

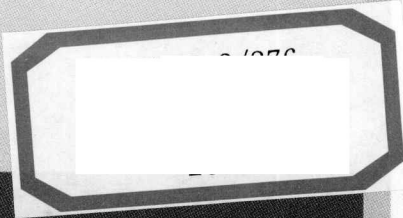
叶 宏 著

企业主要涉税业务的 会计核算与税务筹划

Accounting and Tax Planning
of Enterprise's Major
Tax-related Affairs

云南大学出版社
YUNNAN UNIVERSITY PRESS

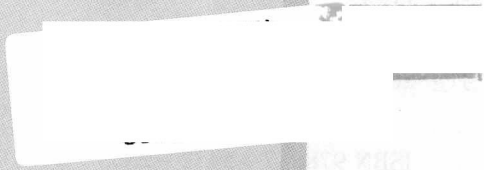
F215.2
276



叶 宏 著

企业主要涉税业务的 会计核算与税务筹划

Accounting and Tax Planning
of Enterprise's Major
Tax-related Affairs



云南大学出版社
YUNNAN UNIVERSITY PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

企业主要涉税业务的会计核算与税务筹划 / 叶宏著

. -- 昆明: 云南大学出版社, 2015

ISBN 978 - 7 - 5482 - 2383 - 2

I. ①企… II. ①叶… III. ①企业管理—税收会计②
企业管理—税收筹划 IV. ①F275.2②F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 180677 号

企业主要涉税业务的会计核算与税务筹划

叶 宏 著

策划编辑: 徐 曼

责任编辑: 石 可

封面设计: 刘文娟

出版发行: 云南大学出版社

电 话: (0871) 65031071/65033244

社 址: 昆明市翠湖北路 2 号云南大学英华园内

邮 编: 650091

网 址: [http://: www.ynup.com](http://www.ynup.com)

E - mail: market@ynup.com

制版印装: 昆明宝王印务有限公司

开 本: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 11.5

字 数: 290 千

版 次: 2015 年 8 月第 1 版

印 次: 2015 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5482 - 2383 - 2

定 价: 30.00 元

前言

系统论认为，任何一个事物或系统都是与一定的环境相联系的，与系统相联系的环境对系统的结构、目标、功能、行为等有着直接的影响，是系统生存、发展和运动方式的动因。作为市场经济主体与基本单元的企业是经济发展的重要驱动力，在其经营过程中，也必然要与外部环境产生一系列的关系，呈现出企业与环境相互影响、相互作用。企业的外部环境简单来说包括政治、经济、市场、税收、资源、文化等各项要素。任何一项事物的活动与其外部环境的关系而言，表现为一种适应环境和改造环境的行为，企业也不例外。

与企业相关的外部环境中，税收环境是企业生存和发展的重要环境之一，它规范、制约和引导着企业的各种经济行为。税收环境是税收制度赖以产生和发挥作用的各种外部影响因素以及构成经济运行环境的税收要素的综合，包括税收文化环境、税收制度环境、税收法律环境、税收征管环境等环境要素，直接影响着税收组织收入和调节经济的职能，并作为经济环境的重要组成部分影响和制约着企业的经营行为、管理方式、战略决策、财税核算。企业与周围各种环境随着市场经济的不断发展，日益呈现出广泛性、多样性、不确定性和动态化的特征。在企业的经济环境中，税收政策的相对变化也更加频繁，从而为企业主体的行为选择带来了更大的空间。作为经济利益主体的企业要实现其发展目标，就必须具备很好的环境适应性、能动性，具有战略意识和较高的战略决策水平。

本书以企业所处经济环境中的税收环境为研究对象，重点关注企业在日常经营活动过程中所涉及的主要税种，具体包括增值税、消费税和企业所得税三大税种，以及目前正在进行的“营业税改征增值税”，对企业所涉及三大税种的经济业务从会计与税法的角度进行研究，明确其具体会计核算的原则、程序与方法。并从税法允许的角度对三大税种提出税务筹划的思路与方法，目的是充分利用合理筹划、合法避税这一纳税人所具有的权利，减轻纳税人的税负，避免纳税风险，实现税源涵养，增加国家的税收收入。

