

税务会计及纳税

SHUIWU KUAIJI JI NASHUI CHOUHUA LILUN YU SHIWU YANJIU

筹划理论与实务研究

杨荣军 徐 勤◎著



中国商务出版社
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS

税务会计及纳税

筹划理论^①与实务研究

杨荣军 徐 勤^②著



中国商务出版社
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS

图书在版编目(CIP)数据

税务会计及纳税筹划理论与实务研究 / 杨荣军, 徐勤著. --北京:中国商务出版社, 2017. 12

ISBN 978-7-5103-2230-3

I. ①税… II. ①杨… ②徐… III. ①税务会计—研究 ②税收筹划—研究 IV. ①F810.62②F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 323267 号

税务会计及纳税筹划理论与实务研究

SHUIWU KUAJI JI NASHUI CHOUHUA LILUN YU SHIWU YANJIU

杨荣军 徐 勤 著

出 版:中国商务出版社

地 址:北京市东城区安定门外大街东后巷 28 号

邮 编:100710

责任部门:职业教育事业部(010-64218072 295402859@qq.com)

责任编辑:周 青

网 址:<http://www.cctpress.com>

邮 箱:cctp@cctpress.com

照 排:北京亚吉飞数码科技有限公司

印 刷:北京亚吉飞数码科技有限公司

开 本:787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张:18.25 字 数:237 千字

版 次:2018 年 5 月第 1 版 2018 年 5 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-5103-2230-3

定 价:63.00 元

凡所购本版图书有印装质量问题,请与本社总编室联系。(电话:010-64212247)



版权所有 盗版必究(盗版侵权举报可发邮件到本社邮箱:cctp@cctpress.com)

前 言

众所周知,税收是国家凭借公共权力强制取得的财政收入,是国家参与国民收入分配的重要形式,对于社会公共事业的发展以及社会经济的正常运转具有不可替代的意义。因此,如何进行税务会计的管理就成为税务机关、企业、个人都无法回避的问题。

近年来,纳税筹划与税务会计的关系日益密切。但一个不容忽视的现象是,纳税筹划引入我国的时间不长,仍是一个新生事物。由于受到多方面条件的限制,很多企业尚未认识到纳税筹划的重要性,有的甚至还存在一些错误认识,这就在无形之中增加了纳税筹划的成本。有鉴于此,作者将多年工作心得与经验进行整理、总结,精心撰写了《税务会计及纳税筹划理论与实务研究》一书。

全书共七章。第一章对税务会计与纳税筹划的共同起源,即税法进行概述。第二章对税务会计的理论进行综述,涉及税务会计的相关理论文献、税务会计与财务会计的关系、税务会计的目标、税务会计的三类不同模式及其发展等内容。第三章从纳税筹划的基本原理、方法、步骤以及新旧会计准则对纳税筹划的影响等角度阐述了纳税筹划的基础性理论。增值税与所得税是我国的主要税种,因此第四章、第五章分别对增值税会计与纳税筹划、所得税会计与纳税筹划展开讨论。除增值税与所得税之外,土地增值税、房产税、资源税、关税、车辆购置税等也对社会经济发生着重要影响,第六章对这些税种的会计与筹划进行了深入分析。对税收风险实行有效管理是实现税收目的的根本保障,第七章作为全书的最后一章,以企业税收风险的管理对策为中心展开讨论,为全书画上一个圆满的句号。

理论与实践相结合是本书的最大亮点。具体来说,第一章至

第三章为全书的理论部分,先后对税法、税务会计理论以及纳税筹划理论进行阐述,能够引导读者在大脑中建立起中国税务管理的基本框架,使他们能够站在一个较高的位置来观察、认识、理解社会经济生活中的税务实务。第四章至第七章为全书的实践部分,对我国主要税种的会计、筹划以及企业税收风险管理进行了细致的分析,既有利于增进读者对相关理论的理解,又有助于提升实践能力。总之,本书内容全面、语言准确、论述深入、逻辑严谨,具有较强的实用性。

在本书的撰写过程中,作者借鉴了许多专家、学者的观点,参考了大量文献资料,在此谨向他们表达最衷心的感谢。由于作者学识有限,书中纰漏与错误之处在所难免,敬请广大专家、读者批评指正。

