

第一章

税法与税务会计基本原理

【教学目标】

- 了解税收的形式特征
- 熟悉税收的定义
- 掌握税制的构成要素
- 掌握税务会计的原则、会计要素及与财务会计的异同

【本章重点】

- 税收的概念与特点
- 税收制度构成要素相关概念的理解

【本章难点】

- 税收的分类

第一节 税收概述

一、税收的产生与发展

（一）税收的产生

税收是一个古老的经济范畴。从人类发展的历史看,税收是与国家有本质联系的一个分配范畴。它是随着国家的形成而产生的。概括地说,税收的产生取决于两个相互影响的前提条件:一是经济条件,即私有制的存在;二是社会条件,即国家的产生和存在。历史上,私有制先于国家形成,但对于税收而言,必须同时存在这两个前提条件。可以说,税收是私有财产制度和国家政权相结合的产物。

（二）税收的发展

随着社会生产力的发展和社会经济情况的变化,税收也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。从税收的法制程度、税制结构、征纳形式等几个方面,能够较充分地反映税收的发展情况。

1. 税收法制程度的发展变化

税收法制程度的发展变化,体现在行使征税权力的程序演变方面,以此为标准,税收的发展大体可以分为以下四个时期。

(1) 自由纳贡时期。在奴隶制时期,国家的赋税主要来自诸侯、藩属自由贡献的物品和劳力。从税收的法制观点看,这种以国家征税权和纳贡者自由纳贡相结合的方式所取得的税收,只是一种没有统一标准的自愿捐赠,还不是严格意义上的税收,只是税收的雏形阶段。

(2) 承诺时期。随着国家的发展、君权的扩大,财政开支和王室费用都随之增加。单靠自由纳贡已难以维持,于是封建君主设法增加新税。特别是遇有战争等特别需要时,封建君主更需要开征临时税以应急需。当时,由于领地经济仍处于主导地位,王权有一定的限制,课征新税或开征临时税需要得到由封建贵族、教士及上层市民组成的民会组织的承诺。

(3) 专制课征时期。随着社会经济的逐步发展,封建国家实行了中央集权制度和常备军制度。君权扩张和政费膨胀,使得国君不得不实行专制课征。一方面笼络贵族和教士,尊重其免税特权,以减少统治阶级内部的阻力;另一方面则废除往日的民会承诺制度,不受约束地任意增加税收。税收的专制色彩日益增强。

(4) 立宪课税时期。取消专制君主的课税特权曾是资产阶级革命的重要内容之一。现代国家,不论是采取何种制度,一般都要制定宪法和法律,实行法治,国家征收任何税收,都必须经过立法程序,依据法律手续。君主、国家元首或行政首脑不得擅自决定征税,人人都有纳税义务,税收的普遍原则得到广泛的承认,公众有了必须依照法定标准评定课征的观念。

2. 税收制度结构的发展变化

税收制度结构的发展变化,体现在各社会主体税种的演变方面。历史上的税制结构的发展变化,大体上可以划分为四个阶段。

(1) 以古老的简单直接税为主的税收制度。在古代的奴隶社会和封建社会,由于自然经济占统治地位,商品货币经济不发达,国家统治者只采取直接对人或对物征收的简单直接税。马克思指出,直接税,作为一种最简单的征税形式,同时也是一种最原始古老的形式,是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。如人头税,按人口课征,土地税,按土地面积或土地生产物课征,以及对各种财产征收的财产税,如房屋税等。当时虽然也对城市商业、手工业及进出口贸易征收物产税、关税,但为数很少,在税收中不占重要地位。

(2) 以间接税为主的税收制度。进入资本主义社会以后,由于简单的税制已不能满足财政的需要,因而利用商品经济日益发达的条件,加强对商品和流通行为课征间接税,形成了以间接税为主的税收制度。征收间接税既可将税收转嫁给消费者,又有利于增加财政收入。

(3) 以所得税为主的税收制度。随着资本主义工商业的发展,社会矛盾和经济危机日益加深,国家的财政支出亦随之增加。资产阶级国家深感广泛而过分地课征间接税,会

给资本主义经济发展和资产阶级的经济利益带来不利的影响。一方面,对商品流转额课征间接税,致使商品每次流转都要征税,流转次数越多,征税额越大,商品的价格也越高,很不利于企业专业化生产与合作。另一方面,对消费品课征间接税,相应地提高了消费品价格,迫使资本家提高工人的名义工资。提高工资带来高生产成本,从而触动资本家的经济利益。因此,资产阶级为了维护本阶级根本利益,就不得不考虑税制的改革。18世纪末,英国首创所得税制度。其后各国纷纷仿效,使所得税优势得以显现,并在各国税收收入中占据主要地位。

(4) 所得税和间接税并重的税收制度。这种税收制度在发展中国家使用得比较普遍,少数发达国家间接税也占一定比重,如法国,自20世纪50年代以来,增值税一直是主要税种。自1986年美国里根政府进行税制改革以后,发达国家鉴于过高的累进所得税率,不但影响投资者的投资积极性,还影响脑力劳动者的劳动积极性,因而普遍降低个人及公司所得税税率。但因政府的财政支出又不能随之减少,所以一方面需要扩大所得税税基,另一方面又只能有选择地增加间接税的征收。

3. 税收征收实体的发展变化

税收缴纳形式的发展变化,体现为力役、实物和货币等征收实体的发展演变。在奴隶社会和封建社会初期,自然经济占统治地位,物物交换是其主要特征,税收的征收和缴纳形式基本上以力役形式和实物形式为主。尽管对商业、手工业征收的商品税和物产税,以及对财产或经营行为征收的各种杂税,有以货币形式征收的,但货币征收形式在当时还不占主要地位。直到商品经济发达的资本主义社会,货币经济逐渐占据统治地位,货币不但是一切商品和劳务的交换媒介,而且税收的征收缴纳形式都以货币形式为主。其他实体的征收形式逐渐减少,有的只在个别税种中采用。

4. 税收地位和作用的发展变化

税收地位和作用的发展变化,体现为税收收入在财政收入中所占比重的变化及其对经济的影响。在封建专制制度下,财政收入中特权收入不足时,才征收赋税。但随着经济发展,资本主义制度取代封建专制制度,特权收入逐渐减少,税收收入在财政收入中所占比重越来越大,成为财政收入的主要来源。社会主义制度下,尤其在我国实行改革开放以来,税收作用已从过去筹集资金满足国家各项支出的需要发展成为调节经济的重要手段。税收在促进资源优化配置、调节收入分配、稳定经济等方面起着重要作用。

5. 税收征收权力的发展变化

税收征收权力的发展变化,体现在国家税收管辖权范围的演变方面。在奴隶社会和封建社会及资本主义社会初期,由于国家之间经济往来较少,征税对象一般不发生跨国转移,因此,国家税收管辖权只局限于一国领土之内,称为地域管辖权阶段。到了资本主义社会中期之后,国际交往日益增多,跨国经营逐步发展。这种生产经营的国际化必然带来纳税人收入的国际化。一些国家为维护本国的利益,开始对本国纳税人在国外的收入征税和对外籍人员在本国的收入征税。这实际等于征税权力超过了领土范围,而主要以人的身份和收入来源确定是否属于一国的税收管辖权范围之内。这种被扩大的税收管辖权

