

# 中文摘要

## 一、论文的主要内容及观点

随着世界经济的迅速发展,我国改革开放的深入,企业税收规避问题越来越严重。关联交易是企业税收规避采用的主要形式,并且表现的越来越复杂和迂回。避税日益增多不仅造成了我国财政税收收入的大量流失,而且违背了税收公平原则,破坏了投资环境,严重影响了我国市场经济的健康发展。如何完善税制,堵塞漏洞,对关联交易进行有效的税务管理与规范已经显得尤为重要和迫切。

### (一) 关联企业及关联交易概述

随着我国现代企业制度的建立,国有企业经营机制的转变和企业公司化的改造,关联企业之间的关联交易已经成为一种普通存在的经济现象。另一方面,它却是一种尚未得到充分认识和了解的法律现象。为了更好地认识关联企业及关联交易,首先我们探讨了关联交易的法律渊源,关联交易的法律渊源主要有四个方面:法律、行政法规、国际税收协定和国际惯例。接着,我们详细地介绍了关联企业及关联交易在这些法律渊源中如何认定。对关联企业及关联交易的认定,在理论和实践中存在诸多的差异。各国的立法对关联企业的认定也存在不同的形式,概括起来主要有两种形式:一种是在企业法或公司法中规定,以德国和台湾地区为代表;另一种是在税法中加以规定,以美国和日本为代表。我国采用了在税法中加以规定的做法。各国对关联企业认定标准也存在许多差异,总体来说仍然是以控制作为主要标准。各国对关联企业的范围规定也不尽相同,有的国家采用原则性的概括方式,例如美国。有的国家采用列举的方法,比如日本。而我国采用的是概括兼列举的方式。关联交易简单地说就是关联企业之间的交易,各个国家对关联交易主要采取了列举的形式。关联交易的形式很多,我国在准则中列举了11种。本章

主要对关联企业及关联交易的法律渊源及认定标准作了比较深入的分析，在此基础上我们需要继续深入探讨关联交易这种行为的法学理据，以便我们从更深层次来把握关联交易的性质。

## （二）关联交易的法理问题探讨

关联交易可以分为三类：正常的关联交易、不当关联交易、非法关联交易。正常关联交易是国家鼓励和倡导的；非法关联交易是违法的，是国家坚决打击和惩罚的对象；而不当关联交易还存在着许多争议，同时也是本文研究的重点。

### 1、关联交易法理问题分析

贯穿法理学最重要的一条线索是形式理性与实质理性，或者说是形式合法与实质合法。何者优先在理论界与实务中有不同的看法和观点。最基本的观点是，一般情况下，形式理性优先，在特殊情况下，实质理性也可以优先。将这条法理援引到财税法体系中，则表现为税收法定主义与实质课税原则的矛盾统一。将此线索再援引到关联交易中，则是对关联交易法律性质的认识与界定。概括起来主要有三种：合法说、违法说和脱法说。<sup>1</sup>但是由于关联交易这种避税行为既具有形式上的合法性又具有实质上的违法性，因此并不能简单用合法、违法与脱法来定性关联交易的性质，需要全面的分析与认识。

### 2、关联交易的法律要件

目前学术界对税收规避的法律要件说法不一，主要有三要件说与四要件说。本文主要采纳三要素学说对关联交易的构成要件进行分析，即主观的规避意图；客观的行为要件；节税的经济效果。但是在各个要件具体的规定中，各国的理论界和实务领域认识也各不相同，因此不存在统一的标准。

### 3、关联交易的法律效果

关联交易的法律效果主要有三个方面：需要按正常交易予以调整的法律效果；交易在民法上仍然有效的法律效果；处罚的法律效果。因为各国对关联交易的性质的认定存在差异，因此关联交易在各国产生的法律效果都不尽相同的。

## （三）关联交易税务管理与规范现状与完善

<sup>1</sup> 郭丽娟：《避税的立法规则》中南大学硕士毕业论文 2004年5月

前面对关联交易的法理问题进行了探讨，关联交易是一种形式合法、实质违法交易行为。从税收的角度来说，我们需要对关联交易进行税务管理与规范。

### 1、关联交易税务管理与规范的原则

关联交易税务管理与规范的原则主要有五个：税收权利不得滥用原则；维护税收公平原则；贯彻实质课税原则；提高税收效率原则；维护税收中性原则。各个原则既是支撑关联交易税务管理与规范的理论基础，同时也是我们在进行管理过程要遵循的原则。

### 2、关联交易税务管理与规范的必要性

关联交易带来了诸多的负面影响，导致我国财政收入大量流失，还可能形成负面的示范效应；导致国家宏观调控失调，难以达到预期的调控目标；背离了税收激励政策，税收政策的倾斜反映了国家的政策导向，但是关联交易使这一导向偏离预期的方向；关联交易削弱了税法的权威性和严肃性。

