

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语

1 税的三种逻辑

◎ 财税视野

3 国际会计准则趋同原因剖析

8 会计准则新旧转变

10 会计准则与税法差异与实务处理区别

15 纳税人的权利与司法保障及我国税收司法改革

◎ 业务指南

19 新准则下债务重组关联方与合并抵销

23 对我国个人所得税制中三个问题的探讨

25 跨国公司投资活动中的纳税筹划

◎ 地方财税

29 珠海市地方税务局关于征收二〇〇六年度车船使用（牌照）税的公告

30 关于车船使用牌照税若干问题的通知

◎ 法规速递

31 关于明确年所得 12 万元以上自行纳税

32 关于公路内河货物运输业统一发票增值税抵扣有关问题的公告

32 个体工商户建账管理暂行办法

33 个体工商户建账管理暂行办法

主办单位：珠海中拓正泰税务师事务所有限公司

主 编：黄志刚 编 委：罗叹 温广智

地 址：珠海市吉大海滨南路光大国际贸易中心 1808—1811 室 邮 编：519015

网 址：<http://www.ztzt.cn> 电子邮件：ztzt@ztzt.cn 电 话：0756-3322336 传 真：0756-3322339

税的三种逻辑

来源：[经济观察报](#)

作者：[邹啸鸣](#)

话说两条小狗几乎同时拣到一块肉，于是互相扯着这块肉声明属于自己。恰巧狐狸路过，大义凛然地提出帮它们“公平地分肉”。二者当然欣然同意。狐狸就将肉一分为二，左边一块明显大点，右边一块明显小点。于是右边的那位不乐意了，要求“公平”。狐狸只好应邀从左边那块咬些下来。右边的却显得“大”了。于是左边这位又不高兴了，于是……狐狸左一口、右一口地吃掉了大部分的肉，留给两个小狗的，只有显示“公平”的各一小块肉。这二位还乐颠颠地表态：不患寡，而患不均。

狐狸在干什么呢？它在收税，而且是在利用双方对“公平”的糊涂认识为基础收税。这种税的逻辑特征是“骗”。对智商的要求比较高。我将这种税的逻辑命名为“税的狐狸逻辑”。

我们传统文化所隐含的“税的逻辑”是另外一种：此山是我开，此树是我栽，要从此路过，留下买路财。中国古典名著《水浒传》、《三国演义》以及《西游记》中，到处可以看到这种强盗逻辑。强盗们在作者笔下和读者眼里，甚至是英雄。国人所遗憾的，是自己没有机会成为这种“大碗喝酒、大块吃肉”的英雄。人人都期望自己成为收税者，从而摆脱苦不堪言的纳税者的地位。当然，这种逻辑从来没有上升到理论层面。

完成这个任务的是曼瑟·奥尔森在《独裁、民主和发展》中的这段话：如果一个常驻的匪帮在他的地盘上垄断了偷窃，那么他的受害者便不必担心其他偷盗者。在一个流窜的匪帮活动频繁的世界里，对于任何人来说都很少或根本没有激励进行生产或积累财富，因为它们很可能被偷走，因此也就没有什么可供匪帮偷窃的东西。有理性的匪徒会相应地劝导匪徒头目抓住一块特定的地盘，占地为王，并为当地的居民提供和平秩序和其他公共品，以税的形式窃取财富会比流窜抢劫所获更为丰厚。

这就是著名的“流寇”转“坐寇”理论。也是目前比较前沿的国家理论之一。这种税的逻辑特征是“抢”。因此对暴力的不对称性要求比较高。

其实以上这两种关于税的逻辑，都属于“动物世界”里面弱肉强食的丛林规则层次。必须依靠暴力不对称和智力不对称为基础。狮王之所以不将牛羊都吃光，不是为牛羊的幸福，而是指望牛羊的繁衍为自己的子孙繁衍创造永久的食物。

在丛林规则笼罩下，强者和弱者之间具有对抗性。强者有足够的动力强化智力和暴力的不对称性，对弱者进行愚民教育就是符合强者利益的选择。弱者也在这种思维笼罩下，错误地以为“弱肉强食”本身就是元规则，是决定其他规则的规则，不可更改。于是

自己最大的愿望不是改变规则，而是将此规则当作约束条件，自己在这个约束条件下努力成为强者，成为掠夺者。最终，强者和弱者双方的努力方向都是强化这种不对称性，从而强化了对抗性。

在现代公民社会里面，已经开始摒弃这种低层次的税的逻辑。现代公民社会通行的税的逻辑是“契约法则”。这首先得益于“国家理论”的升级。

党国英教授提醒我们，历史学家约瑟夫·R·斯特拉耶提供了迄今大概是最好的关于国家变迁的理论。国家产生的标志是，某区域的统治者开始区分私权和公权，并开始用公权保护私权，用公权为民众提供服务。此前的“国家”会掠夺私人财产，统治者的暴力是掠夺私产的工具。此后才有了更成熟的“主权国家”。

犹太女思想家阿伦特在《极权主义的起源》里说：“法律的本质是对人行为的指导而不是强制性的制裁，法律最好不要被概念化为命令，也不是对人民行为方式的描述性的陈述，而最好是看成是集体的契约……”她打了一个比方，一个规定要交税的法律最好不要表达为缴税，而是表达为我们已经达成契约在这个共同体里交税。这里关键词是“达成契约”。如果公民同意这一法律，那么就愿意支持这一法律并宣誓服从并帮助执行这一法律。这需要建立一个双方合意的体现公民意志的政治架构，通过程序正义体现契约精神和结果正义。

在民主、法治的社会里，政府向公民提供公共产品和公共服务，公民向政府缴纳税收，这里面税收既是政府提供公共服务所获得的资源，也是公民购买政府服务的价格，所以双方应该说是一种平等的关系，是一种交换的关系，在市场社会中更是如此。既然双方是一种平等的关系，如何征税，征多少税，征什么税这些问题，以及需要提供哪些合意的公共品，公共品享用的对象等问题，也就不能够由政府一家自己说了算，必须事先征得另一方也就是纳税人的同意、许可，纳税人通过自己选择的代表，按照立法程序制定各项税收法律，除此之外的一切征税行为都是无效的、非法的。

“税的狐狸逻辑”将产出看成存量，所以重在分配，强者要多得倚赖的是智力不对称。但这违背了经济学上的“双赢”原则，无法持续。税的“强盗逻辑”将产出看成是流量，所以界定(公、私)产权的目标是为了提高增量。但由于暴力不对称，很容易将更多的私权界定为公权。因此冲突较多。而税的契约逻辑则将产出看成是幸福，约束公权，界定私权进而提高整体福利是官民双方共同的目标。所以弱肉强食的丛林法则被颠倒。这需要建立一个双方合意的体现公民意志的政治架构，通过程序正义体现契约精神和结果正义。

以后，当我们看到有人热烈地出主意增税的时候，我们就有必要思索一下，他采用的是税的“狐狸逻辑”、“强盗逻辑”还是“契约逻辑”？



国际会计准则趋同原因剖析

来源：商业时代 作者：吴本洲

美国国际会计准则委员会（简称 IASC）及其国际会计准则（或国际财务报告准则，以下简称国际会计准则）的态度是波动的和变化着的，即由早期的不感兴趣、中期时谨慎观望、限制拖延到最后基本上与国际会计准则接轨之路。本文主要讲述美国对 IASC 及其准则态度的转变和动因剖析，以期为我国准则制定过程中向国际化提供有益参考。

美国对 IASC 准则早期的态度

从表面上看，在这一阶段美国似乎也是支持 IASC 及其制定的国际会计准则，其实并非如此。美国认为，20 世纪 20 年代会计理论与实务发展史，几乎就是美国会计理论与实务发展史。美国会计协会早在 1909 年便尝试研究会计中的一些重要概念，以统一会计准则制定会计准则的共识。1915 年美国联邦储备委员会负责人又提出在美国建立一套统一会计制度的建议，以实现企业财务报表编制的规范化。1917 年美国联邦储备委员会步上了统一会计的工作，这是美国会计进行标准化起步的序幕。1921 年美国颁布了《联邦会计准则法》，它为“统一会计”的工作提供了法律保障及财政资金支持，在会计准则规范化管理方面迈出了关键性的一步。1929 年至 1933 年美国发生了经济大危机，在经济大危机的最初阶段，美国会计协会便任命了一个

特别委员会进行会计准则方面的研究工作。委员会的工作进展迅速，它在 1932 年发布的题为《会计准则》的报告，把美国会计界的“统一会计”目标推到一个新的阶段。随后，美国会计准则制定机构便成立了，先后经历了三个时期，即会计准则委员会时期（1938-1958 年）、会计准则委员会时期（1959-1972 年）、会计准则委员会时期（1973-至今）。从 1939 年发表了美国历史上的第一份公认会计准则公告——第 1 号《会计准则公报》（ARB）起，到 2000 年 6 月该委员会共发布 51 份《会计准则公报》、31 个《意见书》、137 个准则。1984 年美国建立了政府会计准则委员会负责政府会计准则的建设。

综上所述，美国制定会计准则的历史之悠久，涉及的人力、物力、财力资源均极为丰富，其制定的“公认会计准则”最为详细和完整，制定准则的程序也最为公开和科学。国际会计准则在很多方面借鉴和吸收了美国“公认会计准则”。面对这些情况，美国认为：美国在许多方面可以保证高质量，美国会计准则委员会（FASB）才具备制定全球高质量会计准则，故一直到 1995 年 7 月 IASC 的国际证监会组织（IOSCO）达成了制定一套核心会计准则的协议之前，美国 FASB 对 IASC 制定的国际会计准则的努力一直不以为然、不屑一顾。因此，在相当长



四时期内，美国与 IASC 一直处于“对立”局面，美国对国际会计准则的态度是消极的。

美国对 IASC 准则中期的态度

随着 IASC 的“可行性改进计划”的立项、实施和完成，IASC 及其准则对国际社会的挑战越来越严，声望也越来越高，美国对 IASC 及其准则由开始的不屑一顾逐步转为消极观望，但美国证监会（SEC）和 FASB 对国际会计准则仍然没有信心，他们认为只有美国才能制定出高质量的准则，例如 1991 年 FASB 宣布，它支持国际会计准则（但不一定是 IASC 准则）的制定，它使用了“国际公认会计准则”、“各家范围的会计准则”以及“全球认可的会计准则”等字眼，其实是别有用心，说到底还是想牢牢把握全球准则的制定权，由它来制定“全球会计准则”。但是随着 1995 年 7 月 IOSCO 与 IASC 签订了关于制定一套“核心准则”的协议后，在美国立即引起了极大的反响。因为一旦“核心准则”制定完成并得到 IOSCO 的批准并向各家主要资本市场推荐，那么在美国上市的外国公司和在美国上市的美围公司均采取国际会计准则。这样，美国的证券市场便会同时流行两套准则：一套是美国国内上市公司所采用的较繁琐的美国“公认会计准则”；一套是跨国上市公司所采用的简单的国际会计准则，这是美国所不接受的，故在核心准则被 IOSCO 批准之前，美国必然会采取一些有效的手段加以限制并阻止其通过。不论国际会计准则质量如何，美国老可以以质量不高为由，将国际会计准则拒于美国资本市场大门之外。这

是分歧的一个方面，即阻挠国际会计准则在美国资本市场上的应用。另一方面，美国也大量如采全球追随“核心准则”就能要建交国际、国内巨大的舆论压力；但是如接受“核心准则”，则意味着在美国证券市场将同时使用 IASC 准则与 FASB 准则，这从一定意义上说，意味着 FASB 准则的望板。所以，美国只能采取一个“拖”字，通过它主持的 IOSCO 的技术小组，推进对“核心准则”的讨论和推荐工作。