等于延伸了税收征收权力,即从地域范围扩大到人员范围。现在以人员为确定标准的管辖权即居民或公民管辖权,已在各国广泛应用了。

二、税收的概念与特征

(一) 税收的概念

税收不仅是国家取得财政收入的一种活动或手段,也是国家用以加强宏观调控的重要经济杠杆。在税收经济学上,税收是指国家为实现其公共职能而凭借其政权力量,依照法律规定,强制、无偿地向纳税人征收货币或实物的活动。国家征税的目的是提供公共物品,实现公共财政职能,其权力依据是国家的政治权力,必然带有强制性,由此可能会使纳税人的利益受到损害,它体现了以国家为主体,国家与纳税人之间特定的征纳关系,因而税收的实现必须依法进行,实行税收法定原则,而依法征税必须有相对明确、稳定的征收标准,并体现在税法的课税要素的规定之中,从而使税收具有标准法定性或称固定性的特征。

(二) 税收的特征

税收的特征是不同社会制度下税收所共有的区别于其他分配形式的质的规定性,是税收本质的具体体现。税收的基本特征包括强制性、无偿性和固定性。

1. 强制性

税收的强制性是指税收参与社会产品的分配是依据国家的政治权力,而不是财产权利,即和生产资料的占有没有关系。具体表现为税收是以国家法律的形式规定的,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。

2. 无偿性

税收的无偿性是指国家征税对具体的纳税人既不需要直接偿还,也不付出任何形式的报酬。税收的无偿性的特征是由社会公共需求的特点决定的。国家提供的满足公共需求的产品和劳务,无差别地由每个社会成员所共同享用,而又无法准确计量每个人所花费的费用。因此,对具体纳税人而言,税收不具有直接偿还性。

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。

税收的三个基本特征是一个完整的统一体,缺一不可。其中,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。

三、税收的职能与作用

税收职能是税收本身所固有的职责与功能。具体而言,即指税收所具有的满足国家需要的能力,它所回答的是税收能够干什么的问题。税收的职能与作用主要表现在以下几个方面。

1. 税收是财政收入的主要来源

组织财政收入是税收的基本职能。税收具有强制性、无偿性和固定性的特点,筹集财政收入稳定可靠。税收的这种特点,使其成为世界各国政府组织财政收入的基本形式。目前,我国税收收入占国家财政收入的90%以上。

2. 税收是调控经济运行的重要手段

经济决定税收,税收反作用于经济。这既反映了经济是税收的来源,也体现了税收对经济的调控作用。税收作为经济杠杆,通过增税与减免税等手段来影响社会成员的经济利益,引导企业、个人的经济行为,对资源配置和社会经济发展产生影响,从而达到调控经济运行的目的。

3. 税收是调节收入分配的重要工具

从总体来说,税收作为国家参与国民收入分配最主要、最规范的形式,能够规范政府、企业和个人之间的分配关系。不同的税种,在分配领域发挥着不同的作用。如个人所得税实行超额累进税率,具有高收入者适用高税率、低收入者适用低税率或不征税的特点,有助于调节个人收入分配,促进社会公平。

4. 税收具有监督经济活动的作用

税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域,能够综合反映国家经济运行的质量和效率。既可以通过税收收入的增减及税源的变化,及时掌握宏观经济的发展变化趋势,也可以在税收征管活动中了解微观经济状况,发现并纠正纳税人在生产经营及财务管理中存在的问题,从而促进国民经济持续健康发展。

四、税收的分类

在税收理论上,对于诸多税种,根据不同的标准可以做出多种分类。

(一) 直接税与间接税

以税负是否转嫁为标准,税收可以分为直接税和间接税。

凡是税负不能转嫁给他人,而是由纳税主体直接来承担税负的税种,即为直接税。直接税以所得额或财产额为课税对象,税源比较固定,较易适用累进税率,对经济能起重要调节作用。但由于税负不可转嫁,纳税人普遍感到负担重,抗拒心理较强,偷逃漏税的现象较为普遍,税款损失不易控制,如各类所得税。

凡是税负可以转嫁他人,纳税主体只是间接承担税负,而真正的负税人并不是法定的纳税主体的税种,即为间接税。间接税的课税对象更为广泛,税基宽,税源稳定,税收收入可随生产、经济的发展而增加。且由于税款可计入成本,影响商品价格的高低,故对纳税人降低消耗、节约成本能起积极的导向作用。特别要指出的是,由于税负可以转嫁,因此负担人的负税感不强,征收时阻力较小,征收成本较低。如各类流转税。

(二) 从量税与从价税

根据计税依据的不同,税收可分为从量税和从价税。

凡以征税对象的一定计量单位,如数量、重量、容量、面积等为标准按照固定税额从量

计征的税种,即为从量税,或称“从量计征”。从量征税比较简单,但它往往不能反映课税对象价格的升降,在通货膨胀的经济时期容易造成国家税收收入的减少。如资源税、车船税等税种就实行从量计征。

凡以征税对象的价格为依据按照一定比例从价计征的税种,即为从价税,或称“从价计征”。它的特点是必须将课税对象的价值换算为可以直接衡量的货币单位,其税额可随着价格的上涨而增加,故在商品流通领域大量采用。如增值税等都是实行从价计征,这种分类有利于研究税收与价格变化的关系,便于国家相机实行相应的经济政策。

(三) 中央税和地方税

根据税收管理权和税收收益权的不同,税收可分为中央税和地方税。

凡由国家最高权力机关或经其授权进行税收立法,税收管理权和税收收益权归属于中央政府的税收,为中央税,也称国税。

凡由地方权力机关立法开征,或者税收管理权和税收收益权归属于地方政府的税收,为地方税,也称地税。

此外,有时某些税种的税收收入由中央政府和地方政府按分成比例共同享有,统称为中央与地方共享税。

(四) 价内税和价外税

根据税收与价格的关系,税收可分为价内税和价外税。

凡是计税依据中含该税税额的税种,统称为价内税。如我国现行的消费税,消费者在支付价款时,商品的定价已经是含税价格。

凡是计税依据中不含该税税额,则称为价外税。如我国现行的增值税,其价格为不含税价格,即买方在支付约定的价款外,还需支付相应的税款,即价款和税款是分开的。

不管是价内税还是价外税,税款都需商品交换价值的实现方可收回。但是价内税形式较为隐蔽,不易为人察觉,所以给人的税收负担感较小。相比而言,价外税的税款是独立于商品的价格之外的,且形式公开、数额固定,很容易在人们的心理上产生较大的税负压力。但是价外税对价格的影响较小,是一种中性的税收,加之转嫁渠道安全流畅,不存在重复征税等问题,所以具有广阔的发展空间,也必将成为越来越多国家流转税的主要形式。

(五) 独立税和附加税

根据课税标准是否具有依附性,税收可分为独立税和附加税。

独立税,又称正税、主税、本税,是指不需依附于其他税种而仅依单行税法规定的税率的独立计征的税。我国的绝大多数税种均为独立税。

凡必须依附于其他税种,在独立税征收的同时,向纳税人征收占一定比例的税,称为附加税。如我国现行的城市维护建设税。

第二节 税法概述

一、税收与税法的关系

税收与税法是两个既有联系又有区别的不同概念。从本质看,税收是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。具有“三性”——强制性、无偿性和固定性,无偿性是核心。还具有调节经济、监督管理职能。而税法是指国家权力机关制定的有关调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范的总和。税法调整对象是税收分配中形成的权利义务关系,所以在了解税收与税法的关系时应注意以下两个方面。

