

论会计准则国际协调 对税收国际协调的基础作用

邓力平 郭小东(厦门大学,福建 厦门 361005)

【摘要】宏观层面上的税收国际协调存在一定的局限性,没有会计准则方面的国际协调,真正意义上的税收国际协调就难以实现。我国与许多国家签订了双边国际税收协定。这些双边协定更多侧重宏观层面的协调,对于微观层面——税基的协调则关注较少,现实呼唤我们应同时关注税收国际协调和会计准则国际协调之间的配合,将税收国际协调的重点转移到税基尤其是会计准则国际协调上来。

【关键词】税收国际协调;会计准则国际协调;基础作用

【中图分类号】F810.422

【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2004)04-0029-05

研究对象的确定

从狭义上说,税收国际协调是指围绕两个或两个以上的主权国家(或地区),对跨国纳税人行使各自的税收管辖权所产生的冲突进行协调的行为,而会计准则国际协调是指各国国内会计准则在不断的国际比较和协调中,在国际强势集团的推动下,向建立全球通用的会计准则目标发展这样一种动态过程。笔者之一曾在《税收国际协调与会计准则全球

趋同关系之辨析》一文提出两者的内在联系主要体现为六个方面:一是经济全球化是二者并存的背景;二是现代市场经济是二者并存的体制基础;三是微观主体的经济利益要求二者并存;四是宏观主体活动和利益促进了二者的并存;五是会计准则国际协调对税收国际协调的基础作用;六是税收国际协调对会计准则国际协调的制约作用(邓力平等,2003)。

必须指出,在以上这六个方

面中,前四个方面是二者内在联系的外因,即没有前四个方面,就不会有税收国际协调与会计准则国际协调这两大趋势,也就更谈不上二者的内在联系了。而后两个方面,即会计准则国际协调对税收国际协调的基础作用和税收国际协调对会计准则国际协调的制约作用,是二者关系的核心。本文将主要围绕“会计准则国际协调对税收国际协调的基础作用”这一侧面做进一步的研究,而之所以强调会计准则国际协调的基础作用,其主要原因在于宏观层面上的税收国际协调存在一定的局限性,没有会计准则方面的国际协调,真正意义上的税收国际协调就难以实现。

宏观层面税收国际协调的局限性

目前税收国际协调主要是在

主权国家或地区的政府主导下的宏观层面的协调，其内容一般包括：居民身份的确定、常设机构的确定；各项所得包括不动产所得、营业利润、投资所得、财产所得的征税权分配规则；避免双重征税的办法和外国税收抵免制度；国际偷漏税和避税的防止措施；关联企业转让定价调整方法等。两个或多个国家在宏观层面上就相关税收问题签署了国际税收协定之后，就基本解决了自然人居民身份和法人居民身份的确定规则，以及各项所得的征税权的分配规则，即所得来源国还是居民所在国对该项所得具有优先征税权或者是各自的征税比例。这一系列双边或多边税收协定的签订，在避免双重征税、防止国际偷漏税和避税方面取得了一定的成效。

尽管宏观层面税收国际协调的积极作用是显著的，但是，它也存在一定的局限性，即在没有会计准则国际协调的情况下，世界各国的税务当局在处理不同国家以不同的利润计量方法计算的外国收入时，其工作将变得非常复杂。这是因为，对于经济活动的微观主体——企业而言，它要按照会计准则的规定计算会计利润，按照企业（公司）所得税法的规定计算应纳税所得额。如果两者是完全独立的，即税法在完

全独立于会计准则的条件下规定了哪些收入应该计税，哪些成本与费用可以在税前扣除，那么，通过宏观层面的税收（包括税收制度）国际协调一般就可以解决重复征税和国际避税的问题。但在大多数国家的现实中，特别是在盎格鲁——撒克逊会计模式国家，其企业（公司）的会计利润与应纳税所得额的计算往往是交织在一起的，应纳税所得额是在会计利润的基础上，税法有选择地规定哪些收入应该计税、哪些成本与费用可以在税前扣除，即经过纳税调整后计算得出的。税法未规定的，则按照会计准则的规定计算。由于会计准则国际差异的存在，同一项交易（假设两国税法的规定是一致的）按照不同国家的会计准则计算的会计利润及应纳税所得额就有可能存在差异，这就极可能引致国际重复征税与国际避税。

