

赠送电子课件

普通高校“十二五”规划教材
财税系列

税务会计

司言武 主编

清华大学出版社



普通高校“十二五”规划教材
财税系列

税务会计

司言武 主编

清华大学出版社

内 容 简 介

本书以最新的会计准则为准绳,以最新的税收法律法规为依据,结合纳税实务中碰到的突出问题,详细讲解了各个税种的具体会计核算原理和方法。

本书分为8章,主要内容为税务会计导论、增值税会计、消费税会计、营业税会计、企业所得税会计、个人所得税会计、其他销售税金核算会计以及费用性税种与其他税种核算会计等。全书难易适中,体系安排详略得当,实例丰富,在内容阐述上突出实用性和可操作性。

本书适合作为普通高等院校财经类专业学生的学习用书,同时也适合作为企事业单位财务人员和财税工作者的参考读物。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/司言武主编. —北京:清华大学出版社,2014

(普通高校“十二五”规划教材·财税系列)

ISBN 978-7-302-34832-0

I. ① ①税… II. ①司… III. ①税务会计—高等学校—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第930721号

责任编辑:彭欣

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:李红英



出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座

邮 编:100084

社总机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 刷 者:北京富博印刷有限公司

装 订 者:北京市密云县京文制本装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:20.25

字 数:445千字

版 次:2014年2月第1版

印 次:2014年2月第1次印刷

印 数:1~3000

定 价:39.50元

产品编号:056051-01

前言

税务会计是对纳税人缴纳税款的资金运动进行反映和监督的一门特种会计,它是依据税收法规为准绳,遵循财务会计的核算规则和方法,对纳税主体的涉税事项进行确认和计量,是会计核算原理在税法约束下的产物。因此,传统的税务会计课程不仅内容繁杂,其体系的安排也较随意,存在规范化上的较多难度。俗话说,良好的定位是成功的一半,正是因为税务会计课程的上述特点,以至于财经类专业课程中,恐怕很难找到比税务会计更为尴尬的课程了。从市面上各种教材的名称就可见一斑,有叫《纳税会计学》的,有叫《税务会计与纳税筹划》的,有叫《税法与纳税会计》的,有叫《纳税实务与会计处理》的,也有叫《企业会计和纳税申报》的,不一而足。由于专业定位的不清晰,抑或说由于无法独立成科,税务会计的课程建设也无法纳入标准化轨道,以至于现行的教学体系安排无法体现其独有的特色,出现了较大的盲目性,优秀的教材和参考读本也就奇货可居了。

本书是作者近十年来从事中国税制、税务会计、税收筹划和纳税检查等多门课程的教学和研究的经验汇总。长期以来,我们在教学中深受该门课程的困扰。一方面,税务会计课程体系不完备,导致税务会计教学的内容安排因人而异,授课教师大多学海拾贝,试图在税收制度和会计法规的夹缝中突围,力图让学生能够体会这门学科的独特魅力,但结果往往差强人意。空洞烦琐的教科书内容不仅加重了学生的负担,挫伤了学生的求学热情,也使得这门课程失去了其原有的地位,变成了会计和税收专业学生眼中的“鸡肋”。一些高校甚至在本科教学大纲里取消了该门课程,这就使得最能体现税收和会计专业跨学科融合的特色课程在我国刚起步,就遭受了发展的瓶颈问题。另一方面,由于税法和会计法规的时效性较强,这对教学内容的时效性形成了很大的考验,在教学中我们始终感到现有参考教材的时效性还做得不够,对税法和会计法规变更的捕捉还显迟钝,由此我们产生了自己编写教材的想法。但在高校科研考核至上的今天,编写教材的教师基本上可以归属于那种很傻、很天真的一类人。但面对教学中大量挥之不去的尴尬和困惑时,特别是面对诸多学生的期待时,最终我还是下定决心编写一本适宜的教材。

本书最主要的特色是:实用性、详略得当性和循序渐进性。

(1) 实用性。本书是编者在多年教学经验基础上,力争以最精练的语言和最简洁的思路将“税务会计”课程最实用的内容体系阐释出来,编写时既遵循课程体系的内在框架要求,又注重实用性要求,为学生扎实掌握最新税务会计处理技能提供分析方法和思路。本书既可用于高等院校会计专业和财税类专业的专业课程教学用书,也可根据内容安排作为各类课程教育和业务培训用书。