(1) 税法是税收的法律依据和法律保障,税法又必须以保障税收活动为其存在的理由和基础。

(2) 税收是经济学概念,是一种经济活动,属于经济基础范畴,侧重解决分配关系。税法是法学概念,是一种法律制度,属于上层建筑,侧重解决权利义务关系。

二、税法的概念与特点

(一) 税法的概念

税法是国家制定的用于调整国家与纳税人之间在征纳税方面权利与义务关系的法律规范的总称。税法有广义和狭义之分,广义的税法包括各级权力机关制定的税收法律、法规、规章,是由税收实体法、税收程序法、税收争讼法等构成的法律体系。狭义的税法仅指国家最高权力机关正式立法的税收法律。

(二) 税法的特点

税法具有以下几个特点。

- (1) 从立法过程来看,税法属于制定法而不是习惯法。
- (2) 从法律性质看,税法属于义务性法规而不是授权性法规。
- (3) 从内容看,税法具有综合性而不是单一性。

三、税收法律关系

税收法律关系是税法所确认和调整的,国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中形成的权利与义务关系。国家征税与纳税人纳税形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确其双方的权利与义务后,这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系。

税收法律关系包括三方面内容:税收法律关系的构成,税收法律关系的产生、变更与消灭,税收法律关系的保护。

(一) 税收法律关系的构成

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样,都是由权利主体、客体和法律关系内容

三方面构成的,但在三方面内涵上,税收法律关系又具有一定的特殊性。

1. 税收法律关系权利主体

法律关系的权利主体是指法律关系的参加者。税收法律关系的主体即税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国,权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家行政机关,另一方是履行纳税义务的人。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

(1) 征税主体是各级税务机关、海关、财政。

(2) 纳税主体是法人、自然人、其他组织(确认原则属地兼属人)。

(3) 征、纳双方法律地位平等,但它们是管理者与被管理者的关系,权利和义务并不对等。

2. 税收法律关系权利客体

税收法律关系权利客体即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,也就是征税对象。例如,所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得,财产税法律关系客体即财产,流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。

3. 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容就是权利主体所享有的权利和所应承担的义务,这是税收法律关系中最实质的东西,也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有哪些行为,否则承担相应责任。

税务机关的权利主要表现在依法进行征税、税务检查以及对违章者进行处罚等;税务机关的义务主要指向纳税人宣传、咨询、辅导解读税法,及时将征收的税款解缴国库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

纳税义务人的权利主要有缴纳税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免权、申请复议和提起诉讼等。其义务是按税法规定办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

(二) 税收法律关系的产生、变更与消灭

税收法律关系的产生、变更与消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况,也就是由税收法律事实来决定。税法只是引起税收法律关系的前提。它不产生具体的税收法律关系,必须有能够引起税收法律关系的产生、变更与消灭的客观情况,也就是由税收法律事实来决定。税收法律事实分为税收法律事件和税收法律行为。税收法律事件是指不以税收法律关系权利主体的意志为转移的客观事件。例如,自然灾害可以导致税收减免,从而改变税收法律关系内容。税收法律行为是指税收法律关系主体在正常意志支配下做出的活动。例如,纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人转业或停业就造成税收法律关系的变更或消灭。

(三) 税收法律关系的保护

税收法律关系是同国家利益及企业和个人的权益相联系的。税收法律关系的保护形式和方法有很多,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《中华人民共和国刑

法》对构成偷税、抗税罪给予刑罚的规定,以及税法中对纳税人不服税务机关征税处理决定,可以申请复议或提出诉讼的规定等都是对税收法律关系的直接保护。税收法律关系的保护对权利主体双方是平等的。保护税收法律关系,实质上就是保护国家正常的经济秩序,保障国家财政收入,维护纳税人的合法权益。

四、税法的分类

(一) 按照税法基本内容和效力的不同划分

按照税法的基本内容和效力的不同,可分为税收基本法和税收普通法。税收基本法也称税收通则,是税法体系的主体和核心,在税法体系中起着税收母法的作用。其基本内容包括税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、征税机关的权利和义务、税种设置等。我国目前还没有制定统一的税收基本法,随着我国税收法制建设和完善,将研究制定税收基本法。税收普通法是根据税收基本法的原则,对税收基本法规定的事项分别立法实施,如个人所得税法、税收征收管理法等。

(二) 按照税法职能作用的不同划分

按照税法的职能作用的不同,可分为税收实体法和税收程序法。税收实体法主要是指确定税种立法,具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。如《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》就是税收实体法。税收程序法是指税务管理方面的法律,主要包括税收管理法、纳税程序法等。

(三) 按照税法征收对象的不同划分

按照税法征收对象的不同,可分为以下四种。

(1) 商品和劳务税税法。主要包括增值税、消费税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系,易发挥宏观调控作用。由于这些税种都是按照商品和劳务收入计算征收的,而这些税种虽然是由纳税人负责缴纳,但最终是由商品和劳务的购买者即消费者负担的,所以也称为间接税。

(2) 所得税税法。主要包括企业所得税、个人所得税等税法。其特点是可以直接调节纳税人收入,发挥其公平税负、调整分配关系的作用。所得税类税种的纳税人本身就是负税人,一般不存在税负转移或转嫁问题,所以也称为直接税。

(3) 财产、行为税税法。主要是对财产的价值或某种行为课税,包括房产税、印花税等税法。

(4) 资源税税法。主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。我国现行的资源税、城镇土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。

(四) 按照主权国家行使税收管辖权的不同划分

按照主权国家行使税收管辖权的不同,可分为国内税法、国际税法等。国内税法一般是按照属人或属地原则,规定一个国家的内部税收制度。国际税法是指国家间形成的税

收制度,主要包括双边多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等,一般而言,其效力高于国内税法。

第三节 税法要素

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、总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

二、纳税义务人

纳税义务人(纳税人)又称纳税主体,是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。纳税人有两种基本形式:自然人和法人。它们是两个相对称的法律概念。自然人是基于自然规律而出生的,有民事权利和主体,包括本国公民,也包括外国人和无国籍人。法人是自然人的对称,法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力,具有独立的财产和经费,依法独立承担民事责任的社会组织。我国的法人主要有机关法人、事业法人、企业法人、社团法人。

纳税人除了两种最基本的形式外,还可按不同的目的和标准进行多种详细的分类。如自然人可划分为居民纳税人和非居民纳税人、个体经营者和其他个人等。法人可划分为居民企业和非居民企业。与纳税人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。

代扣代缴义务人是指虽不承担纳税义务,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的单位和个人。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。

三、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,是征纳税双方权利义务共同指向的客体或标的物,是区别一种税与另一种税的重要标志。如房产税的征税对象是房屋。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。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。

与课税对象相关的两个基本概念是税目和税基。税目本身也是一个重要的税法要

素,下面将单独讨论,而税基又称计税依据,是据以计算征税对象应纳税款的直接数量依据,它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。价值形态包括应纳税所得额、销售收入、营业收入等;物理形态包括面积、体积、容积、重量等。以价值形态作为税基,又称从价计征,即按征税对象的货币价值计算,如生产销售化妆品应纳消费税税额是由化妆品的销售收入乘以适用税率计算产生,其税基为销售收入,属于从价计征的方法。另一种是从量计征,即直接按征税对象的自然单位计算,如城镇土地使用税应纳税额是由占用土地面积乘以每单位面积应纳税额计算产生,其税基为占用土地的面积,属于从量计征的方法。