另外，随着经济全球化进程的深化，跨国资本的流动极为频繁，与此相关的监管与反监管斗争将是各国政府管理贸易经济的重要内容。跨国公司通常拥有丰富的国际理财经验，绕开东道国法律管制的手法多样，这些均对各国税法及国家主权构成严重威胁，使内在于税收国际协调中的局限性更加凸显。

因此，为了不断完善税收国

际协调的理论与实务，为了克服宏观层面税收国际协调的局限性，研究会计准则国际协调对税收国际协调的基础作用是非常重要的。

会计准则国际协调的基础作用

会计准则国际协调对税收国际协调的基础作用主要体现在税基的确定、应税金额的核定、税款计算的正确性和确认解缴时间的合规性。税收国际协调不仅体现在税制的协调上，而且涉及税收征管问题，包括跨国纳税人税负的正确计算、缴纳以及相关信息的沟通。这样，财务会计的确认和计量，就或多或少地影响到税收国际协调的实际效果（邓力平等，2003）以下就跨国营业利润、投资所得、不动产所得、转让收益和财产等分别进行论述。

（一）营业利润

所谓营业利润，是指从事工业、交通运输业、农业、林业、养殖业、金融业、商业和服务业等，通过进行企业性的经营活动所取得的利润，属于直接投资所得。

对营业利润的征税，避免双重征税协定所确定的协调原则是，对缔约国一方企业的营业利润缔约国另一方不得征税，除非该企业在缔约国另一方设有常设

机构进行营业。国际税收协定一般在第七条第一款规定，缔约国一方企业“通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，其利润可以在该缔约国另一方进行征税，但应仅以属于常设机构的利润为限”。协定的第七条第二款则明确对常设机构应“视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构在缔约国各方可能得到的利润应归属于该常设机构”。对于常设机构营业利润的计算，避免双重征税的两个范本仅规定：常设机构应合理地分担总机构的一般管理费用，对于总机构的某些费用如特许权使用费、劳务手续费、贷款利息则不能像独立企业一样给予扣除。

因此，宏观层面的税收国际协调无法解决的问题是如何准确计算营业利润，而这只能依赖于各国在会计准则方面的国际协调。

例如，我国的企业所得税法规定：纳税人来自中国境外的所得，已在境外缴纳的所得税税款，准予在汇总纳税时，从其应纳税额中扣除，但是扣除额不得超过其境外所得依照中国税法规定计

算的应纳税额。这里所说的境外所得依税法规定计算的应纳税额，是指纳税人的境外所得，依照企业所得税法的有关规定，扣除为取得该项所得摊计的成本、费用及损失，得出应纳税所得额，据以计算的应纳税额。这也是避免重复征税的税收协定在我国税法中的反映。按照这一规定处理纳税人的境外收入，就有可能造成重复征税或者避税。如境内某企业在美国有一个分支机构，该分支机构某一纳税年度按美国税法计算的应纳税所得额为50万元，假设除存货发出成本的计价方法不同外，其它影响应纳税所得额的因素都是一致的。基于纳税利益的考虑，在存货发出的计价中，美国企业比较流行后进先出法，而且，美国税法也允许企业的这一选择，而我国企业通常采用的是先进先出法，如果该分支机构发出存货的成本按后进先出法计算是50万元，按先进先出法计算是20万元，那么按我国会计准则及税法计算的会计利润和应税所得均为80万元，扣除限额为 $80 \times 33\% = 26.4$ 万元，而其在美国的实际纳税额为 $50 \times 37.9\% = 18.95$ 万元，在我国的抵扣额大于在美国的实际纳税额，这就为国际避税提供了机会。相反，美

国企业取得来自中国的分支机构的收入，则会造成重复征税。

（二）投资所得

国际税收协定对投资所得的征税共设三条，即第十条股息、第十一条利息和第十二条特许权使用费。一般都在各条的第一款中首先明确缔约国双方都拥有征税权，在此基础上，协定要进一步协调和确定所得来源地的征税范围，以及实行限制税率征税的规定。在未进行会计准则国际协调的前提下，这有可能造成同一笔投资因投资地点不同而承担不同的税负。

