

税务会计学

SHUIWUKUAIJIXUE



主编 王素荣
刘正纪



西南财经大学出版社
XINAN CAIJINGDAXUE CHUBANSHE

税 务 会 计 学

主 编	王素荣	刘正纪
副主编	宋中平	李自正
	朱中霞	刘 哲

西南财经大学出版社

责任编辑:廖中新

封面设计:高 丽

书名:税务会计学

王素荣 刘正纪 编著

出版者:西南财经大学出版社

印刷者:郫县科技书刊印刷厂

开 本:850×1168 1/32

印 张:14.625

字 数:359 千字

版 次:2000 年元月第 1 版

印 次:2000 年元月第 1 次印刷

印 数:1—3000 册

定 价:20.00 元

ISBN7-81055-536-7/F·65

版权所有,翻印必究。

前 言

随着经济体制改革的不断深入和知识经济时代的到来,企业经营管理越来越重视纳税行为,特别重视纳税行为与会计行为相结合。这样,税务会计从财务会计中分离出来,《税务会计学》这门新的学科产生了。《税务会计学》系统地介绍了税收基础知识,站在纳税人角度,介绍纳税处理实务和涉税会计实务;站在税务机关角度,介绍税收会计处理实务,因此,是全面介绍税务处理的实用性很强的学科。

本书以“全面”、“务实”、“求新”和“服务”为宗旨,以最新的税收法律法规和财务制度、会计准则为依据,吸收税务会计研究的最新成果,面向纳税行为会计处理的实际工作,在充分借鉴国际惯例和国外先进经验的基础上,全面、系统地阐述税务会计的基本原理和新税制下各大税种的会计处理方法,体系科学,案例严密,内容翔实。它为企业会计服务,为税务部门服务,为广大财务会计、审计和税收专业学生服务,因此,本书既可以作为财务会计、审计和税收专业的教学用书,也可作为会计人员、税务人员的参考读物。

本书由王素荣、刘正纪任主编,由宋中平、李自正、朱中霞、刘哲等担任副主编。各章编写人员如下:董付君编写第一章;王素荣编写第二、四、第十章第一、二节、十二章;刘正纪编写第三章;朱中霞编写第五章;宋中平编写第六章、第十章第三、四节;张宏芬编写第七章;李自正编写第八、九章;刘哲编写第十一章;王银安编写第十三章。最后由王素荣教授审阅和总纂。

由于水平所限,书中错漏之处在所难免,恳请广大读者批评指正。

编者

2000年1月

目 录

第一章 纳税基本知识	(1)
第一节 税务会计概念	(1)
第二节 税收法律关系	(4)
第三节 税收制度要素	(13)
第四节 我国现行税法体系	(25)
第二章 流转税会计(一)	(28)
第一节 增值税主要内容	(28)
第二节 增值税计算与核算	(42)
第三节 增值税专用发票	(62)
第四节 增值税纳税申报	(73)
第三章 流转税会计(二)	(83)
第一节 消费税主要内容	(83)
第二节 消费税计算与核算	(96)
第三节 营业税	(109)
第四节 资源税	(126)
第四章 所得税会计(一)	(133)
第一节 企业所得税主要内容与计算	(133)
第二节 企业所得税核算	(154)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税	(162)
第五章 所得税会计(二)	(187)
第一节 个人所得税纳税人	(187)
第二节 个人所得税征税范围	(189)
第三节 应纳税额计算	(195)

第四节 税收优惠及申报·····	(210)
第六章 财产税会计 ·····	(221)
第一节 房产税·····	(221)
第二节 车船使用税·····	(229)
第三节 契税·····	(241)
第四节 遗产税·····	(245)
第七章 行为税会计 ·····	(247)
第一节 土地增值税·····	(247)
第二节 耕地占用税和土地使用税·····	(262)
第三节 印花税和证券交易税·····	(271)
第四节 屠宰税·····	(282)
第八章 特定目的税与关税 ·····	(287)
第一节 固定资产投资方向调节税·····	(287)
第二节 城市维护建设税·····	(297)
第三节 筵席税·····	(300)
第四节 关税·····	(302)
第九章 农业税会计 ·····	(314)
第一节 农业税·····	(314)
第二节 农业特产税·····	(319)
第三节 牧业税·····	(322)
第十章 出口退税 ·····	(325)
第一节 出口退税概述·····	(325)
第二节 出口退税计算·····	(329)
第三节 出口退税申报·····	(339)
第四节 出口退税管理·····	(347)
第十一章 税收征管与税务代理 ·····	(352)
第一节 税收征收管理·····	(352)
第二节 税务代理·····	(363)