四、税目

税目是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税科目,反映具体的征税范围,是对课税对象质的界定。例如,我国税制中消费税的征税对象是生产和进口等环节的应税消费品,对消费品共设计了15个税目。不是所有的税种都规定税目,有些税种征税对象简单、明确,没有另行规定税目的必要,如增值税、房产税等。有的税种征税对象比较复杂,一般要先分大类,在类别之下再分税目、子目、细目。凡是无税目的税种均有统一的税率,凡是有税目的税种,均无统一税率。而在学习税目时还应注意以下两点。

- (1) 凡列入税目的即为应税项目,未列入税目的,则不属于应税项目。
- (2) 并非所有税种都规定税目。

五、税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。它是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。我国现行主要税率有以下几种。

1. 比例税率

比例税率,即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。比例税率在应用中又可分为三种具体形式。

(1) 单一比例税率。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。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,同行业采用同一比例税率,如增值税等;三是地区差别比例税率,即区分不同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,如城市维护建设税等。

(3) 幅度比例税率。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。但不能针对不同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。

2. 超额累进税率

超额累进税率,是指把征税对象按数额的大小分成若干等级,每一等级规定一个税率,税率依次提高,但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算,将计算结果相加后得出应纳税款。

目前,个人所得税采用超额累进税率。在级数较多的情况下,为了简化计算,可用速算法。因全额累进计算比超额累进计算要简单,可将超额累进计算转化为全额累进计算方法。对于同样的课税对象数量,按全额累进方法计算出的税额比超额累进方法计算出的税额多,即有重复计算的部分,这个多征的常数称为速算扣除数。用公式表示为

速算扣除数=按全额累进方法计算的税额-按超额累进方法计算的税额
即按超额累进方法计算的税额=按全额累进方法计算的税额-速算扣除数。

3. 定额税率

定额税率,即按征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的有资源税、城镇土地使用税、车船税等。

4. 超率累进税率

超率累进税率,即以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前采用这种税率的是土地增值税。

六、纳税环节

纳税环节主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。它有广义和狭义之分。广义的纳税环节指全部课税对象在再生产中的分布情况,如资源税分布在生产环节、流转税分布在流转环节、所得税分布在分配环节等。它制约着税制结构,对取得财政收入和调节经济具有重要影响。狭义的纳税环节特指应税商品在流转过程中应纳税的环节。在商品经济条件下,商品从生产到消费通常经过产制、商业批发、商业零售等环节。商品课税的纳税环节,应当选择在商品流转的必经环节。因为有的从产制到零售要经过多次商业批发环节,有的可能只经过一次商业批发环节,有的甚至不经过商业批发直接进入商业零售环节,有的还可能不经过商业零售直接卖给消费者,如果对所有环节都征税,就会使同一商品的零售价格中包含的税额不同,与公平税收负担、保持市场价格统一的要求相违背。同时,如果中间流通环节减少,税收收入也会减少,这样也不利于保持财政收入的稳定。按照某种税征税环节的多少,可以将税种划分为一次课征制或多次课征制。

合理选择纳税环节,对加强税收征管,有效控制税源,保证国家财政收入的及时、稳定、可靠,方便纳税人生产经营活动和财务核算,灵活机动地发挥税收调节经济的作用,具有十分重要的理论意义和实践意义。

七、纳税期限

纳税期限是指税法规定的关于税款缴纳时间方面的限定。纳税期限的规定有三个概念。

一是纳税义务发生时间,指应税行为发生的时间。如增值税条例规定采取预收货款方式销售货物的,其纳税义务发生时间为货物发出的当天。

二是纳税期限。纳税人每次发生纳税义务后,不可能马上去缴纳税款。税法规定了每种税的纳税期限,即每隔固定时间汇总一次纳税义务的时间。增值税的纳税期限分别核定为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或1个季度。

三是缴库期限,即税法规定的纳税期满后,纳税人将应纳税款缴入国库的期限。如增值税条例规定,纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税,以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

八、纳税地点

纳税地点主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。

九、减税免税

减税免税主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

十、罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

十一、附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容,如该法的解释权、生效时间等。

第四节 我国税法体系

一、我国税法体系的建立与发展

中华人民共和国成立以来,我国基本上建立了双主体税复合税制的模式,即以流转税和所得税为主体税,辅之以其他税种的税制体系。特别是以1994年税制改革为分水岭,我国税制进入全面改革和深化的阶段,建立了符合社会主义市场经济体制的新税制。

(一) 计划经济体制下的税收制度

(1) 1950年建立中华人民共和国的税收制度。中华人民共和国成立初期,税制很不

统一。为了迅速恢复国民经济,建立全国统一的政治、经济和社会制度,巩固刚刚建立起来的国家政权,提供保证国家机器正常运转所必需的财力,必须废除原政府的旧税制,统一税法、统一税收政策,建立起新的税收制度和税务组织机构。为此,1950年1月前政务院发布了《全国税政实施要则》《关于统一全国税收政策的决定》和《全国各级税务机关暂行组织规程》,明确规定了中华人民共和国的税收政策、税收制度和税务组织机构等一系列税收建设的重大原则。至此,结束了中华人民共和国成立初期税制混乱的局面,建立了统一的税收制度、税收政策和税务工作体系。

(2) 1953年修正税制。1953年我国开始进入国民经济发展的第一个五年计划时期,经济形势发生了很大变化。为了使税收制度适应新的形势,国家决定从1953年1月1日起对税制进行修正。经过上述修正,在基本保持原税负的基础上,使税收简并为14种,具体包括商品流通税、货物税、工商业税、印花税、盐税、关税、牲畜交易税、城市房地产税、文化娱乐税、车船使用牌照税、屠宰税、利息所得税、农(牧)业税、契税,基本上适应了当时形势发展的需要。

(3) 1958年改革税制。1958年,基于“基本保持原税负、适当简化税制”的指导思想,对税制进行了改革简并。经过这次税制改革,从根本上改变了原来实行的多税种、多次征的税收制度,使税制结构开始出现以流转税为主体的格局,税收制度由原来的14种税简并为9种税,在调节经济方面的作用已逐渐减弱。

(4) 1973年简并税制。受单纯的计划经济体制的影响,税收的作用除了积累资金外,调节经济的作用已不重要。因此,1973年,对已经简化的税制又进行了简化:一是合并了税种,二是简化税目和税率,三是把一部分税收管理权限下放给地方。

(二) 计划商品经济体制下的税收制度

1978年以来,随着对内改革、对外开放政策的实行,我国经济领域发生了深刻变化,出现了多种经济成分、多种经营方式,原有的单一税收制度因税种过少,难以适应多种经济成分并存的新形势,也不利于对外开放政策的执行,并且税收征税范围过小,取得收入的来源不够普遍,税负不公平,集体商业和个体工商业户的税负偏重,不利于多种经济成分公平竞争。为适应经济情况的变化,我国对税收制度进行了改革,大致经历以下几个阶段。

(1) 建立和健全涉外税制。1980年9月,公布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》,1981年公布了《中华人民共和国外国企业所得税法》,同时明确规定涉外企业继续沿用修订后的工商统一税,并要缴纳车船使用牌照税和城市房地产税。至此,我国的涉外税制初步建立起来。在此基础上,财政部于1981年8月向国务院报送了《关于改革工商税制的设想》,并很快获得批准。

