

The ACCA logo is a red square with the letters 'ACCA' in white, bold, sans-serif font. The background of the entire page is a low-angle, upward-looking photograph of several modern skyscrapers with glass facades, creating a sense of height and architectural complexity. The sky is filled with soft, white clouds, and the lighting is bright, suggesting a clear day.

ACCA

全球企业税收 政策：原则与 实践

Think Ahead

关于ACCA

ACCA (特许公认会计师公会) 是全球广受认可的国际专业会计师组织, 为全世界有志投身于财会、金融以及管理领域的专才提供首选的资格认证。ACCA目前在大中华区拥有25,000名会员及108,000名学员, 并在北京、上海、广州、深圳、成都、沈阳、青岛、武汉、长沙、香港和澳门共设有11个代表处。

ACCA为全球179个国家的208,000名会员及503,000名学员提供支持, 从雇主的技能需求出发, 为会员和学员的事业发展提供完善的专业服务。ACCA透过全球104个办事处和中心, 以及全球超过7,300家认可雇主, 为员工的学习与发展提供高标准服务。ACCA致力于维护公共利益, 提倡适度的会计监管方式, 同时, 通过开展国际化研究, 不断提升财会行业的声誉与影响力。

目前, ACCA的核心——ACCA专业资格正在进行重大创新, 以确保我们的会员继续成为全球倍受推崇和青睐、与时俱进的专业会计师。

自1904年成立以来, ACCA一直秉承着独特的核心价值, 即机遇、多元性、创新、诚信和责任。

了解详情, 请访问ACCA网站: www.accaglobal.com

前言



在日益数字化的经济中，有关企业税收的辩论仍存在很大争议。

在2014年，ACCA曾围绕全球税收所热议的话题发表了内容广泛的观点，从而使相关主题的辩论变得结构严谨且内容一致。这篇后续报告提出的政策立场，已于2013年11月23日的ACCA理事会中审核并通过，并记录于一份文件当中。

ACCA理事会希望在议定文本中，简述全球税收辩论中指出的许多正反两方面意见，并进一步通过前瞻性分析洞悉未来的税收格局。由于全球经济已经历了持续发展，我们这次更新报告时重新检视了该政策所处的情境，也依然坚持了ACCA的既有政策立场——我们认为，该立场经受住了时间的考验。

白容 (Helen Brand OBE)

ACCA行政总裁



引言

本报告聚焦于企业税收。在该领域，ACCA与雇主和企业有着深入的交流，因此能够为创建全球原则做出独特且富有建设性的贡献——制定全球税收政策，改善税收制度，以更有力地支持企业。尽管个人税收方面也同样存在令人担忧的问题，但在个税方面人们更多关注的是逃税，而非避税，而该行为的犯罪性质非常明显，所以可供探讨和辩论的空间很有限。

本报告简要介绍了企业税收行为问题的大背景、设计税收制度应遵循的相关原则、以及纳税人对此的反应。报告还阐述了“优秀”税收制度的特征，并围绕企业税收问题，对ACCA着力遵循的各项原则加以界定。

税收仍是全球政治和商业的核心争议之一。面对千变万化的社会，各国政府要有能力为其所需支出筹集足够的资金，这是一项不断加剧的挑战。随着社会自身形态的变化，政府的角色和法治所面临的规则也必须保持与时俱进。随着全球化和数字经济的崛起，商业实践已发生变化，经合组织（OECD）和其他机构的工作计划也体现了这些变化。人们认识到，即使政策目标可能保持不变，实现这些目标的途径也将发生改变。

随着税收制度的逐步完善，对财会行业、特别是对税务筹划领域的审查已不断加强。虽然在税收政策争议中，会计师依然是最值得信赖的群体，我们却经常听到这样的信息：在大型企业最大程度规避缴纳企业税收的过程中，专业咨询师至少是同谋，甚至被许多人视为严重反社会行为背后的主要推手。因此，目前正是阐明ACCA关于企业（特别是跨国企业）税收政策的恰当时机。ACCA希望引导进行富有建设性的辩论，并设置政策制定者应当遵循的基本原则。