(2) 详略得当性。本书在体系安排中注意学生的专业选修基础,尽量避免与税法和会计教材的内容阐述上机械重复,对无法避免的内容重复尽量做到难易适中;实例安排上也

注意其精练性,既体现该门课程实务性和操作性较强的特色,也注意能够举一反三,注重学生实际应用能力的培养和提升。

(3) 循序渐进性。本书在高度概括我国税务会计基本理论和税法体系和制度要求的基础上,按常规税收实体法的习惯顺序,分别介绍增值税、消费税、营业税、企业所得税和个人所得税以及其他税种的要素框架及其会计核算原理。本书在教学内容编排上力求符合教学规律,内容阐释上遵循循序渐进的原理,对税法原理和会计核算中的共性问题在阐释上先易后难,由点到面,由启发引导到提供系统解决思路。

最后需要说明的是,本书的写作是在参考国内多本同类教材以及诸多学术论文及相关网站的内容基础上最终完成的,在此向所有参考文献的作者们表示深深的谢意!另外,赵纹东、王海京两位研究生也为部分章节的撰写提供了素材和实例。由于本书写作中收集素材的时间跨度较长,有些文献的原始出处存在查找的困难,对于未能注明的地方,还希望得到国内同行的谅解!总之,本书只是编者本人教学体会和感想的结晶,由于编者的水平所限,书中肯定有诸多不妥甚至是错误之处,希望能够得到读者的批评和帮助!如果读者们从此书中能得到些许启发和帮助的话,那主要还是归功于国内热心于该门课程教学和发展的同行们。让我们携手同行,重建税务会计教学的美好明天吧!

编 者

目 录

第一章 税务会计导论	1
第一节 税务会计概述	1
第二节 税收制度概述	5
第二章 增值税会计	14
第一节 增值税制度要素规定	14
第二节 增值税会计账户设置	32
第三节 一般纳税人进项税额的核算	40
第四节 一般纳税人销项税额的核算	59
第五节 出口退(免)税核算	95
第六节 增值税缴纳与减免的核算	106
第七节 一般纳税人增值税缴纳的会计处理	107
第八节 小规模纳税人增值税的核算	110
第三章 消费税会计	112
第一节 消费税制度要素规定	112
第二节 消费税的会计处理	125
第四章 营业税会计	146
第一节 营业税制度要素规定	146
第二节 营业税的会计核算	156
第五章 企业所得税会计	168
第一节 企业所得税制度要素规定	168
第二节 所得税会计概述	193
第三节 所得税会计的几个基本概念	196
第四节 所得税会计的核算方法	202
第五节 损益表债务法和资产负债表债务法	207
第六节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量	213
第七节 所得税费用的确认和计量	222

第八节 所得税会计核算的一般步骤·····	229
第九节 企业所得税会计核算中的其他相关科目·····	233
第六章 个人所得税会计 ·····	237
第一节 个人所得税制度要素规定·····	237
第二节 个人所得税的会计核算·····	251
第七章 其他销售税金核算会计 ·····	254
第一节 关税及其会计核算·····	254
第二节 城市维护建设税和教育费附加的会计核算·····	264
第三节 资源税及其会计核算·····	268
第四节 土地增值税及其会计核算·····	273
第八章 费用性税种及其他税种核算会计 ·····	282
第一节 房产税及其会计核算·····	282
第二节 城镇土地使用税及其会计核算·····	286
第三节 车船税及其会计核算·····	291
第四节 印花税及其会计核算·····	296
第五节 契税及其会计核算·····	304
第六节 车辆购置税及其会计核算·····	309
第七节 耕地占用税及其会计核算·····	314
参考文献 ·····	317

第一章

税务会计导论

第一节 税务会计概述

一、税务会计的概念

税务会计是以国家现行的税收法律、法规为准绳,以货币为计量的基本形式,运用会计学的基本换算原理和方法,对纳税人缴纳税款进行连续、全面、系统的反映和监督的一门专业会计。税务会计由于是对纳税人应纳税款的形成、申报、缴纳进行反映和监督的一种管理活动,其要受到两方面的因素约束。一方面,税务会计要以税收法律制度为准绳,以缴纳税款保障国家利益为前提,有选择地对相关经济业务进行核算,反映的是纳税人履行纳税义务的概况;另一方面,税务会计由于其记账的性质,又受到会计制度和准则的约束,由于我国税务会计没有单独成科,这就决定了税务会计的核算基本上是以会计准则为处理依据,没有自身的特殊记账规则。因此,从这个意义上讲,我国的税务会计是特殊记账会计,它是从企业整体财务状况、经营成果和资金周转情况中抽出一部分来单独归类,用于满足纳税人对缴纳税款业务进行记录和反映而设立的会计。

