



第十一讲 国际税务

陈今池 孙昌湘

国际税务是国际会计学的一项重要内容,这是因为税务对跨国业务经营的各个方面都有着深刻的影响。例如,向哪些国家投资,采用什么样的企业组织形式,如何筹集资金,分公司之间采用哪一种划拨价格等,都牵涉到税务问题。这就需要会计人员不仅了解本国制订的有关国外收益的税收制度,还要了解公司收益来源国的税收制度。国际税收是在纳税人收益的国际化条件下,对其国外收益的税收征纳关系。它所包括的主要内容有:(1)国际税收的纳税人和征税对象;(2)税收管辖权和国际双重纳税;(3)国际双重纳税的免除;(4)国际收入和费用的分配;(5)国际“避税地”;(6)国际税收负担原则。本讲侧重阐述与国际会计紧密相关的国际税收问题。

一、国际税收的纳税人和纳税对象

1. 国际税收的纳税人

国际税收的纳税人包括个人和企业,不论其国籍如何,一般情况必须拥有两个或两个以上的国家的收益来源,并在这些国家负有双重纳税义务。但在某种情况下,即使来源于一个国家的收益,也可能在两个或两个以上的国家同时负有双重纳税义务,从而成为国际税收的纳税人。例如,美国税法规定:凡属美国公民,不论居住在哪一个国家,都必须就其来自世界各地的收益,向美国政府纳税。在这种情况下,一个美国公民在另一个国家的收益除需向来源国政府纳税外,同时还要向美国政府纳税。因此,这个美国公民就成为国际税收的纳税人。

2. 国际税收的纳税对象

各个国家在税法中都规定有许多不同的税种。在国外经营的公司必须交纳各种不同的直接税和间接税。

在直接税中主要有所得税和财产税,在间接税中主要有消费税、营业税或增值税等。在一般情况下,一个国家的政府对财产税和营业税或增值税等间接税进行征税,都不致超越本国疆界范围,不会出现双重课征,也不会牵涉到其他国家的权益。但是,对跨国收益额进行征税,则会出现双重课征的情况,从而发生各国之间的权益关系。这就说明,国际税收所涉及的纳税对象是跨国纳税人的收益额。

二、税收管辖权和国际双重纳税

1. 税收管辖权

所谓税收管辖权是指一个国家的政府在征税方面所行使的管理权。它是与一个国家的行政权力相适应的,是国家行政权力的组成部分。因此,税收管辖权的大小,要受国家行政权力所能达到范围的制约。各国可按照国家主权原则,根据各自的经济、政治和社会状况的需要,行使税收管辖权。一般可以按属地和属人两种不同的原则确立,形成两种不同类型的税收管辖权:

(1)居民管辖权。指国家对本国居民的全部收益,不论收益的来源是本国还是其他国家,行使税收管辖权予以征税。

(2)地域管辖权。指国家只对纳税人来源于本国国界以内的收益行使税收管辖权予以征税,对于来源于本国国界以外的收益,不论来源国是否征税,都不属于本国税收管辖权的范围。

2. 国际双重纳税

国际双重纳税是指两个或两个以上的国家,在相同的会计期,对同一纳税人和同一纳税对象征收相同的税。国际双重纳税的发生与各国政府实行的税收管辖权有着直接的联系。

前述两种不同性质的税收管辖权,体现着不同国家的权益。从经济发达的西方国家来看,它们的资本输出较多;其跨国纳税人来自各地区的收益额也多,实施居民管辖权对它们有利;相反,发展中国家从经济发达国家输入的资本较多,外资企业在本国经济中占有较大比重,因此实施地域管辖权对它们有利。由于各个国家行使税收管辖权所采取的原则不同,就不可避免地造成不只一个国家对同一纳税人的同一笔收益征税。这种税收管辖权上的重叠必然会形成国际双重纳税。

三、国际双重纳税的免除

国际双重纳税不仅直接影响纳税人的利益,而且必然影响国际投资和国际贸易的正常进行。因此,在国际上需要对两种税收管辖权进行适当的限制,在各国政府间建立一种公平合理的税收分配关系,避免双重纳税情况的发生。