(2) 第一步利改税。1983年为了通过税收来规范国家与国有企业的利润分配关系,国家实行第一步利改税改革,即对国有企业征收所得税,简称利改税。

(3) 第二步利改税。1984年国家实行第二步利改税,即对工商税制进行全面改革。发布了关于征收国有企业所得税、国有企业调节税、产品税、增值税、营业税、盐税、资源税等税种的行政法规。

(4) 工商税制的进一步完善。在两步利改税的基础上,国务院陆续发布了关于征收集体企业所得税、私营企业所得稅、城乡个体工商业戶所得稅、个人收入调节稅、国有企业獎金稅(1984 年发布,1985 年修订发布)、集体企业獎金稅、事业单位獎金稅、国有企业工資调节稅、房產稅、城镇土地使用稅、耕地占用稅、车船稅、印花稅、城市维护建設稅、固定投資方向调节稅(其前身为 1983 年开征的建築稅)、筵席稅等稅种的行政法規,并决定开征特別消費稅,

(5) 1991 年,第七届全国人民代表大会第四次会议将《中外合資经营企業所得稅法》与《外国企業所得稅法》合并为《外商投資企業和外国企業所得稅法》。

(三) 社会主义市场经济体制下的新稅制

1992 年以后,特别是中国共产党第十四次全国代表大会确定了建立社会主义市场经济体制的目标以后,中国的改革开放进入一个新的历史阶段。这一时期是中国稅制改革全面深化的时期,取得了改革开放以來稅制改革的第三次重大突破。

1994 年稅制改革的主要内容是:第一,全面改革了貨物和勞務稅制,实行了以比較规范的增值稅为主体,消費稅、營業稅并行,内外統一的貨物和勞務稅制。第二,改革了企業所得稅制,将过去对国有企业、集体企业和私营企业分別征收的多种所得稅合并为统一的企業所得稅。第三,改革了个人所得稅制,将过去对外國人征收的个人所得稅,对中國人征收的个人收入调节稅和个体工商业戶所得稅合并为统一的个人所得稅。第四,对其他稅收做了大幅度的调整,如扩大了資源稅的征收范围,开征了土地增值稅,取消了鹽稅、燒油特別稅、集市交易稅等若干稅种,并将屠宰稅、筵席稅的管理权下放到省级地方政府,新設了遺產稅、證券交易稅(这两种稅后来没有立法开征)。

至此,中國的稅制一共設立 25 种稅收,即增值稅、消費稅、營業稅、關稅、企業所得稅、外商投資企業和外国企業所得稅、个人所得稅、土地增值稅、房產稅、城市房地產稅、遺產稅、城镇土地使用稅、耕地占用稅、契稅、資源稅、车船稅、车船使用牌照稅、印花稅、證券交易稅、城市维护建設稅、固定投資方向调节稅、屠宰稅、筵席稅、農業稅和牧業稅。

此后至 2000 年,全国人民代表大会常务委员会修改了《个人所得稅法》,国务院陆续改革了農業特產稅制度,修改了《契稅暫行條例》,发布了《車輛购置稅暫行條例》,并从 2000 年开始进行农村稅費改革的试点,暫停征收固定投資方向调节稅。

2001 年以后,中国继续完善稅制,分步實施了下列重大改革。

(1) 逐步推行农村稅費改革。2005 年,全国人民代表大会常务委员会决定从 2006 年起取消農業稅。从 2005 年到 2006 年,国务院先后取消牧業稅和屠宰稅,对过去征收農業特產農業稅的烟叶产品改征烟叶稅。

(2) 完善貨物和勞務稅制。2001 年,结合交通和車輛稅費改革开征車輛购置稅。2003 年,国务院公布新的關稅條例,自 2004 年起施行。2008 年,国务院修订增值稅暫行條例、消費稅暫行條例和營業稅暫行條例,初步实现增值稅从“生产型”向“消費型”的转变,结合成品油稅費改革调整消費稅,自 2009 年起施行。2012 年,开始在上海市交通運輸業及 6 个現代服務業进行“營改增”试点,2017 年 11 月 9 日,營業稅暫行條例废止,營業稅改征增值稅全面完成,自此營業稅退出历史舞台。

(3) 完善所得税制。从 2005 年到 2007 年,全国人民代表大会常务委员会先后 3 次修改个人所得税法。2007 年,全国人民代表大会将过去对内资企业和外资企业分别征收的企业所得税合并为统一的企业所得税,自 2008 年起施行。2018 年 8 月 31 日,全国人民代表大会通过了个人所得税法的修订,2019 年,个人所得税实现了分类所得税制向综合与分类相结合的模式转换。

(4) 完善财产税制。从 2006 年到 2009 年,国务院先后将车船税与车船使用牌照税合并为车船税,自 2007 年起施行;修改城镇土地使用税暂行条例和耕地占用税暂行条例,将对内征收的城镇土地使用税和耕地占用税分别改为内外统一征收,分别自 2007 年和 2008 年起施行;取消城市房地产税,将对内征收的房产税改为内外统一征收,自 2009 年起施行。经国务院批准,财政部、国家税务总局陆续调整原油、天然气、煤炭、盐、大理石、铜矿石和磷矿石等若干类资源产品的资源税税额标准。2018 年,开征资源保护税。

此外,将船舶吨税重新纳入财政预算管理,取消了筵席税,不再提及开征遗产税和证券交易税。

通过这些改革,中国的税制进一步简化、规范,税负更加公平,宏观调控作用增强,在促进经济持续快速增长的基础上实现了税收的连年大幅度增长。

二、我国现行税法体系

国家税收制度的确立,要根据本国的具体政治经济条件,所以,各国的政治经济条件不同,税收制度也不尽相同。就一个国家而言,在不同时期,由于政治经济条件和政治经济目标不同,税收制度也有着或大或小的差异。

税法体系中各税法按基本内容和效力、职能作用、征收对象、权限范围的不同,可分为不同类型。

(一) 按照税法的基本内容和效力划分

按照税法的基本内容和效力的不同,可分为税收基本法和税收普通法。

税收基本法也称税收通则,是税法体系的主体和核心,在税法体系中起着税收母法的作用。其基本内容一般包括税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、征税机关的权利和义务、税种设置等。我国目前还没有制定统一的税收基本法,随着我国税收法制建设的发展和完善,将研究制定税收基本法。税收普通法是根据税收基本法的原则,对税收基本法规定的事项分别立法实施的法律。如个人所得税法、税收征收管理法等。

(二) 按照税法的职能作用划分

按照税法的职能作用的不同,可分为税收实体法和税收程序法。

1. 税收实体法体系

我国现行税制就其实体法而言,是 1949 年中华人民共和国成立后经过几次较大的改革逐步演化而来的,按征税对象大致分为五类。

(1) 商品(货物)和劳务税类。包括增值税、消费税和关税,主要在生产、流通或者服

务业中发挥调节作用。

(2) 所得税类。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发挥调节作用。

(3) 财产和行为税类。包括房产税、车船税、印花税、契税,主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

(4) 资源税类。包括资源税、土地增值税和城镇土地使用税,主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

(5) 特定目的税类。包括固定资产方向调节税(暂缓征收)、筵席税、城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税和烟叶税,主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥作用。

上述税种一共有 17 个,其中的关税和船舶吨税由海关负责征收管理,其他税种由税务机关负责征收管理。耕地占用税和契税,1996 年以前由财政机关的农税部门征收管理,1996 年财政部农税管理机构划归国家税务总局,这些税种就改由税务部门负责征收。

