

21世纪会计系列教材

税务会计 与税务筹划

(第四版)

◎ 盖地 编著

中国人民大学出版社

21 世纪会计系列教材

税务会计与税务筹划（第四版）

盖 地 编著

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务会计与税务筹划/盖地编著. —4 版.

北京: 中国人民大学出版社, 2008

(21 世纪会计系列教材)

ISBN 978-7-300-09057-3

I. 税…

II. 盖…

III. ①税收会计-高等学校-教材 ②税收筹划-高等学校-教材

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 026415 号

21 世纪会计系列教材

税务会计与税务筹划 (第四版)

盖地 编著

出版发行	中国人民大学出版社	
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码 100080
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)	010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)	010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn	
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)	
经 销	新华书店	
印 刷	北京市鑫霸印务有限公司	
规 格	170 mm×228 mm 16 开本	版 次 2003 年 12 月第 1 版 2008 年 3 月第 4 版
印 张	35.75	印 次 2008 年 3 月第 1 次印刷
印 数	650 000	定 价 46.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



出版说明

全面建设小康社会必须以国民经济持续、快速、稳定的增长为保证。这就要求作为国家微观经济主体的企业不仅要在效益上不断增长，同时还要不断提高管理水平，在效率上有长足的进步，这些都对作为企业管理重要手段的财会管理提出了新的、更高的要求。可以说，在当今社会，财会管理在各个行业和各个领域的重要性，比以往任何时候都更突出。

卓有成效的财会管理工作需要有一流的人才去完成，由我社出版的久负盛名的中国人民大学会计系列教材在培养一流财会管理人员的事业中做出了重要的贡献。然而放眼 21 世纪，我们认为应该有更为适用、更为全面地反映最新财会法规和科研成果的教材服务于培养一流财会人员的战略目标。

为此，我们在充分了解国内市场和全面借鉴发达国家，尤其是美国会计教育和会计教材改革先进经验的基础上，组织资深会计专家、教授编写了这套在内容和形式上有较大创新、旨在面向 21 世纪的会计系列教材。

这套教材的主要特点表现在：

1. 简明实用。教材将读者群定位于普通高等院校（含专科院校）会计专业的学生和企事业单位从事实际工作的财会人员，在内容上更贴近在校学生和在职人员学习的实际知识水平，力求避免很多会计教科书中经常出现的冗长的理论描述和烦琐的公式推导。

2. 体系完整。教材既包括目前各高等院校普遍开设的会计专业核心课程所用教材,又涵盖了非核心课程,但却是会计学科前沿课程或应用性很强的课程所使用的教材,力求体系上的全面和完整,以适应形势发展的需要。

3. 与时俱进。教材紧扣财会专业应用性强的特点,在会计实务方面以财政部最新颁布的会计准则和会计制度为蓝本;在公司理财方面以现代企业筹资决策、投资决策、营运资本管理、预算管理和分配决策为主线;在审计鉴证方面以中国注册会计师协会制定的独立审计准则为导向,力求体现最新的财会法规和企业理财实践。

4. 突出案例。教材在广泛借鉴国外教材编写方法和编写思路的基础上,充分考虑国人的阅读习惯和思维方式,突出案例在书本知识和财会实践两者之间的桥梁作用,力求通过案例提高学生运用所学知识解决实际问题的能力。

此外,这套教材在主编的安排上不是局限于某一所院校,而是博采众家之长;对于核心课程所使用的教材,我们还计划配备相应的课件,以适应当今多媒体教学的需要。

本系列教材由《初级会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《会计信息系统》、《高级会计学》、《政府与事业单位会计》、《国际会计学》、《税务会计与税务筹划》、《现代企业会计制度设计》、《会计报表分析》、《控制会计》、《会计理论》、《企业会计学》、《企业财务学》、《会计经典案例评析》、《财务管理经典案例评析》、《审计经典案例评析》共20部书组成。

由于成书时间紧迫,加之受我们水平所限,缺点和不足在所难免,作者和编辑恳请广大读者批评指正,以便我们能够及时修正,更好地为读者服务。

中国人民大学出版社



前 言

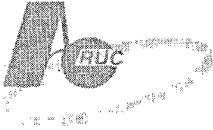
继2007年我国上市公司及具备上市公司审计资格的会计师事务所执行新的《企业会计准则》后,2008年,中央所属企业及部分地方国有企业也开始执行新《企业会计准则》,在今后几年内,我国大中企业都将执行新会计准则。2007年3月16日,第十届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》,2007年12月6日,国务院颁布了《中华人民共和国企业所得税实施条例》,新企业所得税税法从2008年1月1日起施行。继消费税、营业税重要调整之后,出口退税政策、进出口关税税率、城镇土地使用税等也有重大变化。