美国对 IASC 准则最后的态度

美国 FASB 对 IASC 及其准则一味地不屑一顾、消极观望、阻挠、拖延固然是上策，若是逆水行舟而采取下策。目前唯一的策略是顺应时代潮流，逆上与国际会计准则接轨之路，支持 IASB 制定全球通用的高质量的会计准则。1996 年，美国国会要求美国 SEC 报告 IASC 的发展情况，并希望其成功制定出一套国际公认的会计准则，供计划在美上市的外围公司使用。当年 10 月美国 SEC 经过与 IASC 对话后，发表了一个有条件支持 IASC 制定适用于跨国股票上市企业财务报表的会计准则的声明。随着安然事件暴露，美国会计准则受到越来越多的质疑，最终没能收回民间机构制定会计准则的制定权，但是 2002 年 7 月 25 日美国国会通过并由美国总统 7 月 30 日签署生效的《2002 年萨班斯-奥克斯利法案》要求美国 SEC 研究四个问题：美国现行准则中已经多大程度上体现了原则导向？从规则导向的财务报告系统过渡到原则导向，需要多长时间？采用原则导



向的可行情和可行的方法；剩余的准则导向进行全面的经济分析。这实际上表明，美国国会已经原则上同意，美国现有的准则导向的会计准则与安然事件的发生具有内在的聯繫；采用原则的会计准则，将有助于解决这一问题。2002年9月18日，代表世界上最有影响力两大会计准则制定者IASB和FASB终于携起手来，为美国GAAP与国际会计准则的趋同化开展合作，最终目标是制定一套具有高质量的全世界会计准则。2002年10月29日IASB与FASB正式签订协议，并共同发布一份谅解备忘录，因此，双方开始履行他们的制定高质量和可行的会计准则各自应承担的职责。

美国对IASC及其准则态度转变的动因剖析

美国FASB从不认可国际会计准则到支持IASB制定一套全球通用的高质量会计准则，在态度上发生了根本的变化，究其原因主要有内外两方面因素：

外部原因

IASB长期坚持不懈的努力。随着IASB的“可行性与范围计划”的顺利实施，“核心准则”的制定和评估工作与IASB自身完成了重大国际活动，使IASB制定的准则质量大大提高，IASB及其准则对全球的影响也日益增强。有些国家制定本国会计准则时参照国际会计准则，有些国家甚至就以国际会计准则作为国内会计准则。

IOSCO的支持。成立于1983年的证券交易

委员会（IOSCO）自1993年就开始关注IASB的准则建设工作，并在1995年7月与IASB签订了关于制定和推行核心准则的协议，承诺将一套合理完整的会计准则即核心准则作为证券发行和股票上市原则整理的基础，以规范证券发行和股票上市公司财务披露。1998年底，IASB完成了核心准则的制定工作，2000年IOSCO的技术委员会完成了对核心准则的质量评估并提出了建议，同年，IOSCO采纳了技术委员会的建议，向其成员推荐核心准则。

EU的支持。欧盟（以下简称EU）在1989年就以观察员的身份加入了IASB理事会；1996年，EU一份报告认为，除少数情况外，国际会计准则与EU指令具有可行性；1999年，EU宣布在缺少EU指令的情况下，允许欧洲公司使用国际会计准则；2000年6月EU发布了一份政策文件通讯稿，要求EU的7000多家上市公司2005年编制合并报表时，必须采纳国际会计准则。2001年2月13日，EU对此发布规章草案。2002年3月，欧洲议会以492票赞成、5票反对、29票弃权的结果通过了EU的这份草案；2002年6月7日，又在部长级会议上通过。至此，EU正式决定上市公司必须采纳国际会计准则，而EU发布的法规草案正式成为欧洲的法律，并在各成员国中应用。

其他方面的原因。首先，就美国来说，它与IASB及其准则本身就有千丝万缕的聯繫。在IASB成立伊始，为加快与国际会计准则的趋同化进程的步伐，美国会计准则委员会（ASB）積極



配合，宣稱不再制定和發布新的準則，而只發布將國際會計準則用於英國的相關準則。同時英國會計準則委員會作為 IASB 的戰略合作伙伴，積極配合其工作，協助其制定或解除 16 個準則，確保及時發現和解決這些項目上的差異，並收實現其未來“國際財務報告準則”的協同一致。

其次，澳大利亞 1996 年主動提出其國際會計準則協調委員會為 IASC 的忠實擁護者。澳大利亞財務報告委員會（FRC）在 2002 年 7 月 3 日正式公布公告：澳大利亞報告主體從 2005 年 1 月 1 日起也採用國際會計準則。

第三，加拿大證券管理委員會也在 2002 年 6 月發布了徵求公眾意見的 論稿：2005 年開始，在加拿大上市的外國公司可以採用 IASB 準則，而不需調整為加拿大的準則。

第四，G4+1 集團的支持。2001 年 1 月 31 日至 2 月 1 日，G4+1 集團在倫敦召開了“絕唱”式的會議，發布的公報稱：“鑒於 IASC 重組成功新建立的 IASB 將以各國準則制定機構建立積極的合作關係，為了避免 誤資源，全力以輔支持 IASB 在公眾範圍內促進會計準則趨同化的努力，G4+1 宣告解散，停止一切活動”。G4+1 的這一宣佈無疑引起高度關注，也使國際社會和 IASB 如釋重負，表明 IASB 得到了以英、美為首的發達資本主義國家的準則制定機構實質性支持。

最後，其他國家。如俄羅斯要求從 2004 年起，所有的公司採用國際財務報告準則；烏克蘭要求從 2003 年起，所有的公司採用國際財務報告準則；一些前蘇聯 離出來的國家如蒙古、沙尼亞、塔吉克斯坦等也 要求從未來幾年

內採用國際財務報告準則（汪祥耀，2004）。

內部原因

美國以規則為導向的會計準則體系缺陷。目前，世界上主要流行兩種會計準則，即以規則為導向的英國公認會計原則和以原則為導向的國際會計準則。規則導向的會計準則更具體、更複雜；而原則導向的會計準則相對簡單、明了，它主要是一些基礎性的原則，執行過程中更多依賴職業判斷。以規則為導向的詳細、具體且繁雜的英國會計準則是需求推動的結果。由於需求的推動，導致英國會計準則越來越多，也越來越複雜具體，它們中許多都是根據實務中出現的某一問題而專門制定，因而不少會計準則實際上是會計規則，其繁雜已逐步顯現出來。美國以規則為導向的複雜詳細和具體的會計準則一方面使初學美國準則者望而生畏，使原打算到美國上市的外國公司需按照美國準則進行調整，其調整工作量之大，難度之高，也使這些公司望而卻步；另一方面，根據複雜的經濟情況和高級環境制定詳細具體的具體準則跟隨於經濟形勢，容易被某些別有用心者所規避，形成只重經濟法律形式而輕視經濟實質的缺陷。只要符合規則，可以打“擦邊球”，鑽規則的漏洞，從而給投資者造成損失。如安然公司就是為了鑽準則的空子，而將店底呈報虧損和負債的特殊的具體的會計報表納入其合併報表範圍，結果導致公司會計報表未能如實反映其真實的財務狀況和經營成果，投資者因此損失慘重。

美國國會和 SEC 的壓力。由於美國會計準則目前是全球最複雜、最具體、技術要求也是



最高的会计准则，世界上其他国家公司打算到美国市场上上市，则必须按照美国的会计准则进行报表的调整工作，这就需要付出大量的报表调整工作，从而增加了这些公司的筹资成本，导致这些公司要懂美国的会计准则而转向欧洲证券市场或者亚洲的日本、新加坡、香港等证券市场上市融资。这一做法的深层次影响是它可能会削弱美国资本市场的吸引力和竞争态势，从而损害美国利益。为了维护美国的利益，美国国会要求会计准则制定机构开始启动。1996年，美国国会要求美国 SEC 报告 IASC 的发展情况，并希望其成功制定出一套国际公认的会计准则，供计划在美上市的外国公司使用。

同时，2001 年发生的安然事件给 IASB 提供了一个绝佳的样本。FASB 一直认为美国的会计准则是高质量的，但安然这样大的财务丑闻只能是给“高质量”的绝佳反证。安然事件之后不久，安然公司开始被揭露揭发，导致社会将矛头指向会计准则制定者，SEC 主席随即宣布重新成立“公共账簿委员会”；安然公司申请破产保护的第二天，安然以及“五女”老总发表声明，他们的声明无他指向社会传递一个信息：会计准则导致没有发生，最多只是“被篡改”或“无心过失”。但是，安然事件的错误如此重大，一定得有人来承担责任，安然为了自“开脱”找了很多个理由，第一条就是美国会计准则出了问题。同样，作为证券市场监管部门 SEC 也在被迫为自“开脱”责任，会计准则也未曾逃脱指责的对象，比如，要责怪 SEC 主席不久前的言论？；此前在美国参议院一个委员会听证会的

听证会上也认为，“近来美国会计准则委员会的很多指南或者准则趋势和复杂化了，产生困惑和证实化就是其中的例证。强调复杂的规则而不是简洁的原则，导致相应指南的泛滥被推过。此外，由于准则是倾向于规则导向的，而不是原则导向的，这些准则不能充分适应未来市场发展”。对美国国会来说，选择一个长期批评的制高点为解决问题的突破口之一，将美国会计准则的规则导向作为安然事件的肇因之一，也是顺理成章的。

正是基于内外的压力，美国 FASB 走上了与国际会计准则接轨之路，全球会计准则制定机构斗争告一段落，但我们不能武断地下结论，即全球会计准则制定机构斗争最终结束。因为准则制定机构的斗争是利益之争，谁最终拥有准则的制定权，谁就会获得最大的收益。既然美国会计准则的国际会计准则，那么这个国际会计准则由谁制定，其内容是否更多地体现美国 FASB 准则的精神，还是更多地体现 IASB 准则的精神，即准则制定最终以国际会计准则的原则导向还是以美国会计准则为主的规则导向，人们拭目以待。

基本会计观的转变

来源：首席财务官

作者：王震

面对会计思想的变化，CFO 们必须重新审视收益计量的原则、标准、方法和程序，尽快转变会计计量工作思想，早日实现向“真实、公允地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量”这一财务会计工作总目标的逼近。

收益的计量一直是会计理论研究的重中之重，会计理论提出了很多收益计量的思想，根据不同的收益计量思想制定的会计准则体系，同一个企业、同一交易或事项、同一个会计人员会得出不同的收益结果。

传统收益计量思想“收入费用观”的显著特点是“面向过去而计量”，该思想坚持收入实现原则和稳健原则、以历史成本为计价属性，以交易法来确认收入，很少考虑企业未来的环境变化，不能如实地反映企业的全面收益。

新会计准则体系以反映企业全面收益为直接目标，其的指导思想部分放弃收入费用观，而大范围使用资产负债观这一收益计量思想，更多考虑企业未来所面临的环境变化，充分地揭示企业的风险，全面反映和计量企业的收益，以反映企业的价值，“面向未来而计量”是该思想内核的集中体现。

1、从收入费用观到资产负债观的转变什么是资产负债观与收入费用观？它们之间的根本区别是确定过程中有什么实际意义？

我们先来看看两个会计实例：

实例 1：某公司 2005 年 1 月 1 日，购入一项价值 100 万元的投资，资产负债表日该项投资的可变现净值为 120 万元。显然，我们的财务人员是不确认这 20 万元的增值收益，2005 年的利润表也不报告这部分收益。

实例 2：某公司 2005 年 1 月 1 日，购入一批价值 120 万元的存货，资产负债表日该批存货的重置成本为 100 万元。按照成本与市价孰低原则，财务人员于资产负债表日将确认 20 万元的资产减值准备，2005 年的利润表不报告这 20 万元的减值损失。