现行税种中,除企业所得税、个人所得税、车船税是以国家法律的形式发布实施外,其他各税种都是经全国人民代表大会授权立法,由国务院以暂行条例的形式发布实施的。这些法律法规共同组成了我国的税收实体法体系。

2. 税收程序法体系

除税收实体法外,我国对征收管理使用的法律制度,是按照税收管理机关的不同而分别规定的。

(1) 由税务机关负责征收税种的管理,按照全国人民代表大会常务委员会发布的《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)执行。

(2) 由海关机关负责征收的税种的征收管理,按《海关法》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

上述税收实体法和税收征收管理的程序法的法律制度构成了我国现行的税法体系。

第五节 税务会计总论

一、税务会计概述

(一) 税务会计的概念

税务会计是以我国现行税收法规为准绳,运用会计学的理论、方法和程序,对企业经营过程中涉税事项进行计算、调整和税款缴纳、退补等,即对企业涉税会计事项进行确认、计量、记录和报告,以实现企业最大税收利益的一门专业会计。税务会计是社会经济发展到一定阶段后,从传统会计中分离出来,介于税收学与会计学之间的一门新兴边缘学科,是融国家税收法令与会计处理于一体的一种特种专业会计,概括地说,是税务中的会计、会计中的税务。

税务会计是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础,对财务会计中按会计准则、会计制度进行会计处理与国家现行税收法规不一致的会计事项,或者出于纳税筹划目

的,由税务会计进行纳税调整或重新计算。因此,税务会计并不要求企业在财务会计的凭证、账簿、报表之外再设一套会计账表(纳税报表及其附表除外)。各企业均应设置专职税务会计人员(办税员),大企业还应设置专门的税务会计机构和税务总监。

随着各国税制的逐步完善、会计的不断发展,以及税收的国际协调、会计的国际趋同,税务会计理论与实务也在不断发展、完善。

(二) 税务会计的特点

税务会计有别于财务会计的主要特点有以下几个。

1. 税法导向性(法定性)

企业财务会计在《企业会计准则》的规范下,可以对某些交易事项进行会计政策选择。税务会计则是以国家现行税收法律法规为依据,税收的法定性决定了税务会计的法定性,这是它区别于其他专业会计的一个最重要的特点。当财务会计处理与税法的计税方法、计税范围等有差异时,税务会计必须按现行税收法律法规规定进行纳税调整。对某些不便按照税法规定反映而按会计准则规定处理的交易事项,税务会计必须单独设置备查分类账簿,单独核算其应税收入(收益)和成本费用等,方能据以按应税税种的不同税目、税率计税或进行减税、免税的计算等。

2. 纳税筹划性

企业通过税务会计履行纳税义务,同时还应体现其作为纳税人享有的权利。具体体现在应交税费账户的作用上,它既可以反映企业上缴税金的数额,即实际履行的纳税义务,又可以反映企业应缴未缴的税金数额,它是企业对国家的一笔负债,其金额的大小、滞留企业时间的长短可以反映企业无偿使用“该项资金”的能力。减轻税负、提高盈利水平是每个企业不懈追求的目标。通过税务会计的筹划,可以正确处理涉税会计事项,实现企业财务目标。

3. 账务处理的协调性

对财务会计根据会计准则确认、计量、记录和报告的事项及其结果只要与税法规定不悖,税务会计就可以直接采用,只有对与税法规定有差异或者不符合税法规定的事项,才进行纳税调整,即进行税务会计处理,使之符合税法的要求。因此,税务会计是对财务会计的调整,两者也具有协调性。

4. 核算领域的广泛性

按税法规定,所有法人和自然人都可能是纳税权利义务人。法定纳税人的广泛性,决定了税务会计的广泛性。小型企业虽然执行的是《小企业会计准则》,但对涉税事项的会计处理则是体现以税法为导向的会计处理原则。其他企业执行的《企业会计准则》体现财务会计以投资人为导向,但为了纳税的需要,为了降低涉税风险,还必须设置税务会计。由此可见,各种类型企业单位都应设置税务会计。

(三) 税务会计与财务会计的异同

1. 税务会计与财务会计的联系

要探讨税务会计与财务会计的关系,就必须明确会计与法律、会计与税收、会计与企

业决策者的关系。会计的法规制度对我国会计工作的影响是方向性的。税收对会计的影响,往往与法律对会计的影响分不开,税收通过法律发挥作用,法律保障税收的执行,但它们对会计影响的着重点不同。法律规定会计“能做什么”和“不能做什么”,税收则引导企业及其会计“怎样做”,从而影响企业及其会计的具体行为。例如,当税务会计与财务会计在实务中允许存在合理差异时,会计计量模式的选择必须遵循分别反映的原则,否则,两者之间量的差异将无法揭示出来。因此,税收对会计的影响是调节性的。企业决策者则要求在国家法律、制度许可的范围内,进行某些会计政策选择,如选择会计原则、会计程序、会计方法等。但会计的规范、计量方法、处理方法等也会反作用于法律、税收和企业决策者。

税务会计作为一项实质性工作并不一定独立存在,而是企业会计的一个特殊领域,是以财务会计为基础的。税务会计资料大多来源于财务会计,对财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项,或出于税务筹划目的需要调整的事项,按税务会计的方法计算、调整,并做调整会计分录,再融于财务会计账簿或财务会计报告之中。对以税法为导向的小型会计,不对外提供会计报告,两者融为一体,其会计可以称为企业会计或税务会计。

2. 税务会计与财务会计的区别

两者除目标不同、对象不同外,主要还有以下区别。

(1) 核算基础、处理依据不同。税收法规与会计准则存在不少差别,其中最主要的差别在于收益实现的时间和费用的可扣减性。税收制度是收付实现制与权责发生制的结合,因为计算应税所得是要确定纳税人立即支付货币资金的能力、管理上的方便性和征收当期收入的必要性,这与财务会计所依据的持续经营假设是相矛盾的。财务会计只是遵循财务会计准则处理各种经济业务,会计人员对某些相同的经济业务可能有不同的表述、出现不同的会计结果,应该认为是正常现象。税务会计既要遵循税务会计的一般原则,也要遵守与税收法规不相矛盾的财务会计一般原则。

(2) 计算损益的程序不同。税收法规中包括修正一般收益概念的社会福利、公共政策和权益条款,强调应税所得与会计所得的不同。各国所得税税法都明确规定法定收入项目、税法允许扣除项目及其金额的确认原则和方法。企业按税法规定确定两者金额后,其差额即为应纳税所得额。税务会计以此为法定依据,但在实际计算时,要在“会计所得”的基础上调整为应税所得。当财务会计的核算结果与税务会计不一致时,财务会计的核算应服从税务会计的核算,使之符合税法的要求。

税务会计坚持历史成本原则,不考虑货币时间价值的变动,更重视可以预见的事项,而财务会计却可以有某些不同。各国都在力图缩小财务会计与税务会计的差异,但两者的差异不可能消失,因为两者目标不同。此外,承认税务会计与财务会计的区别,实际上是承认政府有权对纳税人的非经营收益等进行确认和征税的问题。抹杀两者的区别,可能对征纳双方都是无益的。因此,既不必要求对方适应自己,也不必自己削足适履去符合对方。应该各自遵循其本身的规律和规范,在理论上不断发展自己,在方法上不断完善自己,更好地体现各自的具体目标,共同为企业的整体目标服务。