税务会计的目标,即纳税人通过税务会计核算所要达到的目的。不同的使用者在会计核算时由于目的不同会产生不同的要求:企业管理者希望及时得到准确的企业税款缴纳信息,并筹划企业税款的资金流动,为经营决策提供参考;企业资产所有者则希望得到税务资金运行状况,以最大限度保证资产的安全和保值增值;税务主管部门则希望通过税务会计来反映企业的税款缴纳情况,以保证国家税收收入及时足额入库,并对企业经营状况进行反映和监督。

税务会计的特点主要表现为法律性和非独立性。法律性主要体现在税务会计要严格按照税收法规和会计法规的规定核算和监督税款的资金运动等事项;非独立性表现为尽管税务会计是一门专门会计,但由于其没有自己的特殊核算规则,其会计处理方法与财务会计并没有实质的差异,即使应纳税所得额的调整、视同销售收入的认定等看似有自己的独立性,但也是在现行税制对财务会计核算的要求下进行的,是我国会计准则受税法约束的结果。因此,我国的会计制度和准则中并没有单列一门税务会计准则,正常的财务会计核算中也没有为税款资金的运动提供专门核算的会计系统。

二、税务会计的基本职能和作用

税务会计的基本职能是对纳税人应纳税款的形成、申报、缴纳进行反映和监督。税务

会计要对纳税人的纳税义务及其缴纳情况进行记录、计算、汇总,并编制出纳税申报表;税务会计要对纳税人纳税义务及其缴纳情况进行控制、检查,并对违法行为加以纠正和制裁。这种反映和监督,只能在作为纳税人的企业单位里进行,并由纳税人的会计人员去实施。

税务会计的作用表现在两个方面的对立统一。一方面,税务会计要以税法为标准,促进企业正确处理分配关系,保证财政收入,督促纳税人认真履行纳税义务,发挥税法作用;另一方面,又要在税法允许的范围内,促进企业正确处理分配关系,维护纳税人的合法权益。具体包括:按照国家税法规定核算纳税人各税种的税款;正确编制、报送会计报表和纳税申报表;进行纳税人税务活动的分析,保证正确执行税法,维护企业的利益。

三、税务会计原则

为了保证会计信息质量对投资人等使用者决策的有用性,财政部于2005年公布的《企业会计准则——基本准则》中提出了可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等原则。税务会计作为一门特种专业会计,在核算因税务活动所引起的资金运动、监督税务行为和参与涉税决策的过程中,根据税务会计的特殊性遵循以下基本原则。

(一) 与财务会计日常核算方法相一致原则

由于税务会计与财务会计的密切关系,税务会计一般应遵循各项财务会计准则。只有当某一事项按会计准则、制度规定在财务会计报告日确认以后,才能确认该事项按税法规定确认的应纳税款。尽管依据会计准则、制度规定在财务会计报告日尚未确认的事项可能影响到当日已确认的其他事项的最终应纳税款,但只有在根据会计准则、制度确认导致征税效应的事项之后,才能最终确认这些征税效应,这就是“与财务会计日常核算方法相一致”的原则。具体包含:

(1) 对于已在财务报表中确认的全部事项的当期或递延税款,应确认为当期或递延所得税负债或资产;

(2) 根据现行税法的规定计量某一事项的当期或递延应纳税款,以确定当期或未来年份应付或应退还的所得税金额;

(3) 为确认和计量递延所得税负债或资产,不预期未来年份赚取的收益或发生的费用的应纳税款或已颁布税法或税率变更的未来执行情况。

(二) 税法优先原则

税法优先原则要求会计处理必须遵循税收法律制度进行,从而确保税收收入原则的实现,即以保证国家税款收入为第一要务。税务会计在核算收入与费用、计算应纳税款、纳税筹划与纳税申报时都离不开这个核心。税法优先原则要求在税务会计的处理过程中要随着国家税法规定的变化适时进行调整,这是由于税收法规与财务会计制度的不一致性造成的,只有税务会计依照税收法规对财务会计的核算结果进行调整,才是正确贯彻了合法性原则。另外,考虑到税法中的程序规定优于实体问题的原则,纳税人的纳税义务是