从写作特点上看，本书有三个特点。首先，本书在内容设计上考虑到我国目前处

于“营改增”试点阶段，且预计该项改革将于2015年年底前完成，所以进行营业税深层次的研究意义不大，因而本书删除“营业税的会计核算”的内容，而详细阐述了“营业税改征增值税的会计核算”。其次，本书不仅从会计角度，还从税法角度对主要税种的经济业务进行研究，使其对现实工作来说更有价值。最后，与一般企业涉税业务会计核算的著作不同，本书不仅研究涉税业务的会计核算，还研究主要税种的税务筹划，对企业税务筹划实践有较强的指导意义。

本书的写作以税法对企业主要涉及税种的最新规定为基础，参阅、借鉴了本学科理论、实践中的研究成果，力图把会计与税法对企业日常经济业务的影响通过正确的会计核算、合理合法的税务筹划实现完美的融合，并放之于有助于提升企业价值、增加国家税收的总体研究框架中，既丰富了财税基础理论，又对企业价值的实现提供了一些方法与思路。

目 录

第一章 企业涉税行为与环境	(1)
1.1 企业涉税行为	(1)
1.2 企业涉税环境与企业行为	(1)
1.3 与涉税行为相关的财会制度	(3)
1.4 企业经营中所涉及的主要税种	(3)
第二章 企业涉税及筹划基础知识	(4)
2.1 税收的概念与内涵	(4)
2.2 税收的职能	(5)
2.3 我国现行税收体系	(5)
2.4 税制构成的基本要素	(8)
2.5 企业税务筹划基本知识.....	(10)
2.6 企业税务筹划的基本方法.....	(13)
第三章 增值税的会计核算及筹划	(17)
3.1 增值税的内涵.....	(17)
3.2 增值税的基本要素.....	(20)
3.3 增值税的减免.....	(28)
3.4 增值税专用发票.....	(28)
3.5 增值税的会计核算.....	(30)
3.6 增值税的税务筹划.....	(48)
第四章 营业税改征增值税的会计核算及筹划	(63)
4.1 营业税改征增值税的背景.....	(63)
4.2 营业税改征增值税的内容.....	(66)
4.3 营业税改征增值税纳税人的分类管理.....	(72)
4.4 营业税改征增值税的计税方法及适用税率.....	(74)
4.5 营业税改征增值税的会计核算.....	(80)
4.6 营业税改征增值税的税务筹划.....	(90)

第五章 消费税的会计核算及筹划	(94)
5.1 消费税的内涵	(94)
5.2 消费税的基本要素	(97)
5.3 消费税税额的计算	(105)
5.4 消费税的会计核算	(115)
5.5 消费税的税务筹划	(123)
第六章 企业所得税的会计核算及筹划	(137)
6.1 我国企业所得税的发展	(137)
6.2 企业所得税的基本要素	(139)
6.3 企业所得税的计算	(143)
6.4 企业所得税的会计核算	(161)
6.5 企业所得税的税务筹划	(172)
参考文献	(179)
(1)	1.1
(2)	2.2
(3)	3.3
(4)	4.4
(5)	5.5
(6)	6.6
(7)	7.7
(8)	8.8
(9)	9.9
(10)	10.10
(11)	11.11
(12)	12.12
(13)	13.13
(14)	14.14
(15)	15.15
(16)	16.16
(17)	17.17
(18)	18.18
(19)	19.19
(20)	20.20
(21)	21.21
(22)	22.22
(23)	23.23
(24)	24.24
(25)	25.25
(26)	26.26
(27)	27.27
(28)	28.28
(29)	29.29
(30)	30.30
(31)	31.31
(32)	32.32
(33)	33.33
(34)	34.34
(35)	35.35
(36)	36.36
(37)	37.37
(38)	38.38
(39)	39.39
(40)	40.40
(41)	41.41
(42)	42.42
(43)	43.43
(44)	44.44
(45)	45.45
(46)	46.46
(47)	47.47
(48)	48.48
(49)	49.49
(50)	50.50
(51)	51.51
(52)	52.52
(53)	53.53
(54)	54.54
(55)	55.55
(56)	56.56
(57)	57.57
(58)	58.58
(59)	59.59
(60)	60.60
(61)	61.61
(62)	62.62
(63)	63.63
(64)	64.64
(65)	65.65
(66)	66.66
(67)	67.67
(68)	68.68
(69)	69.69
(70)	70.70
(71)	71.71
(72)	72.72
(73)	73.73
(74)	74.74
(75)	75.75
(76)	76.76
(77)	77.77
(78)	78.78
(79)	79.79
(80)	80.80
(81)	81.81
(82)	82.82
(83)	83.83
(84)	84.84
(85)	85.85
(86)	86.86
(87)	87.87
(88)	88.88
(89)	89.89
(90)	90.90
(91)	91.91
(92)	92.92
(93)	93.93
(94)	94.94
(95)	95.95
(96)	96.96
(97)	97.97
(98)	98.98
(99)	99.99
(100)	100.100