作 者

2017年10月

目 录

第一章 税务会计与纳税筹划的共同起源:税法	1
第一节 税法概述以及我国的税法体系	1
第二节 当前我国的税收管理体制	10
第三节 税务会计与纳税筹划概述	15
第二章 税务会计的理论综述	28
第一节 税务会计相关理论的文献综述	29
第二节 税务会计与财务会计的关系对比	36
第三节 规避风险与税收:税务会计的目标	43
第四节 税务会计的三类不同模式及其发展	44
第三章 纳税筹划的基础性理论	51
第一节 纳税筹划的基本原理与方法	51
第二节 纳税筹划的步骤	64
第三节 新旧会计准则对纳税筹划的影响	70
第四章 增值税会计与纳税筹划	73
第一节 我国税法中关于增值税的规定	73
第二节 营改增之后的增值税会计处理	78
第三节 增值税的纳税筹划方法	94
第五章 所得税会计与纳税筹划	115
第一节 企业所得税与个人所得税的会计处理	115

第二节	我国税法中企业所得税和个人所得税的一般规定	130
第三节	企业所得税和个人所得税的纳税筹划方法 ...	156
第六章	其他税种的会计与管理	185
第一节	土地增值税的会计与筹划	185
第二节	房产税的会计与筹划	210
第三节	资源税的会计与筹划	216
第四节	关税的会计与筹划	227
第五节	车辆购置税的会计与筹划	235
第七章	企业税收风险的管理对策	239
第一节	企业税收风险产生的常见原因分析	239
第二节	企业涉税风险的识别	243
第三节	企业涉税风险的常见管理策略与方法	257
参考文献		281

第一章 税务会计与纳税筹划的共同起源：税法

税法是税务会计与纳税筹划的共同起源。在研究税务会计与纳税筹划之前,有必要了解有关税法的相关内容。本章先介绍税法的基础知识与我国的税法体系,然后分析当前我国的税收管理体制,最后概述税务会计与纳税筹划的基础知识。

第一节 税法概述以及我国的税法体系

一、税法概述

(一)税法的历史沿革

税收的产生与发展与国家的产生与发展息息相关。税法是随着税收的产生与发展而出现的,在发展过程中也在不断完善。

公元前 18 世纪,古巴比伦王国制定的《汉穆拉比法典》中有涉及国家征税的规定。

公元前 1000 年至公元 600 年的古印度法律制度中,《乔达摩法经》有一章为“收入与赋税”;后来制定的《摩奴法典》对一些简单的征税准则做出了进一步的规定。

中世纪后,各国封建制度逐步确立和发展,教会势力和教会法开始产生与发展起来。所以,在通用的教会法典中,常见欧洲各国有关征税的规定。

随着西方国家步入近代社会,资本主义税收法律制度随着资

本主义生产方式的确立而逐渐形成。

从 17 世纪到 19 世纪初,西方各个国家纷纷确立了立宪征税制度,后来也逐渐制定了税收法律制度。

(二) 税法概念

税法是国家权力机关及其授权的行政机关制定的调整国家(政府)与纳税人之间税收征纳关系的法律规范的总称。^① 税法作为法律准则,贯穿税法立法、执法、司法和守法全过程,具有普遍的指导意义。

国家(政府)依法征税、依法治税与纳税人依法纳税、依法维权应以税法作为行为准则。税法可以保障国家利益和纳税人合法权益,维护正常的税收秩序,保证政府财政收入。

(三) 税法的构成要素

税法的构成要素主要包括总则、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。

1. 总则

总则主要由立法依据、立法目的、适用原则等构成。

2. 纳税义务人

纳税义务人也就是纳税主体。凡是履行纳税义务的法人、自然人及其他组织都是纳税义务人。

3. 征税对象

征税对象也就是纳税客体,指的是税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。

^① 盖地. 中国税制(第 2 版)[M]. 北京:中国人民大学出版社,2015.

我国现行税收法律、法规均有特定的征税对象。例如,企业所得税的征税对象是应税所得,增值税的征税对象是商品或劳务在生产和流通过程中的增值额。

4. 税目

税目指的是各税种所规定的具体征税项目。税目实际上是具体化了的征税对象,如消费税具体规定了烟、酒等 10 多个税目。

5. 税率

税率是对征税对象的征收比例或者征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。

我国现行的税率主要包括比例税率、超额累进税率、定额税率、超率累进税率。

(1) 比例税率

比例税率对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。在我国,采用的是比例税率的包括增值税、城市维护建设税、企业所得税等。

(2) 超额累进税率

超额累进税率是将征税对象根据数额大小分为若干等级,每一等级规定一个税率,税率是依次提高的。但是,每一纳税人的征税对象需要按照几个税率逐一计算,把所有计算的结果加起来,即可得到应纳税款。目前,个人所得税采用这种税率。

(3) 定额税率

定额税率是按照征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的税额。目前,我国的资源税、城镇土地使用税、车船税等采用定额税率。