本次再版,根据我国税收法律法规、会计准则的最新变化与要求,对上一版进行了比较全面的修改调整,第九章所得税会计系重新撰写,全面系统地阐述了新的企业所得税法的基本内容,并进行了理论分析与归纳,阐述了资产负债表债务法的理论与实务,对特殊业务的所得税会计处理方法进行了说明。第六章出口货物免退税会计的前两节也是新内容,体现了最新的法规变化。

本书第十二章由卢强博士撰写,其余各章均由本人撰写。书中部分案例题由江苏省地税局高金平同志提供,在成书过程中,还得到有关部门的大力支持,在此,一并表示诚挚的谢意。

税法在变,会计在变,教材也应及时更新,即便如此,教材也赶不上法规的变化。在出版社的大力支持下,我们力争使教材内容及时反映最新变化。但限于本人的水平,对书中存在的缺憾,竭诚欢迎广大读者指正。

盖 地



目 录

第一篇 税务会计

第一章 税务会计总论	(3)
第一节 税务会计概述.....	(4)
第二节 税务会计的对象与目标	(10)
第三节 税务会计的基本前提	(12)
第四节 税务会计原则	(14)
第五节 税务会计要素	(19)
第二章 纳税基础	(23)
第一节 税收概述	(24)
第二节 税制的构成要素	(26)
第三节 税收征纳制度	(33)
第四节 纳税人的权利与义务	(48)
第五节 纳税人的税收法律责任	(51)
第三章 增值税会计	(57)
第一节 增值税概述	(58)

第二节	增值税的计算与申报	(74)
第三节	增值税进项税额及其转出的会计处理	(99)
第四节	增值税销项税额的会计处理	(117)
第五节	增值税结转及上缴的会计处理	(144)
第四章	消费税会计	(150)
第一节	消费税概述	(150)
第二节	消费税的计算与申报	(155)
第三节	消费税的会计处理	(163)
第五章	关税会计	(174)
第一节	关税概述	(175)
第二节	关税的计算与申报	(188)
第三节	关税的会计处理	(201)
第六章	出口货物免退税会计	(207)
第一节	出口货物免退税概述	(207)
第二节	出口货物免退税的计算与申报	(216)
第三节	出口货物免退税的会计处理	(233)
第七章	营业税会计	(252)
第一节	营业税概述	(252)
第二节	营业税的计算与申报	(263)
第三节	营业税的会计处理	(272)
第八章	资源税会计	(286)
第一节	资源税概述	(286)
第二节	资源税的计算与申报	(291)
第三节	资源税的会计处理	(294)
第九章	所得税会计	(300)
第一节	企业所得税概述	(301)
第二节	企业所得税的计算与申报	(332)

第三节	企业所得税会计基础	(352)
第四节	企业所得税的会计处理	(366)
第五节	个人所得税的会计处理	(408)
第十章	其他税会计	(430)
第一节	城市维护建设税会计	(431)
第二节	印花税会计	(432)
第三节	契税会计	(439)
第四节	土地增值税会计	(443)
第五节	城镇土地使用税会计	(455)
第六节	房产税会计	(459)
第七节	车船税会计	(462)
第八节	车辆购置税会计	(467)
第九节	烟叶税会计	(470)
第二篇 税务筹划		
第十一章	税务筹划原理	(477)
第一节	税务筹划概述	(478)
第二节	税务筹划的基本手段	(489)
第三节	税务筹划的基本原理	(496)
第十二章	税务筹划实务	(504)
第一节	分税种进行的税务筹划	(505)
第二节	企业经营活动的税务筹划	(527)
第三节	国际税务筹划	(542)
参考文献		(557)

第一篇 税务会计

引言

在学习财务会计时，总会出现“税金”这个“干扰项”，影响我们的思路，增加我们的烦恼，财务会计能不能摆脱“税收”这个“幽灵”，让我们连贯、系统地掌握财务会计要素的确认、计量、记录和报告？当然可以，因为计算应税收入（收益）和计税成本所用的会计方法一般与企业所用的财务会计方法不同，那就有可能而且有必要从财务会计中分离出一门课——税务会计。它是为了适应纳税人的需要，或者说是纳税人为了适应纳税的需要而产生的。

“财务会计、管理会计、税务会计这三个词经常用于描述在经济界广泛使用的三类会计信息。”

——罗伯特·F·迈格斯等著：《会计学：决策的基础（财务会计分册）》，北京，机械工业出版社，2002



第一章

税务会计总论



要点提示

本章简要回顾了税务会计的产生，明确了税务会计的概念；在此基础上，重点阐述了税务会计作为一门独立会计学科的理论结构：目标、假定前提、一般原则、会计要素等。



引言

如果将纳税人向国家缴税与其会计记录相融合视为税务会计产生的标志，则在公元前18世纪的古巴比伦王国就已经有税务会计了。不过，原始计量、记录的税务会计与现代税务会计不可同日而语，正如传统会计与财务会计不可同日而语一样。

