

普通高等教育规划教材

ax Accounting

税务会计

程腊梅 高雁 主编



 **机械工业出版社**
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教育规划教材

税 务 会 计

主 编 程腊梅 高 雁
副主编 徐言琨 许贵良
参 编 王吉凤 张玉馥



机 械 工 业 出 版 社

本教材在编写过程中结合了 2006 年会计准则体系的改革内容, 以及 2008 年我国对增值税、营业税、消费税的修订内容, 具有如下特点: ①理论性与政策性并重。本教材既注重阐述会计学与税收学的基本理论和方法, 又注重贯彻国家税收政策与法规, 全面反映了新准则体系和税法变化对税务会计处理的影响。②可操作性与实用性并重。本教材力争做到概念清楚, 案例简明扼要, 通俗易懂。在增值税会计、营业税会计、企业所得税会计和个人所得税会计各章还增加了对税收优惠与纳税筹划的介绍。

本教材既可作为高等院校会计专业的教材, 也可作为经济管理类专业的教材; 同时, 还可作为企业财会人员以及注册会计师和注册税务师考试应试者的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/程腊梅, 高雁主编. —北京: 机械工业出版社,
2010. 1

普通高等教育规划教材
ISBN 978-7-111-29453-5

I. 税… II. ①程…②高… III. 税收会计—高等学校—
教材 IV. F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 001638 号

机械工业出版社(北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策划编辑: 商红云 曹俊玲 责任编辑: 张美杰 版式设计: 张世琴
封面设计: 马精明 责任校对: 纪 敬 责任印制: 李 妍

北京铭成印刷有限公司印刷

2010 年 2 月第 1 版第 1 次印刷

184mm×260mm·18 25 印张·448 千字·

标准书号: ISBN 978-7-111-29453-5

定价: 33.00 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心: (010)88361066

门户网: <http://www.cmpbook.com>

销售一部: (010)68326294

教材网: <http://www.cmpedu.com>

销售二部: (010)88379649

读者服务部: (010)68993821 封面无防伪标均为盗版

前 言

税务会计是指以国家税法为准绳,以货币计量为基本形式,运用会计学的基本理论和核算方法,对纳税活动进行计量、确认、报告的一门会计分支学科。它是一门涉及税收学、会计学和计算机信息科学等多学科相关知识的边缘学科。随着我国社会主义市场经济的建立和完善,我国企业纳税行为日益规范,纳税意识日益增强,纳税活动渗透到企业生产经营过程中的每一个环节,并已成为企业进行经营决策和会计核算的一项重要内容。结合会计准则的变革和税法修订,对税务会计进行研究和更新具有非常重要的意义。

2006年会计准则体系的改革对会计实务产生了深远影响,从会计确认、计量到会计报告都发生了巨大变化,同时也加大了税务会计与财务会计的差异。2008年,我国对增值税、营业税、消费税相关法规进行了修订,为了及时反映会计、税法的变化编写了本书。本书的特色在于:

(1) 理论性与政策性并重。本教材既注重阐述会计学与税收学的基本理论和方法,又注重贯彻国家税收政策与法规,全面反映了新准则体系和税法变化对税务会计处理的影响。

(2) 可操作性与实用性并重。本教材力争做到概念清楚,案例简明扼要,通俗易懂。在增值税会计、营业税会计、企业所得税会计和个人所得税会计各章还增加了对税收优惠与纳税筹划的介绍。

本教材既可作为高等院校会计专业的教材,也可作为经济管理类专业的教材;同时,还可作为企业财会人员,以及注册会计师和注册税务师考试应试者的参考用书。

本教材第一章主要阐述税收与税务会计的基本理论和基础知识;第二章至第八章主要阐述各种税收实体法的基本内容及其会计处理。本教材由程腊梅、高雁担任主编,程腊梅负责编写本书大纲及审阅定稿;由徐言琨、许贵良任副主编;王吉凤、张玉馥参加编写。各章分工如下:第一章由王吉凤编写;第二章、第六章由程腊梅编写;第三章、第五章、第八章由高雁编写;第四章由许贵良编写;第七章由徐言琨编写。

本教材在编写过程中参阅了税务会计理论与实务界同仁们的大量著作与文章,在此表示衷心感谢!