第一章 企业涉税行为与环境

1.1 企业涉税行为

企业作为盈利性组织，其出发点和归宿是获利，企业能够获利才有发展的可能，才有存在价值，这就决定了企业的相关行为必须为企业能够获利服务。因而理论上说，企业的行为应该是理性的。在企业及一切社会主体的日常经营、生活中，税收无处不在，正如很多经济学家、政治学家的观点“纳税和死亡无可避免”。对于社会个人来说，领工资超过一定限额的需要缴纳个人所得税，买房则涉及契税、印花税、土地使用税及正在酝酿中的房产税，购置汽车则涉及车辆购置税、增值税和消费税，用车过程中需支付车船使用税、消费税，做生意则需缴纳增值税、企业所得税、营业税、城建税、教育费附加，等等。

理性的企业要在市场环境中正常经营发展，其涉税行为也应该是理性的，即企业系统在与税收环境交互作用的涉税行为中，通过财务活动的安排，充分利用税务法规提供的包括减免在内的一切优惠，能动地选择对自己有利的行为，从而获得最大的税收利益，实现涉税零风险。

1.2 企业涉税环境与企业行为

税收环境与企业行为之间的关系是相互的，即税收环境影响着企业行为，企业能动地适应税收环境，企业行为又反作用于税收环境，促进税收环境的完善，促进税收法律法规的不断完善。税收环境具体包括税收文化环境、税收制度环境、税收法律环境、税收征管环境等环境要素，这些要素与企业行为之间必然存在一定关系。

从本质上看，税收文化实际上就是税收与企业的关系，它借助非法律和非行政的手段来支配、约束企业的涉税行为，引导和规范征纳双方的关系。税收制度的存在要求企业依法纳税、及时足额纳税，而税收文化环境关系到企业是否有自觉的纳税意识和纳税行为。通过税收文化环境的不断优化，使每一个纳税人能充分认识自身的义务和责任，不断加强纳税意识，使全社会形成对税收行为的正确共同认识，并自觉遵守税收制度方面共同的准则。

税收制度利用法律与行政手段对纳税人的行为进行约束与规范，调整政府与纳税人之间的利益分配关系，实现社会资源的合理配置与流动，保障国家财政收入的收缴，维持国

家的正常运转。当然,这种分配与配置直接影响着国家与纳税主体的利益分配,进而影响到企业的涉税行为。一方面国家税制设计必然给企业带来一系列的相关影响。税负水平过高,企业负担加重,影响纳税人的消费和投资需求,甚至危及企业的生存。此时,企业出于基本动机,可能会产生非理性的纳税行为。另一方面税制各基本要素的设计直接影响到企业的税负及涉税行为。比如,国家为鼓励技术创新,给予符合条件的高新技术以15%的优惠企业所得税税率,企业在设计与发展中为获得这一优惠税率,可能会朝着高新技术企业的方向进行定位。同时,税制的变革频度会影响企业的正常决策。税收的计算与缴纳与一定的纳税期间相关,与企业短期的生产经营有直接联系,预期的风险也将影响到长期经营决策。税制变革、结构调整和税负波动的频度,必然增加企业决策的困难,甚至导致企业非理性纳税行为的发生。

税收征收管理环境是指税务机关税收征管全过程各项具体措施的综合,包括税款征收、缴纳、检查及税收征管制度、法律责任等方面。税收征管制度是在既定税制结构条件下一国税收政策的具体施行,即国家及其税务机关依据税法指导纳税人正确履行纳税义务,并对征纳税过程进行组织、管理、监督检查等一系列工作的总称。税收征收管理环境优良,方式得当,管理制度严密,会提高质量和效率,降低稽查成本、纳税遵从成本。而严格的征管环境则会使纳税人形成心理压力,心理成本加大。