(4) 超率累进税率

超率累进税率是按照征税对象数额的相对率划分为若干等级,对相应的差别税率进行规定,如果相对率超过一个级距的,对

超过的部分会根据高一级的税率来计算征税。目前,土地增值税采用的是超率累进税率。

6. 纳税环节

税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应缴纳税款的环节即为纳税环节。例如,流转税纳税应在生产和流通环节进行,所得税纳税应在分配环节进行。

7. 纳税期限

纳税期限指的是纳税人依据税法规定缴纳税款的期限。

主管税务机关按纳税人应纳税额的大小来对纳税人的具体纳税期限进行核定,若不能根据固定期限纳税,则可以按次进行纳税。

8. 纳税地点

纳税地点指的是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。^①

9. 减税免税

减税免税是一种特殊规定,根据这些规定,某些纳税人与征税对象可以减少征税或免于征税。

10. 罚则

罚则指的是对纳税人违反税法的行为而采取的相关处罚措施。

11. 附则

附则通常对与该法密切相关的内容作出规定,如该法的解释

^① 吴坚真,柳建启,唐菲.税法与税务会计(第8版)[M].广州:广州高等教育出版社,2017.

权、生效时间等。

二、我国的税法体系

(一)税收法律法规的三个层次

我国税收法律法规包含三个层次:税收法律、税收法规以及税收规章。

1. 税收法律

税收法律具体指的是全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律。

在国家税收中,凡是基本的全局性的问题,需要由全国人民代表大会和全国人大常委会采用税收法律的形式制定实施,在全国实施范围内普遍适用。

目前由全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律包括《企业所得税法》《个人所得税法》《税收征收管理法》《车船税法》。除了《宪法》之外,在税收法律关系中,税收法律具有的法律效力最高。

2. 税收法规

税收法规指的是全国人民代表大会和全国人大常委会授权国务院立法的税收法规。

国务院经授权立法所制定的规定和条例等,具有国家法律的性质和地位。其法律效力高于行政法规,在立法程序上须报全国人大常委会备案。

目前由全国人大常委会授权国务院立法的税收法规包括《增值税暂行条例》《消费税暂行条例》《资源税暂行条例》等。

3. 税收规章

税收规章的内容较多,但其层次是最低的。税收规章主要包

括国务院制定的税收行政法规、地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规、国务院税务主管部门制定的税收部门规章。

(1) 国务院制定的税收行政法规

国务院制定的税收行政法规在全国范围内普遍适用,其法律效力低于宪法、税收法律,高于地方法规、部门规章、地方规章。各个实体税税种的具体实施细则属于这类。

(2) 地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规

目前,我国只有海南省、民族自治区依据全国人大常委会授权立法,有权制定有关税收的地方法规。

(3) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章

财政部和国家税务总局都是国务院税务主管部门。这两个部门制定的税收部门规章不能违背法律、行政法规。这些部门规章在全国范围内普遍适用。

(二) 税法的分类

根据不同的划分标准,税法有不同的分类。

1. 根据基本内容与效力划分

根据基本内容和效力的不同,税法可分为税收基本法和税收普通法。

(1) 税收基本法。税收基本法也称为“税收通则”,在税法体系中起着税收母法的作用。目前,我国还没有制定税收基本法。

(2) 税收普通法。税收普通法是以税收基本法原则为依据,对税收基本法规定的事项分别立法实施的法律。《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国企业所得税法》都属于税收普通法。

2. 根据税法征收对象划分

根据税法征收对象的不同,税法可以分为四种:对流转额课

税的税法、对所得额课税的税法、对财产与行为课税的税法、对自然资源课税的税法。

(1)对流转额课税的税法与商品生产、流通、消费联系紧密。增值税、消费税、关税等都属于这类税法。

(2)对所得额课税的税法可对纳税人收入进行直接调节,发挥其公平税负、调整分配关系的作用。这类税法有《个人所得税法》《企业所得税法》等。

(3)对财产与行为课税的税法主要是对财产的价值或某种行为的课税,如印花税、房产税等。

(4)对自然资源课税的税法主要是保护和合理使用国家自然资源而课征的税,如资源税、城镇土地使用税等。

3. 根据职能作用划分

根据职能作用的不同,税法可分为税收程序法和税收实体法。

(1) 税收程序法

税收程序法也称为“税收行政程序法”,以国家税收活动中所发生的程序关系为调整对象,是国家征税权行使程序和纳税人纳税义务履行政程序的法律规范的总称。也就是说,凡是与税收程序有关的法律规范,不管出现在哪个法律文件中,都是税收程序法。

(2) 税收实体法

税收实体法是有关税收法律关系主体的实体权力责任/责任义务的法律规范的总称。^① 税收实体法是税法的核心,对征纳双方权力责任/权利义务的界定有直接影响。国家向纳税人行使征税权和纳税人承担纳税义务必须以税收实体法为依据,只有这样,纳税人才负有纳税义务,国家才能向纳税人征税。

4. 根据税收收入归属和征管辖权限划分

根据税收收入归属和征管辖权限的不同,税法可以分为中

^① 盖地. 中国税制(第2版)[M]. 北京:中国人民大学出版社,2015.