从免除国际双重纳税所采用的主要方式来看,有签订税收协定和不签订税收协定两种:

1. 在两国政府之间签订税收协定

在第二次世界大战以后,经济合作与发展组织(OECD)首先制定了一个《关于对收益和资本避免双重纳税协定的范本》,并于1977年作了修订。这个范本规定了免除双重纳税税收协定的模式。许多国家政府通过谈判与其他国家签订了双边或多边税收协定,以协调各国之间的税收分配关系。我国自从实行对外开放政策以后,亦先后与美国、英国、法国、日本、马来西亚等国签订了双边税收协定,免除国际双重纳税。

2. 单方免除国际双重纳税

这种免除双重纳税方式是指由一个国家的政府,在国内税法中作出免税规定。一些国家即使在没有税收协定的情况下,亦允许对纳税人在国外已交纳税款的收益额,免除国内应缴纳的税款。单方免除纳税的结果与签订免除双重纳税协定的结果相同,但它不象后者在执行上有明确的依据。

3. 双方或单方避免国际双重征税所采用的方法

(1)免税法。采用免税法是以承认地域管辖权为前提的。因此,政府对本国居民来自本国以外的全部收益额实行免税,只对来源于本国境内的收益额征税。

实例:某国甲公司本年度来源于国外的收益额为10 000元,国内所得税税率为48%,则该公司的免纳税额为:

$$10\,000\text{元} \times 48\% = 4\,800\text{元}$$

免税法的主要优点体现于它对国外收益额免税,从税收角度给予跨国公司以较大的优惠,有利于资本输

出。经济发达国家由于有大量的过剩资本,为了鼓励输出资本,可以采用免税法。

(2)抵免法。抵免法是同时承认地域管辖权和居民管辖权,但以地域管辖权的优先权为前提。对某一纳税人的收益额,来源国政府可以对其征税,居住国政府也可以对其征税,但来源国政府行使税收管辖权在先,居住国政府行使的税收管辖权在后。因而,对其纳税人来自国外的收益已承担的税款予以抵免。

实例:某国甲公司本年度来源于国外的收益额为10 000元,国外税率为40%,国内税率为48%。

该公司按国内税率计算的应纳税额为:

$$10\,000\text{元} \times 48\% = 4\,800\text{元}$$

在国外已纳税额为:

$$10\,000\text{元} \times 40\% = 4\,000\text{元}$$

在国内的实际缴纳的税额为:

$$4\,800\text{元} - 4\,000\text{元} = 800\text{元}$$

(3)扣减法。扣减法是指允许国外公司将向外国政府缴纳的所得税额,在国内所得税应税收益中作为费用列支。扣减法和抵免法相比较,其减免金额较小,鼓励资本输出的作用亦较小。

实例:仍按上例数据

该公司在国内纳税的应税收益额为:

$$10\,000\text{元} \times (1 - 40\%) = 6\,000\text{元}$$

在国内的实际缴纳的税额为:

$$6\,000\text{元} \times 48\% = 2\,880\text{元}$$

四、各国所得税会计实务的发展趋向

1. 公司所得税的性质

关于所得税的性质,有以下两种不同的观点:

(1)认为所得税是企业收益的分配。因为公司无论是向政府缴纳所得税,还是向股东分配股利,均属于企业收益的分配。这种观点的主要依据是,所得税是按照政府法规缴纳的,其主要目的是保证政府财政收入,而且具有强制性,因而所得税是企业收益的分配,而不是一项费用。

(2)认为所得税是企业的一项费用。因为从股东的角度来看,企业的股利是按照税后净收益计算的,股票价格亦随着税后净收益的增减而变动。会计报表以股东作为主体,其报告目标应该着重于反映纳税后的净收益额,即可以分配股利的金额。依照这样的观点,所得税是实现净收益所必须支付的费用。这个观点在国际会计理论上得到很多国家的普遍赞同。