现阶段,维护税收环境健康有序运行的基本保障是税收法治,包括税收立法、税收执法、税收司法等一系列的税收法治构成税收法制环境。完备的税收法治环境具备完备的税收法律和法规体系、专业化的税务司法保障体系,以及具有独立的侦查、预审、检察、审判等权力的税务机关。税务机关既要保障纳税人履行其义务即依法纳税,同时也要保护纳税人的权利。如我国目前税收征管法中纳税人、扣缴义务人的税收法律方面的责任包括未按规定登记、申报及进行账证管理行为的法律责任,对偷税行为的认定及其法律责任,逃避追缴欠税行为的法律责任,骗取出口退税行为的法律责任,抗税行为的法律责任,扣缴义务人不履行扣缴义务的法律责任,不配合税务机关依法检查的法律责任和有税收违法行为而拒不接受税务机关处理的法律责任等八方面,构成了比较完善的税收征管法治环境。严明的税收法治环境促使纳税人的纳税意识不断增强,体现到纳税行为上表现纳税人纳税遵从度高,纳税人能主动申报、及时纳税、配合检查等。税收执法是一个国家和地区税收法制运行所依赖的条件,它是税收法制运转效果的具体体现。征纳税行为是否受约束于法制,是依法治税目标得以实现的保障。贯彻税收法律,除了必须有一套完善的法律体系外,最根本的保证是税收执法,即要维护税收执法刚性,体现在依法征收,增强税收法律制度的权威性。完善的税收执法环境会对纳税人违规行为进行严厉打击,提高其违规行为被查处概率,加大违法成本、刑罚成本,增加其心理成本,减少贿赂机会。规范的执法会减少稽查成本和纳税人的遵从成本,降低纳税人违规行为的选择机会。

税收环境的各要素之间相互联系、相互渗透、相互作用、相互影响,构成一个有机综合体。税收环境渗透于企业,制约、引导、影响着企业的经营、管理等行为,而企业的税收筹划及经济人角色,也促进了国家税收环境的不断完善与发展。直观来看,征税与纳税双方是一种互为制约、互为消长的制衡关系。税收环境的缺失会刺激纳税的违法倾向,而纳税人的筹划行为也有利于税收环境的优化。

1.3 与涉税行为相关的财会制度

企业及其行为与其所处的税收环境密切联系,企业要更好的生存和发展,就应该适应其所处的税收环境,各项涉税行为适应、切合税收环境,才能实现企业行为价值最大化。对企业而言,最好的适应、切合税收环境的方式就是熟悉企业所涉及的所有税收法规,正确处理涉税事项,合理进行纳税筹划,及时申报、足额缴纳各项税负,保证涉税零风险和最小的纳税成本,充分享受国家的各项税收减免优惠政策,履行自己的义务,保护自己的权益,提高经济效益。

除税收环境外,企业经营行为还要受到国家各项法律法规的约束与规范,其中与纳税相关的经济业务处理过程中,即日常会计处理还需要遵循《会计法》与《企业会计准则》《企业财务通则》的相关具体规定,按会计法规要求进行会计核算与信息披露。而缴纳的各项税费,则依据的是国家税法及其各项实施细则、管理规定的相关要求。若会计法规与税法法规不一致时,必须按税法要求对会计信息进行调整。因而,作为经济主体,企业追求的是利益最大化目标,如何才能保证其顺利实施,其中之一在于企业应熟悉其税收环境,掌握所涉及的相关税种的会计处理与税务处理,熟悉税法要求的各项申报与缴纳工作,才能真正实现涉税零风险,以最小的纳税外在成本获得最高的经济利益。

1.4 企业经营中所涉及的主要税种

本书以企业经营活动过程中所涉及的主要税种(税率高、税负较重、征收面广的税种)作为研究对象,探讨企业主体涉税业务的会计核算与税务筹划。研究的主要税种包括增值税、消费税、企业所得税和个人所得税。对于营业税,根据国家税改的时间表,预计在2015年将全面完成“营改增”,也就是把目前仍在征收营业税的生活服务业、金融业以及建筑业、房地产业全部改征增值税。因而,本书不再探讨营业税的会计核算,而是把营业税改征增值税的内容单独作为一章进行探讨。

第二章 企业涉税及筹划基础知识

本书的宗旨在于研究企业经营所涉及主要税种的会计处理，以及相应的税务筹划，在探讨具体的业务之前，有必要先对企业的涉税环境的基本概念及税务筹划的知识进行说明。

2.1 税收的概念与内涵

税收是政府为了满足社会公共需要，实现其国家职能，凭借政治权力，按照法定标准，强制、无偿地取得财政收入的一种手段，是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配而形成的一种特定分配关系。