编 者

目 录

前言

第一章 总论	1
第一节 税收概述	1
第二节 税务会计概述	11
本章小结	21
复习思考题	21
练习题	22
第二章 增值税会计	23
第一节 增值税概述	23
第二节 增值税的计算与征收管理	32
第三节 增值税进项税额及账务处理	53
第四节 增值税销项税额及账务处理	65
第五节 增值税减免、上交与结转账务处理	78
第六节 应交增值税明细表的编制	81
第七节 增值税税收优惠与纳税筹划	83
本章小结	90
复习思考题	90
练习题	90
第三章 消费税会计	93
第一节 消费税概述	93
第二节 消费税应纳税额的计算	98
第三节 消费税的会计处理	104
第四节 消费税的申报与缴纳	115
本章小结	117
复习思考题	117
练习题	117
第四章 关税会计	119
第一节 关税概述	119
第二节 关税应纳税额的计算	125
第三节 关税的会计核算	128
第四节 关税的申报与缴纳	131
本章小结	133
复习思考题	134
练习题	134

第五章 营业税会计	136
第一节 营业税概述	136
第二节 营业税的计算	140
第三节 营业税的会计处理	145
第四节 营业税的申报与缴纳	152
第五节 营业税的税收优惠与纳税筹划	158
本章小结	163
复习思考题	164
练习题	164
第六章 企业所得税会计	166
第一节 企业所得税概述	166
第二节 应纳税所得额的计算	171
第三节 应纳税额的计算	180
第四节 企业所得税会计核算	183
第五节 企业所得税的征收管理	195
第六节 企业所得税税收优惠与纳税筹划	198
本章小结	205
复习思考题	205
练习题	206
第七章 个人所得税会计	209
第一节 个人所得税概述	209
第二节 个人所得税应纳税额的计算	216
第三节 个人所得税的会计核算	227
第四节 个人所得税的申报与缴纳	231
第五节 个人所得税的税收优惠与纳税筹划	234
本章小结	239
复习思考题	239
练习题	239
第八章 其他税种的核算	241
第一节 资源税会计	241
第二节 土地增值税会计	249
第三节 城镇土地使用税会计	260
第四节 房产税会计	264
第五节 印花税会计	267
第六节 车船税会计	271
第七节 城市维护建设税会计	274
第八节 契税会计	276
第九节 耕地占用税会计	279
本章小结	280
复习思考题	281
练习题	282
参考文献	284

第一章

总 论

【本章要点】

- 税收的概念与特点
- 税收的分类
- 税收构成要素与税收管理制度
- 税务会计的概念与特点
- 税务会计的基本前提与原则
- 税收征收管理制度
- 税收筹划

第一节 税收概述

一、税收的概念与特点

对税收制度可以从两个不同的角度来理解。一种理解认为，税收制度是国家各种税收法令和征收管理办法的总称，亦称税收法律制度。国家为了取得财政收入或调节社会经济活动，必须以法律形式规定对什么征税、向谁征税、征多少税以及在何时何地纳税，规定征纳双方的权利与义务、税收法律责任等，所有这些规定就构成了一个国家的税收制度。另一种理解认为，税收制度是国家按一定政策原则组成的税收体系，其核心是主体税种的选择和各税种的搭配问题。毫无疑问，对税收制度的两种理解都有一定的理论意义和实践价值：前一种理解的侧重点是税收的工作规范和管理章程；后一种理解则以税收活动的经济意义为中心。因此，对税收管理的研究通常以前一种税收制度含义为依据，而对税收理论的探讨往往以后一种税收制度含义为依据。本章乃至本书提及的税收制度，主要指前一种含义。

税收与其他财政收入形式相比，具有以下三大显著的形式特征：

(1) 强制性。它是指国家凭借其政治权力和社会公共权力，以社会管理者的身份，以法律形式确定征纳双方的权利义务关系并保证税收收入的实现。

(2) 无偿性。它是指在国家征税以后，税款归国家所有，既不需要再直接归还给纳税人，也不需要向纳税人支付任何报酬或代价。

(3) 固定性。它是指国家通过法律形式，预先规定了征税对象、纳税人和征税标准等征税行为规则，征纳双方都必须遵守，不能随意改变。

税收的三个形式特征是一个完整的统一体，缺一不可。无偿性是税收分配的核心特征，强制性和固定性是对无偿性的保证和约束。税收的三个形式特征也是不同社会制度下的税收所共有的，它是税收本质的具体体现。

二、税收的分类

税收的分类是指按照一定的标准,把性质、特点相同或相似的税种归为一类的方法。随着世界经济的迅速发展,各国普遍采用了复合税制的税收体系,但具体税种纷繁复杂,名称各异。为了便于比较研究和评价不同国家或同一国家不同时期的税收性质、结构、特点和负担等,各国一般要按照不同的标准对税收进行分类,以便于从不同角度来分析税制结构,在比较其优劣的同时,使各税种相互协调、配合,更好地发挥税收的杠杆作用。

1. 按照课税对象的性质分类

按照课税对象的性质分类,税种可分为流转课税、所得课税、财产课税、资源课税和行为课税五类。流转课税是指以商品流转额和非商品流转额为课税对象而征收的税种;所得课税是指以各种收益所得额为课税对象而征收的税种,包括对个人收益所得额征收的个人所得税和对企业收益所得额征收的企业所得税;财产课税是指以纳税人拥有或支配的财产价值为课税对象而征收的税种;资源课税是指以各种自然资源的绝对收益和级差收益为课税对象而征收的税种;行为课税是以特定行为为课税对象而征收的税种。