财务会计的概念框架已成共识，税务会计是否也应有自己的概念结构呢？其结构又如何构建呢？

第一节 税务会计概述

一、税务会计的产生

在国家产生并开始征税后，作为税款的缴纳者与关心自己的生产耗费一样，必然会关心自己的税收负担，也会有纳税计量和记录的要求。但在一个相当长的历史阶段，社会生产力水平低下，各国的税制也远未走向法制化，在这种纳税环境下，纳税人纳税的原始计量和记录不可能形成规范的体系。随着 19 世纪末 20 世纪初现代所得税的产生，各国税收逐步走上了法制化的轨道，社会也从自给自足的自然经济（农业经济）逐步走向工业经济，税务会计（纳税会计）的产生也就逐步具备了经济、法律等环境。正如美国著名会计学家埃尔登·S·亨德里克森在其《会计理论》一书中写道，很多小型企业的会计目的主要是为了填制所得税申报表，它们在报税以前都不记账。甚至在大公司，收益的纳税也是会计师们的一个主要问题。因此，所得税法规对建立会计的通用程序具有一定的影响就毫不奇怪了。这些程序转过来也就有助于会计理论的形成。

在税务会计的产生和发展过程中，现代所得税法的诞生和不断完善对其影响最大，因为：首先，企业所得税涉及企业的经营、投资和筹资等各环节、各方面，涉及收入、收益、成本、费用等会计核算的全过程；其次，科学、先进的增值税的产生和不断完善，也对税务会计的发展起了重要的促进作用，因为它对企业会计提出了更高的要求，迫使企业在会计凭证、会计账簿的设置、记载上分别反映收入的形成和物化劳动的转移价值及转移价值中所包括的已纳税金，这样才能正确核算其增值额，从而正确计算企业应纳增值税额。为了适应纳税人的需要，或者说，纳税人为了适应纳税的需要，税务会计有必要从财务会计中独立出来，以充分发挥现代会计的多重功能。现在，国内外已经有越来越多的人承认，税务会计与财务会计、管理会计（成本会计可以与管理会计融合，也可以独立）构成会计学科三大分支。

二、税务会计的概念

迄今为止，会计的概念仍是人言言殊，税务会计当然更是众说不一。日本税务会计专家武田昌辅认为，税务会计是为计算法人税法中的应税所得而设立的会

计,它不是制度会计,是以企业会计为依据,按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。^①日本的富岗幸雄则认为,税务会计是根据会计的预测方法来掌握并计算出被确定的计税标准,从而起到转达和测定财务信息的租税目的与作用的会计。^②台湾税务会计专家卓敏枝、卢联生、庄傅成认为,税务会计者,乃是一门以法令规定为准绳,会计技术为工具,平时负责汇集企业各项交易活动、股东可抵扣税额与未分配盈余计算之合法凭证,并加以整理、记录、分类、汇总,进而在年度终了加以结算、编表、申报、纳税的社会(人文)科学。^③台湾陈建昭等人认为,税务会计为一种国内会计,非为国际共通性会计。税务会计即在企业会计理论结构上,以重叠之形态,再注入其特有之计算方法或会计理论,以达成的课税为目的之完整体系。^④

本书认为,税务会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对税款的形成、调整计算和缴纳,即企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。税务会计是社会经济发展到一定阶段(社会成熟到能够把征税、纳税看做社会自我施加的约束,财务会计已不能满足税务会计信息使用者的要求)后,从财务会计中分离出来的。它是介于税收学与会计学之间的一门新兴的边缘学科,是融国家税收法令和会计处理为一体的一种特种专业会计,可以说是税务中的会计、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、会计制度进行的会计处理与国家现行税收法规不一致的会计事项;或者出于纳税筹划的目的,由税务会计进行纳税调整或重新计算。因此,税务会计并不是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。税务会计资料大多来自财务会计,在进行纳税调整、计算,并作纳税调整会计分录后,再融入财务会计账簿和财务会计报告之中。

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,税务会计也会不断发展、不断完善。

① 武田昌辅:《新编税务会计通论》,日本,森山书店,1985。

② 富岗幸雄:《税务会计》,日本,富业出版社,1995。

③ 卓敏枝,卢联生,庄傅成:《税务会计》,台北,三民书局,1998。

④ 陈建昭等:《税务会计》(修订版),台北,文笙书局,1994。

三、税务会计的模式

税务会计的模式，既受各国税法立法背景、程序的影响，又受各国会计规范方式、历史传统的影响。但基本上可以归为非立法会计（盎格鲁—撒克逊模式和社会公认型）、立法会计（大陆模式和法治型）和混合会计（准法治型）三种模式，也可以分为立法与非立法两种模式，如表 1—1 所示。