税收这一概念的要点可以从以下几方面进行理解：其一，税收是财政收入的主要来源。相关数据显示，自1994年分税制改革以来，我国税收收入占各年财政收入的比重基本都维持在90%以上。无商无税、无税无国，企业的生存、发展、获利关系到国家的税收收入，是国家财政收入的重要保障，是国家行使职能的基础。同时，税收属于分配范畴，国家通过税收从社会产品价值中分配得到一部分收入，来保障国家行政的正常运转。其二，税收分配的依据是国家的政治权力。征税的过程是国家参与社会产品再分配的过程，国家凭借政治权力进行的分配，与以各生产要素所有者为主体所进行的分配不同。其三，国家征税的目的是为了满足社会公共需要。国家为履行其公共职能，满足社会公共需要，必然要发生一定的公共支出。公共支出的性质，决定了只能由国家采用强制征税的方式来集中一部分社会财富。当然，国家征税也应受到其所提供公共产品的规模与质量的制约。其四，税收具备强制性、无偿性和固定性三个基本特征。税收的强制性指在国家税法规定的范围内，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。税收的无偿性指国家征税以后纳税人交纳的实物或货币随之就转变为国家所有，不需要立即付给纳税人以任何报酬，也不再直接返还给纳税人。税收的相对固定性指国家在征税以前，就通过法律形式，把每种税的纳税人、课税对象及征收比例等都规定下来，以便征纳双方共同遵守。税收的“三性”是税收本质的具体表现，是税收区别于其他财政收入形式的显著标志，也是区别税与非税的标志。税收的“三性”是一个完整的统一体，三者相辅相成，缺一不可。其中，无偿性是核心，强制性是保障，固定性是对强制性与无偿性的一种规范与约束。

2.2 税收的职能

我国税收具有组织财政收入、调节经济和监督社会经济活动的职能。组织财政收入的职能是税收最基本的职能，国家通过征税的方式参与社会产品的分配，形成国家的财政收入，满足国家实现其职能的需要。税收是一种经济杠杆，通过设置不同税种、税目，确定不同税率，对不同单位、个人、行业、产品、行为、资源的收入征税，以调节社会各方的经济利益关系。同时，通过征税、免征、多征、少征、加征、减免等方式，引导纳税人朝国家政策导向调整生产经营活动，实现国家产业政策、生产消费结构的落实与调整。税收的监督职能是通过税收征管的方式来实现的，通过税收监督，要求纳税人依法纳税，保证国家履行其社会职能的物质基础。同时，通过税收监督，对社会生产的各环节进行控制，制止经济运行中的违法行为，保证税收分配的顺利进行，促进国民经济的健康持续发展。

2.3 我国现行税收体系

1994 年我国通过大规模的工商税制改革，在主体上形成了我国工商税制的整体格局，连同其他税种，共有 26 种税。20 多年来，又多次做了调整，目前开征的共有 18 个税种，关税由海关征收，其他由国家税务机关、地方税务机关负责征收。根据分税制财政管理体制，税收收入分为中央收入、地方收入和中央地方共享收入，具体开征的税种如表 2-1 所示。

表 2-1 我国现行税种一览表

序号	税种	中央税	地方税	中央地方共享税	备注
1	增值税	√		√	海关代征的增值税为中央固定收入；其他为共享，中央分享 75%，地方分享 25%
2	消费税	√			含海关代征的消费税
3	营业税	√	√		铁道部门、各银行总行、各保险公司等集中缴纳的营业税为中央固定收入，其他为地方固定收入
4	关税	√			
5	企业所得税	√		√	从 2002 年起铁道运输、邮电、国有商业银行、开发行、农发行、进出口行以及海洋石油天然气企业缴纳的所得税为中央收入；其他由中央与地方共享，中央分享 60%，地方政府分享 40%
6	个人所得税			√	从 2002 年开始调整为共享税，中央分享 60%，地方政府分享 40%

续 表

序号	税种	中央税	地方税	中央地方 共享税	备注
7	房产税		√		
8	契税		√		
9	车船税		√		2007 年 1 月 1 日起由车船使用税改为车船税；从 2012 年 1 月 1 日起执行新的车船税法
10	印花税		√		证券交易印花税，中央与地方分成，97% 归中央，3% 和其他印花税收收入归地方
11	城市维护建设税	√	√		铁道部门、各银行总行、各保险总公司等集中缴纳的城市维护建设税为中央固定收入，其他为地方收入
12	耕地占用税		√		
13	车辆购置税	√			2001 年 1 月 1 日起开征
14	资源税		√		按不同的资源品种划分，大部分资源税作为地方税，海洋石油企业缴纳的资源税作为中央收入
15	城镇土地使用税		√		
16	土地增值税		√		
17	烟叶税		√		2006 年 4 月 1 日起开征
18	船舶吨税	√			仅对境外港口进入境内港口的船舶征税