2. 按照课税的计征标准分类

按照课税的计征标准分类,税种可以分为从价税和从量税。从价税是指按照课税对象的价格或金额征收的税种;从量税是指按照课税对象的计量单位征收的税种。

3. 按照税收和价格的关系分类

按照税收和价格的关系分类,税种可分为价内税和价外税。价内税是指以含税价格为计税依据的税种,即当应税商品的销售额按照“ $\text{价格} = \text{成本} + \text{利润} + \text{税金}$ ”的公式来确定时,这类税就是价内税;价外税是指以不含税价格为计税依据的税种,即当应税商品的销售额按照“ $\text{价格} = \text{成本} + \text{利润}$ ”的公式来确定时,这类税就是价外税。

4. 按照税收负担能否转嫁分类

按照税收负担能否转嫁分类,税种可分为直接税和间接税。直接税是指纳税人不能将税收负担转嫁给他人,只能由自己负担的税种,如财产税和所得税;间接税是指纳税人能将税收负担转嫁给他人的税种,如流转税。

5. 按照税收收入归属和征收管辖权限分类

按照税收收入归属和征收管辖权限分类,税种可分为中央税、地方税和中央与地方共享税。中央税是指收入归属于中央政府,由中央立法,并由代表中央的国家税务局征收管理的税种,如消费税、关税等;地方税是指收入归属于地方政府,由中央或地方立法,并由代表地方的地方税务局征收管理的税种,如城市维护建设税、土地使用税等;中央与地方共享税是指收入属于中央政府与地方政府共同拥有,按一定标准在中央与地方间分成,由中央立法,并由代表中央的国家税务局征收管理的税种,如增值税、企业所得税等。

三、我国现行的税制结构

新中国成立以来,我国曾经多次进行税制改革,特别是经过1994年进行的全面性、结构性的工商税制改革后,基本确立了与社会主义市场经济相适应的复合税制体系。这种税制体系除关税外,包括二十多个税种,按其性质和作用大致可分为以下五类:

(1) 流转税类。流转税类包括增值税、消费税、营业税和关税等,主要是对商品劳务的流转额或营业额征税,并在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

(2) 资源税类。资源税类包括资源税和城镇土地使用税,主要是对开发和利用自然资源差异而形成的级差收入征税并发挥调节作用。

(3) 所得税类。所得税包括企业所得税、个人所得税,主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入征税并发挥调节作用。

(4) 财产税类。财产税类包括房产税、城市房地产税、车船税等,主要是对某些财产价值征税并发挥调节作用。

(5) 特定行为目的税类。特定行为目的税类包括印花税、契税、城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税和土地增值税等,主要是为了达到特定目的,对特定行为和特定对象征税并发挥调节作用。

四、税收制度的构成要素

在任何一个国家,不论其采用什么样的税收制度,构成税种的要素都不外乎以下几项:纳税人、课税对象、税目、税率、计税方法、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税、免税和法律责任。

(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,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利和负担义务的组织。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,如从事工商业的个人,有应税收入或有应税财产的个人等。

(二) 课税对象

课税对象又称征税对象,是税法规定的征税的目的物,法律术语称为课税客体。课税对象是一个税种区别于另一税种的主要标志,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。国家为了满足筹措财政资金和调节经济的需要,可以根据客观经济状况选择课税对象。正确选择课税对象是实现税制优化的关键。

(三) 税目

税目是课税对象的具体项目。设置税目的目的:一是为了体现公平原则,根据不同项目的利润水平和国家经济政策,设置不同的税率进行税收调控;二是为了体现“简便”原则,对性质相同、利润水平相同且国家经济政策调控方向也相同的项目进行分类,以便按照项目类别设置税率。有些税种不分课税对象的性质,一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款,因此没有必要设置税目,如企业所得税。有些税种具体课税对象复杂,需要规定税目,如消费税、营业税,一般都规定有不同的税目。

(四) 税率

税率是应纳税额与课税对象数量之间的比例,是计算应纳税额的尺度,它体现征税的深度。税率的设计直接反映着国家的有关经济政策,直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的高低,是税收制度的中心环节。

我国现行税率大致可分为以下三种：

1. 比例税率

实行比例税率，是指对同一征税对象不论数额大小，都按同一比例征税。比例税率的优点表现在：同一课税对象的不同纳税人税收负担相同，能够鼓励先进，鞭策落后，有利于公平竞争；计算简便，有利于税收的征收管理。但是，比例税率不能体现能力大者多征、能力小者少征的原则。