实体问题,履行纳税义务的手段为程序规定,税务会计中应遵循程序规定优于实体问题原则,例如缴纳税款时有疑问,应先完税,再进行申诉。

(三) 修正的应计制原则

目前大多数国家的税务当局都接受应计制原则。当它被用于税务会计时,与财务会计的应计制存在某些差异:第一,必须考虑支付能力原则,使纳税人在最有能力支付时支付税款;第二,考虑确定性的需要,使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的需要。例如,在收入的确认上,应计制的税务会计由于在一定程度上被支付能力原则所覆盖而包含着一定的收付实现制的方法,而在费用的扣除上,财务会计采用稳健性原则列入的某些估计与预计费用,在税务会计中是不能够被接受的,后者强调“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。在美国税制中,有一条著名的定律叫“克拉尼斯基定律”。其基本含义是:如果纳税人的财务会计方法致使收益立即得到确认,而费用永远得不到确认,税务当局可能会因所得税目的允许采用这种会计方法;如果纳税人的财务会计方法致使收益永远得不到确认,而费用立即得到确认,税务当局可能会因所得税目的不允许采用这种会计方法。由此可见,世界上大多数国家都采用修正的权责发生制原则。

(四) 最低成本原则

最低成本原则源于税务会计的纳税筹划功能,也可以称为效率性原则。税收法规作为一种信息在其传递过程中具有双向性。这是因为执行税法的主体具有双重性。一方面是征税主体,即国家征税机关,他们为了实现国家的职能,必然依据税法传递的信息,努力完成税收计划,对他们而言,最低成本原则就是用最低的税收成本实现税款征收效率的最大化。另一方面是纳税主体,即纳税义务人。纳税义务人为了实现节税的目的,必然要发挥税务会计的纳税筹划功能并最大限度地使用纳税人的权利,尽可能地减少税收成本和税收费用,以实现企业经济效率的最大化。

(五) 可预知性原则

可预知性原则是支持并规范所得税核算中运用债务法的原则。债务法关于递延所得税资产或递延所得税负债的确认模式,是基于这样的前提:根据会计准则编制的资产负债表,所报告的资产和负债金额将分别收回或清偿。因此,未来年份应税收益只在逆转差异的限度内才被认可,即未来年份的应税收益仅仅受本年暂时性差异的影响,而不预期未来年份赚取的收益或发生的费用。将可预知性原则应用于所得税会计处理,提高了对企业未来现金流量、流动性和财务弹性的预测价值。因此,在该原则下,支持并规范的债务法被越来越广泛地采用。

(六) 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其计税基数。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。与企业的其他费用支出有所不同,税款支付全部对应现金的流出。因此,在考虑纳税能力的同时,更应该考虑税款的支付能力,税务会计在确认、计量和记录收入、收益、成本、费用时,应选择保证税款支付能力的会计方法。

四、税务会计与财务会计、税收会计的比较

(一) 税务会计与财务会计的联系和区别

1. 税务会计与财务会计的联系

税务会计是为了适应社会经济发展的需要,从传统财务会计中分离出来的一门特殊会计。税务会计的分立并不是对财务会计核算原理和方法的背离,换句话说,税务会计作为一项实质性核算会计事实上是不存在的,它核算的仅仅是财务会计的一个特定范围内的事项,或者说是财务会计在一个特定领域的核算会计。因此,税务会计并不意味着企业抛弃财务会计的核算技术方法,在财务会计之外再另设一套会计凭证、账簿和报表。从实践中看,现行的企业财务结构设置也没有做到单列机构和人员。企业的财务会计运行的是一套完整的凭证、账簿和报表体系,企业只按照会计准则和制度规定的程序和方法进行日常会计处理,在填报纳税资料时,才会对纳税事项涉及的相关财务会计核算资料进行整理和加工,按现行税法的规定作出相应的调整,进而生成企业和税务机关所需要的信息。

2. 税务会计与财务会计的区别

(1) 核算的对象和范围不同。财务会计核算和监督的对象是企业以货币计量的全部经济事项,按财务会计准则要求对每一笔经济业务进行记录,包括资金的投入、循环、周转、退出等过程,反映整个企业财务状况、经营成果和资金流转情况。而税务会计核算和监督的对象则是按税法规定的要求,有选择地对相关经济业务进行核算,反映的是纳税与计税有关的经济事项,即与计税有关的资金运动。也就是说,原来在财务会计中有关税款的核算、申报、解缴的内容,划归税务会计并由税务会计作为核心内容分门别类地阐述,企业财务会计只对这部分内容作必要的揭示即可。

(2) 提供的信息不同。财务会计在于满足国家宏观经济管理的要求,满足企业内部管理的需要,满足有关方面了解企业财务状况及经营成本的需要。财务会计的目标是向企业的财务利害关系人,如债权人、投资人、经营者提供公开的财务信息。而税务会计的目标则是企业在纳税申报的过程中,向其提供税务活动的信息。