第三节	税务行政处罚和赔偿·····	(370)
第四节	税务行政复议与诉讼·····	(377)
第十二章	节税·····	(382)
第一节	节税概念·····	(382)
第二节	经营活动中的节税·····	(385)
第三节	投资活动中的节税·····	(390)
第四节	筹资活动中的节税·····	(393)
第十三章	税收会计·····	(397)
第一节	税收会计概述·····	(397)
第二节	应征税金的核算·····	(412)
第三节	减免税金的核算·····	(419)
第四节	解缴税金的核算·····	(424)
第五节	提退税金和损失税金的核算·····	(434)
第六节	税收会计报表·····	(440)

第一章 纳税基本知识

第一节 税务会计概念

税务会计(taxation accounting)是关于税收及其会计处理的方法体系,包括纳税会计和税收会计两方面。纳税会计是适应纳税人经营管理的需要,从财务会计、管理会计、国际会计中分离出来,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。即纳税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;纳税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;纳税会计在处理国际间税收问题上,也离不开国际会计的原则、方法。

一、纳税会计的概念

(一)纳税会计与税收会计

纳税会计与税收会计的共同点都是以货币为计量单位,都以税法为准绳,利用会计的基本理论和基本方法对税款进行核算。但二者有许多不同点:

1. 会计主体的不同。纳税会计的主体是纳税人。它从纳税人的角度出发,依据税法的规定,运用财务会计的方法,计算、核算、缴纳应纳税款。税收会计的主体是国家各级税务机关。它是从国家的角度出发,依据税法的规定,核算和监督税款的征收、申报、解缴、入库、退税等情况。

2. 会计对象不同。纳税会计的对象是从产生应税商品、应税所得、应税行为开始,到纳税人按税法的规定缴纳税款为止的整个

纳税活动的全过程。税收会计的对象是从纳税人缴纳税款开始,到税款入国库为止的整个过程。

3. 核算依据不同。纳税会计的核算依据是企业会计准则和税法的具体规定,当两者不一致时,需要按税法规定进行调整。税收会计的核算依据是总预算会计准则和税法的具体规定,总预算会计准则受税法制约,并与税法规定一致,因此,无需调整。

4. 记帐基础不同。纳税会计以权责发生制为记帐基础,需设“递延税款”、“应交税金”等会计科目。税收会计以收付实现制为记帐基础,不需要设“递延税款”会计科目。

纳税会计与税收会计是核算不同主体的涉税活动,因此,可将二者合并为税务会计,既讲国家税收的核算,也讲纳税人的涉税核算。

(二) 纳税会计与财务会计

纳税会计与财务会计不但在会计主体、记帐基础、核算方法、计量尺度等方面相同,而且纳税会计的计税依据是财务会计所提供的资料。二者在以下三方面有区别:

1. 核算范围不同。纳税会计仅核算纳税人所进行的经营活动中有关纳税的方面,而财务会计核算纳税人所进行的经营活动中能够用货币表现的各个方面。

2. 提供的信息不同。纳税会计通过计量、计算、检查等专门方法,保证纳税人按税法的规定纳税,使纳税人既不违反税法规定,又使其税负最低。纳税会计主要编制纳税申报表及应交增值税明细表,列明应交税款、未交税款、减免税款和应退税款等内容,提供有关纳税的资料。财务会计通过记录经济业务,编制资产负债表、损益表和现金流量表,反映企业财务状况、经营成果和现金流量情况,为会计信息使用者提供决策有用信息。

3. 稳健原则的运用上不同。纳税会计在进行纳税业务核算时,较少运用稳健原则,而财务会计在其整个核算过程中都要贯彻

稳健原则。

纳税会计与财务会计提供的是关于纳税人的不同方面的信息,为使信息更为明确和实用,因此,将纳税会计从财务会计中分离出来,自成学科体系。

(三)纳税会计定义

通过纳税会计与税收会计、与财务会计的比较,可以得出纳税会计的定义。纳税会计是以税法为依据,以货币为主要计量单位,运用会计的一套专门方法,核算和监督纳税人的纳税事务,参与纳税人的预测、决策,检查纳税活动的合法性,达到税负合理,保证财政收入的目的的一个会计学分支。