比例税率在具体运用上可分为以下几种：

- (1) 行业比例税率，即按不同行业规定不同的税率，同一行业采用同一税率。
- (2) 产品比例税率，即对不同产品规定不同税率，同一产品采用同一税率。
- (3) 地区差别比例税率，即对不同地区实行不同税率。
- (4) 幅度比例税率，即中央只规定一个幅度税率，各地可在此幅度内，根据本地区实际情况，选择、确定一个比例作为本地适用税率。

2. 定额税率

定额税率是税率的一种特殊形式。它不是按照课税对象规定征收比例，而是按照征税对象的计量单位规定固定税额，所以又称为固定税额，一般适用于从量计征的税种。定额税率的优点是：从量计征，不是从价计征，有利于鼓励纳税人提高产品质量和改进包装，计算简便。但是，由于税额的规定同价格的变化情况脱离，在价格提高时，不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长；在价格下降时，则会限制纳税人的生产经营积极性。

定额税率在具体运用上又分为以下几种：

- (1) 地区差别税额，即为了照顾不同地区的自然资源、生产水平和盈利水平的差别，根据各地区经济发展的不同情况分别制定不同的税额。
- (2) 幅度税额，即中央只规定一个税额幅度，由各地根据本地区实际情况，在中央规定的幅度内，确定一个执行数额。
- (3) 分类分级税额，即把课税对象划分为若干个类别和等级，对各类各级由低到高规定相应的税额，等级高的税额高，等级低的税额低，具有累进税的性质。

3. 累进税率

累进税率，即按征税对象数额的大小，划分若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，征税对象数额越大税率越高，数额越小税率越低。累进税率因计算方法和依据的不同，又分为以下几种：

(1) 全额累进税率，即对征税对象的数额按照与之相适应等级的税率计算税额。当征税对象提高一个级距时，征税对象数额都按高一级的税率征税。

(2) 全率累进税率，它与全额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不同。全额累进税率的依据是征税对象的数额，而全率累进税率的依据是征税对象的某种比率，如销售利润率、资金利润率等。

(3) 超额累进税率，即把征税对象按数额大小划分为若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，每个等级分别按该级的税率计税。

(4) 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征税对象的数额而是征税对象的某种比率。

在以上几种不同形式的税率中, 全额累进税率和全率累进税率的优点是计算简便, 但在两个级距的临界点税负不合理。超额累进税率和超率累进税率的计算比较复杂, 但累进程度缓和, 税收负担较为合理。

(五) 纳税环节

纳税环节是指商品在流通过程中缴纳税款的环节。任何税种都要确定纳税环节, 有的比较明确、固定, 有的则需要许多流转环节中选择确定。例如, 对一种产品, 在生产、批发、零售诸环节中, 可以选择只在生产环节征税, 称为一次课征制; 也可以选择两个环节征税, 称为两次课征制; 还可以实行在所有流转环节都征税, 称为多次课征制。

确定纳税环节是流转课税的一个重要问题。它关系到税制结构和税种的布局、税款能否及时足额入库、地区间税收收入的分配、企业的经济核算和是否便于纳税人缴纳税款等问题。所以, 选择确定纳税环节, 必须与价格制度、企业财务核算制度相适应, 与纯收入在各个环节的分布情况相适应, 以利于经济发展和控制税源。

(六) 纳税期限

纳税期限是指负有纳税义务的纳税人向国家缴纳税款的最后时间限制。它是税收强制性、固定性在时间上的体现。

确定纳税期限, 要根据课税对象和国民经济各部门生产经营的不同特点来决定。如流转课税, 当纳税人取得货款后就应将税款缴入国库, 但为了简化手续, 便于纳税人经营管理和缴纳税款(降低税收征收成本和纳税成本), 可以根据情况将纳税期限确定为1天、3天、5天、10天、15天或1个月。

(七) 减税、免税

减税是指对应纳税额少征一部分税款; 免税是对对应纳税额全部免征。减税、免税是对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种措施。减税、免税的类型有: 一次性减税、免税; 一定期限的减税、免税; 困难照顾型减税、免税; 扶持发展型减税、免税等。

把减税、免税作为税制构成要素之一, 是因为国家的税收制度是根据一般情况制定的, 具有普遍性, 不能照顾不同地区、部门、单位的特殊情况。设置减税、免税, 可以把税收的严肃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, 更好地贯彻税收政策。

与减免税有直接关系的还有起征点和免征额两个要素。其中, 起征点是指开始计征税款的界限。课税对象数额没达到起征点的不征税, 达到起征点的就全部数额征税。免征额是指在课税对象全部数额中免于征税的数额。它是按照一定标准从课税对象全部数额中预先扣除的数额, 免征额部分不征税, 只对超过免征额的部分征税。起征点和免征额具有不同的作用。起征点的设置前提主要是纳税人的纳税能力, 是对纳税能力小的纳税人给予的照顾。免征额的设置虽然也考虑照顾纳税能力弱的人, 但其他因素却是考虑的关键因素。例如个人所得税的赡养老人税前扣除免征额、子女教育费用税前扣除免征额等, 一方面考虑了社会效应, 另一方面考虑了公平原则。