二、税务会计对象

税务会计的对象是独立于会计系统之外的客体,是运用会计的特定程序和方法对客体进行的分类和表述。在企业中,凡是涉税事项都是税务会计对象。因此,纳税人因纳税而引起的税款的形成、计算、缴纳、补退、罚款等经济活动就是税务会计对象。

企业的税务活动主要包括以下几个方面。

1. 计税基础、计税依据

(1) 流转额(金额、数额)。流转额是企业在经营过程中的销售(购进)量、销售(购进)额等,它是各种流转税的计税依据,又是所得税的计税基础和前提。

(2) 成本、费用额。成本、费用是企业在生产经营过程中的耗费和支出。它包括生产过程的生产费用和流通过程的流通费用。成本、费用主要反映企业资金的垫支和耗费,是企业资金补偿的尺度。将一定会计期间的成本、费用总额与同期经营收入总额做对比,可以反映企业的生产经营成果。财务会计记录的成本、费用、支出额,按税法规定允许在税前扣除的部分是计算应纳税所得额的基础。

(3) 利润额与收益额。财务会计核算的经营利润、投资收益等,都需要按税法规定调整、确认为应税利润、应税收益,它是正确计税的基础。

(4) 财产额(金额、数额)。对各种财产税,如房产税、车船税等,需要在财务会计对各类资产确认、计量、记录的基础上,按税法规定的税种,正确确认应税财产金额或数额。

(5) 行为计税额。对行为税(如印花税、车辆购置税等),应以财务会计确认、记录的应税行为交易额或应税标准为课税依据。

2. 税款的计算与核算

按税法规定的应缴税种,在正确确认应税依据的基础上,正确计算各种应缴税金,并做相应的会计处理。

3. 税款的缴纳、退补与减免

由于各种税的计税依据和征收方法不同,同一种税对不同行业、不同纳税人的会计处理有所不同,因此,各种税款的缴纳方法也不尽相同。企业应按税法规定,根据企业会计准则、制度,正确进行税款缴纳的会计处理。对企业多缴税款、按规定应该退回的税款或应该补缴的税款,要进行相应的会计处理。减税、免税是对某些纳税人的一些特殊情况、特殊事项的特殊规定,从而体现税收政策的灵活性和税收杠杆的调节作用,因此,企业应正确地对减免税款进行会计处理。

4. 税收滞纳金与罚款、罚金

企业因逾期缴纳税款或违反税法规定而支付的各项税收滞纳金、罚款、罚金,也属税务会计对象,应该如实记录和反映。

三、税务会计基本前提

由于税务会计以财务会计为基础,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有其特殊性和特定性。

1. 税务会计主体

税务会计主体亦称纳税会计主体,即税法规定的直接负有纳税义务并享有纳税人权利的实体,包括单位和个人(法人和自然人)。正确界定税务会计主体,就是要求每个纳税会计主体应与其他纳税会计主体分开,保持符合税法要求的会计记录并填报纳税申报表,一般情况下,纳税主体就是纳税会计主体,即税务会计主体,但在特定情况下,纳税主体不一定是纳税会计主体(税务会计主体),如对工资薪金、劳务报酬征收个人所得税时,纳税人是纳税主体,但并非纳税会计主体,作为扣缴义务人的企业单位才是这一纳税事项的会计主体——税务会计主体。

财务会计主体是财务会计为其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独立的或相对独立的经营单位之内,典型的财务会计主体是企业。在一般情况下,财务会计主体同时也是税务会计主体,但在特殊或特定情况下,财务会计主体不一定是税务会计主体,或者相反。

2. 持续经营

持续经营这一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,如预期所得税在将来被继续课征。这是所得税款递延、亏损前溯或后转以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论依据。以折旧为例,它意味着,在缺乏相反证据时,人们总是假定该企业将在足够长的时间内为转回暂时性的纳税利益而经营并获得收益。

3. 货币时间价值

货币(资金)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(或付出)1元钱的价值要大得多。这说明,同样一笔资金,在不同时间具有不同的价值。随着时间的推移,投入周转使用的资金价值将会发生增值,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的确认原则、纳税期限、交库期等。它深刻地揭示了纳税人进行税务筹划的目标之一——纳税延迟,也说明了所得税会计中采用纳税影响会计法进行纳税调整的必要性。

4. 纳税会计期间

纳税会计期间是指纳税人按照税法规定选定的纳税年度期间。因此,纳税会计期间亦称纳税年度。应税实体必须以年度为基础报告其经营成果,确定其纳税年度,即所有应税实体都必须选择一个年度会计期间,向政府报告其经营成果。我国纳税会计期间统一规定为日历年度,非由纳税人自己选择。虽然税务会计也可将会计年度划分为月、季,但强调的是年度应税收益,尤其是企业所得税。纳税会计期间与纳税期限并不等同,如增值税、消费税的纳税期限是日或月。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、清算等原因,导致该纳税年度的实际经营期限不足12个月,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。各国纳税年度规定的具体起止时间有所不同,一般有日历年度、非日历年度、财政年度或营业年度。纳税人在税法规定的范围内选择、确定,但必须符合税法规定的采用和改变应纳税年度的办法,并且遵循税法中关于对不同企业组织形式、企业类型的各种限制性规定。

5. 年度会计核算

年度会计核算是税务会计中最基本的前提,各国税制都建立在年度会计核算的基础上,而不是建立在某一特定业务的基础上。课税只针对某一特定纳税期间发生的全部事项的净结果,而不考虑当期事项在后续年度中的可能结果如何,后续事项将在其发生的年度内考虑。例如,在“所得税跨期摊配”中应用递延法时,由于强调原始差异对税额的影响而不强调转回差异对税额的影响,因此,它与未来税率没有关联性。

当时间性差异后来转回时,按时间性差异产生时递延的同一数额调整所得税费用,从而使税务会计数据具有更多的可稽核性,以揭示税款分配的影响金额。

四、税务会计原则

税务会计虽然要遵循(财务)会计的一般程序和方法,但必须以税法为导向。在(财务)会计中,反映会计信息质量特征(要求)原则、会计要素的确认与计量原则、确认与计量的修正原则,其基本精神大多也适用于税务会计,但因税务会计与税法的特定联系,税收原则理论和税收立法原则会非常明显地影响以至于主导税务会计原则。此外,还应体现税务会计主体的税收利益,这就逐步形成了税务会计原则。

税务会计原则应包括以下几方面。

1. 税法导向原则

税法导向原则亦称税法遵从原则。税务会计应以税法为准绳,在财务会计确认、计量的基础上,再以税法为判断标准进行重新确认和计量,在遵从或不违反税法的前提下,履行纳税义务,寻求税收利益。该原则体现“税法至上”,即税法优先于会计法规等其他普通法规。

2. 以财务会计核算为基础原则

此项原则适用于税务会计与财务会计混合的会计模式。只有当某一交易事项按会计准则在财务会计报告日确认以后,才能确认该交易事项按税法规定确认的应课税款,依据会计准则在财务报告日尚未确认的交易事项可能影响到当日已确认的其他交易事项的最终应课税款,但只有在根据会计准则确认导致征税效应的交易事项之后,才能确认这些征税效应。

其基本含义如下。

(1) 对于已在财务会计报表中确认的全部交易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交易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、税率变更的未来执行情况。