二、纳税会计的特点

纳税会计具有法律性、专业性和目标性的特点。

(一)法律性。这是纳税会计区别于其他会计的主要标志。纳税主体不论采用何种记帐基础进行核算,都必须遵守税收法规。遵守法规,依法纳税,保证国家的财政收入,是纳税人的责任。如果企业不遵守税法,会被处以罚款或承担刑事责任。

(二)专业性。纳税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,都需要有专业知识,因此,它是专业性很强的会计学科。

(三)目标性。纳税会计虽然也要比较得失,权衡利弊,讲求经济效益,但它必须遵守税法规定,保证国家的税收收入。也就是说,遵守税法,保证国家税收收入是纳税会计的主要目标。在达到此目标的基础上,才能考虑其他的目标。

三、税收会计的概念

自从国家产生后,国家就需要通过向国民征税来取得收入,以

满足各项开支。因此,征税与纳税是同一问题的两个不同方面。对于国民来说是税款的缴纳,即纳税人依法对应纳税款、已纳税款进行计算、核算。对于国家来说是税款的征收,即国家以税法为依据,通过税务部门对国民进行强制的、无偿的征税,由此产生了代表国家利益的税收会计。

税收会计是核算、监督税收资金运动的一门专业会计,它是以直接负责税款征收、入库业务的税务机关为会计主体,以货币为主要计量单位,对税收资金及其运动进行连续、系统、全面的核算与控制,提供有关税收的信息资料,以保证税收政策法规正确执行和应征税款及时、足额入库的一种税收管理活动。

第二节 税收法律关系

一、税收法律关系的概念和特点

(一)税收法律关系的概念

税收法律关系是税法所确认和调整的,国家与纳税人之间在税收分配过程中形成的权利义务关系。税收法律关系是法律关系的一种具体形式,因此具有法律关系的一般特征。

关于税收法律关系的性质,有两种不同的学说,即“权利关系说”和“债务关系说”。权利关系说将税收法律关系理解为纳税人对国家课税权的服从关系,课税以国家政治权力为依据,体现国家的意志,国家在课税过程中始终处于主导地位,课税权的行使以税收法规的制定、课税行为的实施、税务罚则的运用为基本模式进行。债务关系说则认为税收法律关系是一种公法上的债权债务关系,因为税收从本质上看是一种金钱的给付,是以国家为债权人而依法设定的债。

权利关系说代表较为传统的观念,是从税法基本概念作出的

推理。它抓住了税收是国家利用政治权利强迫纳税人服从这一核心问题,突出了国家在税收法律关系中的特殊地位,其论据是充分的。但是这一学说也有局限性,主要是没有体现税法经济属性。而债务关系说揭示了税收法律关系的经济属性,即一种公法上的债权债务关系,从而充实了税收法律关系的理论基础。

(二)税收法律关系的特点

1. 主体一方只能是国家

在税收法律关系中,国家不仅以立法者与执法者的姿态参与税收法律关系的运行与调整,而且直接以税收法律关系主体的身份出现。这样,构成税收法律关系主体的一方可以是任何负有纳税义务的法人和自然人,但是另一方只能是国家。没有国家的参与,在一般当事人之间发生的法律关系不可能成为税收法律关系。因为税收本身就是国家参与社会剩余产品分配而形成的特殊社会关系。

2. 体现国家单方面的意志

任何国家法律关系都体现国家的意志。在此前提下,一些法律关系也体现其主体的意志。但是,税收法律关系只体现国家单方面的意志,不体现纳税人一方主体的意志。税收法律关系的成立、变更、消灭,不以主体双方意思表示一致为要件。税收法律关系之所以只体现国家单方面的意志,是由于税收是以无偿占有纳税人的财产或收入为目标,从根本上讲,双方不可能意思表示一致。

3. 权利义务关系具有不对等性

税法作为一种义务性法规,其规定的权利与义务是不对等的。即在税收法律关系中,国家享有较多的权利,承担较少的义务;纳税人则相反,承担较多的义务,享受较少的权利。这种权利义务关系的不对等性,根源在于税收是国家无偿占有纳税人的财产或收益,必须采用强制手段才能达到目的。赋予税务机关较多的权利