例如，应收票据和应收账款等应收款项不可避免地会发生坏账损失。确认坏账损失有两种方法：一是直接销账法，二是备抵法。备抵法是西方国家流行的惯例。但在法国进行的一项调查显示，在纳入样本的49家法国跨国公司中，流行的不是备抵法，而是直接销账法。如果中国某企业分别购买了法国A公司和美国B公司的股票，之后的某一会计年度，A公司和B公司的应收账款数额是相同的（假设其它影响会计利润和应纳税所得额的规定相同），由于A公司不必提取坏账准备，而B公司则需提取坏账准备，那么A公司的税后利润一定大于B公司的税后利润，该企业获得A公司的股息所承担的税负则一定

引自《比较国际会计》，克里斯托弗·诺比斯、罗伯特·帕克著，东北财经大学出版社，2000年第1版。

大于B公司支付的股息所承担的税负。

（三）不动产所得、转让收益和财产

国际税收协定涉及到与财产有关的征税，主要有三条，即：第六条不动产所得；第十三条财产收益；第二十二条对财产的征税。在这些协定中，不动产所得是指在所有权不转移的情况下，运用不动产包括直接使用或出租提供给他人使用取得的所得。财产转让收益是指在所有权转移的情况下，由于处理或转让财产取得的所得，也称财产转让所得或资本利得。而对财产的征税，专指财产税而不包括遗产税和对财产转让收益的征税。以上这三条，都是在承认缔约国双方都拥有征税权的基础上进行协调规范的，重点是明确所得来源地国家拥有征税权。

由于在不动产所得及财产收益中，属于企业转让财产的收益和属于个人转让的分别征收企业所得税或个人所得税，这类税种的协调已有前述，这里主要围绕财产税的协调问题分两方面进行分析。

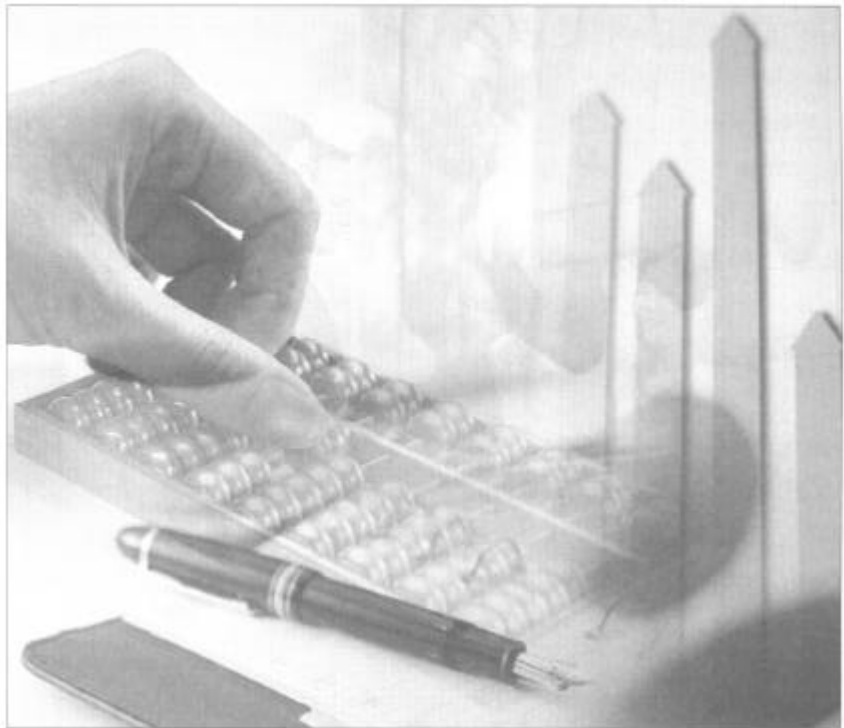
一是外国公司企业在中国没有设立机构场所，而转让位于中国境内的财产取得收益的征税。对于该项所得，两个协定范本都只是规定“缔约国一方居民转让