注：表中“√”表示“是”。

对我国目前开征的 18 种税种，可以按不同的分类标准进行分类。熟悉这些分类，有助于企业和其他纳税主体正确核算与处理相关涉税业务，并能根据其特性，做好税务筹划，谋求经济利益最大化。

2.3.1 按征税对象分类

现行税收体系中的税种按征税对象可分为流转税、所得税、财产税、行为税、特定目的税和资源税等六类。其中流转税是指以纳税人商品生产、流通环节的流转额或者数量以及非商品交易的营业额为征税对象的一类税收，即以流转额为征税对象征收的一种税，如增值税、营业税、消费税、关税就属于流转税。这类税的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系，易于发挥对经济的宏观调控，是我国现行税制中最大的一类税。所得税又称所得课税、收益税，指国家对法人、自然人和其他经济组织在一定时期内的各种所得额征收的一类税收，包括个人所得税和企业所得税两种。所得额是指全部收入扣除为取得收入所发生的各项耗费后的余额。所得税的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。财产税是以纳税人所有或属其支配的财产为课税对象的一类

税。财产税以财产为征税对象,由于应税财产一般相对稳定,因此财产税收入也比较稳定,房产税、车船使用税、契税就是财产税。行为税是国家为了对某些特定行为进行限制或开辟某些财源而课征的一类税收。国家开征此类税种的目的是调节某些行为,故以这些行为作为征税对象征收的一类税,如印花税。特定目的税是指为达到特定目的,对特定对象和特定行为征收的一类税,包括城市维护建设税、耕地占用税、车辆购置税、烟叶税等税种。资源税是以各种应税自然资源为课税对象,为了调节资源级差收入并体现国有资源有偿使用而征收的一种税。资源税对开发、利用和占用国有自然资源的单位和个人开征,包括资源税、城镇土地使用税、土地增值税等。

2.3.2 按税负能否转嫁分类

按税负能否转嫁给第三方,税收可以分为直接税与间接税两类。纳税人不能将税负转嫁给他人的税种,即为直接税。这类税收的税负人与纳税人是统一的,如所得税、房产税。而纳税人可以通过提高价格或提高收费标准的方法将税负全部或部分转嫁给他人承担的税种,则为间接税。间接税的纳税人与负税人相分离,如增值税、营业税、消费税的税负由最终环节的消费者承担。

2.3.3 按计税依据分类

按计税依据分类,税收可分为从价税、从量税与复合税。从价税是以征税对象的价值量为标准,按规定税率计征的税种,如增值税、企业所得税和部分商品的消费税,其计算公式为:应纳税额=价值量×比例税率。从量税是以计税对象的一定数量单位为标准,采用固定单位税额征收的税种,如啤酒、黄酒、成品油的消费税,其计算公式为:应纳税额=实物量×单位税额。复合税是同时以征税对象的一定数量单位和价值量为标准征收的一种税,如卷烟、白酒的消费税,其计算公式为:应纳税额=实物量×单位税额+价值量×比例税率。

2.3.4 按税收管理与使用权限分类

按税收管理与使用权限分类,税收可分为中央税、地方税和中央地方共享税三类。中央税是指税收管理权在中央,税收收入的使用与支配权也归中央的税种,如消费税、关税、车辆购置税及由海关代征的增值税和消费税。地方税是指税收的管理权在地方,税收收入归地方支配与使用的税种,包括营业税、土地增值税、城市维护建设税、城镇土地使用税、房产税、车船税、契税、耕地占用税等。中央地方共享税是指税收的管理权归中央,税收收入则由中央与地方共享,按一定比例分成的税种,如增值税(75%归中央,25%归地方)、企业所得税(除铁道运输、各行总行、海洋石油天然气行业的所得税归中央,其余的60%归中央,40%归地方)、资源税(海洋石油企业所交归中央,其余归地方)、城市维护建设税(铁道、各行总行、各保险公司总公司等集中缴纳的归中央,其余归地方)、印花税(证券交易印花税94%归中央,6%归地方,其余印花税收入全部归地方)、个人所得税(60%归中央,40%归地方)。

2.3.5 按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系分类,税收可分为价内税与价外税两类。价内税是指商品的税金