和要求纳税人承担较多的义务恰恰是确保税收强制性,以实现税收职能的法律保证。

4. 具有财产所有权或支配权单向转移的性质

在一般民事法律关系或经济法律关系中,涉及财产所有权和经济利益的让渡转移时,通常是主体双方在平等协商、等价有偿原则基础上进行的。然而,在税收法律关系中,纳税人履行纳税义务,缴纳税款,就意味着将自己拥有或支配的一部分财物,无偿地交给国家,成为政府的财政收入,国家不再直接返还给纳税人。

二、税收法律关系的构成要素

任何法律关系都是由主体、客体、内容三要素构成的,税收法律关系也不例外,其三要素之间互相联系,不可分割,形成统一的整体。

(一)税收法律关系的主体

税收法律关系的主体,即税收法律关系的参加者,是具有权利义务关系的双方,包括征税主体和纳税主体。

征税主体是指税收法律关系中享有征税权利的一方当事人,即各级税务机关,包括国家各级税务机关、海关和财政机关。由于国家的征税权是通过税务行政执法机关行使的,征税的有关权利与义务都是其承担的,因此,征税主体只能是税务行政执法机关。我国税务机关分为国家税务局与地方税务局两套行政执法系统。国家税务局直接代表中央政府组织中央税收收入,地方税务局作为各级地方政府的职能机构,负责组织本地区的税收征收活动,各级地方税务局接受国家税务局的业务领导。海关负责关税的征收管理,财政机关负责耕地占用税和农业税的征收管理,因而也享有征税主体的权利和义务,是征税主体的组成部分。

纳税主体是税收法律关系中负有纳税义务的一方当事人。按照纳税人身份的不同,纳税主体可以分为法人和自然人;按照承担

纳税义务程度的不同,可以分为无限纳税义务人和有限纳税义务人。每一税种都明确规定了纳税人。

征税主体与纳税主体的法律地位是平等的,即一方是依法征税,另一方是依法纳税。但是,二者是行政管理者与被管理者的关系,其权利与义务是不对等的。

(二)税收法律关系的客体

税收法律关系的客体是指税收法律关系主体双方的权利和义务所共同指向、影响和作用的客观对象。它是税收法律关系产生的前提、存在的载体,又是权利和义务联系的中介。税收法律关系的客体包括应税的商品、货物、财产、资源、所得等物质财富和主体的应税行为。从物质实体看,税收法律关系客体与征税对象较为接近,但两者又有所不同:税收法律关系是个法学范畴,侧重于连接征税主体与纳税主体之间权利义务关系的作用,不注重其具体形态及数量关系,较为抽象;而征税对象属于经济学范畴,侧重于表明国家与纳税人之间物质利益转移的形式、数量关系及其范围,较为具体。税收法律关系客体与征税对象在许多情况下是重叠的,但是有时两者并不一样,这在实体税法中表现得较为明显。例如,财产税的法律关系客体是纳税人所有的某些财产,而征税对象却是这些财产的价值额。

(三)税收法律关系的内容

税收法律关系的内容是指税收法律关系主体双方在征纳活动中依法享有的权利和承担的义务。它决定了税收法律关系的实质,是税法体系的核心。税收法律关系的内容包括征税主体的权利、征税主体的义务、纳税主体的权利、纳税主体的义务几个方面:

1. 征税主体的权利

税务机关作为主管国家税务工作的职能部门,代表国家行使征税权力,主要有:

(1)税收法律、行政法规的建议权,税收规章的制定权。

(2)税收管理权,即税务机关有权对纳税人进行税务登记管理、账簿和凭证管理、纳税申报管理等。

(3)税款征收权,这是税务机关在税款征收管理过程中享有的最主要的职权,主要包括:

A、依法计征权:税务机关可以根据各税种的不同特点和征纳双方的具体条件,依法确定计算征收税款的形式和方法。

B、核定税款权:税务机关有权对确无记账能力或有记账能力但管理混乱而导致税务机关难以查账征收税款的纳税人,按照一定方式核定其应纳税额。

C、税收保全和强制执行权:经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以采取税收保全措施和强制执行措施征收税款。