表 1—1 立法会计与非立法会计

项 目	非立法会计	立法会计
实施国家	英国、加拿大、澳大利亚、南非、美国、荷兰等	德国、法国、瑞士、大部分拉美国家
会计实务	公认会计原则指导	广泛立法规范
导向	投资人（股东）	税法

日本的会计属于准法治型，即介于立法与非立法之间，如果按两大类划分，则可归入立法会计。原实行计划经济、实实行社会主义市场经济的我国，则有其历史与现实的特殊性，但发展方向是朝着非立法会计或者可归为混合型。诺贝斯（Nobes）则将会计按微观实用与宏观控制进行了分类，如表 1—2 所示。

表 1—2 会计分类表

以微观实用为主	以宏观控制为主
1. 侧重于经济理论性（荷兰） 2. 侧重于实用性（源于英国） (1) 英国类型（英国、新西兰、南非等） (2) 美国类型（美国、加拿大）	1. 以税法和法律为依据（欧洲大陆） (1) 以税法为依据（法国、意大利、西班牙、比利时） (2) 以法律为依据（德国） 2. 以政府立法为依据（瑞典）

在法国、德国等立法会计的国家，其会计准则、会计制度从属于税法（特别是所得税法），即以税法为导向。因此，其会计所得与应税所得基本一致，只需对个别永久性差异进行纳税调整，税务会计与财务会计可以不必分开。而在非立法会计的国家和部分立法会计的国家，会计准则、会计制度独立于税法的要求，因此，其财务会计的账面所得不等于其应税所得，需要进行纳税调整，税务会计与财务会计应该分开。我国现行税法及会计准则、会计制度也是遵循两者分离的原则。财务会计与税务会计属于不同的会计领域，两者分离有利于形成具有独立意义、目标明确、科学规范的会计理论和方法体系，这应是会计发展的主流

方向。

由于各国税制结构体系不同，税务会计一般有以下三种类型：

1. 以所得税会计为主体的税务会计

采用这种税制模式的国家（如美国、英国、加拿大、丹麦等），其所得税收入要占税收总收入的50%以上，这种税制模式必然要求构建以所得税会计为主体的税务会计模式。

2. 以流转税（商品税）会计为主体的税务会计

在一些发展中国家，流转税（商品税）收入是税收收入的主体，其所得税所占比重很小。在这种情况下，应建立以流转税会计为主体的税务会计模式。

3. 流转税与所得税并重的税务会计

在这些国家，实行的是流转税与所得税并重的复合税制，两者比重相差不大，共同构成国家的税收收入主体，如德国、荷兰、芬兰、意大利等。尽管我国的流转税，尤其是增值税、消费税所占比重最大，但从税制体系看，我国也是复合税制体系。从社会发展看，所得税所占比重应越来越大。因此，在这些国家，应建立以流转税会计与所得税会计并重的税务会计模式。

四、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方面。

（一）税法导向性（或法定性）

税务会计以国家现行税收法令为准绳，这是它区别于其他专业会计的一个最重要的特点。按企业会计准则、会计制度的规定，财务会计对某些会计事项可以根据其企业经营需要进行会计政策选择；税务会计则必须在国家现行税法的范围内进行会计政策选择。当财务会计制度规定与现行税法的计税方法、计税范围等发生矛盾时，税务会计必须以现行税收法规为准，进行纳税调整。对某些按财务会计制度反映而不便按照税法规定反映的会计事项，必须单独设置账簿、单独核算其销售金额等，方能据以按应税税种的不同税率计税或减税、免税；否则，税率从高或不予减免。由此可见，严格接受税收法律导向是税务会计的一个最显著的特点。

（二）税务筹划性

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（谋划、对策），正确处理涉税会计事项，实现企业财务目标。

（三）协调（互调）性

因税务会计是从财务会计中分离出来的，对财务会计确认、计量、记录和报告的事项及其结果，只要与税法规定不悖，就可以直接采用；只有对不符合税法规定者，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，两者具有互调性。

（四）广泛性

按照税法的规定，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。一般企业的财务会计执行企业会计准则、会计制度，为了纳税的需要，还应设置税务会计；而小型企业会计则是以税法为导向的会计，其会计可以称为税务会计，但不宜称为财务会计。

五、税务会计与财务会计之异同

（一）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。法律对会计的影响是一个渐进的历史过程。在公元前18世纪的巴比伦时代，正式法典对记录企业的经济业务就起到了促进作用。沧海桑田，历史发展到今天，各国包括税法在内的法律、会计都发生了巨大变化。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是分不开的，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”，而税收则引导企业及其会计“怎样做”，进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