(八) 违章处理

违章处理是指对有违反税法行为的纳税人采取的惩罚措施, 包括加收滞纳金、处理罚款、送交人民法院依法处理等。违章处理是税收强制性在税收制度中的体现, 纳税人必须按期足额缴纳税款, 凡有拖欠税款、逾期不缴税、偷税逃税等违反税法行为的, 都应受到制裁(包括法律制裁和行政处罚制裁等)。

五、税务管理制度

税收征管制度是指税收执法部门和纳税人必须共同遵守的有关税收征收管理的法律规范。我国的税收征管制度主要以 2001 年 5 月 1 日施行的《中华人民共和国税收征管法》(以下简称《税收征管法》)所规范的税收征收管理制度内容为依据,具体包括税务管理、税款征收、税务检查、税收法律责任等制度。

税务管理制度是对纳税人进行税务登记、账簿与凭证管理、纳税申报等工作所做出的规范。它是税收征收管理工作的基础性规范。

(一) 税务登记制度

税务登记是税务机关对纳税人的生产经营活动进行登记并据此对纳税人实施税务管理的一系列法律制度的总称。它又称纳税登记,是税务机关对纳税人实施税务管理的首要环节和基础工作,也是征纳双方法律关系成立的依据和证明。

税务登记分开业税务登记,变更税务登记,注销税务登记和停业、复业税务登记四种。

1. 开业税务登记

(1) 开业税务登记的对象、时间和地点。办理税务登记的纳税人分为两类,第一类是从事生产经营的纳税人,包括企业及其在外地设立的分支机构和从事生产经营的场所、个体工商户、从事生产经营的事业单位,在取得营业执照之日起 30 日内到主管税务机关办理税务登记;第二类是非从事生产经营,但依照法律、行政法规的规定负有纳税义务的单位和个人,除临时取得应税收入或发生应税行为以及只缴纳个人所得税、车船使用税的以外,也应自纳税义务发生之日起 30 日内向所在地主管税务机关办理税务登记。

扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起 30 日内,向所在地的主管税务机关申报办理扣缴税款登记,领取扣缴税款登记证件;税务机关对已办理税务登记的扣缴义务人,可以只在其税务登记证件上登记扣缴税款事项,不再发给扣缴税款登记证件。

(2) 开业税务登记的程序和内容

1) 报送资料。纳税人领取营业执照后,在规定的时间与地点向税务机关提出税务登记的申请,同时应准备营业执照,有关合同、章程和协议书,居民身份证、护照或其他合法凭证,组织机构代码证书等。如果是享受减免税优惠的纳税人,还应提供相应的证明材料。

2) 填写税务登记表。税务机关审核纳税人提交的资料完备无误后,按照纳税人的经济性质,发给税务登记表。纳税人应如实填写税务登记表,其主要内容为:单位名称,法定代表人或业主姓名及其居民身份证、护照或其他合法证件,住所、经营地点,经营性质,核算方式,生产经营范围与方式,注册资本、投资总额、开户银行及账号,经营期限、从业人数、营业执照号码,财务负责人、办税人员,其他有关事项。企业在外地的分支机构或从事生产经营的场所,还应登记总机构的名称、地址、法人代表、主要业务范围、财务负责人。

3) 税务审核。税务机关收到纳税人填报的“税务登记表”、提供的证件和资料,应在 30 日内审核完毕并发给税务登记证件。

4) 税务登记证管理。税务登记证是纳税人依法具有纳税义务,并已向主管税务机关办理纳税登记手续的证明。它只限于纳税人自己使用,不得随意转借、涂改、损毁、买卖。纳税人申请减免税、退税,领购发票,外出经营活动,增值税一般纳税人认定,必须持有税务登记证。纳税人遗失税务登记证,应及时向当地税务机关书面报告,提供有关证据,申请换

发。税务机关一般一年对税务登记证进行一次验证并定期进行更换。

2. 变更税务登记

变更税务登记是指纳税人税务登记内容发生重要变化向税务机关申报办理的税务登记手续。纳税人在办理税务登记之后,如遇下列情形之一,应办理变更税务登记:改变单位名称或法定代表人;改变经济性质或经济类型、隶属关系或经营地址;改变经营方式、经营范围;改变经营期限;改变开户银行及账号;改变生产经营权属等。

纳税人应在自工商部门办理变更登记之日起 30 日内办理变更税务登记;如果不需在工商管理部门办理注册登记,应当自有关机关批准变更之日起 30 日内持有关证件向主管税务机关申报变更税务登记。