D、追征税款权:因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误未缴或少缴税款的,税务机关在3年内可以追征;有特殊情况的,追征期可以延长到10年;因偷税未缴、少缴的税款或骗取的退税款,税务机关可以无限期追征。

(4)批准税收减、免、退、延期缴纳税款权,即税务机关有权在法定权限内,对纳税人的减免税申请予以审批,但不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出减免税的规定。对特殊困难的纳税人,经县以上税务局(分局)批准,纳税人可以延期缴纳税款。

(5)税务检查权,即税务机关查处税收违法行为的职权,包括查账权、场地检查权、询问权、责成提供资料权、存款账户核查权等。

(6)处罚权,即对税收违法进行行政处罚的权力。

(7)国家赋予的其他权利。

2. 征税主体的义务

(1)宣传、贯彻执行税收法规,辅导纳税人依法纳税;

(2)为检举人保密;

(3)为纳税人办理税务登记、发给税务登记证;

- (4)受理减、免、退税及延期缴纳税款的申请;
- (5)受理税务行政复议;
- (6)保护纳税人合法权益;
- (7)国家规定的其他义务。

3. 税务人员的法律责任

(1)税务人员与纳税人、扣缴义务人勾结,唆使或者协助纳税人犯罪的,依照《刑法》关于共同犯罪的规定处罚;未构成犯罪的,给予行政处分。

(2)税务人员利用职务上的便利,收受或者索取纳税人、扣缴义务人财物,构成犯罪的,依照《刑法》受贿罪追究刑事责任;未构成犯罪的,给予行政处分。

(3)税务人员玩忽职守,不征或少征税款,致使国家税收遭受重大损失的,依照《刑法》渎职罪追究刑事责任;未构成犯罪的,给予行政处分。

(4)税务人员滥用职权,故意刁难纳税人、扣缴义务人的,给予行政处分;构成犯罪的,依照《刑法》渎职罪追究刑事责任。

(5)税务人员违反法律、行政法规,擅自决定税收的开征、停征或减税、免税、退税、补税的,除按《税收征管法》规定撤销其擅自作出的决定外,补征应征未征税款,退还不应征而征收的税款,并追究直接责任人的行政责任。

4. 纳税人的权利

(1)享受国家税法规定的减免税优待。一般可分为两种情况:一是国家为支持和鼓励某些产业、产品和经营项目的发展,在税法规定的条件和范围内给予的扶持性减免税;二是纳税人有特殊困难或遭受自然灾害,税务机关根据纳税人的申请而给予的困难性减税、免税。

(2)申请延期申报和延期缴纳税款的权利。纳税人不能按期办理纳税申报,或有特殊困难不能按期缴纳税款的,经税务机关核

准,可以延期申报和延期缴纳税款。

(3)依法申请收回多缴的税款。纳税人超过应纳税额缴纳的税款,允许在3年内申请退还;逾期税务机关不予受理。

(4)认为税务机关具有不当的行政行为,使自己的合法权益遭受损失的,纳税人有权要求税务机关赔偿。

(5)有权要求税务机关对自己的生产经营和财务状况及有关资料等保守秘密。

(6)不负有代收、代扣、代缴义务的纳税人,有权依法拒绝税务机关要求其执行代收、代扣、代缴税款的义务。

(7)有权对税务机关作出的具体行政行为申请复议和向法院起诉及要求听证。

(8)有权对税务机关及其工作人员的各种不法行为进行揭露、检举和控告;有权检举违反税收法律、行政法规的行为。

(9)国家法律、行政法规规定的其他权利。

5. 纳税人的义务

(1)依照税法规定申请办理税务登记、变更或注销税务登记,并按规定使用税务登记证件,不得转借、涂改、损毁、买卖或者伪造税务登记证件。

(2)必须按规定设置账簿。个体工商户确实不能设置账簿的,需报经税务机关批准。

(3)必须按税法规定办理纳税申报,报送纳税申报表、财务会计报表及税务机关要求报送的其他资料。因特殊情况不能按期办理的,需报经税务机关批准。

(4)必须按税法规定的纳税期限缴纳税款。因特殊情况不能按期缴纳的,经县以上税务机关批准,可延期缴纳,但最长不得超过3个月。

(5)要按税收法律与行政法规的规定保管和使用发票。

(6)欠缴税款需要出境的,应当在出境前向税务机关结清应纳