对此类问题，西方会计理论概括为一个名词叫“持产利得或损失”，它的显著特点是：“尚未实现”。对于尚未实现的收益，传统收益确认理论是不确认、不报告的。这就导致有些企业从财务报告看颇具实力却突然破产倒闭，而有些企业从财务报告看濒临破产却长亏不倒。

在“收入费用观”下，收益被看做企业投入和产出的衡量，即把特定时期内相关联的收入和费用相配比，如果收入大于费用则为收益，反之为亏损，即：

收益（亏损）= 收入 - 费用。收入费用观坚持，必须首先按照实现原则确认收入和费用，然后再根据配比原则，确定收益。资产负债表仅是为了确认与合理计量收益的跨期摊配的中介，是利润表的附属。显然，收入费用观强调实现原则和配比原则，同一交易不同的实现判断标准或不同的配比方法会形成不同的收益结果，企业进行盈余管理的空间比较大。



在“资产负债观”下，收益被看作是企业期末净资产比期初净资产的净增长额，即：

收益 = (期末资产 - 期末负债) - (期初资产 - 期初负债)

收益的决定取决于对期初和期末资产和负债的计价。财务报表的其他要素，诸如业主权益、收入、费用、利得和损失，都需要通过资产和负债的增减变动来计量。显然，资产负债观不要考虑实现问题。

2. 从历史成本到公允价值转变

现在执行的会计准则和会计制度，强调会计信息的可靠性，极力推崇历史成本原则，部分地有限制地使用公允价值计价属性，我们在会计要素的计量上，基本上都使用历史成本计价属性。

新会计准则在制订过程中，对会计信息的可靠性和决策的有用性进行了充分考虑和统筹兼顾，在会计计价属性的选择上规定了“历史成本”、“重置成本”、“可变现净值”、“现值”和“公允价值”等 5 种计价属性供大家使用。

会计上计量收益的具体方法，从理论上一般可以分为“交易法”和“作业法”。交易法下，对资产、负债或收入、费用的确认和计量，均以实际发生的经济交易（外部交易和内部交易）为基础。对外部交易，即企业与外界发生的购销活动，如果资产的外部市价发生变动或预期要变动，只要企业未对该资产进行交易，则这种变动就不能予以确认和计量；对内部交易，即资产在企业范围内的耗用或转化，当资产被领用时，其转化价值应当是旧资产的原始交易价格或取得成本。

作业法侧重于企业的活动而不是实际发生的交易，它认为收益是因某些经营活动所产生，不仅仅是特定交易的结果，只要有活动就可以记录收益。这样就可以基于不同的目的进行多重收益的计量，很方便对经济活动进行预测和控制。显然作业法更适用于资产负债观收益的决定。

比较不同收益计量思想和方法下收益的区别，可以看出收益或损失水平差异很大。

在财务人员转变观念和工作模式的过程中，财务组织机构需不需要转变，或者说应该如何调整才能适应新准则、新要求，从而从组织上加快财务人员思想转变的进程呢？

应该说，财务机构也必须考虑部门内部治理结构的问题，我们可以关注《萨班斯法案》404 条款，按照该条款的规定，企业需要遵照美国反欺诈性财务报告委员会 COSO 于 2004 年 9 月发布的《企业风险管理——整合框架》的要求来重新设计、重新完善其内部控制流程，并对其内部控制的有效性进行评估。《企业风险管理——整合框架》拓展了内部控制，更有力、更广泛地关注于企业风险管理这一更加宽泛的领域。尽管《企业风险管理——整合框架》并不打算，也的确没有取代内部控制框架，但是它将内部控制框架纳入其中，从而构建了一个更有力的概念和管理工具。这使得企业不仅可以藉助新框架来满足其内部控制的需要，还能以此为契机转向一个更加全面的风险管理过程。大家有机会可以阅读《企业风险管理——整合框架》和 COSO 在 1992 年发布并于 1994 年作出局部修正的《内部控制——整合框架》两个文件，籍此了解更多基于企业风险管理的企业组织结构的设置概况。



会计确认与经济法律事实认定的区别

来源：财会通讯 作者：李洪涛

法律对经济社会关系的调整形成了经济法律事实，经济法律事实是指由经济法律规范所规定的，能够引起经济法律关系发生、变更和消灭的客观现象。会计在记录客观经济事实的过程中，也必须对相关的经济社会现象进行辨别、确认，才能使各项经济社会事实合乎逻辑地纳入到会计理论框架中。由此可见，经济事实的确认或认定问题是法律和会计都必须面对的重要问题。但是由于法律和会计在经济法律事实认定中的出发点、概念、原则和方法等方面存在很大不同，两者对经济法律事实的认定也就存在诸多差异。正确地对经济法律事实进行会计确认，对于划定不同主体的经济责任，甚至划分罪与非罪的界限，防止国有资产的流失等都具有十分重要的理论和现实意义。

一、会计与法律在概念体系上的主要区别

（一）会计主体与法律主体的区别经济组织之所以被确认为一个会计主体，主要是出于对这一经济组织的财务状况、经营成果和现金流量等进行评价的需要；而法律主体的认定主要以其能否独立承担法律上的权利和义务为标准。当然，会计主体的独立存在也同样取决于其独立承担责任的能力，但会计主体强调的是对于利益相关者的经营管理上的责任，而法律主体强调的是其在一切实经济交往中的法律责任，即他可能作为债权人也可能作为债务人，可能作为所有者也可能作为财产权利的相对人所应当承担的经济、民事、行政、刑事上的责任。例如，企业集团由于在母公司的统一领导下从事生产经营活动，其财务收支和现金流量在集团范围内都是可控的，这样它就形成了一个独立的会计主体，但是由于母公司和子公司都能够独立承担法律上的权利和义务，这样他们又分属不同的法律主体。另外，法律主体的认定必须符合若干形式要件，如工商登记等；而会计主体则以管理的需要为准，主要履行管理上的“内部程序”。会计主体间的这种内部管理上的责任划分如果存在逃避法律义务，如纳税义务的情况，将会受到严格限制。比如法律对关联方交易的限制和披露要求实质上就反映了会计主体与法律主体之间的冲突和协调。

（二）资产认定方面的区别在资产价值认定方面，法律关注的是资产的“时点价值”，而会计关注的是资产从取得到处置的“系列价值”。从法律对企业出资的规定、破产财产的规定，以及税法对财产交易等规定看，法律对资产价值认定的要求是它必须能够体现交易双方的意思自治和公平公正。笔者认为这似乎接近于会计上所称的“现行市价”，即在正常的生产经营活动过程中，企业取得资产所支付的现金或现金等价物，决定现行市价的基本因素有基础价格、供求关系、质量因素等。会计计量的基础主要是历史成本，它贯穿于会计工作的始终。法律比较关注资产的交易价值即“时点价值”，较少关注资产在企业生产中的价值转化过程。而会计关注的是资产从取得到处置的“系列价值”，它恰恰以记录资产参与价值创造的全过程为主要任务。在资产范围认定和类别划分方面，会计



上通常按资产的流动性将其划分为流动资产、固定资产、无形资产、其他资产等。所谓的流动性以一个经营周期为标准，其背后蕴涵的经济意义是其参与价值创造的形式。而法律则依客观事物所体现的不同法律关系将其分为法律关系主体、法律关系内容和法律关系客体，经济法律关系客体包括物、经济行为和非物质财富。会计意义上的“资产”在经济法上既含有经济权利的意义同时又含有经济法律关系客体的意义。法律通常没有笼统地采用无形资产、固定资产这样的概念，主要关注的是资产的权属，以及资产在流转过程中权利与责任的取得或转移。这些权利、义务或责任说到底体现的是一种经济法律关系。

（三）债务认定方面的区别会计上通常按流动性将负债分为流动负债和长期负债，另外根据权责发生制原则，会计上的负债又有应付、预收之分。会计上还根据负债的性质将其分为借款、应付票据、往来账款、应付工资、应付福利、应付股利、应交税金等。可见，会计上负债的概念划分标准有三个：一是负债的流动性，二是负债是否为现时义务，三是债务的性质。法律上的“债”是一个广泛的概念，它主要基于合同和侵权行为等产生，主要受民商法，包括合同法、票据法、证券法、物权法等调节。它是基于平等主体间的权利义务产生的，一般不包括行政管理方面的义务，如纳税义务等。法律上对债的划分主要以其所体现的法律关系为依据，同时还十分注重债产生的渊源，即它是基于合同、侵权，还是票据行为等产生的。而会计上将债务看作一切相对于所有者的其他主体包括企业内部职工对企业财产的要求权，不论这种权利是来自合同约定、侵权还是行政管理上的规定。

（四）收入确认方面的区别收入是一个会计特有的概念（实践中有时把资金流入统称为收入是不确切的，不具有理论意义）。会计上的收入一般按来源划分为销售商品取得的收入、提供劳务取得的收入、让渡资产使用权取得的收入等，或按企业的经营范围分为主管业务收入、其他业务收入、营业外收入等。民商法、公司法等法律很少提到收入的概念；增值税、消费税条例等主要以列举的形式对具体的征税行为进行规定，也未笼统地提“收入”这一概念；企业所得税条例在对收入总额进行确定时，将收入总额分为生产、经营收入，财产转让收入，利息收入，租赁收入，特许权使用费收入，股息收入和其他收入等，同时在业务招待费扣除标准中提到全年“销售（营业）收入净额”的概念。笔者认为，企业所得税法上的收入这一概念实质上正是从会计上借鉴而来的。会计上收入的确认可能由单一的法律行为所引起，也可能由一系列的法律行为所引起，每一个具体的行为的法律意义又是不相同的。

（五）利润确认方面的区别同收入一样，利润也是会计特有的概念，利润是指企业在一定会计期间的经营成果，它包括营业利润、利润总额和净利润。法律上一般不笼统地讲利润的概念，所得税法上与会计利润有关的概念是应纳税所得额。它是指纳税人每一纳税年度的收入总额减去税法准予扣除项目金额后的余额。不过企业所得税的汇算清缴往往又以会计利润为出发点，扣除或增加永久性差异或时间性差异，将其调节为税法上的应纳税所得额。会计利润在法律上的意义主要是为税法上企业所得税的税基提供计量的基础。



二、经济法律事实的会计确认

在会计定性分析时，某些经济法律事实是这样被会计确认的：

（1）会计将不同法律性质的事物在同一会计科目并列反映，如会计上的长短期投资中既包括股权性质的股票投资，又包括债权性质的债券投资；将土地使用权、知识产权等在法律上分别属于财产使用权和知识产权的不同性质的权利并列在无形资产中反映；将应交教育费附加和住房公积金等不同法律性质的款项在其他应交款中并列核算；将企业的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款等归入“其他货币资金”，但在法律上他们分别受票据法、金融法、合同法等调整。

（2）会计将相同法律性质的事物在不同会计科目分别反映，如会计上因持有期不同将股票投资或债券投资分为短期投资和长期投资；因还款期限不同将银行等金融机构借款分为短期借款和长期借款；因用途不同将同类物资分别作为存货和工程物资核算；将一年内到期的长期债权投资或长期负债在资产负债表中单独反映；将一次性支付的技术转让费计入“无形资产”，而将分次支付的技术转让费计入“管理费用”；企业以分期付款方式构建的固定资产，其首次付款支付的现金作为“投资活动的现金流出”，以后各期支付的现金作为“筹资活动的现金流出”。

（3）会计将尚未产生法律效力的事项予以确认。在以修改其他债务条件进行的债务重组时，债务人负或有支出的，虽然支出尚未发生，企业可能承担法律义务也可能不承担法律义务，但会计上仍根据谨慎性原则将其确认为负债。