已经包含在商品价格之中,商品价格由成本、税金、利润三部分组成,如消费税;价外税是指商品价格中不包括商品税金,仅由成本和利润构成,商品税金是商品价格的一个附加额,如增值税。

2.4 税制构成的基本要素

税制即税收制度,也就是税法体系,是指在既定的管理体制下设置的税种及与这些税种的征收、管理有关的,具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等的总和。我国采用的是多种税种并存的复税制税收制度,除设置一定数量的税种外,还要规定每种税的征收和缴纳办法,包括对什么征税、向谁征税、征多少税、何时纳税、何地纳税、按什么手续纳税、不纳税如何处理等内容。具体来看,税制的基本要素包括纳税人、征税对象、税率、纳税环节与地点、纳税时间、减免税、附加与加成及法律责任等。

2.4.1 纳税人

纳税人是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人,也称纳税主体,它规定了税款的法律承担者。纳税人可以是自然人,也可以是法人。凡在我国居住,可享受民事权利并承担民事责任的本国公民、外国人,都属于负有纳税义务的自然人。法人若有税法规定的应税财产、收入和特定行为,就应对国家负有纳税义务。

实际工作中,还应区别纳税人与扣缴义务人、纳税人与负税人的区别。扣缴义务人是按照税法规定负有扣缴义务的单位和个人,但扣缴义务人不是纳税主体(负税人),而是负税人和税务机关的中介,如个人所得税一般由个人所在单位代扣代缴。对于间接税而言,税负的实际承担者(负税人)与纳税人是不同的主体,负税人应交的税负由纳税人交纳,如个人购买商品时所支付的增值税由商家缴纳。

2.4.2 征税对象

征税对象又称课税对象,是征税的目的物,即对什么东西征税,是征税的客体,是一种税区别于另一种税的主要标志。要界定征税对象,需明确税目与计税依据。税目是税法规定应征税的具体项目,是征税对象的细分,以列举法或概括法表示。税目明确了征税的范围,体现征税的广度,是对具体征税项目进行的归类和界定,为对不同的税目确定差别税率提供了基础。计税依据是征税对象的数量依据,是应纳税额计算的基础,有从价、从量和复合计税三种。

2.4.3 税率

税率是应纳税额与计税依据之间的法定比例。税率是税收制度的核心,是最有力的税收杠杆,是反映税负轻重的标志。税率有绝对量和百分比两种形式,常见的税率形式有比例税率、定额税率和累进税率三种。

比例税率是对同一征税对象或同一税目,按固定比例征税的税率。按比例税率征税,税额与计税依据之间的比例是固定的,计算简单,公式为:应纳税额=计税依据×比例税率。对同一征税对象的不同纳税人税负相同,有利于企业间的公平竞争,但并不能体现税

收公平，与纳税人的实际负担能力不完全相符，对利润的调节具有一定的局限性。比例税率是比较常见的税率形式，我国现行的增值税、企业所得税、营业税等都采用比例税率计税。

定额税率是按征税对象确定的计算单位直接规定一个固定税额，而不是规定征收比例。定额税率与征税对象的价值量无关，而与其数量相关，计算公式为：应纳税额 = 计税依据 × 定额税。从量计征的税种，如城镇土地使用税、车船使用税，以及对成品油征收的消费税，采用的就是定额税率。

累进税率是把计税依据按一定的标准划分为若干个等级，从低至高分别规定逐级递增的税率。累进税率的税率等级与计税依据的数额等级同方向变动，体现出按纳税人不同的负税能力设计不同税率的基本原则。累进税率有全额累进税率、超额累进税率和超率累进税率三种形式。其中超额累进税率是对一定数额的计税依据同时适用几个等级的税率，每超过一级，超过部分则适用更高一级的税率，各等级应纳税额之和为纳税人的总应纳税额。我国对个人的工资、薪金征收的个人所得税采用的就是超额累进税率。超率累进税率是计算以征税对象的某种比例（相对比率，超额累进税率的累进依据是征税对象的绝对数额）为累进依据，按超额累进方式计算应纳税额的税率，如我国现行的土地增值税税率。全额累进税率的计算方式与前面两种累进税率不同，当计税依据达到某一等级时，则全部计税依据都按最高一级的税率计税。这种方式计算简便，但累进幅度跳跃太大，对于两个等级临界点的应纳税额，会出现税负急剧增加的现象，故此种税率很少使用。