3. 注销税务登记

注销税务登记是指纳税人的税务登记内容发生了根本性变化,在终止履行纳税义务时向税务机关申报办理的税务登记手续。它与变更税务登记的法律意义不同,变更税务登记是一些非本质性的要素发生变化,不影响纳税人的法律地位;而注销税务登记是本质上的变化,意味着纳税人作为纳税主体在法律意义上的消失或死亡。

纳税人如发生以下情形,应办理注销税务登记:因经营期限届满而自动解散;因改组、分设、合并等而被撤销;因资不抵债而破产;因住所、经营地址迁移而涉及改变原主管税务机关;纳税人被工商行政管理部门吊销营业执照以及纳税人依法终止履行纳税义务的其他情形。

纳税人发生停业、破产、解散、撤销以及依法应当终止履行纳税义务的,应在申报办理注销工商登记前,先向原税务登记机关申报办理注销税务登记;对未在工商行政管理机关注册登记的,应在有关部门批准或宣告之日起 15 日内申报办理注销税务登记;对被吊销营业执照的纳税人,应自被吊销营业执照之日起 15 日内向原税务登记机关办理注销税务登记。

纳税人在办理注销税务登记前,应向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款,缴销发票和其他税务证件;因住所、经营地址变动而办理注销税务登记的纳税人,应按时向迁达地主管税务机关申报办理税务登记。

4. 停业、复业税务登记

实行定期定额征收方式的纳税人,在营业执照核准的经营期限内需要停业的,应向税务机关提出停业税务登记,说明停业的理由、时间,停业前的纳税情况和发票的领、用、存情况,并如实填写停业登记表。税务机关经过审核,应当责成申请停业的纳税人结清税款、缴销发票,并收回税务登记证和发票领购簿,办理停业登记。纳税人停业期间发生纳税义务时,应及时向主管税务机关申报,依法补缴应纳税款。

停业的纳税人应于恢复生产经营前,向税务机关提出复业登记申请,经确认后,办理复业登记,领回或启用税务登记证和发票领购簿及其发票,纳入正常管理。纳税人停业期满不能及时恢复生产经营的,应在停业期满前向税务机关提出延长停业登记;纳税人停业期满未按期复业又不申请延长停业的,税务机关应视为已恢复营业,并按营业期间向纳税人征收税款。

(二) 账簿与凭证管理制度

账簿是纳税人、扣缴义务人连续地记录其各项经济业务的账册或簿籍。凭证是纳税人用来记录经济活动,明确经济责任,并据以登记账簿的书面证明。账簿与凭证管理制度,是对

纳税人会计凭证与账簿的设置、使用与保管,以及会计处理方法的运用等一系列规章制度的总称。其主要内容包括:

1. 账簿与凭证的设置和管理

(1) 账簿的设置。账簿包括总账、明细账、日记账以及其他辅助性账簿。从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人应自领取营业执照之日起 15 日内,按照国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效的凭证进行账务处理和会计核算。

(2) 账簿与凭证的管理。其管理内容主要包括:①企业在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中,应按规定开具、使用、取得发票,税务机关是发票的主管机关,负责发票的印刷、领购、开具、保管、缴销的管理和监督。②纳税人应当按照规定安装、使用税控装置,不得损毁或擅自改动税控装置。③从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人应按国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管会计凭证、账簿、完税凭证和其他有关资料,对会计凭证、账簿、完税凭证和其他有关资料不得伪造、变造或擅自销毁。

2. 纳税人的财务会计制度及其处理办法的管理

纳税人的财务会计制度及其处理办法的管理主要包括:①备案制度,即从事生产经营的纳税人应当自领取税务登记证件之日起 15 日内,将其财务、会计制度或者财务、会计处理办法报送税务机关备案;②依照税收的规定计算纳税,即纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定相抵触的,应按税收的规定计算纳税。

(三) 纳税申报制度

纳税申报是指纳税人按照税法规定的期限和内容,向税务机关提交有关纳税事项书面报告的法律行为。它是纳税人履行纳税义务、界定纳税人法律责任的主要依据,是税务机关税收管理信息的主要来源和税务管理的重要制度。

1. 纳税申报的对象

纳税申报的对象包括:①负有纳税义务的单位和个人。②扣缴义务人。③取得临时应税收入或发生应税行为的纳税人,在发生纳税义务之后,即向经营地税务机关办理纳税申报和缴纳税款。④享有减税、免税待遇的纳税人,在减税免税期间应当按照规定办理纳税申报。

2. 纳税申报的方式

纳税申报的方式通常有以下三种:①直接申报,即纳税人、扣缴义务人自接到税务机关办理纳税申报或代扣代缴税款申报的方式。②邮寄申报,即纳税人、扣缴义务人采用邮寄形式向主管税务机关办理纳税申报或代扣代缴税款申报的方式,它必须使用统一的纳税申报专用信封,并以邮政部门收据为申报凭证,以寄出的邮戳日期为实际申报日期。③数据电文申报,即纳税人、扣缴义务人通过经税务机关确定的电话语音、电子数据交换和网络传输等电子手段向税务机关办理纳税申报或代扣代缴税款申报的方式,如网上申报纳税。除上述方式外,实行定期定额缴纳税款的纳税人,还可以实行简易申报、简并征期等申报纳税方式。