对全球政策制定者、企业和专业咨询师来说，税收始终是重中之重，并且在可预见的未来仍将如此。作为全球性专业会计师组织，ACCA许多会员正积极参与有关税

收事务的咨询或管理工作，因此，ACCA有关这一问题的立场，不仅承认了会计师肩负着向其客户和雇主提供最佳建议的法律和专业义务，而且还反映出人们的担忧，即现行税制是否允许纳税人，配合其经济活动实质实施避税行为。

在当今全球化的商业环境中，一个国家如果独行其道、单方面改变其税法，不但会招致非议，还可能适得其反。我们应在国际层面上开展协调工作，确保税收制度与企业经营方式的变化保持同步，在核算应纳税额时把握经济活动的实质。ACCA支持、并直接参与了20国集团（G20）及经合组织（OECD）等机构为实现这一全球改革而付诸的种种努力。


企业须将纳税义务管理视为长期价值创造过程的组成部分。

今天，在提高自身税务政策和立场透明度方面，企业面临的压力持续增加。我们需要将这一问题扩大到更大的范围内来讨论，即董事会的职责，是为了其股东的利益，创造长期价值；同时向所有利益相关方表达其基本承诺：作为可持续社会的组成部分，努力打造可持续企业。企业须将纳税义务管理视为实现长期价值创造过程的组成部分。

政策制定者应当充分考虑的是，企业在试图平衡商业需求和社会预期（包括通常所说的企业社会责任）时所面临的压力。虽

然政界人士和压力团体一直在向企业施加道德压力，要求企业在目前的基础上缴纳更多的税款，但这并不能免除政策制定者的责任，他们必须制订清晰、有效的税收制度规则，而且还需要认识到，企业对社会利益的贡献不仅只是缴纳税款。

因此，咨询师必须随时随地了解自身所处的环境，并认识到如果他们滥用税收制度，对其自身、其客户以及整个行业可能造成的声誉和商业损害。



问题与挑战： 税收背景

企业课税经济学

企业税收存在于一个相互依存的网络中，这些依存关系不仅会影响纳税人的行为，而且还可以作为各国政府对待“大型企业”和选民利益的一项指标。面对监管措施、社区活动和商业竞争等相互冲突的各种需求，企业税务职能部门承受的压力正日益加剧。

在增加政府收入、财富再分配、以及（或）监管（行为）矫正等三种功能中，个人税收通常具备其中一种或多种功能。而对公司征收的各类企业税则兼具上述三种功能，通常基于企业的年度会计所得利润计算缴纳。

尽管如此，大多数地区还是征收了其他重要的税收。无论是利得税、或是不可返还的增值税和营业税、还是员工劳务产生的所得税，这些税收都会给企业的现金流带来一定负担，影响其竞争力——企业必须将其纳入到其成本结构中，转嫁给客户、员工或所有者。各国政府已充分意识到企业投资在经济方面更大范围的价值，并往往通过减税或“有竞争力的”税率激励投资者。

为了促进市场未充分奖励的行为，政策制定者经过深思熟虑，设计了很多纳税调整措施，如研发激励措施等。政策制定者还需要认识到课税的潜在机会成本。税收不仅直接剥夺了企业本可用于再投资或分配的那部分资金，而且，如果企业认为税收负担过重，它们可能会转移到其他国家、或者停止从事某些特定活动，从而导致政府无法取得所有潜在的税收，社会也将失去相关经济活动带来的更大范围的效益。

企业目标

企业的作用绝非只是盈利工具。经济、社会和更广泛的环境因素之间的相互依存关系，创造了企业生存的“三重背景”；同时，人们越发认识到，一个长期可持续的商业模式，需要平衡对上述全部三个子系统的贡献。企业不需要其他直接介入的因素，允许使用投资者的资本，由此开启获取成就和回报的机遇，否则就将错失这些好处。尽管如此，越来越多的人认为，利润最大化不应成为企业唯一的目标——有些地方甚至对此进行了立法。如今，“将社会责任重新融入企业目标”的呼声与日俱增，ACCA认为，纳税已成为企业参与广泛的社会互动关系的重要组成部分。