（4）会计将已经产生法律效力的交易或事项推迟确认或暂不确认。会计上常常会由于企业在销售时无法进行准确计量，而等到这些不确定性消除后再对已产生法律效力的交易事项进行确认。例如，在以视同买断代销方式销售商品时，企业会计制度规定委托方应当在收到代销清单时，再确认本企业的销售收入。

三、会计确认与经济法律事实认定区别的主要原因

从会计的角度看，产生会计确认与经济法律事实认定上的区别有两个方面的原因：

第一，因会计基本假设产生的法律与会计在经济事实认定上的区别。

（1）会计主体假设。会计核算的出发点是特定经济主体，而法律是调节社会关系的规范，按照马克思主义法学理论，它的出发点是整个统治阶级的意志，这就造成了两者在经济事实认定上的许多区别。笔者认为，两者最大的区别是成本费用问题，法律关注的是社会经济主体之间的权利义务关系，即它的出发点是整个社会的成本，而不是某一具体的经济主体的成本，它要实现的是整个社会的利益最大化。而会计主体关注的是其自身的利益最大化。两者的冲突正是企业所得税法对企业成本扣除进行诸多限制的根本原因。

（2）会计分期假设。我们知道，会计核算必须截取一定的时间段为标准，否则一切经济现象都是在不断变化的，会计也就无法对经济事物的价值信息进行确认。但是法律在调节社会关系上的时间概念却不那么明显，比如物权法上的所有权等概念往往是永久性的，在合同法上，交易完成时间的长短要看合同双方的约定，在税法上则规定了明确的纳税时点。另外，法律虽然规定了诉讼时效问题，但这些时间因素都是社会本位的，与特定法律关系本身的属性有关。而会计分期则是人为确定的，通常以公历一年为一个周期的时间段，这样就出现长期投资与短期投资、长期负债与短期负债、固定资产与流动资产的区别。



(3) 持续经营假设。企业会计制度下的会计核算是以持续经营为假设的，从而保证会计提供经济信息的稳定性和可比性。但是法律在确定经济主体的权利与义务时，考虑的是该主体在法律上的主体地位能否继续存在，即能否继续承担经济权利与义务，至于其经营状况只是其中的决定因素之一。例如，破产法规定企业破产的界限是“不能清偿到期债务”（简称不能清偿），而不是资不抵债，更不是不能持续经营。再者，在持续经营假设条件下，固定资产要计提折旧，因此存在账面价值，但是固定资产在交易过程中的交易价格却往往不是账面价值，这样在合同签订和纳税时就不能拘泥于账面价值，而应当按其实际价值确定。同样，在整个企业产权发生转让的情况下，企业价值（账面价值）必须重估，按其实际价值确定交易的价值基础。

第二，因会计核算的一般原则形成的法律与会计在经济事实认定上的区别。

(1) 实质重于形式原则。该原则在会计核算中的应用是比较广泛的，但该原则的运用造成对某项经济事实的会计处理同其法律形式产生冲突的情况主要有以下几种：一是售后回购和售后租回。售出与购回、售出与租回在法律形式上交易双方的权利义务是不同的，并且销售与租赁的法律性质也是不同的，但如果他们以同一项资产为标的，那么该标的上的风险与收益实质上并未发生转移，因此，它应当被看作是以该标的为抵押进行融资。二是融资租赁方式租入固定资产。融资租赁在法律形式上并未转移融资租赁物的所有权，但从经济实质上，企业能够控制资产的大部分甚至全部的未来预期收益，因此应当作为企业的一项长期资产核算。三是关联方关系及其交易的确认。在关联方关系的判断上，会计不仅注重持股比例等法律形式要件，其着重关注的是某种因素的存在对交易公允性的不利影响。例如，企业与本企业的主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制的企业之间，在法律形式上可能没有任何因股权协议、公司法上的规定而形成的达到重大影响程度的关联关系，但企业会计制度认为由于社会情感、亲属等因素的存在，实质上影响了他们之间交易行为的公允性。四是会计报表合并范围的确定。母公司能否对子公司实施控制，其标准不仅看其在法律形式上是否拥有子公司半数以上表决权资本，还要看子公司是否为持续经营，其资金调度是否因外汇管制而受到限制等实质要件。五是出售应收债权附追索权。会计上将出售应收债权附追索权按以应收债权为质押取得借款原则核算。在此有必要说明的是，实质重于形式原则中的“形式”不仅仅指经济事项的“法律形式”。例如，关于调整事项与非调整事项的确认应当遵循实质重于形式原则，但这里的“形式”是指两者在形式上都是在资产负债表日至财务报告批准报出日之间存在。



(2) 配比原则。关于所得税的会计处理有两种方法，在应付税款法下核算的所得税与按税法规定的本年应交所得税是一致的，但在纳税影响会计法下，所得税被视为企业在获得收益时发生的一项费用，并应同有关的收入和费用计入同一期间，以达到收入和费用的配比。可见采用纳税影响会计法核算的所得税同企业按税法规定应交所得税是不一致的。

(3) 谨慎性原则。一是资产减值准备，企业会计制度规定企业应当计提资产减值准备，但税法在计算应纳税所得额时不允许扣除。二是或有事项，包括商业票据背书、未决诉讼、债务担保、产品质量保证等，这些都是重要的法律事项，但是由于这些事项的结果不能为企业所控制，根据谨慎性原则，通常只确认或有负债而不确认或有资产，其实二者在法律性质上并没有本质区别。

从法律的角度看其原因有四：一是法律对经济事实的认定侧重于其所体现的法律关系，会计确认则重点关注经济利益的流入或流出，如前述法律在各大会计要素确认上同会计的区别。二是法律对经济事实发生的目的或用途关注较少，而会计确认则对经济事实或行为的目的或用途给予了充分关注，如会计上关于工程物资、存货、低值易耗品等概念的确定与这些资产的用途有很大关系。三是法律事实的认定主要以定性分析为主、定量分析为辅，会计确认则是定性分析与定量分析并重。四是法律对交易的现金流关注较少，而会计确认则十分关注经济行为的对价及现金流向。法律一般不区分货币性交易和非货币性交易，而会计上则因是否有现金流以及现金流量是否达到重要性的程度将两者区别对待。例如，税法对于非货币性交易同货币性交易一样征收增值税等流转税，它们不因是否存在现金流而被区别对待。而会计上，非货币性交易的会计处理方法同货币性交易有很大不同。合同法与税法对现金流向并不特别关注，例如，无论是预收货款还是预付货款，只要符合应纳税行为的确认原则，税法认为就应当一律按规定缴纳流转税。对于债的担保、“表外筹资”、未决诉讼等，它们往往是重要的法律事项，但是由于没有现金流，会计一般无法列入会计科目或会计报表，只能在表外进行披露。

会计确认的特定方式已经形成了独特的“会计语言”，会计虽然不能像法律那样直接干预或调整社会关系，法律事实也并不都能在会计簿记中被反映。但由于会计簿记在社会经济中的广泛应用已经使经济法律事实被人类打上了会计标签，反过来它又影响着人们对经济法律事实的认知或认定，甚至影响到经济责任认定等更深层面。比如什么是不履行经济义务造成的“间接损失”，什么是“国有资产流失”等等。两者关系可以说是相互影响相互渗透，纷繁复杂而又源远流长。对这一问题的探讨有助于推动我们的会计确认工作和经济法律鉴证工作同时得到可喜进步。



从纳税人权利的司法保障谈我国税收司法改革

来源：涉外税务 作者：华国庆

问题的提出

在市场经济国家，纳税人权利普遍受到重视，不少国家以及一些国际组织都相继制定了纳税人权利宣言或者权利法案，对此类权利及其保障作了比较详细的规定。之所以强调对纳税人权利的保障，笔者认为有二：一是税收乃是国家对国民财产权的直接侵害，直接涉及到纳税人的财产利益；二是几乎每个公民都直接或间接地向国家纳税，故现代国家已成为“租税国家”。与此同时，一国财政收入主要来源于税收，“税收乃庶政之母”，没有纳税人缴纳税款，政府不复存在，更谈不上履行其职能。可以说，是否赋予并保障纳税人权利，不仅事关纳税人的利益，而且直接关系到一国民主法制建设。

纳税人在自身权利受到侵犯时，能否依据我国现行《行政诉讼法》、《行政复议法》等获得司法的及时、有效救济？税收作为公共产品和公共服务的对价，纳税人对税款使用又是否依法享有知情权并对之进行有效监督？事实上，纳税人权利的司法保障不仅仅在我国税务实践中存在不少问题，而且税法学界对纳税人权利司法保障的研究也尚欠深入。笔者认为，只有对我国目前的税收司法制度加以改革和完善，才能最终建立起完善的纳税人权利司法保障制度。

我国纳税人权利司法保障的现状及其存在的问题

（一）我国纳税人权利司法保障的现状

由税收之债的公法性质所决定，其争议解决方式则为行政复议和行政诉讼。

我国《税收征收管理法》第 88 条规定：“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的，可以依法申请行政复议，也可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的，做出处罚决定的税务机关可以采取本法第四十条规定的强制执行措施，或者申请人民法院强制执行。”依此规定，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，首先必须申请税务行政复议，未经复议，不能向法院起诉。对于因处罚、强制执行及保全措施等引起的争议，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人才有权选择申请税务行政复议或税务行政诉讼。

虽然纳税人可以依法通过行政复议和行政诉讼的方式维护自身权利，但从税收实践来看，纳税人利益受到侵犯时，最终较少选择司法程序进行解决。与此同时，与税务行政诉讼起诉率低形成鲜明对比的是其高撤诉率。1998 年，人民法院受理税务行政案件 2069 件，撤诉 1465 件；1999 年，人民法院受理税务行政案件 1804 件，撤诉 1150 件；2000 年，人民法院受理税务行政案件 2055 件，撤诉 1200 件；2001 年，人民法院受理税务行政案件 1237 件，撤诉 515 件；

2002 年，人民法院受理税务行政案件 1496 件，撤诉 733 件。



（二）我国纳税人权利司法保障存在的问题

1. 税务行政复议存在诸多缺陷

一是《税收征收管理法》关于纳税人就纳税争议申请行政复议所作的前置条件的规定，限制甚至剥夺了纳税人获得法律救济的权利。该法第 88 条规定的立法初衷是为了确保国家税收收入的及时、足额入库，防止税收流失。但该规定受到了税法学界大部分学者的质疑，因其限制了当事人的诉权，剥夺了纳税人及其他税务当事人自由选择救济途径的权利。因为在这种情况下，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人如果无力缴纳税款及滞纳金，也无法提供相应担保，那么其不仅丧失了申请行政复议的权利，也丧失了行政诉讼救济的权利。市民社会以私人(包括个人与一般社会组织，例如企业)权利为本位，政治国家则以国家权力为本位，随着市民社会逐渐从政治国家中剥离出来，公权力尊重私权利成为民主和法治的一大要求。公权力并不具有当然超越、侵害私权利的特权。然而由于我国一些政府及相当多的政府官员在观念上和管理手段上尚不能适应市场经济环境，对传统权力运行模式心存难以割舍的情结，习惯于采用简单的行政命令方式对个人利益和社会组织的利益设置障碍，漠视、限制乃至剥夺个人和组织的宪法权利。“税务行政复议纳税义务前置”这种“清债后再说理”的做法显然不符合行政文明、民主和法治的要求。

二是税务行政复议机构缺乏独立性。根据《税务行政复议规则(暂行)》规定，受理税务行政复议的一般为做出具体行政行为的各级税务机关之上一级税务机关。笔者认为，由于上下级税务机关之间具有行政隶属关系，且复议机关法制工作机构为税务机关之内设机构，由其处理税务争议案件，显然缺乏应有的独立性与客观性。