(二) 税务会计与税收会计的联系和区别

税收会计亦称征解会计,它是从税收征收机关的角度,对税收资金的实现、征收、上解、入库、提退等环节进行连续、系统、全面地反映、核算和监督的一种特殊会计。税收会计是国家预算会计的一种类型,是预算会计范畴的一门特种会计。它执行的是总预算会计准则,按《税收会计核算办法》进行核算。税务会计的核算依据是企业会计准则和税收法规,即在日常会计核算中依据会计准则和会计制度对各种收入项目、所得项目进行核算,进而反映企业资金运动情况。

1. 税务会计与税收会计的联系

税收会计与税务会计并不是割裂开来的,它们分别核算税收机关的征税活动和纳税人的纳税活动,这是税收活动的两个方面。这两个方面的衔接点是税法。税务会计是企业或税务代理人进行纳税金额确定,申报、缴纳税款的核算。它以税法为准绳,监督纳税人自身及时、足额并且经济地缴纳税金,而税收会计则要监督所有纳税人及时、足额并且正确地缴纳税金。

(1) 税务会计与税收会计均以税法为依据计算各个税种的应纳税额。税收会计属于国家预算会计的范畴,是税务机关对税金的实现、征收、上解、入库和提退等环节进行连续、系统、全面的反映、核算和监督。在税收会计运作的过程中,税务机关所依据的只能是税收法规。企业税务会计也不例外。

(2) 税务会计与税收会计的税收活动具有同一性。不论是企业的税务会计,还是税务机关的税收会计,只是从不同的角度反映税收活动,实际上两者都处于税收活动的同一性之中。

2. 税务会计与税收会计的区别

(1) 税务会计与税收会计的会计主体不同。按照税收理论和税收法律关系的构成看,税收活动的权利主体是由两方面构成的:一方面是征税权利主体,即税务机关、海关和财政机关;另一方面是纳税权利主体,即法人和自然人及其他组织。税收会计是前者在征税过程中的运用工具,其主体是征税权利主体;税务会计是后者(主要是企业)在纳税过程中的运用工具,其主体是纳税权利主体。

(2) 税务会计与税收会计的核算对象不同。税收会计的对象是税款及其运动,即税务机关组织征收各项收入的实现、征收、减免、欠缴、上解、入库和提退等过程。税务会计核算和监督的对象则是企业以货币作为计量手段对企业涉及税务的经济事项和税务活动进行计量而引起的货币资金的运动。

第二节 税收制度概述

税收制度是用来规范税务机关、纳税人及其他有关单位和个人的税务行为的税收法律、法规、规章等的总称。税收制度的内容和形式很多,从税收法律效率的级次来分有全国人大或常委会颁布实施的税收法律,有国务院颁布实施的税收条例,有国家部委职能机关(主要是国家税务总局、财政部、海关等)、各省、直辖市、自治区人大或常委会、人民政府颁布实施的规章,也有地方各级人大、人民政府及其税收主管部门制定实施的一系列有约束力的税务文件。从税收法律的内容来分,有税收实体性法律、法规,也有税务程序性法律、法规;有税种性法律、法规,也有税务征管性法律、法规和关于税收管理体制的法律、法规。但是从对税务工作的影响,从对税务机关和纳税人的实质性权利与义务的规定约束的效率来看,最主要的税收制度是税种性法律、法规,税收征管法与其他税收法规都是依附于税种性法规而设立的。

一、税收的基本概念和特征

税收是政府为了满足社会公共需要,凭借政治权力,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。把握税收的概念必须在深入理解税收的基础上进行。税收的本质特征具体体现为税收制度,税收制度大多是以法律法规的形式确立下来的,所以通常也称之为税法。

(一) 税收的基本概念

理解税收的内涵需要从税收的分配关系本质、国家税权和税收目的三个方面来把握。

1. 税收是国家取得财政收入的一种重要工具,其本质是一种分配关系

国家要行使职能必须有一定的财政收入作为保障。取得财政收入的手段多种多样,如税收、发行货币、发行国债、收费、罚没等,其中税收是大部分国家取得财政收入的主要形式。我国自1994年税制改革以来,税收收入占财政收入的比重基本都维持在90%以上。在社会再生产过程中,分配是连接生产与消费的必要环节;在市场经济条件下,分配主要是对社会产品价值的分割。税收解决的是分配问题,是国家参与社会产品价值分配的法定形式,处于社会再生产的分配环节,因而它体现的是一种分配关系。