2.4.4 纳税环节和纳税地点

纳税环节是指按税法规定对处于不断运动中的纳税对象选定的应当征税的环节。流转税一般在生产和流通环节纳税，而所得税在分配环节纳税。只在一个环节征税的是一次课征，而在两个或以上环节征收的则是多次课征。

与纳税环节密切相关的是纳税地点，它是指税法规定的纳税人缴纳税款的地点。纳税地点包括纳税人的户籍所在地、居住地、注册地、税务登记地、生产经营所在地、进口货物的报关地等。以我国增值税的纳税地点来看，就应区别固定业户、非固定业户、进口货物及扣缴义务人，并按其涉税申请的情况，规定了不同的纳税地点。

2.4.5 纳税时间

纳税时间是指税法规定的关于税款缴纳时间方面的限定，具体包括纳税义务发生时间、纳税期限和缴库期限。纳税义务发生时间是指应税行为发生的时间，在这个时间，纳税人应确认纳税义务的发生；纳税期限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限，税法对各税种都规定了不同的纳税期限，一般有两种形式：一是按期纳税，即以纳税人、扣缴义务人发生纳税义务或者扣缴税款义务的一定期间作为纳税期限。二是按次纳税，即以纳税人从事生产、经营活动的次数作为纳税计算期，一般适用于对某些特定行为的征税或者对临时经营者的征税，如印花税、契稅、屠宰稅等稅種多在納稅人發生納稅義務以後按次納稅。繳庫期限是指在納稅期滿後，應將應納稅款繳入國庫的時限。如我國《增值稅暫行條例》規定，增值稅納稅期限分別為1日、3日、5日、10日、15日、1個月或1個季度。以1日、3日、5日、10日、15日為一個納稅期限的，自期滿之日起5日內預繳稅款，次月15日內申報納稅並結清上月應納稅款；以1個月或1個季度為一個納稅期限的，自期

满之日起 15 日内申报纳税。

2.4.6 减免税

减免税是对某些纳税人或征税对象的税收优惠政策，包括减少征税或者免于征税等特殊规定。减税是对应纳税额少征一部分税款；免税是对应纳税额全部免征税额。

关于减免税的形式，本书按比例税率的一般计算公式（应纳税额 = 计税依据 × 税率）进行说明，可以分为税基式减免、税率式减免和税额式减免三种形式。其中，若直接减少纳税人的应纳税额，则属于税额式减免，有全部免征、减半征收、核定减免率等方式；若直接降低税率，则属于税率式减免，包括重新确定税率、选用其他税率或零税率等；通过减少计税依据的方式，属于税基式减免，具体包括起征点、免征额、项目扣除、跨期结转等方式。起征点减免是指征税对象达到某一数额开始计征，未达到起征点的不征税，达到起征点的按全部数额征税。免征额是对征税对象的全部数额中免征部分数额，对超过免征的部分征税。项目扣除是指在征税对象中扣除一定项目的金额后计算应纳税额。跨期结转是指将以前纳税年度的经营亏损从本纳税年度经营利润中扣除，如我国企业若有亏损，可在以后连续 5 年的税前利润中进行抵扣。

2.4.7 附加与加成

附加也称为地方附加，是地方政府按照国家规定的比例随同正税一起征收的列入地方预算外收入的一种款项，如教育费附加。征收附加费的目的是为了给地方政府增加一定的财政收入，用于发展地方建设。加成是指根据税制规定的税率征税以后，再以应纳税额为依据加征一定成数的税额。实施加成的目的是为了调节某些纳税人获取的过多收入，或是对纳税人的违章行为进行的处罚。

2.4.8 法律责任

法律责任一般是指由于违法而应当承担的法律后果。纳税人出现违法行为，必须要承担一定的法律责任，这是税收强制性特征的具体体现。

2.5 企业税务筹划基本知识

2.5.1 税务筹划概念

税务筹划又称为税收筹划、纳税筹划，是纳税人在法律许可的范围内，运用税法赋予的权利，通过对经营、投资、理财等事项的精心谋划和安排，以充分利用税法所提供的优惠政策及可选择性条款，从而获得最大节税利益的一种理财行为。在我国，税务筹划起步较晚，纳税人对税务筹划有极大的需求与兴趣，但往往认为税务筹划可能与偷税、漏税有相似性，所以心有顾忌。而实际上，税务筹划的筹划目的与节税、合理避税是完全一致的，通过筹划，纳税主体可以做到涉税零风险，以最小的纳税成本，来获取经济利益的最大化。

关于税务筹划的概念，国际上有几种比较有代表性的解释。荷兰《国际税收词典》中