的税金,如房产税、印花税、车船税、土地使用税等;资本性税金是指在投资活动中发生,记入资产价值的税金,如契税、耕地占用税等;对净利润来说,所得税也是费用性税收,但它是通过“所得税费用”科目核算的;增值税是价外税,会计核算有它的特殊性。

1.1.2 税制构成的基本要素

1.纳税人

纳税人是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人,也称纳税主体,它规定了税款的法律承担者。纳税人可以是自然人,也可以是法人。

(1)自然人

自然是对能够独立享受法律规定的民事权利,承担相应民事义务的普通人的总称。凡是在我国居住,可享受民事权利并承担民事义务的中国人、外国人或无国籍人,以及虽不在我国居住,但受我国法律管辖的中国人或外国人,都属于负有纳税义务的自然人。

(2)法人

法人,是指依照法定程序成立,有一定的组织机构和法律地位,能以自己的名义独立支配属于自己的财产、收入,承担法律义务,行使法律规定的权利的社会组织。如企业、事业单位、国家机关、社会团体、学校等都属于法人。法人若有税法规定的应税财产、收入和特定行为,就对国家负有纳税义务。

在实际纳税工作中要注意纳税人与扣缴义务人的区别。扣缴义务人是指按照税法规定负有扣缴税款义务的单位和个人。确定扣缴义务人有利于加强税收的源泉控制,简化征税手续,减少税款流失。但扣缴义务人不是纳税主体,而是纳税人和税务机关的中介。如果扣缴义务人按照税务机关和税法的要求,认真履行了扣缴义务,税务机关将给予其一定的手续费;反之,如果他们未按规定代扣代缴,使代扣代缴的税款不能按时缴入国库或帮助纳税人偷逃税收,就要追究其法律责任。

2.征税对象

征税对象又称课税对象,是征税的目的物,即对什么东西征税,是征税的客体,是一种税区别于另一种税的主要标志。征税对象体现不同税种征税的基本界限,决定着不同税种名称的由来以及各种税种在性质上的差别,并对税源、税收负担等产生直接影响。与课税对象密切相关的有以下三个概念:

(1)税目

税目是税法上规定的应征税的具体项目,是征税对象的具体化,反映各种税种具体的征

税项目。它体现每个税种的征税广度。并不是所有的税种都有规定税目,对征税对象简单明确的税种,如房产税等,就不必另行规定税目。对大多数税种,由于征税对象比较复杂,而且对税种内部不同征税对象又需要采取不同的税率档次进行调节,这样就需要对税种的征税对象做进一步地划分,做出具体的界限规定,这个规定的界限范围就是税目。税目一般分为列举税目和概括税目两种:①列举税目。列举税目就是将每一种商品或经营项目等,采用一一列举的方法,分别规定税目,必要时还可以在税目之下划分若干子目。②概括税目。概括税目就是按照商品大类或行业,采用概括方法设计税目。

(2) 计税依据

计税依据是征税对象的数量化,是应纳税额计算的基础。从价计征的税收,以计税金额为计税依据。从量计征的税收,以征税对象的数量、容积、体积为计税依据。计税依据的确定不是随意的,它会受到一些条件的制约:①计税对象所限定的征税范围的限制;②税率形式的制约,如采用定额税率时,计税依据一般为实物形态,而采用比例税率和累进税率时,计税依据一般为价值形态;③计税方法的制约,如消费税采用从价计征时,计税依据为销售收入,采用从量计征时,则以销售数量为计税依据。

(3) 税源

税源,即税收的源泉。从根本上说,税源来自当年的剩余产品。税源与征税对象有时是重合的,但大多数情况下两者并不一致。征税对象只是表明对什么征税,税源则表明税收收入的来源。

3. 税率

税率是应纳税额与征税对象数量之间的法定比例,是计算税收负担的尺度,体现了课税的深度。税率是最活跃、最有力的税收杠杆,是税收制度的中心环节。每种税的税率高低,反映国家在一定时期的有关经济政策,直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的大小。因此,税率要体现国家的政治、经济、社会发展等政策,要体现公平、简化的要求。

按照税率的表现形式,税率可以分为以绝对量形式表示的税率和以百分比形式表示的税率。

常用的有以下几种形式:

(1) 比例税率

比例税率是对同一征税对象或同一税目,不论数额大小,都按同一比例征税的税率,税额与纳税对象数额之间的比例是固定的。比例税率在具体运用上又可以分为产品比例税率、行业比例税率、地区差别比例税率、幅度比例税率等多种形式。

比例税率的优点是:对同一纳税对象的不同纳税人税收负担相同,有利于企业在大体相同的条件下开展竞争,促进企业加强管理,提高经济效益;计算方便,有利于企业核算、缴纳,也有利于加强税收稽征管理工作。主要缺点是:不分纳税人的收入多少、设备好坏、生产经营地点等,都按同一税率征税,这与纳税人的负担能力不相适应,在调节企业利润水平方面有一定的局限性。

(2) 累进税率

累进税率是指按征税对象数额的大小,从低到高分别规定逐级递增的税率。征税对象数额越大,税率就越高,相反就越低。累进税率的基本特点是税率等级与征税对象的数额等级同方向变动。这一特点使其能够按纳税人的不同负担能力设计不同的税率,因此较比例