2. 国家征税的依据是政治权力,它有别于按生产要素进行的分配

国家通过征税,将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有,因此征税的过程实际上是国家参与社会产品的分配过程。国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。分配问题涉及两个基本问题:一是分配的主体;二是分配的依据。税收分配是以国家为主体所进行的分配,而一般分配则是以各生产要素的所有者为主体所进行的分配;税收分配是国家凭借政治权力进行的分配,而一般分配则是基于生产要素所进行的分配。

3. 国家课征税款的目的是满足社会公共需要

国家在履行其公共职能的过程中必然有公共支出。公共产品具有非排他性和非竞争性的特征,在提供的过程中由于“免费搭车者”的存在,产品的提供依靠市场机制很难实现,因而解决公共品的提供只能采用公共支出的形式,由国家强制无偿地征收税款的形式来为公共支出提供经费来源。因此,国家征税的目的是满足提供社会公共产品的需要,以及弥补市场失灵、促进公平分配等的需要。

(二) 税收的特性

在外延上,税收具有强制性、无偿性和固定性的形式特征。税收的特征是由税收的本质决定的,是税收本质属性的外在表现,是区别税收与其他财政收入的基本标志。税收的形式特征通常简称为税收的“三性”,即强制性、无偿性、固定性。

(1) 税收的强制性,指税收是国家凭借政治权力,通过法律形式对社会产品进行的强制性分配,而非纳税人的一种自愿缴纳。纳税人必须依法纳税,否则会受到法律制裁。强制性是国家权力在税收上的法律体现,是国家取得税收收入的根本前提。它也是与税收的无偿性特征相对应的一个特征。正因为税收具有无偿性,才需要通过税收法律的形式规范征纳双方的权利和义务,对纳税人而言依法纳税既是一种权利,更是一种义务。

(2) 税收的无偿性,是指国家征税以后对具体纳税人既不需要直接偿还,也不付出任何直接形式的报酬,纳税人从政府支出所获利益通常与其支付的税款不完全呈现一一对应的比例关系。无偿性是税收的关键特征,它使税收明显地区别于国债等财政收入形式,决定了税收是国家筹集财政收入的主要手段,并成为调节经济和矫正社会分配不公的有力工具。

(3) 税收的固定性,指税收是国家通过法律形式预先规定了对什么征税及其征收比例等税制要素,并保持相对的连续性和稳定性。即使税制要素的具体内容会因经济发展水平、国家经济政策的变化而进行必要的改革和调整,但这种改革和调整也总是要通过法律形式事先规定,而且改革调整后要保持一定时期的相对稳定。基于法律的税收固定性始终是税收的固有形式特征,它对国家和纳税人都具有十分重要的意义。对国家来说,可以保证财政收入的及时、稳定和可靠,可以防止国家不顾客观经济条件和纳税人的负担能力,滥用征税权力;对于纳税人来说,可以保护其合法权益不受侵犯,增强其依法纳税的法律意识,同时也有利于纳税人通过税收筹划选择合理的经营规模、经营方式和经营结构等,降低经营成本。

税收三性是一个完整的统一体,它们相辅相成、缺一不可。其中,无偿性是核心,强制性是保障,固定性是对强制性和无偿性的一种规范和约束。

二、税收的功能和作用

由于税收内在于社会经济运行的整个过程中,因此税法调整的对象涉及社会经济活动的各个方面,与国家的整体利益及企业、单位、个人的直接利益有着密切的关系,在建立和完善我国社会主义市场经济体制、构建和谐社会、全面建设小康社会、实现科学发展的过程中,税法在经济、社会等方面的功能日益受到重视,其在社会主义法制体系中的地位日益提升。正确认识税法的功能价值,对于我们在实际工作中准确地把握税法的基本价值取向,提高税收法制水平,推动税收事业各项工作,具有重要的意义。我国税收的重要作用主要体现在以下几方面。

(一) 税收是国家组织财政收入的法律保障

为了维护国家机器的正常运转以及促进国民经济健康发展,必须筹集大量的资金,即组织国家财政收入。为了保证税收组织财政收入职能的发挥,必须通过制定税法,以法律的形式确定企业、单位和个人履行纳税义务的具体项目、数额和纳税程序,惩治偷逃税款的行为,防止税款流失,保证国家依法征税,及时足额地取得税收收入。

(二) 税收是国家宏观调控经济的法律手段

我国建立和完善社会主义市场经济体制,一个重要的改革目标,就是国家从过去习惯于运用行政手段直接管理经济,向主要运用法律、经济的手段调控经济转变。税收作为国家宏观调控的重要手段,通过制定税法,以法律的形式确定国家与纳税人之间的利益分配关系,调节社会成员的收入水平,优化产业结构和社会资源的配置,使之符合国家的宏观经济目标;同时,以法律的平等原则,公平纳税人的税收负担,鼓励平等竞争,为市场经济