第六条所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税”。

该项收益等于财产转让收入减除财产原值后的余额，对于财产转让收入的确认，会计准则的国际差别不大，而对于财产原值的确认，则差别较大，例如，固定资产的计量在全球范围内至今流行的仍是历史成本（初始交易成本）计量模式，但实际上，各国或地区早就不存在“纯粹”的历史成本计量，而是或多或少地在应用初始交易成本时掺杂某种形式的重估价或按现行市场成本估价的方法。而在这些方面，存在着许多国际差异，如许多欧洲

大陆国家和一些南美洲国家都允许对固定资产进行重估价，把重估价作为资本调整项目，而美国则不这么做。另外，由于开征增值税的国家实行不同类型的增值税（生产型或消费型），也会造成固定资产的入账价值的不同，因为在会计处理上，生产型增值税要将增值税额计入固定资产的成本，而消费型增值税则不必。因此，固定资产的入账价值方面的会计准则的相关国际协调应是财产收益优先征税权和预提税率协调的基础。

二是对财产的征税。我国目前还没有财产税这一税种，对外商投资企业征收的城市房产税则



具有财产税的性质，根据该税法的规定，其计税依据是财务会计的折余价值，即房产原值减除预计残值及折旧额后的余额。因此财务会计的折旧方法的选择、折旧期间的估计，都会对财产税负的计算产生重要影响，在这种情形下，如果讨论财产税的国际协调，与财务会计密切相关的税基的计算就比税率显得更为重要。

以上只是在理论上探讨一国税务当局处理外国收入的方法，而在实际工作中的处理办法是，税务当局直接将纳税人的外国收入按照外国税法的规定计算出的应纳税所得额乘以本国的税率，计算抵扣限额。之所以这样处理，是由于不同国家间税制及会计准则的差异使得按照税法规定处理外国收入太复杂，或者根本就不可能。

几点启示

从实践上看，我国从二十世纪八十年代开始，为了适应改革开放、引进外资及扩大对外经济交流和合作的需要，已经陆续与许多国家签订了双边国际税收协定。这些协定对于消除国际重复征税、反避税起了一定的作用，但是，正如上文所述，这些双边协定更多侧重宏观层面的协调，对于微观层面——税基的协调则关

注较少，使得税收国际间协调的效果难以真正实现。现实呼唤我们应同时关注税收国际协调和会计准则国际协调之间的配合。

目前，我国财政部已明确支持《国际财务报告准则》等方面的协调工作。在制定中国会计准则的过程中，财政部也已充分考虑相关《国际财务报告准则》的要求及内容，只要与国家法规不存有冲突，且在国内现今的情况下可以有效、有秩序地操作的，财政部都会参照《国际财务报告准则》来制定中国会计准则。

据此，笔者认为，应充分利用税收国际化的有利条件，在税收国际协调已取得的成果的基础上，将税收国际协调的重点转移到税基的协调，并且尤其要关注会计准则国际协调的进展情况、世界各国对国际会计准则的认可程度，应充分利用会计准则国际协调的成果，不断有效地参与税收国际协调进程。

当然，必须明确的是，和税收国际协调相类似，会计准则国际协调也不仅是一个技术范畴，更是一个政治范畴，这一进程是主权国家为了自身综合利益最大化而相互博弈的结果，主权国家在会计准则国际协调过程中的参与程度将直接影响会计准则国际协调的进程。因此，在明确会计准则国际协调对税收国际协调的

基础作用的同时，不应忘记税收国际协调对会计准则国际协调的制约作用，坚持对这一辩证关系的把握，将更有力地促进我们对这两个趋势的了解，从而更好地为国家经济发展服务。

参考文献：

- [1] 邓力平. 经济全球化下的国际税收竞争研究：理论框架 [J]. 税务研究, 2003 (1).
- [2] 邓力平, 曲晓辉. 税收国际协调与会计准则全球趋同关系之辨析 [J]. 会计研究, 2003 (9).
- [3] 曲晓辉. 我国会计国际化进程议 [J]. 会计研究, 2003.
- [4] 漆亮亮. 财产税计税依据的国际比较 [J]. 涉外税务, 2003 (3).
- [5] Archer, S., Delvaile, P. and Mcleay, S. (1995), 'The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: within-country and between-country effects', Accounting and Business Research, Spring.
- [6] Lamb, M., Nobes, C.W. and Roberts, A.D. (1998), 'International variations in the connections between tax and financial reporting', Accounting and Business Research, Summer.