2. 税务行政诉讼受案范围过于狭窄，难以实现对纳税人权利的有效保障

一是税收司法审查范围过于狭窄，不能充分保障纳税人权益。根据《税收征收管理法》以及《税务行政复议规则(暂行)》的规定，纳税人对于税务机关发布的规章不能提起行政诉讼。笔者认为，将税务机关发布的规章排除在司法审查之外是不合适的。在我国，目前税收立法呈现出行政化的趋势。除全国人大及其常委会制定的三部税法以及国务院制定的税收行政法规外，更大量的是国家税务总局制定的税收规章。执法机关自己制定法律自己执行，必然导致税收立法在价值取向上更多强调税收征收机关的征管权以及纳税人的义务、责任，而往往忽视纳税人权利，税收执法也会产生较大的随意性。

二是审判机关缺乏独立性，影响了涉税案件的公正审理。我国宪法虽然确立了人民法院独立行使审判权的主体地位，但司法机关特别是地方司法机关从财政上受制于地方政府、人事制度上受制于地方权力机关和地方党委，由此导致了司法权的地方化。在这种情况下，地方司法机关更多倾向于从发展地方经济的角度，去执行法律而行使司法权，而不是着眼于国家法制的统一性和严肃性。

三是缺少具有涉税专业知识的法官。涉税案件不同于其他案件，具有很强的专业性、技术性，由此决定了审理税务纠纷案件的法官应当具有税法学、税收学、会计学等学科知识以及这方面的实务经验。但令人遗憾的是，我国目前具备这些条件的法官却相当匮乏。

四是对纳税人权利的实现缺乏保障措施。例如《税收征收管理法》第 8 条第 1 款规定：“纳税人、扣缴义务人有权向税务机关了解国家税收法律、行政法规的规定以及与纳税程序有关的情况。”但该法没有规定征税机关的主动告知义务，对于征税机关不回答纳税人询问的法律后果也未作规定。对征税机关不履行告知义务的，纳税人只能向其上级主管部门或者有关部门反映。此种规定无



疑限制了纳税人知情权的实现。权利的不可诉性，极易导致纳税人在征税机关违法不作为的情况下陷入投诉无门的境地。

3. 缺乏纳税人诉讼制度

纳税人诉讼制度是不少市场经济发达国家维护纳税人权益、监督财政资金使用的一个重要途径。但令人遗憾的是，我国目前纳税人诉讼制度尚未建立，使得纳税人权利尤其是监督权难以得到落实和保障。如湖南常宁村委会主任蒋石林诉常宁市财政局超年度财政预算违法购买两台小车一案，就是最明显的例证。

我国税收司法改革之对策建议

如前所述，在我国，纳税人权利司法保障存在不少问题，而这些问题的解决依赖于税收司法改革。税收司法作为税收法治的突破口，如果其存在的问题不能得到有效解决，那么纳税人的权利始终就是一种纸上谈兵。为此笔者建议：

（一）完善税务行政复议制度

1. 取消纳税争议行政复议的限制性规定

为充分保障纳税人权利，切实遵循行政复议的便民原则和税法的税收法定原则，建议取消《税收征收管理法》有关“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后才可以申请行政复议”之规定。

2. 扩大税务行政复议的审查范围

抽象行政行为作为国家行政机关针对不特定的人和事而制定的具有普遍约束力的行为规则，包括行政法规、行政规章和其他具有普遍约束力的决定、命令等。它针对普遍对象做出，适用效力不止一次，具有反复性、对象的非特定性特征，加之层次较多，适用范围广，因而产生的影响要远远大于具体行政行为。一旦违法，将会给众多人造成损失。从这个意义上说，抽象行政行为比具体行政行为更具有危险性和破坏力。有鉴于此，对抽象行政行为的审查远比对具体行政行为的审查更具意义。但笔者认为，目前将所有的税务抽象行政行为纳入行政复议的范畴似乎不太现实。而比较可行的是将国家税务总局发布的规章纳入行政复议的审查范围。

3. 改革我国税务行政复议机构

我国税务行政复议机构的改革，第一，改革目前由做出具体行政行为的各级税务机关之上一级税务机关为行政复议机关的做法，设立独立的不隶属于税务机关的税务行政复议机构。第二，改变目前税务行政复议机构的人员构成，在这方面可以借鉴我国仲裁的做法，从对税收、会计、法律、经济等方面具有专门知识和实际经验的人士中聘任，复议委员会实行复议员名册制度，即当事人只能在复议员名册中指定复议员。

（二）在法院内部设立税务法庭

目前有一些学者主张设立独立的税务法院，但更多学者主张设立税务法庭。笔者认为，就设立税务法院和税务法庭这两种方案而言，后者更为可行。因为如果设立独立的税务法院，则需要增加这方面的经费、编制和专业人员。而这从目前来看，显然不具有可行性。至于税务法庭的设立，第



一，将现行法院内部行政庭负责的税务行政诉讼案件以及刑庭负责的涉税刑事案件转交给税务法庭审理；第二，借鉴美国税务法院的做法，设置小额的税务诉讼纠纷解决机制，以便运用简易程序及时、迅速处理金额不大的税务争议案件；第三，加快税务法官专业培养和培训进程，解决这方面人才不足的问题。

（三）完善税务行政诉讼制度

1. 扩大税务司法审查的范围

作为行政权之重要组成部分的征税权，在现代社会有一种天然的膨胀的趋势。例如在税收立法方面，由于我国现行实体税法的规定过于简单，致使税收实践难以具体操作，于是国家税务总局通过颁布大量的税收规章加以弥补。单纯从立法权限上来看，这种做法并无不当之处，但这种由行政部门制定税收规章或者实施细则并负责解释的做法，实质上是违背了谁立法谁解释的法制原则，并且也给基层税务机关层层扩大解释权提供了“合法”依据。如果不将税务抽象行政行为纳入司法审查的范围，那么就无法实现对征税权的有效监督，纳税人权利也无法得到切实有效的保障。而要实现税务抽象行政行为的司法审查，那么违宪审查制度的建立就显得不可或缺。

2. 增强纳税人权利的可诉性

权利的可诉性，是指权利人在其权利受到违法行为侵犯或者行使过程中受到不应有的阻碍而难以实现时，权利人享有通过诉讼方式维护自身权益。“无救济、无权利”，这已经成为现代法制社会权利的一个标志。如果公民的诉讼权不能得到周全、充分的保障，则其本应享有的程序权利及实体权利将有名无实，公民作为法的主体地位不能得到保障，因此，自诉讼制度内及诉讼制度外两方面保障公民的诉讼权，使其能够接近法院，享用司法制度，就成为法治国家之法治建设不能不关注的重点。

就纳税人权利而言，其具有法定性的特征。纳税人在行使权利时，任何人均不得以任何方式加以限制或剥夺。鉴此，在纳税人权利受到公权力的不法侵犯或者难以实现时，应当赋予纳税人以相应的诉权。例如，对征税机关不履行告知义务而致使纳税人知情权难以实现的，应当赋予纳税人享有通过诉讼机制强制征税机关履行告知义务的权利。

3. 建立纳税人诉讼制度

其建立，不仅能有效地制约政府的不合理用税行为，而且能有效地维护纳税人权益。

就纳税人诉讼而言，第一，诉讼的原告应当是与案件有直接或间接利害关系的人，亦即除纳税人之外，还应当包括代扣代缴义务人、纳税担保人等其他税务关系当事人以及纳税人协会等纳税人维护自身权益的自治组织；诉讼的被告为各级政府及其有关职能部门。第二，诉讼的目的应当是维护纳税人整体利益。相反，如果仅为了纳税人之个人利益，就只能提起个别诉讼。第三，诉讼的范围为各级政府及其有关职能部门的违法用税行为、征税机关违法征税行为等。为防止纳税人滥诉，有些学者主张，把向特定机关投诉设定为提起诉讼的前置程序。笔者认为，对纳税人诉讼设置前置程序不尽妥当。例如，由审计机关对纳税人投诉的行政机关每一笔用款是否合法都依法进行审计，事实上很难做到。把向特定机关投诉设定为提起诉讼的前置程序，会造成对纳税人诉讼的不合理限制，也会妨碍纳税人提起公益诉讼的积极性。



新准则下债务重组关联交易合并抵销

来源：财会通讯

作者：霍文波 乔印久

一、以现金流量清偿债务的合并抵销

《企业会计准则第12号——债务重组》(以下简称“债务重组准则”)规定,债权人以低于债务账面价值的现金流量清偿债务时,应将债务重组的账面价值与实际支付的现金流量之间的差额,计入当期损益;债权人应当将债务重组债权的账面余额与收到的现金流量之间的差额,计入当期损益;计提减值准备的,应当将差额冲减减值准备,减值准备不足部分计入当期损益。

从集团角度看,集团内部以现金流量清偿债务的债务重组属于集团内部的资金划转业务,不能造成净资产的增加或减少,同时也不能形成集团的收益或损失,对于集团内债权、债务关系,笔者认为从集团角度看,个别报表将债权、债务关系因债务重组发生相互抵销,因此编制合并财务报表时不再合并抵销债权、债务。对于债权方计提的坏账准备,笔者认为虽然债务重组已将坏账准备抵销,但是债权方计提的坏账准备对其损益的影响并未被抵销掉,从集团整体角度看,内部形成的债权、债务关系不应计提坏账准备,更不能产生对集团损益影响,所以坏账准备对集团损益产生的影响应当合并抵销,另外由于债务重组对母公司形成的重组损益应当合并抵销。

【例1】甲公司是乙公司的母公司,乙公司欠甲公司一笔货款1000万元,通过协商,乙公

司用现金700万元清偿该笔债务,甲公司对该笔应收账款已计提了100万元的坏账准备。

甲公司确认债务重组损失

$$=1000-700-100=200 \text{ (万元)}$$

乙公司确认债务重组收益

$$=1000-700=300 \text{ (万元)}$$

(1) 债务重组发生在合并抵销前

借: 营业外收入 3000000

贷: 管理 用 1000000

营业外支出 2000000

假如甲公司对该应收账款已计提了400万元的坏账准备,则应确认损失为-100万元(1000-700-400),说明甲公司不确认债务重组损失,按照相关规定应冲减管理 用、合并抵销为:

借: 营业外收入 3000000

坏账准备 1000000

贷: 管理 用 4000000

(2) 以后年度的合并抵销

以坏账准备100万元为例,由于债务重组当年甲公司产生“营业外支出”与“管理 用”与乙公司产生“营业外收入”金额相等,使当年利润变化方向相反,因而使本年初始的未分配利润没有变化,所以不必做合并抵销 账。



二、以非现金资产清偿债务的合并抵销

依据债务重组准则，债务人以非现金资产清偿债务，债权人应当将债务重组的账面价值与结转的非现金资产的公允价值之间的差额，计入当期损益；债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，计入当期损益；计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入当期损益。

从集团角度看，个别会计报表抵销的应收应付账款债权重组时已经抵销，因此不需要合并抵销；对于债务重组取得的应交增值税，该项税款是实际应交税款购买的税款，该项税款是实际可以抵扣的税款，均属于集团对外的事项而集团内往来款项，不需要合并抵销；对于坏账准备对集团重组产生的影响应当合并抵销；对于非现金资产公允价值变动部分，从集团角度看，只是资产在集团内部发生了转移，其公允价值不应发生变化。因此，对于公允价值变动部分以及非债务重组损益进行合并抵销，并针对库存商品销售以前、销售当年和销售以后年度，分别不同情况予以抵销。

【例 2】B 公司是 A 公司的母公司，属于同一集团合并范围内，2005 年 A 公司欠 B 公司购货款 1300 万元。由于 A 公司经营困难，经协商 A 公司以其生产的产品偿还债务，该产品的公允价值为 800 万元，实际成本 700 万元。A、B 公司增值税率均为 17%。