税率更符合税收公平的要求。它对调节纳税人的利润和收入有明显的作用,因此更适宜于对所得额的征税。

按照累进依据和累进方式不同,累进税率可分为全额累进、超额累进、超率累进等具体税率形式,其中使用时间较长、应用较多的是超额累进税率。

①全额累进税率。是指对纳税对象的全部数额都按照与之相适应的等级税率征税。同一征税对象只适用于一个税率,在纳税对象提高到一个新的级距时,对其全额都提高到一级新的与之相适应的税率计算纳税。它的累进幅度较大,对纳税人的所得具有较强的调节作用,计算方法简单,但存在税负不尽合理的弊端。

②超额累进税率。是指对不同等级征税对象的数额每超过一个级距的部分,按照与之相适应的税率分别计算税额。其特点是同一个征税对象同时适用几个等级的税率,每超过一级,超过部分则按提高一级的税率征收,这样分别计算税额,各等级应纳税额之和,就是纳税人的应纳税额。它的累进程度比较缓和,纳税人的税负比全额累进税率要轻一些,但在计算上比较复杂。

③超率累进税率。是以征税对象的某种比率为累进依据,按超额累进方式计算应纳税额的税率。在道理上与超额累进税率相同,不过税率累进的依据不是纳税对象数额的大小,而是销售利润率、资金利润率或增值率的高低。例如现行的土地增值税,就是采用超率累进税率。

(3)定额税率

定额税率是指按征税对象的简单数量直接规定一个固定的税额,而不是规定征收比例,因此也称为固定税额,是税率的一种特殊形式。它一般适用于从量计征的税种,在具体运用上又可分为地区差别税额、幅度税额和分类分级税额。

定额税率的基本特点是税率与征税对象的价值量脱离了联系,不受征税对象价值量变化的影响。它适合于对价格稳定或质量等级和品种规格较为单一的征税对象征收。

4.纳税环节和纳税地点

纳税环节是指按税法规定对处于不断运动中的纳税对象选定的应当征税的环节。从具体税种来说,每个税种都有特定的纳税环节,不同税种因涉及的纳税环节多少不同,就形成了不同的课征制。凡只在一个环节征税的称为一次课征制,如我国的资源税只在开采环节征税;凡在两个环节征税的称为两次课征制;凡在两个以上的环节征税的称为多次课征制,如我国的增值税对商品的生产、批发和零售均征税。

与纳税环节密切相关的是纳税地点,它是指与征纳税活动有关的各种地理位置。如纳税人的户籍所在地、居住地、营业执照颁发地、税务登记地、生产经营所在地等。一般说来,这些地点接近或一致,但也有许多不一致的情况。如在此地登记,而跨地区经营;又如在本国经营和注册,而在国外支付应税收入。这些地点上的不一致,给税源控管带来了很大的难度。

5.纳税时间

纳税时间,又称为征税时间,是税务机关征税和纳税人纳税的时间范围。它是税收的强制性、固定性在时间上的体现。具体又分纳税周期和纳税期限;纳税周期是指法律规定的两次纳税行为发生的正常时间间隔,如流转税每月履行一次纳税义务;纳税期限是指纳税人正式向国库缴纳税款的时间期限,如企业所得税法规定,按年计算,分月或分季预缴,月度或季度终了后15日内预缴,年度终了后5个月内汇算清缴,多退少补。

6. 减税免税

减税免税是对某些纳税人或征税对象的鼓励或照顾措施。减税是对应纳税额少征一部分税款,而免税是对应纳税额全部免征税款。减税免税是税率的重要补充,它的最大优点就在于把税法的普遍性与特殊性、统一性与灵活性结合起来,可以对不同类型的纳税人和征税对象实行不同层次的减免,有利于全面地、因地制宜地贯彻国家社会经济政策。减税免税可以分为税基式减免、税率式减免和税额式减免3种形式。

(1) 税基式减免

税基式减免是通过直接缩小计税依据的方式来实现的减税免税。其涉及的概念包括起征点、免征额、项目扣除以及跨期结转等。

起征点是征税对象达到一定数额开始征税的起点,对征税对象数额未达到起征点的不征税,达到起征点的按全部数额征税。免征额是在征税对象的全部数额中免于征税的数额,对免征额的部分不征税,仅对超过免征额的部分征税。项目扣除则是指在征税对象中扣除一定项目的数额,以其余额作为依据计算税额。跨期结转是指将以前纳税年度的经营亏损从本纳税年度经营利润中扣除。

(2) 税率式减免

税率式减免即通过直接降低税率的方式实现的减税免税。具体概念包括重新确定税率、选用其他税率、零税率。

(3) 税额式减免

税额式减免即通过直接减少应纳税额的方式实现的减税免税。具体概念包括全部免征、减半征收、核定减免率以及另定减征额等。

7. 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,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。

加成是指根据税制规定的税率征税以后,再以应纳税额为依据加征一定成数的税额。加成一成相当于应纳税额的10%,加征成数一般规定在1成至10成之间。

无论是附加还是加成,都增加了纳税人的负担,但这两种加税措施的目的是不同的,实行地方附加是为了给地方政府筹措一定的机动财力,用于发展地方建设事业。实行加成则是为了调节和限制某些纳税人获取过多的收入或者是对纳税人的违章行为进行处罚。

8. 法律责任

法律责任一般是指由于违法而应当承担的法律后果。违法行为是承担法律责任的前提,而法律制裁是追究法律责任的必然结果。法律制裁,习惯上又称为罚则或违章处理,是对纳税人违反税法的行为所采取的惩罚措施,它是税收强制性特征的具体体现。

1.1.3 税务会计的性质

1. 税务会计的概念

税务会计是以现行税法为准绳,以货币为主要计量单位,运用会计的专门方法对纳税单位税基的形成、税款的计算、申报和缴纳所引起的资金运动进行连续、系统的核算和监督的