的发展创造良好的条件。例如,我国在 2009 年进行了增值税和消费税暂行条例的调整和完善,这对于调整产业结构,促进商品的生产、流通,适应市场竞争机制的要求,都发挥了积极的作用。

(三) 税收对维护经济秩序有重要的作用

由于税法的贯彻执行涉及从事生产经营活动的每个单位和个人,一切经营单位和个人通过办理税务登记、建账建制、纳税申报,其各项经营活动都将纳入税法的规范制约和管理范围,都将较全面地反映出纳税人的生产经营情况。这样税法就确定了一个规范有效的纳税秩序和经济秩序,监督经营单位和个人依法经营,加强经济核算,提高经营管理水平;同时,税务机关按照税法规定对纳税人进行税务检查,严肃查处偷逃税款及其他违反税法规定的行为,也将有效地打击各种违法经营活动,为国民经济的健康发展创造一个良好、稳定的环境秩序。

(四) 税收能有效地保护纳税人的合法权益

由于国家征税直接涉及纳税人的切身利益,如果税务机关随意征税,就会侵犯纳税人的合法权益,影响纳税人的正常经营,这是法律所不允许的。因此,税法在确定税务机关征税权力和纳税人履行纳税义务的同时,相应规定了税务机关必尽的义务和纳税人享有的权利,如纳税人享有延期纳税权、申请减税免税权、多缴税款要求退还权、不服税务机关的处理决定申请复议或提起诉讼权等;税法还严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度,如进行税收征收管理必须按照法定的权限和程序行事,造成纳税人合法权益损失的要负赔偿责任等。所以说,税法不仅是税务机关征税的法律依据,同时也是纳税人保护自身合法权益的重要法律依据。

(五) 税收是维护国家权益、促进国际经济交往的可靠保证

在国际经济交往中,任何国家对在本国境内从事生产、经营的外国企业或个人都拥有税收管辖权,这是国家权益的具体体现。我国自 1979 年实行对外开放以来,在平等互利的基础上,不断扩大和发展同各国、各地区的经济交流与合作,利用外资、引进技术的规模、渠道和形式都有了很大发展。我国在建立和完善涉外税法的同时,还同 80 多个国家签订了避免双重征税的协定。这些税法规定既维护了国家的权益,又为鼓励外商投资,保护国外企业或个人在华合法经营,发展国家间平等互利的经济技术合作关系,提供了可靠的法律保障。

三、税收制度的基本要素

税法的构成要素是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。首先,税法构成要素既包括实体性的,也包括程序性的;其次,税法构成要素是所有完善的单行税法都共同具备的,仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容,不构成税法要素,如扣缴义务人。税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

（一）纳税义务人

纳税人又称纳税主体,是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。任何一个税种首先要解决的就是国家对谁征税的问题,如我国个人所得税税法、增值税、消费税、营业税、资源税以及印花税法等暂行条例的第一条规定的都是该税种的纳税义务人。纳税人包括自然人和法人。自然人纳税人是一个以自然生命为基础和特征的普通个人。法人纳税人是依照法定程序设立的具有民事权利和义务主体资格的社会组织的纳税人。法人纳税人包括企业法人纳税人、事业法人纳税人和团体法人纳税人。我国大多数税种的纳税人都包括企业法人、事业法人和团体法人。

在税收征收管理中,与纳税人紧密联系的一个概念是代扣代缴义务人。所谓扣缴义务人是指税法确定负有扣缴税款义务的单位和个人。扣缴义务人尽管不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴其应纳税款。如出版社代扣作者稿酬所得的个人所得税等。如果代扣代缴义务人按规定履行了代扣代缴义务,税务机关将支付一定的手续费。反之,未按规定代扣代缴税款,造成应纳税款流失或将已扣缴的税款私自截留挪用、不按时缴入国库,一经税务机关发现,将要承担相应的法律责任。

与纳税人有关的另一个重要主体是负税人。所谓负税人,是指实际负担税款的单位和个人。从税收经济学的原理分析,纳税人缴纳税款后并不一定自己负担税款,而是有可能将税款转嫁给他人负担。例如,卷烟厂缴纳了高额的卷烟税以后,就将税款加在了卷烟的价格中,在将卷烟卖出去时,就将税款也转嫁给了卷烟的购买者。所以说,纳税人与负税人并不一定是同一的,只有当纳税人缴纳了税款后不能转嫁而自己负担税款时,纳税人才成为负担人;而当纳税人能将税款转嫁给他人负担时,纳税人就与负税人分离。在实际社会生活中,税款是否能转嫁取决于多种因素,其中最主要的因素是商品的供求弹性。一般地,商品的需求弹性越大,供给弹性越小,则税款越可能归供给方负担;而商品的需求弹性越小,供给的弹性越大,则税款越可能归需求方负担。