税收透明度

大型企业的社会责任表现与其对待税收的态度日益密切相关。未来，企业可能需要更大范围地披露其税收政策和实际纳税情况。考虑到税收披露信息潜在使用者的成熟度各不相同，ACCA认为，这一过程将面临重重困难。适合一种情况或某个分析师的详细程度，对另一种情况或另一个分析师来说，或许会成为不必要的负担，甚至因为信息过多而令人倍感困惑。详细的税务申报信息具有商业敏感性，因此在很多地区都对纳税人保密。

企业税收总贡献

公众对企业为社会所作贡献的认知，往往不仅未能反映加强经济活动带来的更广泛的利益，也没有体现出企业对税收制度的全面影响。除了缴纳各项企业税款外，企业通常还承担着各种其他直接和间接的税费负担；同时，作为义务征税者，企业也代表税务管理部门，代扣代缴大量的薪金税和消费税。这种将税收职能集中在企业手中的形式，有助于显著降低税务管理的社会成本，提高合规水平。

税法必须清晰明确，并且必须充分考虑到的是，企业在其正常的商业活动中，会设法最大限度地减少税收影响。

新的全球环境

在2007-2008年全球经济危机爆发后，全球各国政府都经历了一段旷日持久的财政紧缩时期。这场危机本身，至少一定程度上是由于商业实践和监管未能跟上技术创新和机遇的步伐所致。此外，人们正日益认识到，全球范围内20世纪初制定的税收制度也面临着同样巨大的压力。公众和政界对跨国企业税收风险控制能力的担忧，促使政策制定者们纷纷探索各种可能的变革方案。经合组织的税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目，已经为全球企业所得税环境带来了一系列重大变化，包括通过具有开创意义的《多边公约》（MLI）来实施《国别报告》制度、以及关于防止人为操纵征税地点相关措施的协议。

但是，随着更广泛的经济实现数字化，推动全球范围各国内部和各国之间的消费和生产模式发生变化，更艰巨的挑战依然存在。定义价值及其来源，正日益成为高度数字化商业模式所面临的主要难题，而更广泛的技术变革也在重塑供应链和实际生产流程。面对其他国际机构呼吁进行根本性改革，以及各国政府采取一系列单边行动——对数字化企业征收“特殊税项”

（ring-fenced taxes），经合组织的“包容性框架”正探索数字经济税收的进一步改革。目前，经合组织在积极考虑诸如全球最低税等机制，确保跨国企业至少就其全球利润按照最低的固定税率来纳税；同时围绕诸多机制展开积极讨论，这些机制体现了基于“公式分配法”和“目的地原则现金流税”（DBCFT）的单一税制。

避税的复杂性

现代会计和税收概念的复杂性，以及由于依赖书面证据，使得“真实世界”交易实质产生的税收影响日渐混乱，这些都可能导致某一特定交易具有许多不同的潜在税收特征和结果。随着各国政府试图进一步模糊可接受行为的界线，要清楚了解某特定立场是否真正体现了法律意图，其难度在不断加剧，这对纳税人或其咨询师来说并没有帮助。税法必须清晰明确，并且必须充分考虑到的是，企业在其正常的商业活动中，会想方设法最大限度地减少税收影响。和其他任何成本一样，税收也是企业的一项经营成本，而公司董事通常负有受信责任，需以最具成本效益的方式经营企业。

虽然大多数企业会遵守法律法规，但复杂的税务筹划方案亦普遍可见，其并非着眼于任何正当的商业目的，而是利用法律法规的漏洞去规避纳税义务。可以说，这类方案与纳税人和国家之间基本的社会契约相冲突，在ACCA看来，这是无法接受的行为。