B 公司对应收账款计提坏账准备 300 万元。

$$A \text{ 公司确认重组收益} = 1300 - 700 - 800 \times 17\% = 464 \text{ (万元)}$$

$$B \text{ 公司确认重组损失} = 1300 - 800 - 800 \times 17\% - 300 = 64 \text{ (万元)}$$

(1) 债务重组当年合并抵销 账

借：营业外收入 4640000

贷：营业外支出 640000

管理费用 3000000

库存商品 1000000

(当年实现对外销售，贷记“主营业务成本”科目)

(2) 以后年度合并抵销 账

按如上年度库存商品没有实现对外销售，仍做合并抵销 账

借：期初未 分配利润 1000000

贷：库存商品 1000000

若债务重组年度即 1：年度库存商品已经全部实现对外销售，则债务重组对集团的影响已经产生，不再做合并抵销 账：

三、债务转资本的合并抵销

依据债务重组准则，债务转资本的，债权人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值确认为股本（或实收资本），股份公允价值与股本（或实收资本）之间的差额确认为资本公积，重组债权的账面价值与股份的公允价值



值账面余额与账面余额之间的差额；债权人应当将股份公允价值确认为债务人的投资，重组债务的账面余额与重组后股份的公允价值之间的差额计入损益。重组债务的账面余额与重组后股份的公允价值之间的差额，应当先冲减资本公积，资本公积不足冲减的，计入当期损益。重组债务的账面余额与重组后股份的公允价值之间的差额，应当先冲减资本公积，资本公积不足冲减的，计入当期损益。重组债务的账面余额与重组后股份的公允价值之间的差额，应当先冲减资本公积，资本公积不足冲减的，计入当期损益。

【例 3】A 是 B 的母公司，A 公司 2005 年应收 B 公司账款的账面余额为 1000 万元，A 公司计提坏账准备 100 万元。由于 B 公司暂时发生财务困难无法支付应付账款，经协商，B 公司以普通股偿还债务，每股面值为 1 元，B 公司以 500 万股抵偿该项债务（不考虑税费），市场公允价值为 700 万元。

H 公司股本=500（万元）

B 公司资本公积=700-500=200（万元）

B 公司债务重组收益（营业外收入）
=1000-700=300（万元）

A 公司长期股权投资=700（万元）

A 公司计提坏账准备=100（万元）

A 公司债务重组损失（营业外支出）
=1000-700-100=200（万元）

(1) 债务重组发生在合并抵销前

借：股本 5000000

资本公积——股本溢价 2000000

营业外收入 3000000

贷：长期股权投资 7000000

管理费用 1000000

营业外支出 2000000

(2) 债务重组发生在合并抵销后

借：股本 5000000

资本公积——股本溢价 2000000

贷：长期股权投资 7000000

四、解除其他条件的合并抵销

债务重组准则规定，解除其他债务条件时，债权人应当将解除债务条件后债务的公允价值确认为重组后债务的入账价值。涉及或有应付金额的，符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》准则规定的应确认为预计负债。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额计入当期损益；债权人应当将解除其他债务条件后的债务的公允价值确认为重组后债务的入账价值，重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额，计入当期损益，应当先冲减资本公积，资本公积不足冲减的，计入当期损益。涉及或有应收金额的，债权人亦不应确认或有应收金额，不得将其计入重组后债务的入账价值。

从集团角度看，集团内部各个成员之间的债务、债务关系对外没有形成债务、债务关系，因此对债务重组后的债务、债权人账面价值应合并抵销；提取的坏账准备转销的金额也应合并抵销。



并抵销,债权债务换总以及期末的利润分配等影响也应当并抵销。

【例 4】A 公司 2004 年 12 月 31 日应收 B 公司 B 公司应收账款的账面余额 1000 万元,其中计提的坏账准备为 200 万元,由于 B 公司资金发生困难,经协商,A 公司同意将债权减少至 600 万元,并规定如果 B 公司下年度盈利 1000 万元以上,将另外收取 100 万元,如果 B 公司下年度盈利 1000 万元以下,按 600 万元收取,并将到期日延长到 2005 年 12 月 31 日。对于 B 公司资产负债表下年度盈利达到 1500 万元。

B 公司预计负债=100 (万元)

B 公司重组后应付账款入账价值=600 (万元)

B 公司重组收益 (营业外收入)=1000-(0)+100=300 (万元)

A 公司应收账款余额 100 万元按规定不确
认。重组后的应收账款入账价值=600 (万元)

A 公司重组损失 (营业外支出)
=1000-600-200=200 (万元)

A 公司计提的坏账准备转销(管理
用)=200 (万元)

(1) 当年合并抵销 账

借: 应付账款 6000000

贷: 应收账款 6000000

借: 预计负债 1000000

营业外收入 3000000

贷: 营业外支出 2000000

管理 用 2000000

(2) 2005 年度合并抵销 账

假设 B 公司已将债务清偿, 应付、应收项目不需要做合并抵销 账, 且 B 公司 2005 年度盈利 1200 万元, 因此 B 公司预计负债转化为实际负债, 需要支付 A 公司 100 万元, A 公司依据规定将 100 万元计入营业外收入, 冲减期初未 配利润。

借: 营业外收入 1000000

贷: 期初未 配利润 1000000

(3) 2005 年度以后合并抵销

由于债权债务不再发生损益产生影响, 所以不必做合并抵销处理。

五、混合重组方式的合并抵销

对于混合重组及合并抵销, 债权方、债务方的账务处理方式与上述情况具有相同的特点, 实质就是上述四种情况的债权债务重组的结合, 所以在编制合并资产负债表时, 应当将债权人、债务人产生的重组损益扣减资产价值的变化以及负债重组的影响合并抵销。无论哪种方式进行债权债务重组, 在编制合并资产负债表时, 应当从企业集团角度, 对重组前重组后、减少或增加的资产以及负债重组的影响应当进行合并抵销



对我国个人所得税制中三个问题的探讨

来源：税研网

作者：刘国英

一、改革现行储蓄存款利息个人所得税，实行累进税率

我国自1999年11月1日恢复征收储蓄存款利息个人所得税以来，居民储蓄存款势头不但没有减弱，反而快速增长；以此刺激消费的初衷也未实现，从几年来的实施效果看，改革储蓄存款利息征税已是当务之急。

（一）储蓄存款利息个人所得税加剧了收入分配不公的现象

目前我国投资渠道不畅，绝大部分中低收入居民把储蓄作为惟一投资渠道，因此不管利率变化，储蓄都很难转化为其他投资，对利息收入征收个人所得税，相当于调低了储蓄存款利率，减少了中低收入人群的收入；而对高收入人群而言，他们的投资渠道更加多元化，如投资股票、房地产等，与低收入群体相比，高收入人群规避税收的能力更强。因此，对储蓄存款利息征收个人所得税，最终影响的只是中低收入人群，这与中央提出的着力提高低收入者收入水平，扩大中等收入者比重的要求不符。

（二）降低起征税率，实行累进税率

我国现行的对储蓄存款利息征收个人所得税税率为20%，是偏高的，日本的储蓄存款利息税税率才为15%，根据我国国情，应适当降低储蓄存款利息税的起征税率，实行累进税率，即按作为纳税义务人的每个储户所得利息净额的不同，实行不同税率。个人所得利息净额越高

的储户，利息税税率也越高、纳税额越大；个人所得利息净额较低的储户，税率就相应较低，纳税负担也较小，这样才能充分体现量能负担和公平原则。

二、改住房公积金按收入比例税前扣除的办法为定额扣除

住房公积金是企事业单位在工作年限内分别按职工工资收入的一定比例为职工逐月缴存的长期住房储金，它实质是以住房公积金的形式给职工增加了一部分住房工资和住房补贴，是带有浓厚计划经济色彩的工资性福利。

为了支持住房制度的改革，《财政部国家税务总局关于住房公积金、医疗保险金、养老金征收个人所得税问题的通知》（财税[1997]144号）规定：企业和个人按照国家或地方政府规定的比例提取并向指定金融机构实际缴付的住房公积金不计入个人当期的工资、薪金收入，免于征收个人所得税，超过国家或地方政府规定的比例缴付的住房公积金应将其超过部分并入个人当期的工资、薪金收入，计征个人所得税；个人领取原提存的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金时，免于征收个人所得税。

但在执行中出现了不公平的现象。经济效益好的单位，有强大的经济实力作后盾，一般都按最高比例计提，作为工资的一种补充。据国家统计局的相关统计数据，按行业划分，2000



年最高收入行业的人均收入与最低收入行业的人均收入相差 4.71 倍，到 2004 年这一比例为 7.52 倍，4 年间行业收入差距扩大了 1.6 倍。而高收入者提取高公积金且在税前扣除，则更加不公平。

为了缩小这种差距，笔者所在的广州市发布了《关于做好 2006 年度住房公积金缴存额调整工作的通知》(穗公积金中心[2006]13 号)，规定：自 2006 年 7 月 1 日起职工住房公积金工资基数由 2004 年职工本人月平均工资总额调整为 2005 年 1 月至 12 月职工本人月平均工资总额。本缴存年度的月缴存基数不得超过广州市统计部门公布的 2005 年度职工月平均工资 2820 元的 5 倍。月工资(实行年薪制的按月均分)未超过以上限额的，以实际工资额计算住房公积金月缴存基数；月工资超过以上限额的，最高以广州市统计部门公布的 2005 年度职工月平均工资的 5 倍（即 $2820 \text{ 元} \times 5 = 14100 \text{ 元}$ ）为住房公积金月缴存基数。

但这一做法只是缩小了差距，并未消除差距。笔者认为，应把住房费用作为生计费的一部分，改变现行的公积金按工资的比例进行扣除的方法，采用定额扣除法，即各个地区不同的纳税人按同一数额税前扣除。

三、工资、薪金所得费用扣除额应对各地制定弹性区间，且进行动态调整

（一）对各地制定扣除额的弹性区间

目前，对个人所得税的费用扣除标准实行“一刀切”的办法，看似公平，实际上却是不公平的，不能体现量能负担原则。我国幅员辽阔，各地区经济发展极不平衡，两个收入相等但处

于不同地区的纳税人，由于所处环境、物价水平不同，所承担的实际费用不同，其实际收入即实际所得不同，应承担不同的税收。

为使个人所得税更公平，充分体现制定扣除额的本意，体现税收的严肃性，建议由全国人大制定基准扣除额，授权国务院制定各地地区的幅度扣除额标准，允许各地方政府在税法规定的弹性区间内制定本地区的费用扣除标准，使之与纳税人实际生计费用相符合。

（二）费用扣除额不应长期固定不变，应进行动态调整

社会经济在不断发展变化之中，纳税人的各项生计费用也随之变化。在《个人所得税法》中规定一个固定的费用扣除额，以绝对数去适应相对变化的环境，过于僵化，是不妥当的。例如，2006 年工资、薪金所得的费用扣除标准由原来的 800 元调整为 1600 元，这次调整是历经 25 年后才完成的。目前制定的 1600 元的费用扣除额虽然具有一定的前瞻性，但经济发展到某一时期实际生计费用支出将超过该扣除额。由于立法的滞后性，再经过一段较长时期，才能对过低的费用扣除额进行调整。这种费用扣除额的制定方式是不合理的，未能体现费用扣除额的本质意义。假定某人在一段时间里，个人收入和价格水平以同一比率增长，此人的实际所得虽没有变化，但若其费用扣除额不变，则其实际税负就增加了，这是对纳税人的一种超额剥夺。因此，应对费用扣除额进行动态调整，从个人收入中自动排除经济发展过程中物价变动的影响，充分扣除纳税人实际的生计费用。