2. 所得税会计的两种处理方法

(1)应付税款法

我国现存最早的 会计档案

应付税款法是指按照税法计提企业本期应付的所得税。企业本期的所得税款支出,在正常情况下与计提的应付所得税款相等,即不应出现计列时差。所谓计列时差是指一项收益计列于会计帐簿与计列为应税收益的时间差别。例如,一项分期付款销售在记录于会计帐簿时,计列其全部销售收入,但在编制所得税申报表时,则仅计列其现金收入部分。由此可见,应付税款法是以收付实现制为基础的。

(2) 计税结果法

计税结果法是指在会计帐簿上计列收入或费用的时间与按照税法计列收入或费用的时间不同,从而使会计报表上的收益额与应税收益额之间出现差额,即计列时差。因而,计税结果法是以权责发生制为基础的。

应该指出:上述计列时差或时间性差额出现于某一会计期只是暂时的,它经过以后一个或若干个会计期是可以转回的。

国际会计准则委员会在1979年公布的第12号国际会计准则中,要求各国采用计税结果法。虽然国际会计准则对于各国会计实务并不具有约束力,但由于它的影响,会使更多的国家在税务会计上,从采用收付实现制的应付税款法,逐步转为采用权责发生制的计税结果法。

苏州大学历史系蒋卫荣在《档案工作》1990年第7期撰文介绍,经中外学者的共同努力,从三、四万件(确切数字无法统计,有的尚在整理之中)的唐代档案文献中,整理出数十件唐代的会计文书,这是我国现存最早的会计档案(大多为纸张)原件。主要包括:

1. 开元九年(721年)于阗某寺寺支出簿。
2. 开元十六年(728年)轮台县残帛会计簿。
3. 开元二十三年(735年)沙州会计历。
4. 天宝四载河西豆卢军和余会计簿。
5. 天宝年间敦煌郡会计牒(两件)。
6. 斯坦因文书五七五三号□□寺院课等帐。
7. 斯坦因文书四七八二号乾元年间□□寺财物收支帐目。
8. 吐蕃已年(789年)沙州仓曹会计牒。
9. 吐蕃已年(789年)七月沙州仓曹杨恒谦等牒。
10. 吐蕃午年(790年)三月沙州仓曹杨恒谦等牒。
11. 吐蕃午年(790年?)沙州仓曹状上回覆所牒。
12. 吐蕃已年(789年?)沙州仓曹会计牒。
13. 吐蕃已年(789年?)沙州仓曹会计牒。
14. 中和四年(884年)正月沙州上座比丘□□园等会计牒。
15. 已未——辛酉(899—901年)归义军衙内破用布、纸历。
16. 后唐敦煌寺院三件会计文书。等等。

其中8至13件系法国人伯希和窃走的一组较完整的会计文书,现藏法国巴黎国立图书馆。

上列会计文书在当时是作为随葬品入土的,距今又有1000余年的漫长岁月,所以出土的大多已残损,有的残缺度还非常严重,以至根本无法辨读,若干件的年代也不能确定。但是它们作为珍贵的会计档案文献,仍有着一般史料所不可企及的价值。

(吴志军)



· 来稿摘登 ·

“非定额流动资金” 也应实行定额管理

王子光

据有关资料统计表明,企业非定额流动资金在全部流动资金中所占比重一直呈上升趋势,由于资金回收不畅,周转受阻,影响了企业生产经营活动的正常进行。

因此,有必要对非定额流动资金核定定额,实行定额管理。并将其纳入企业流动资金目标管理体系中去,实现流动资金周转全过程的全面控制。对非定额流动资金核定定额后,主要应做好以下几项工作:第一,根据具体项目,将定额层层分解落实到有关科室和责任人,做到归口管理、各负其责;第二,建立健全对非定额流动资产的定期清理制度,加强财务结算管理;第三、密切供销部门与财务部门的协调关系,加强计划管理;第四、上级主管部门应改变过去单纯考核定额流动资金的办法,改按全部流动资金周转天数或全部流动资金占用等指标来全面考核企业的流动资金利用效果。