3. 纳税申报的要求

纳税申报的要求主要包括:①纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依法确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报或代扣代缴税款申报,报送纳税申报表、代扣(收)代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求提供的其他纳税资料。②纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或者报送代扣(收)代缴税款报告表的,经税

务机关核准，可以延期申报。③经核准延期办理上述规定的申报、报送事项的，应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款，并在核准的延期内办理税款结算。

六、税款征收制度

税款征收是指国家税务机关等主体依照税收法律、法规规定，将纳税人应当缴纳的税款组织征收入库的一系列活动的总称。它是税收征收管理工作的中心环节，是全部税收征管工作的目的和归宿，在整个税收工作中占据着极其重要的地位。税款征收制度主要包括以下内容：

（一）税款征收方式

税款征收方式是指税务机关依照税法规定和纳税人生产经营、财务管理情况，按照便于征收和保证国家税款及时足额入库的原则而确定的具体组织税款入库的方法。它主要有以下几种方式：

1. 查账征收

查账征收，即税务机关按照纳税人提供的账表所反映的经营情况，依照适用税率计算缴纳税款的方式。它适用于账簿、凭证、会计核算制度比较健全，能如实核算企业收入、成本、费用和财务成果，并能正确计算应纳税款的纳税人。

2. 核定征收

核定征收，即税务机关对不能完整、准确提供纳税资料的纳税人采用特定方法确定其应纳税收入或应纳税额的一类征收方式。它具体又包括以下几种方式：①查定征收，是指税务机关根据纳税人的从业人数、生产设备、耗用原材料等因素，在正常生产经营条件下，查实核定产量、销售额并据以征收税款的方式，它适用于生产规模较小、账册不健全，但能控制原材料或进销货的纳税单位。②查验征收，是指税务机关对纳税人应税商品，通过查验数量，按市场一般销售单价计算其销售收入并据以征税的方式，它适用于经营品种比较单一，经营地点、时间和商品来源不固定的纳税单位。③定期定额征收，是指税务机关通过典型调查，逐户确定营业额和所得额并据以征税的方式，它适用于无完整考核依据的小型纳税单位。

3. 代扣代缴、代收代缴

代扣代缴是指持有纳税人收入的单位和个人，从持有的纳税人收入中扣缴其税款并向税务机关解缴的方式；代收代缴是指与纳税人有经济往来关系的单位和个人，借助经济往来关系向纳税人收取其应纳税款并向税务机关解缴的方式。它们适用于税源零星分散、不易控管的纳税人。

除以上几种主要方式外，纳税人还采用委托代征税款、邮寄纳税、网络申报 IC 卡纳税等方式缴纳税款。

（二）税收保全措施和税收强制执行措施

1. 税收保全措施

（1）税收保全措施的含义、前提条件和形式。税收保全措施是指税务机关对可能由于纳税人的行为或者某种客观原因，致使以后税款的征收不能保证或难以保证的案件，采取限制纳税人处理或转移商品、货物或其他财产的措施。

税务机关采取税收保全措施的前提是，从事生产经营的纳税人有逃避纳税义务的行为。

具体条件包括：①纳税人有逃避纳税义务的行为。若无此行为，则不能采取保全措施。②必须是在规定的纳税期之前和责令限期缴纳应纳税款的限期内。

符合税收保全措施前提条件的，经县以上税务局（分局）局长批准，可以采取两种形式的保全措施：①书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款。②扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。

（2）税收保全措施的程序。对有逃避纳税义务的从事生产经营的纳税人适用税收保全措施的程序概括为：责令限期缴纳在先，纳税担保居中，税收保全措施断后。具体程序为：①责令纳税人提前缴纳税款，即税务机关认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的，可在规定的纳税期之前，责令限期缴纳应纳税款，并下达执行。②责成纳税人提供纳税担保，即在限期内，纳税人有明显转移、隐匿应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入的迹象的，税务机关可以责成纳税人提供纳税担保。③冻结纳税人的存款，即纳税人不能提供纳税担保的，经县以上税务局（分局）局长批准，书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款。④查封、扣押纳税人的商品、货物或者其他财产，即纳税人在开户银行或其他金融机构中没有存款，或者税务机关无法掌握其存款情况的，税务机关可以扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。

（3）税收保全措施的终止。若出现以下两种情况，税务机关应终止税收保全措施：①纳税人在规定的期限内缴纳了应纳税款的，应立即解除税收保全措施。②纳税人超过规定的期限仍不缴纳税款的，经税务局（分局）批准，终止保全措施，转入强制执行措施。