跨国企业投资活动中的纳税筹划

来源：首席财务官 作者：童昱 李姚矿

国际投资决策的纳税筹划已经成为跨国企业财务管理中不可或缺的重要组成部分，因此很有必要在及时关注东道国的税收法规的基础上，研究跨国企业在投资活动中如何最有效的纳税筹划。

经济全球化的今天，跨国企业已经成为国际经济活动中的核心组织者，其国际化经营带来了纳税筹划的国际化。跨国企业的投资活动日益扩大，据有关资料统计，20 世纪 80 年代初，全球国际直接投资（FDI）流量已达 500 亿美元～600 亿美元/年，至 2000 年增至 13930 亿美元，这使得跨国企业不可避免地面临纳税筹划的问题。

然而跨国企业投资活动中的纳税筹划既要受到国内税法的约束与监督，又要受到 WTO 规则的约束与监督，其纳税筹划较国内企业投资活动的纳税筹划更加复杂，国际投资决策的纳税筹划已经成为跨国企业财务管理中不可或缺的重要组成部分，因此很有必要在及时关注东道国的税收法规的基础上，研究跨国企业在投资活动中如何最有效的纳税筹划。

一、跨国投资中的纳税筹划目标

纳税筹划起源于西方，其发展经历了早期传统纳税筹划理论和动态纳税筹划理论两个阶段。前者的纳税筹划理论被界定为：纳税人通过安排经营活动使纳税最小化，没有考虑纳税筹划的成本问题，只以纳税最小化为目标。而后者则是一种研究在现有各种约束条件下制定对纳税人最为有利的纳税优化方案的理论。

纳税筹划的定义很多，就其本质来说，是指纳税义务人在合法的基础上，通过对企业的经营、投资和筹资等理财活动进行合理合法的安排，达到纳税最优化的目标。这里的纳税最优化是指相对于纳税成本来说纳税收益最大，而不是指税负最小。

跨国企业纳税筹划是指跨国纳税人运用合法的方式，利用各国税制差异和国际税收协定中的缺陷，采取人或物跨越税境的流动或非流动，以及变更经营地点或经营方式等方法，来谋求最大限度的规避、减少或消除纳税义务的经济现象和经济活动。跨国企业的投资活动需要考虑各方面的因素，对其成本、效益及风险进行权衡分析，不仅仅单纯的减少全球税负，还要更好地推行投资活动，最终选出最优的纳税筹划方案。



本文中研究的纳税筹划是贯穿于投资决策的始末，为跨国企业投资目的而服务的，从跨国企业纳税义务人的角度来分析跨国企业投资活动中的纳税筹划产生的原因，进而提出解决纳税最优的对策。

二、跨国企业投资活动中纳税筹划的原因

跨国企业投资中的纳税筹划的原因有很多，除了为自身追求利润最大化而进行纳税筹划外，还有一些与跨国企业自身无关的外在的客观原因。

跨国企业能够进行纳税筹划，其本质原因就是国家之间税制的差别，每个国家的国情不同，制定的税收制度就不同。如各国对本国税收管辖权的规定有所不同，有的按属地主义原则，有的按属人主义原则；各国的税种、税率、税基各不相同；各国的税收优惠政策也不尽相同。这都为纳税筹划提供了契机。另外，避免国际双重征税在方法上也有差别，使用的方法不同就可能会给跨国企业产生纳税筹划的机会；各国使用的反避税方法上的差别，税法有效实施上的差别，以及其他非税收方面法律上的差别都会给纳税人进行跨国纳税筹划提供一定的可能；税收协定网络不断拓宽，世界上国家与国家之间签订的双边税收协定已有 1000 多个，我国目前已与 63 个国家签订避免双重征税协定。

除此之外，经济全球化带动了贸易自由化、国际资本流动的加速及金融市场的自由化，这为跨国企业进行纳税筹划提供了可能性。还有各国的税法健全程度和管理人员的执行效率程度，本国与东道国的税法、法律精神等也为跨国企业纳税筹划提供了契机。

三、跨国企业投资活动中纳税筹划的策略

1、投资地点的纳税筹划

在跨国公司投资地点的选择上，投资者应该考虑到基础设施、原材料供应、金融环境、技术和劳动力供应及税收风险等基本因素，更重要的需要首先考虑投资国的税制，着重分析目标国的税种、税率和税基等法律法规及政府制定的优惠政策。还可以选择适当的数学方法来选择跨国企业国外投资地点，如依据层次分析法，确定各经营地点方案的相对重要性权重，从而决策出有利的投资地点。



2、投资方式的纳税筹划

投资方式分为直接投资和间接投资，直接投资既涉及到各种流转税、财产税和行为税等，又涉及到企业所得税；而间接投资的交易主要涉及到征收企业所得税。跨国企业应在投资方式的选择上进行权衡。

3、投资组织形式的纳税筹划

跨国投资者进行投资决策时，有两个问题需要确定：一是子公司和分公司的选择，二是股份公司和合伙企业的选择。

跨国投资者可以在低税国设立子公司用来转移高税国相关公司的利润，达到国际避税效果，也可以并用两种公司的组织形式，从而最大限度地降低税负，都要视情况而定。子公司作为独立法人主体可以享受投资国的税收规定的很多优惠政策，分公司不具备独立法人资格，只是作为公司的分支机构存在。一般来说，当投资目标国的经营活动处于初始阶段时，母公司一般在目标国设立一个分支机构即分公司，使分公司的开业亏损额能在汇总纳税时减少母公司应纳的税额；但对于扭亏为盈迅速的，则可转设为子公司，这样就可以享受税法中的优惠待遇。

然后是股份公司与合伙企业的选择，对于股份公司而言，它的营业利润不仅要课征公司税，投资者还要在税后利润分配后交纳个人所得税；而合伙企业的营业利润不征公司税，只课征个人所得税。

4、投资期限的纳税筹划

在投资期限的选择上，考虑到分期投资可将延长投资期限的借款利息作为税前扣除项目，节省所得税支出，投资者可以选择分期投资，以达到降低税率的目的。

5、投资时的会计处理方法的纳税筹划

固定资产的取得方式有购买和租赁。采用购买投资，折旧可以在税前扣除，少纳所得税，但是缺点是首先要交纳固定资产投资方向调节税，其次是购置固定资产的进项税不能抵扣，而是一次计入固定资产原值。采用租赁投资的优点是租金可计入成本费用，减少应纳税所得额，可以避免因设备过时而被淘汰的风险；不足之处在于租赁设备不能集体折旧，不能抵减利润。它们各有优劣势，跨国投资者应当权衡两方面的因素，选择出最大限度降低税负的方案。

还有跨国企业应尽量避免选择货币资金的出资方式，而应选择以设备和无形资产的出资方式，这样设备的折旧和无形资产的摊销都可以在税前进行扣除，从而缩小所得税税基，节约现金流出。



四、案例分析

[案例]: 我国一家跨国公司 C 欲在 A 国投资兴建一家花草种植加工企业, C 公司于 2004 年底派遣一名顾问去 A 国进行投资情况考察,该顾问在选择中外合作还是中外合资形式投资时,专门向有关部门进行了投资与涉外税收政策方面的咨询。根据预测分析,该跨国公司的总公司 2005 年应纳税所得额为 5000 万美元,按我国公司所得税的规定应缴纳 33% 的公司所得税;2005 年在 A 国投资的企业发生亏损额 300 万美元;C 公司在 B 国有一家子公司,2005 年该子公司的应纳税所得额为 1000 万美元,B 国的公司所得税税率为 40%。

[纳税筹划分析]:从投资活动和纳税筹划角度分析,对于 C 公司在 A 国投资所设立的从属机构,其设立的形式不同,投资对象不同,税负都是不一样的。具体有三种方案可供选择:

方案 1: 由 C 或 B 公司投资并设立中外合资企业。此时都视为股份有限公司,其亏损是在中外合资企业内部弥补。两公司纳税总额为:

$$5000 \times 33\% + 1000 \times 40\% = 2050 \text{ (万美元)}$$

方案 2: 由 C 公司投资并设立中外合作企业。这时候在 C 国和 A 国则被视为合伙企业,其亏损可以在 C 公司内弥补。两公司纳税总额为:

$$(5000 - 300) \times 33\% + 1000 \times 40\% = 1951 \text{ (万美元)}$$

方案 3: 由 B 公司投资并设立中外合作企业。此时在 C 国和 A 国都被视为合伙企业,其亏损可以在 B 公司内弥补。两公司纳税总额为:

$$5000 \times 33\% + (1000 - 300) \times 40\% = 1930 \text{ (万美元)}$$

综上所述,方案三的应纳税额最低,故优于其他方案。由此可以看出,当跨国企业在投资时,在选择投资组织形式上需要经过反复权衡利弊,然后再做出最优决策。

跨国企业投资活动中的纳税筹划是一种国际经济筹划,它是为了投资目的而服务的。同时,还要考虑纳税筹划的成本与效益及如何规避控制纳税风险,一定要在权衡收益与成本的基础上,使得成本最小化,收益最大化。



珠海市地方税务局关于征收二〇〇六年度 车船使用（牌照）税的通告

广大纳税人：

现将我市征收二〇〇六年度车船使用（牌照）税的有关事项通知如下：

一、凡在我市拥有并且使用车船（包括港澳入境车辆以及由本市公安部门统一年审的异地车船）的单位和个人，为本市车船使用（牌照）税的纳税义务人。

二、机动车辆的车船使用（牌照）税征收管理办法

（一）本年度机动车辆的车船使用（牌照）税税款征收期为二〇〇六年一月一日至十二月三十一日，凡在我市使用和年审的机动车辆，纳税人应在该期限内到税务机关设置的车船使用（牌照）税征收处申报办理纳税或免税手续。车辆年审凭本年度的纳税（免税）记录卡或完税凭证办理。由于我市对新购买的车辆（小汽车 6 年、摩托车 4 年内）采取二年一次的车检，为避免纳税人漏缴车船使用（牌照）税，凡购买新车的纳税人，在购车当年纳税或年检纳税后，次年应自觉到车船使用税征收处申报缴纳车船使用（牌照）税。

（二）对应税机动车辆，纳税人办理纳税手续应携带行驶证、上年度纳税记录卡或完税证；载货汽车及过户车辆（即车属资料发生变更）另需携带《中华人民共和国机动车登记证》；重型作业车辆另需携带道路运输证；新办入户车辆需携带行驶证原件及复印件；港澳入境车辆在首次办理车船使用（牌照）税，需携带《中华人民共和国机动车行驶证》和《粤港澳机动车辆往来及驾驶员驾车批准通知书》原件及复印件。

（三）符合免税条件（以行驶证为准）的机动车辆，凭车属单位证明、上年度免税记录卡、行驶证原件及复印件到车船使用（牌照）税征收处办理免税手续。

（四）新车办理入户应缴纳当年度的车辆使用（牌照）税，税款从行驶月份起计算征收。当月行驶不足十天的免征当月车船使用（牌照）税，行驶十天以上的按一个月计算征税。

（五）经市公安局交警支队依法认定暂停使用的车辆，凭交警支队开具的暂停使用证明，到税务机关设置的车船使用（牌照）税征收处办理报停。连续停驶三个月以上的，停用期间免征车船使用（牌照）税；没有向税务机关办理报停的车辆，按全期税额计征税款。恢复行驶的车辆，从恢复行驶月份起计征车船使用（牌照）税。

（六）纳税人违反上述规定逾期申报缴纳车船使用（牌照）税的，将依照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定，除追补以前年度欠缴税款、滞纳金外，处以应缴税款 0.5 倍的罚款。