不过，人们普遍认识到，虽然纳税人的极端行为很容易被识别和处理，但应在何处划定界线方面却存在不确定性。“一般反避税规则”（GAAR）不仅取决于规则的实际措辞，也关乎相关司法解释。在最极端的情况下，避税完全是基于枯燥的法律措辞，而未考虑经济影响等所有外部因素；与之形成鲜明对比的是，另一些人主张，可以完全忽略单项法令的具体措辞，而更侧重于对经济影响进行广泛分析。在这两种极端态度之间，哪种方法或者何种立场最为理想，目前尚未达成全球共识，但各国政府应始终谨记不确定性对商业信心和投资能力带来的影响。




ACCA的 监管立场

从原则上讲，税务咨询领域并未给专业会计师带来任何独特的道德操守问题。

专业会计师，无论是在企业、公共部门、还是在会计师事务所工作，只要其行为与法律和道德指导方针的标准规定相一致，或者至少没有发生冲突，都有义务维护其雇主或客户的利益（视具体情况而定），并遵循这些相关方的意愿和指示——对ACCA会员来说，这一指导方针就是《道德与行为守则》（下文简称“《守则》”），它以国际会计师职业道德准则理事会（IESBA）的工作成果为基础，并与之保持完全一致。无论在事务所、业界或公共部门担任何种角色，ACCA会员均应当注意，始终将《守则》作为指导行动的参照标准，本报告并未欲凌驾于其上或取而代之。

我们希望ACCA的专业会计师在提供税务建议时能遵从《守则》、以及其他相关监管指导方针的各项要求，特别是在涉及独立性的判定、及向第三方披露客户信息等情况时更应如此。他们在这方面的义务与他们在其他领域开展专业活动时一致，在确定某个会员是否未能按照所期望标准行事的过程中，ACCA将充分考虑他们对所有适用法律、道德和技术指导方针的遵守情况，其中也包括《守则》在内。如果情况证明，有必要制定更有针对性的指导方针，以便详细说明如何将标准道德原则应用于特定的专业活动领域，ACCA同样支持此类进一步的指引。有鉴于此，ACCA已与其他英国专业机构一道，就如何在税务咨询领域应用各种道德原则，共同起草并发表了一份专门的指导声明——《税务相关专业操守》。

除了要求会员遵守所有适用的法律和道德规则外，《守则》也规定了有关会员所需具备能力的标准，它要求会员不仅要根据法律规定的义务为其雇主和客户提供建议，还应指出同一法律下可能存在的减税机会，最大限度地减少其应缴税款。不过在税务方面，需要特别强调的是，会计师应当就税务筹划及逃税两者之间有时非常模糊的划分界线给出建议：税务筹划是充分利用旨在减免税收的优惠，而逃税则属于犯罪活动；同时应考虑到所谓的避税，即介于上述两者之间的灰色地带，试图以不违法、但可能被视为不道德的方式最大限度地减少纳税责任。专业会计师有必要清楚了解其界线所在，并为客户做出相应建议。对税务筹划的建议还应充分考虑到，如果采取过于“激进”的方法，竭力减少应纳税款项，纳税人的公众声誉和地位也很可能遭受负面影响。



ACCA的立场：致力改善税收制度

鉴于上述问题及其带来的复杂性，ACCA的税收政策立场充分考虑了相互矛盾的各种因素，这有助于ACCA基于深思熟虑的合理分析，积极开展相关辩论。

在这一涉及广泛、且容易引发强烈情绪反应的领域，必然存在着各种不同观点，因此，ACCA与一系列外部机构进行了磋商，包括关键雇主、专业机构和政策专家、全球税收论坛等，以及ACCA自身的市场监督委员会（MOC），并且查看了许多企业有关税收披露处理方式的声明。

对企业或其决策者的建议

- ACCA认为，从原则上讲，企业或其决策者不应过度进取地从事避税活动——这意味着，他们需要拒绝参与缺乏明确目标、只是通过复杂方案来规避纳税的人为安排。
- 企业需要考虑到其税收政策的广泛影响，并认识到，虽然某些税务处理方式并不违法，但却会被一些人视为是不道德之举。