2. 税收强制执行措施

（1）税收强制执行措施的含义和形式。税收强制执行措施是指当事人不履行法律、行政法规规定的义务，有关国家机关采用法定的强制手段，强迫当事人履行义务的行为。这里的“当事人”指的是：①未按照规定的期限缴纳或者解缴税款，经责令限期缴纳，但逾期仍未缴纳的从事生产、经营的纳税人和扣缴义务人。②未按照规定的期限缴纳所担保的税款经责令限期缴纳，但逾期仍未缴纳的纳税担保人。对上述逾期仍未纳税的当事人，经税务局（分局）局长批准，税务机关可采取以下形式的税收强制执行措施：①书面通知其开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款。②扣押、查封、依法拍卖或者变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产，以拍卖或变卖所得抵缴税款。

（2）执行税收强制执行措施时需注意的其他事项

- 1) 税收强制执行措施的适用范围包括纳税人、扣缴义务人和纳税担保人等。
- 2) 坚持告诫在先原则，即纳税人、扣缴义务人、纳税担保人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款，应当先行告诫，责令限期缴纳；若逾期仍未缴纳，再采取税收强制执行措施。
- 3) 执行的程序是先强制扣缴税款，后扣押、查封或变卖所得抵缴税款。
- 4) 个人及其扶养家属维持生活必需的住房和用品不在强制执行措施范围内。
- 5) 滞纳金的强行划拨，即未缴纳的滞纳金也必须同时采取强制执行措施。

七、税收筹划

（一）税收筹划的概念

税收筹划亦称为纳税筹划，是指纳税人在符合国家法律及税收法规的前提下，按照税收政策法规的导向，事前选择税收利益最大化的纳税方案处理自己的生产、经营和投资、理财

活动的一种企业筹划行为。

这个概念说明了税收筹划的前提条件是必须符合国家法律及税收法规；税收筹划的方向应当符合税收政策法规的导向；税收筹划的发生必须是在生产经营和投资理财活动之前；税收筹划的目标是使纳税人的税收利益最大化。所谓“税收利益最大化”，包括税负最轻、税后利润最大化、企业价值最大化等内涵，而不仅仅是指税负最轻。

进行税收筹划具有重要的意义，具体如下：

- (1) 有利于企业有效率地选择经济行为，增强企业竞争能力。
- (2) 有利于实现国家税法的立法意图，充分发挥税收杠杆作用，增加国家收入。

(二) 纳税筹划的主要内容

(1) 避税筹划。避税筹划是指纳税人采用非违法手段(即表面上符合税法条文但实质上违背立法精神的手段)，利用税法中的漏洞、空白获取税收利益的筹划。纳税筹划既不违法也不合法，与纳税人不尊重法律的偷逃税有着本质的区别。国家只能采取反避税措施加以控制(即不断地完善税法，填补空白，堵塞漏洞)。

(2) 节税筹划。节税筹划是指纳税人在不违背立法精神的前提下，充分利用税法中固有的起征点、减免税等一系列的优惠政策，通过对筹资、投资和经营等活动的巧妙安排，达到少缴税甚至不缴税目的的行为。

(3) 转嫁筹划。转嫁筹划是指纳税人为了达到减轻税负的目的，通过价格调整将税负转嫁给他人承担的经济行为。

(4) 实现涉税零风险。实现涉税零风险是指纳税人账目清楚，纳税申报正确，税款缴纳及时、足额，不会出现任何关于税收方面的处罚，即在税收方面没有任何风险，或风险极小可以忽略不计的一种状态。这种状态的实现，虽然不能使纳税人直接获取税收上的好处，但却能间接地获取一定的经济利益，而且这种状态的实现，更有利于企业的长远发展与规模扩大。

(三) 税收筹划的特点

(1) 税收筹划具有合法性。税收筹划是在法律法规的许可范围内进行的，是纳税人在遵守国家法律及税收法规的情况下，在多种纳税方案中，选择税负较低的方案来实施。税收筹划无可非议，具有合法性，符合国家税法的立法意图。

(2) 税收筹划具有事前筹划性。税务筹划一般都是在事先规划、设计和安排的。企业的经济活动、应税行为均按税务筹划的目标运行。这与偷税、漏税等在事中、事后进行是根本不同的。

(3) 税收筹划具有明确的目的性。税收筹划的目的就是降低税收支出。企业的税收支出降低了，会有助于企业取得成本优势，在激烈的市场竞争中增强竞争优势，实现长期盈利的目标。

第二节 税务会计概述

一、税务会计的概念和特点

(一) 税务会计的概念

税务会计，又称为纳税会计，是从财务会计中分离出来的，是近代新兴的一门边缘性学科。它是以国家的现行法令为准绳，以货币计量为基本形式，运用会计学的基本理论和核算