（七）机动车辆的车船使用（牌照）税的适用税额，依本通告所附的《车船使用（牌照）税税额表》计算征收。

珠海市地方税务局设置的车船使用（牌照）税征收处：



1、市区：香洲梅溪警民路7号（新港检测中心1楼） 咨询电话：8609863

2、西区：斗门白藤湖雅苑宾馆侧珠海市车辆管理所西区分所内咨询电话：5568921

西部地区（即斗门区、金湾区）车主可到该征收处办理车船使用（牌照）税缴纳手续。

三、船舶的车船使用（牌照）税征收管理办法

（一）纳税人拥有的船舶应纳的车船使用（牌照）税，应在今年六月底之前自行到珠海市地方税务局下属的各征收单位申报缴纳。

（二）对逾期申报缴纳车船使用（牌照）税的船舶，根据《中华人民共和国税收征收管理法》及有关规定给予处罚。

（三）船舶的车船使用（牌照）税的适用税额，依本通告所附的《车船使用（牌照）税税额表》计算征收。

珠海市地方税务局

纳税人服务中心 2006年11月30日

关于车船使用牌照税若干问题的通知

广东省地方税务局 粤地税函[2002]382号

各市地方税务局，顺德区地方税务局：

最近，我局收到地方税务局征收车船使用牌照税时遇到一些具体问题，经我局进一步明确。根据《车船使用牌照税暂行条例》及相关法律法规规定，现将车船使用牌照税若干问题明确如下：

一、对外商投资企业、外国企业拥有的车辆，不论其车辆悬挂的是哪种交通牌照，一律征收车船使用牌照税。

二、对外籍个人（包括港、澳、台同胞，下同）拥有的车辆，除外国驻华使馆、领馆和吉布使馆、领馆待遇的外国或国际组织驻华机构工作人员自用的车辆外，不论其车辆悬挂的是哪种牌照，一律征收车船使用牌照税。

三、对不挂发牌地在省的外商投资企业、外国企业和外籍个人的车辆，原则上应由发牌地税务机关征收车船使用牌照税。若在实际发现发牌地税务机关没有征税，在发牌地税务机关可以补征。

四、对从香港、澳门进入我省境内行驶，悬挂港、澳牌照或加挂国内牌照的车辆，除香港、澳门特别行政区政府部门公务用车外，应在车辆所在地缴纳车船使用牌照税。

纳税人服务中心 2006年11月30日



关于明确年所得12万元以上自行纳税

国税函（2006）1200号 成文日期：2006-12-15

各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局，西藏、宁夏回族自治区国家税务局：

《国家税务总局关于印发〈个人所得税自行纳税申报办法（试行）〉的通知》（国税发〔2006〕162号，以下简称《办法》）下发后，部分地区要求进一步明确年所得12万元以上的所得计算口径。现就有关问题通知如下：

一、年所得12万元以上的纳税人，除按照《办法》第六条、第七条、第八条规定计算年所得以外，还应同时按以下规定计算年所得数额：

（一）劳务报酬所得、特许权使用费所得。不得减除纳税人在提供劳务或让渡特许权使用权过程中缴纳的有关税费。

（二）财产租赁所得。不得减除纳税人在出租财产过程中缴纳的有关税费；对于纳税人一次取得跨年度财产租赁所得的，全部视为实际取得所得年度的所得。

（三）个人转让房屋所得。采取核定征收个人所得税的，按照实际征收率（1%、2%、3%）分别换算为应税所得率（5%、10%、15%），据此计算年所得。

（四）个人储蓄存款利息所得、企业债券利息所得。全部视为纳税人实际取得所得年度的所得。

（五）对个体工商户、个人独资企业投资者，按照征收率核定个人所得税的，将征收率换算为应税所得率，据此计算应纳税所得额。

合伙企业投资者按照上述方法确定应纳税所得额后，合伙人应根据合伙协议规定的分配比例确定其应纳税所得额，合伙协议未规定分配比例的，按合伙人数平均分配确定其应纳税所得额。对于同时参与两个以上企业投资的，合伙人应将其投资所有企业的应纳税所得额相加后的总额作为年所得。

（六）股票转让所得。以一个纳税年度内，个人股票转让所得与损失盈亏相抵后的正数为申报所得数额，盈亏相抵为负数的，此项所得按“零”填写。

二、上述年所得计算口径主要是为了方便纳税人履行自行申报义务，仅适用于个人年所得12万元以上的年度自行申报，不适用于个人计算缴纳税款。各级税务机关要向社会广泛宣传解释12万元以上自行申报年所得的计算口径。

三、按照《办法》第二十四条规定：“纳税人可以委托有税务代理资质的中介机构或者他人代为办理纳税申报”。年所得12万元以上的纳税人，在自愿委托有税务代理资质的中介机构（以下简称中介机构）、扣缴义务人或其他个人代为办理自行纳税申报时，应当签订委托办理个人所得税自行纳税申报协议（合同），同时，纳税人还应将其纳税年度内所有应税所得项目、所得额、税额等，告知受托人，由受托人将其各项所得合并后进行申报，并附报委托协议（合同）。



税务机关受理中介机构、扣缴义务人或其他个人代为办理的自行申报时，应审核纳税人与受托人签订的委托申报协议（合同），凡不能提供委托申报协议（合同）的，不得受理其代为办理的自行申报。

国家税务总局

二〇〇六年十二月十五日

关于公路内河货物运输业统一发票增值税抵扣有关问题的公告

国家税务总局公告[2006]2号 成文日期：2006-12-14

为进一步加强公路、内河货物运输业发票（以下简称货运发票）管理，国家税务总局下发的《关于全国范围内推行公路、内河货物运输业发票税控系统有关工作的通知》（国税发〔2006〕163号）规定，自2007年1月1日起，全国将使用税控系统开具货运发票。为做好新旧货运发票增值税抵扣的衔接，现将有关事项公告如下：

一、自2007年1月1日起，增值税一般纳税人购进或销售货物，取得的作为增值税扣税凭证的货运发票，必须是通过货运发票税控系统开具的新版货运发票。

纳税人取得的2007年1月1日以后开具的旧版货运发票，不再作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。

二、纳税人取得的2006年12月31日以前开具的旧版货运发票暂继续作为增值税扣税凭证，纳税人应在开具之日起90天后的第一个纳税申报期结束以前申报抵扣进项税额。

自2007年4月1日起，旧版货运发票一律不得作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。

特此公告。

国家税务总局

二〇〇六年十二月十四日

个体工商户建账管理暂行办法

国家税务总局令[2006]17号

《个体工商户建账管理暂行办法》已经2006年12月7日第4次局务会议审议通过，现予发布，自2007年1月1日起施行。

国家税务总局局长：谢旭人

二〇〇六年十二月十五日



个体工商户建账管理暂行办法

第一条 为了规范和加强个体工商户税收征收管理,促进个体工商户加强经济核算,根据《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称税收征管法)及其实施细则和《国务院关于批转国家税务总局加强个体私营经济税收征管强化查账征收工作意见的通知》,制定本办法。

第二条 凡从事生产、经营并有固定生产、经营场所的个体工商户,都应当按照法律、行政法规和本办法的规定设置、使用和保管账簿及凭证,并根据合法、有效凭证记账核算。

税务机关应同时采取有效措施,巩固已有建账成果,积极引导个体工商户建立健全账簿,正确进行核算,如实申报纳税。

第三条 符合下列情形之一的个体工商户,应当设置复式账:

- (一) 注册资金在 20 万元以上的。
- (二) 销售增值税应税劳务的纳税人或营业税纳税人月销售(营业)额在 40000 元以上;从事货物生产的增值税纳税人月销售额在 60000 元以上;从事货物批发或零售的增值税纳税人月销售额在 80000 元以上的。
- (三) 省级税务机关确定应设置复式账的其他情形。

第四条 符合下列情形之一的个体工商户,应当设置简易账,并积极创造条件设置复式账:

- (一) 注册资金在 10 万元以上 20 万元以下的。
- (二) 销售增值税应税劳务的纳税人或营业税纳税人月销售(营业)额在 15000 元至 40000 元;从事货物生产的增值税纳税人月销售额在 30000 元至 60000 元;从事货物批发或零售的增值税纳税人月销售额在 40000 元至 80000 元的。
- (三) 省级税务机关确定应当设置简易账的其他情形。

第五条 上述所称纳税人月销售额或月营业额,是指个体工商户上一个纳税年度月平均销售额或营业额;新办的个体工商户为业户预估的当年度经营期月平均销售额或营业额。



第六条 达不到上述建账标准的个体工商户,经县以上税务机关批准,可按照税收征管法的规定,建立收支凭证粘贴簿、进货销货登记簿或者使用税控装置。

第七条 达到建账标准的个体工商户,应当根据自身生产、经营情况和本办法规定的设置账簿条件,对照选择设置复式账或简易账,并报主管税务机关备案。账簿方式一经确定,在一个纳税年度内不得进行变更。

第八条 达到建账标准的个体工商户,应当自领取营业执照或者发生纳税义务之日起 15 日内,按照法律、行政法规和本办法的有关规定设置账簿并办理账务,不得伪造、变造或者擅自损毁账簿、记账凭证、完税凭证和其他有关资料。

第九条 设置复式账的个体工商户应按《个体工商户会计制度(试行)》的规定设置总分类账、明细分类账、日记账等,进行财务会计核算,如实记载财务收支情况。成本、费用列支和其他财务核算规定按照《个体工商户个人所得税计税办法(试行)》执行。

设置简易账的个体工商户应当设置经营收入账、经营费用账、商品(材料)购进账、库存商品(材料)盘点表和利润表,以收支方式记录、反映生产、经营情况并进行简易会计核算。

第十条 复式账簿中现金日记账,银行存款日记账和总分类账必须使用订本式,其他账簿可以根据业务的实际发生情况选用活页账簿。简易账簿均应采用订本式。

账簿和凭证应当按照发生的时间顺序填写,装订或者粘贴。

建账户对各种账簿、记账凭证、报表、完税凭证和其他有关涉税资料应当保存 10 年。

第十一条 设置复式账的个体工商户在办理纳税申报时,应当按照规定向当地主管税务机关报送财务会计报表和有关纳税资料。月度会计报表应当于月份终了后 10 日内报出,年度会计报表应当在年度终了后 30 日内报出。

第十二条 个体工商户可以聘请经批准从事会计代理记账业务的专业机构或者具备资质的财会人员代为建账和办理账务。

第十三条 按照税务机关规定的要求使用税控收款机的个体工商户,其税控收款机输出的完整的书面记录,可以视同经营收入账。



第十四条 税务机关对建账户采用查账征收方式征收税款。建账初期,也可以采用查账征收与定期定额征收相结合的方式征收税款。

第十五条 按照建账户流转税征收权的归属划分建账管辖权,即以缴纳增值税、消费税为主的个体工商户,由国家税务总局负责督促建账和管理;以缴纳营业税为主的个体工商户,由地方税务局负责督促建账和管理。

第十六条 依照本办法规定应当设置账簿的个体工商户,具有税收征管法第三十五条第一款第二项至第六项情形之一的,税务机关有权根据税收征管法实施细则第四十七条规定的方法核定其应纳税额。

第十七条 依照本办法规定应当设置账簿的个体工商户违反有关法律、行政法规和本办法关于账簿设置、使用和保管规定的,由国家税务总局、地方税务局按照税收征管的有关规定进行处理。但对于个体工商户的同一违法行为,国家税务总局与地方税务局不得重复处罚。

第十八条 个体工商户建账工作中所涉及的有关账簿、凭证、表格,按照有关规定办理。

第十九条 本办法所称“以上”均含本数。

第二十条 各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局可根据本办法制定具体实施办法,并报国家税务总局备案。

第二十一条 本办法自2007年1月1日起施行。1997年6月19日国家税务总局发布的《个体工商户建账管理暂行办法》同时废止。