央(收入)税税法、中央与地方共享税税法、地方(收入)税税法三种。

(1)中央(收入)税由中央政府统一征收管理,如消费税、关税等。

(2)中央与地方共享税通常先由国税系统征收,之后按照一定的比例返还给地方政府,如增值税、部分企业所得税等。

(3)地方(收入)税由地税系统负责征收管理,如个人所得税。

5. 根据主权国家行使税收管辖权划分

根据主权国家行使税收管辖权的不同,税法可分为国内税法和国际税法。

(1)国内税法。国内税法通常按照属人或属地原则,规定一国的内部税收制度。

(2)国际税法。国际税法指的是国家之间形成的税收制度,包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等。一般情况下,国际税法的效力比国内税法的效力高。

(三)我国税法的制定与实施

1. 税收立法程序

税收立法程序指的是有权的机关,在税收立法活动(制定、认可、修改、补充、废止等)中应遵循的法定步骤与方法。

目前,我国税收立法程序主要包括提议、审议、通过和公布这几个阶段。

(1)提议阶段

税法的制定、修改、补充以及废止,通常由国务院授权其税务主管部门(财政部或国家税务总局)负责立法的调查研究等相关的准备工作,同时提出立法方案或税法草案,并上报国务院。

(2) 审议阶段

国务院负责对税收法规进行审议。税收法律在经国务院审议通过后,以议案的形式提交全国人民代表大会常务委员会相关工作部门,在广泛征求意见与修改之后,提交全国人民代表大会或其常务委员会审议通过。

(3) 通过和公布阶段

税收行政法规由国务院审议通过后,以国务院总理的名义发布实施。

税收法律在全国人民代表大会或其常务委员会开会期间,首先听取国务院关于制定税法议案的说明,经过讨论,采用简单多数的方式通过之后,以国家主席的名义来发布实施。

2. 税法的实施原则

税法在实施的过程中,应遵循以下原则。

(1) 层次高的法律优于层次低的法律

国务院颁布的税收法规不能与全国人民代表大会通过的税收法律相抵触,国家税务总局制定的税收规章不能与全国人民代表大会及其常务委员会、国务院制定的税收法律、法规相抵触。^①

(2) 同一层次的法律中,特别法优于普通法

普通法是适用于全国大部分地区和行业的税法;特别法是适用于某些特定行业、环境保护、西部大开发等以及某些特定优惠的税法。如果普通法与特别法在某些规定上出现了不一致,应以特别法为准。

(3) 实体法从旧,程序法从新

实体税法的适用以税收债务发生时有效的旧税法为准,程序税法的适用以税收债务发生后生效的新税法为准。

实体法从旧,程序法从新原则包括以下两层含义。

① 实体法没有溯及力,新税法与旧税法仍以新税法的实施日

① 吴坚真,柳建启,唐菲.税法与税务会计(第8版)[M].广州:广州高等教育出版社,2017.

期为界限,此前发生的纳税义务,当时有效的旧税法依然具备支配力。

②程序法在特定的条件下具有一定的溯及力,也就是说,对于一项新税法公布实施以前发生的纳税义务在新税法公布实施以后进入税款征收程序的,从原则上来讲,新税法具有约束力。

需要说明的是,这一原则的适用仅限于一项纳税义务的发生与征收跨越新程序税法与旧程序税法交替时期的特殊情况,并不是说新的程序法普遍具有约束力。

(4) 国际法优于国内法

国际法优于国内法原则指的是一国政府与外国政府签订的双边或多边税收协定,经本国最高权力机关确认后,即具有高于国内所有税法的效力。

该原则在税法中的适用,是协调国家之间的税收管辖权重叠,减少重复课税,避免国际税法与国内税法的冲突所不可或缺的。

在国际经济交流中,应遵守国际税收条约、协定、惯例等,不能将我国的税收法律、法规强加于人。

第二节 当前我国的税收管理体制

一、税收立法权的划分

全国人民代表大会及全国人大常委会具有全国性税种的立法权。

经全国人民代表大会及其常委会授权,国务院可以发布全国性税种的“条例”或“暂行条例”以及有制定税法实施细则、增减税目和调整税率的权力。^①除此之外,国务院对税法具有解释权。

^① 吴坚真,柳建启,唐菲.税法与税务会计(第8版)[M].广州:广州高等教育出版社,2017.