3. 应计制原则与实现制原则

由于收付实现制不符合财务会计要素的确认、计量原则,不能用于财务会计报告目的。为了更多地借助于财务会计记录,降低税收征管成本,目前多数国家的税法一般都接受应计制原则。但在用于税务会计时,与财务会计的应计制还是存在明显差异。

(1) 应该考虑税款支付能力原则,使得纳税人在最有能力时支付税款。

(2) 确定性的需要,要求收入和费用的实际实现具有确定性。

(3) 保护政府税收收入。

由此可见,税务会计是有条件地接受应计制原则,体现的是税收实用主义。

4. 历史(实际)成本计价原则

按历史成本计价原则进行会计处理,既有利于对资产、负债、所有者权益的存量计量,也有利于对收入、费用、利润的流量计量,因此,能够客观真实地反映企业的财务状况和财务成果。在税务会计中,除税法另有规定外,纳税人必须遵循历史成本计价原则,因为它具有确定性与可验证性。

5. 相关性原则

与财务会计的相关性原则的含义不同,税务会计的相关性体现在所得税负债的计算上,即纳税人当期可扣除的费用在性质和根源上必须与其取得的收入相关。

6. 配比原则

配比原则是财务会计中对某一会计期间的收入同与其相关的费用相配比,以正确计算当期损益并据以进行收益分配。税务会计的配比原则是在所得税负债计算时,应按税法确定收入(法定收入)并界定同期可扣除费用,即纳税人发生的费用应在费用应配比或应分配的当期申报中扣除。

7. 确定性原则

确定性原则是指在所得税会计处理过程中,按所得税税法的规定,应税收入与可扣除费用的实际实现应具有确定性,即纳税人可扣除的费用不论何时支付,其金额必须是确定的。该原则适用于所得税的税前扣除,凡税前扣除的费用,如财产损失等,必须是真实发生且其金额必须是是可以确定的。

8. 合理性原则

合理性原则是指纳税人可扣除费用的计算与分配方法应符合一般的经营常规和会计惯例。该原则属于定性原则而非定量原则,具有较大的弹性。对同一交易事项的认定和会计处理,征纳双方角度不同、利益不同,对是否合理会有不同的解释。税务会计信息应该具有“合理性”的充分说服力。

9. 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(税基),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,税款支付必须全部是现金支出,因此,在考虑纳税能力的同时,也应考虑税款的支付能力。税务会计在确认、计量、记录收入、收益、成本、费用时,应尽可能选择能够保证税款支付能力的会计处理方法(包括销售方式、结算方式、结算工具的选择等)。

10. 筹划性原则

税务会计既要保证依法计税、纳税,又要尽可能地争取纳税人的最大税收利益。因此,选择什么样的会计政策、采用何种税务筹划方案,必须事先进行周密的谋划。“税务会计的目标不是会计,而是收益。”因此,它还具有财务职能,具有预测性。

五、税务会计要素

税务会计要素是对税务会计对象的进一步分类,其分类既要服从税务会计目标,又受税务会计环境的影响。税务会计环境决定了纳税会计主体的具体涉税事项和特点,按涉税事项的特点和税务会计信息使用者的要求进行的分类,即形成税务会计要素,它同时也是税务会计报表(纳税申报表)要素。税务会计要素主要有以下几个。

1. 计税依据

计税依据是税法中规定的计算应纳税额的根据。在税收理论中称为税基。纳税人的各种应缴税款是各税的计税依据与其税率之积。不同税种的计税依据不同,有收入额、销售额(量)、增值额(率)、所得额等。

2. 应税收入

应税收入是企业因销售商品、提供劳务等应税行为所取得的收入,即税法所认定的收入。因此,也可称为法定收入。应税收入与财务会计收入(简称会计收入)有密切联系,但不一定等同。确认应税收入的原则,一是与应税行为相联系,即发生应税行为才能产生应税收入。换言之,如果纳税人发生非应税行为或免税行为,其所取得的收入就不是应税收入,而只是会计收入。二是与某一具体税种相关。纳税人取得一项收入,如果是应税收入,必然与某一具体税种相关,即是某一特定税种的应税收入,而非其他税种的应税收入。

对应税收入的确认和计量,一般也是按财务会计原则和标准来进行的。但税法也有例外,如对权责发生制的修正,税法对某些应税行为按收付实现制确认应税收入。

3. 扣除费用

扣除费用是企业因发生应税收入而必须支付的相关成本、费用、税金、损失,即税法所认可的允许在计税时扣除项目的金额,亦称法定扣除项目金额。属于扣除项目的成本、费用、税金、损失是在财务会计确认、计量、记录的基础上,分不同情况确认:一是按其应与应税收入的发生是否有因果关系。如有因果关系,可按比例扣除。二是在受益期内,按税法允许的会计方法进行折旧、摊销。三是对财务会计中已经确认、计量、记录的某些项目,凡超过税法规定的扣除标准的,一律按税法规定的限额作为扣除费用。由此可见,财务会计确认、计量、记录的成本、费用、支出与法定扣除项目金额虽然有密切关系,但两者并不等同。

4. 应税所得

在经济学、财务会计学与税务会计学中,关于“所得”的含义有所不同。财务会计中的“所得”就是账面利润或会计利润。税务会计中的“所得”即指应税所得,或称应纳税所得,它是应税收入与法定扣除项目金额(扣除费用)的差额,也是所得税的计税依据。在税务会计实务中,企业是在财务会计提供的账面利润的基础上,按现行税法与财务会计的差异及其选定的所得税会计方法确认应税所得,进而计算应纳税额。

如果应税所得是负数,则为应税亏损。如果财务会计提供的账面利润是负数,即为账面亏损。在账面亏损的基础上,按现行税法进行调整,如果调整后仍是负数,即为应税亏损。只有对应税亏损,方可按税法规定进行税前弥补。对企业有意虚列亏损,则视同逃税行为。

5. 应纳税额

应纳税额亦称应缴税款。它是计税依据与其适用税率与单位税额的乘积。应纳税额是税务会计特有的一个会计要素,其他会计没有这个要素。影响应纳税额的因素有计税依据、税率、单位税额和减免税规定。计税依据体现征税的广度,每个税种都要明确规定其计税依据,除附加税外,各个税种均有独立的计税依据。税率体现征税的深度,各个税种一般都有其特定的税率。如果是对税基的减免,减免税体现在计税依据中,如果是对应纳税额的减免,减免税则是一个单独的因素。

上述税务会计要素也可以称为基本要素,因为主要税种还可以将基本要素细化,即税务会计具体要素,如增值税会计要素、所得税会计要素等。此外,免退税、退补税、滞纳金、罚款、罚金等也可以作为税务会计要素,但不是主要会计要素,或者说是税务会计要素的调整因素。

6. 税务会计等式

在我国财务会计的六项会计要素中,资产、负债和所有者权益构成资产负债表,收入、费用和利润构成利润表,通过两张主要会计报表,分别体现了静态、动态会计要素之间的关系。在混合模式下,当财务会计要素的确认与税务会计一致时,按财务会计处理;当两者不一致时,按税法要求进行调整,调整后再融入财务会计中。税务会计要素是税制构成要素在税务会计中的具体体现,它们之间的关系构成以下两个会计等式:

应税收入—扣除费用=应税所得

计税依据 $\times$ 适用税率(或单位税额)=应纳税额

前者仅适用于所得税,后者适用于包括所得税在内的所有税种。



本章习题
扫描二维码
可下载。