- ACCA认为，提高税收处理方式以及税收决策的透明度（可能、但不一定包括更多的公开披露），将有利于提高企业声誉，并帮助更大范围的不同利益相关方了解问题及其复杂性和对企业影响的方式——这也与综合报告的总体方向一致。
- 税收无法与企业的商业模式、总体战略和计划完全分离。它是整体长期价值创造过程的一部分，包括创造就业机会、投资研发、对企业运营地区内更广泛的社会和环境收益与影响、以及为消费者带来的价值。这将适用于所有企业，而且尤其适用于中小企业和初创企业。

对专业会计师（作为咨询师或员工）的建议

- 在向其客户和雇主提供建议时，专业会计师的职责包括提供可以最大程度改善利润和发展前景的所有选择，而这种职责也包括其始终如一地承认，纳税人不存在法律规定以外的纳税义务。
- 会计师还负有明确的责任，就所有可用选择给出相关的风险和道德建议（包括指出潜在技术和声誉问题）。否则，便可能导致违反专业操守的情况。
- ACCA认识到，对企业来说，税收是一项成本，需要和其他业务驱动因素一样进行妥善管理，以便成功实现盈利。企业的应纳税款不仅会影响其盈利能力，还会影响企业为其股东创造可持续价值的的能力。企业要想确保税收决策成为企业整体财务管理的一部分，专业知识不可或缺。

英国的一些专业机构与英国税务与海关总署（HMRC）共同制定的指导方针，提供了最佳实践方法，该方针同时也得到了HMRC的支持。ACCA对该指导方针表示高度赞赏，并为其出台做出了积极贡献。

对政策制定者的建议

- 许多司法辖区的税收法规都制订于不同的商业时代。ACCA呼吁出台更为清晰、简明的税法，以减少不确定性。法律需要体现社会希望拥有的道德框架。政策制定者需要认识到，他们不能只是一味地指责企业，而应确保法律本身能够契合目标，特别是在涉及国际和数字商业模式方面更应如此，包括那些益发依赖无形的价值驱动因素的商业模式（如果法规无法充分发挥作用，将无法鼓励符合伦理道德的企业行为）。我们必须承认纳税人的权利并维护利益平衡。有鉴于此，ACCA提议，我们可能需要一种不同以往的方法来实施企业税收，包括思考在新的全球环境中企业税本身是否可行、是否应为此开发其他形式的企业税种。
- 对于个别司法管辖区无法解决的问题，例如转移定价和信息披露的公平竞争环境等，应在国际层面上采取协调一致的行动。目前，这类问题正通过20国集团和经合组织跟进及讨论。

对财会行业的建议

- ACCA认为，国际会计师职业道德准则理事会（IESBA）应该审视其准则，考虑有关避税的道德问题，并在必要时阐明指导方针与标准。
- 国际会计师联合会（IFAC）等机构和其他财会行业代表机构应继续参与公众辩论，并确认本行业在推动负责任的行为与实践方面所发挥的作用。
- 英国的一些专业机构与英国税务与海关总署（HMRC）共同制定的指导方针，提供了最佳实践方法。该指导方针为上文提到的《税务相关专业操守》，已得到HMRC的支持。ACCA对该指导方针表示高度赞赏，并为其出台做出了积极贡献。



结束语

税收已成为一个日益复杂且公开的领域，在该领域中，有关税收主题的争论对全球财会行业正产生重大影响。

其背后的驱动因素有很多，其中包括许多国家的经济状况和公共财政紧缩。但其核心议题始终在于，税法能否反映21世纪的新型商业模式、以及消费者更广泛的道德期望——这对公司而言尤其如此。。

政策制定者可能很快会将会计师视为税收问题的一部分，但财会行业可以、并且应当成为解决方案之一。专业会计师应继续与政策制定者合作，开发适用于企业的税收方法，并使公司具备竞争力和盈利能力，同时满足有关社会责任的更广泛的要求。