（二）征税对象

征税对象又称课税对象、征税客体,指税法规定对什么征税,是税收征纳双方的权利义务所指向的对象(如收入、物、行为等),是区别一种税与另一种税的主要标志。如消费税的征税对象是消费税条例所列举的应税消费品,房产税的征税对象是房屋等。征税对象是税法最基本的要素,因为它体现着征税的最基本界限,决定着某一种税的基本征税范围;同时,征税对象也决定了各个不同税种的名称。如消费税、土地增值税、个人所得税等,这些税种因征税对象不同、性质不同,税名也就不同。征税对象按其性质的不同,通常可划分为流转额、所得额、财产、资源、特定行为五大类,通常也因此将税收分为相应的五大类,即流转税或称商品和劳务税、所得税、财产税、资源税和特定行为税。

与征税对象相关的两个基本概念:税目和计税依据。税目是征税对象的具体分类。税目在立法技术上有重要意义:第一,由于在税收立法技术上一般采取列举法,即列入税目的要征税,不列入税目的不征税,所以税目确定了征税的范围,即体现了征税的广度;第

二,由于税目是征税对象的具体分类,所以有利于政府对不同的征税对象制定不同的税率,实行轻重不同的区别对待政策。

计税依据通常又称为税基,是计算税款时的数量或数额依据。以计税依据乘以税率,就是应纳税款,它主要是解决对征税对象课税的计算问题,是对课税对象的量的规定。如企业所得税应纳税额的基本计算方法是应纳税所得额乘以适用税率,其中,应纳税所得额是据以计算所得税应纳税额的数量基础,为所得税的税基。计税依据按照计量单位的性质划分,有两种基本形态:价值形态和物理形态。在税率既定的条件下,计税依据确定的范围广,税收负担就重;反之就轻。例如,在确定上面所说的个人所得税的计税依据时,如果将收入的范围确定得宽一些,而将成本、费用、损失的扣除范围确定得小一些,纳税人的实际税收负担就重。由此可见,计税依据是制定税制时所要求具体确定的一个重要因素。

(三) 税率

税率是指税额与征税对象的比例,更确切地讲是税额与计税依据的比例。该要素是税收制度的基本要素之一,决定征税的深度,也能够体现政府通过税收调控经济、促进社会公平的意图。这是因为:第一,税率的高低直接决定了政府税收收入的多少和纳税人税收负担的轻重。第二,税率充分体现了政府的经济、社会政策,税率低,意味着对某些产业或行为的鼓励,而税率高,意味着对某些行业或行为的限制;对低收入者实行低税率甚至免税(相当于是零税率),则意味着对低收入者的照顾优惠,而对高收入者实行高税率,则意味着对高收入者的收入调节,以期缩小收入差别。

我国现行的税率形式主要有以下几种。

1. 比例税率

比例税率是对征税对象不论其数额大小只规定一个税率。在计算征收税款时,只需用一个税率乘以计税依据就可以得到应纳税款。我国现行的税种大多采用这种形式,如增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。比例税率在适用中又可分为以下三种具体形式。

(1) 单一比例税率,是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。

(2) 差别比例税率,是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例征税。我国现行税法又分别按产品、行业和地区的不同将差别比例税率划分为以下三种类型:一是产品差别比例税率,即对不同产品分别适用不同的比例税率,同一产品采用同一比例税率,如消费税、关税等;二是行业差别比例税率,即对不同行业分别适用不同的比例税率,同一行业采用同一比例税率,如营业税等;三是地区差别比例税率,即区分不同的地区分别适用不同的比例税率,同一地区采用同一比例税率,如我国城市维护建设税等。

(3) 幅度比例税率,是指对同一征税对象,税法只规定最低税率和最高税率,各地区在该幅度内确定具体的适用税率。

比例税率具有计算简单、税负透明度高、有利于保证财政收入、有利于纳税人公平竞争、不妨碍商品流转额或非商品营业额扩大等优点,符合税收效率原则。但比例税率不能针对不同的收入水平实施不同的税收负担,在调节纳税人的收入水平方面难以体现税收的公平原则。