### 3、关联交易税务管理与规范现状

只有认真地了解和把握目前关联交易税务管理与规范现状，才能对症下药，改善目前的状况。目前我国关联交易税务管理与规范存在的主要问题有：关联交易税收立法不够全面；关联交易税收立法层次较低；转让定价税制存在诸多问题；税收征管体系不健全。

### 4、我国关联交易税务管理与规范的完善

为了改善目前的这种状况，我们首先应该完善关联交易的税收立法，具体来说：健全整个反避税的立法环境；制订关联交易税务规制的单行法规；通过立法加强中介机构的管理；与国际反避税立法机构接轨。其次，应该尽快地完善我国的转让定价税制，比如传统调整方法的改进，预约定价，资本弱化税制等。最后，要不断提高关联交易税收执法水平，可以从提高税务人员的素质，加快信息化建设，健全跟踪管理制度，增强与合作及国际情报交换等方面着手。

## 二、本文的创新与不足之处

对于关联交易许多经济学者已经从多个角度进行了研究，在他们的研究成果中，最主要是对转让定价的形式及调整方法进行探析，或者是从关联交

易对企业财务的影响出发来研究关联交易。运用法理来研究关联交易税务管理还是比较少见的。因此，本文的第一创新点就是角度的选择，从法理的角度嵌入，深入地探讨了关联交易：形式理性和实质理性——税收法定主义和实质课税原则——合法说、非法说和脱法说；其二是将关联交易税务管理与规范同税收原则相联系，详细地分析了两者的关系，使我们能站在税收原则的角度更清楚地认识关联交易的税务管理；第三是针对目前我国关联交易税务管理与规范中存在的问题，从立法、制度及执法等方面提出了建议，相对来说比较全面。

由于笔者获取的国内外关于关联交易的资料有限，以及自己对法理认识的局限，所以文中存在诸多的不足，尤其是最后未能从司法上对我国关联交易税务管理与规范提出建议。上述不足之处期待各位老师的批评和指正，以期日后完善。

**关键词：** 关联交易    税收规避    法理    税务管理与规范

# Abstract

## **I The background and significance of this thesis**

With the globalization of economic activities and the rapid development of market economy, the problem which the enterprises evade paying taxes has become more and more serious. Associated enterprises transaction is the main form of tax avoidances and the forms which the enterprises take on have gotten more complicated. In some degree the evade paying taxes which not only seriously damage our country's tax income but also cause unequal tax paying among enterprises. It does harm to the principle of equally distribute international tax and equally paying tax. It also damages our country's economic environment and makes it hard for the reuse of foreign capital. Therefore, it is a significant and urgent task that we should perfect tax administration and standardization of associated enterprises transaction. This thesis analyses this problem from legal principle standpoint and attempts to grasp associated enterprises transaction in the deeper level. Subsequently I hope I can put forward some useful suggestions to tax administration and standardization about associated enterprises transaction.

## **II The main contents and view points of this thesis**

**1、 The conception analysis of associated enterprises and associated enterprises transaction**

It is the most basic and important to grasp associated enterprises transaction that how to define associated enterprises and associated enterprises transaction. In this part, the author adopts comparison method. The author analyses the legislative of our country's associated enterprises and associated enterprises transaction by comparison to the other countries.

**2、 The legal principle problem of associated enterprises transaction**

In this part, the author cites the theory of form reasonableness and substance reasonableness, analyses the character of associated enterprises transaction

and discusses the legal requirement and legal consequence of associated enterprises transaction. Through this analysis, we can understand associated enterprises transaction for better.

### 3、 The current situation and improvement of tax administration of associated enterprises transaction

Associated enterprises transaction disobeyed tax principle and brought many negative impacts. Now tax administration of associated enterprises transaction has many problems in our country. So the author put forwards the suggestions which improve tax administration of associated enterprises transaction from tax legislation, the perfection of taxation system and tax execution.

### III Innovations and deficiencies of this essay

The thesis contains three innovations:

1、 The author study Associated enterprises transaction from the legal principle.

2、 Tax administration of associated enterprises transaction is associated with tax principle

3、 The author put forwards tax administration of associated enterprises transaction from tax legislation ,the perfection of taxation system and tax execution ,which is in a comprehensive way.

Meanwhile, due to the limitations in collecting materials, the lack of a deep understanding of the legal principle, there still remains a lot to be perfected. Especially in final part, the thesis can not put forward a perfect suggestion from the judicatory.

**keyword:** associated enterprises transaction tax evasion  
legal principle tax administration and standardization

# 西南财经大学

## 学位论文原创性及知识产权声明

本人郑重声明：所呈交的学位论文，是本人在导师的指导下，独立进行研究工作所取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不含任何其他个人或集体已经发表或撰写过的作品成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。因本学位论文引起的法律结果完全由本人承担。

本学位论文成果归西南财经大学所有。

特此声明

学位申请人： 冯彩红

2007年04月20日

## 前 言

从 19 世纪末，随着全球化进程的加快，资本开始在全球快速流动，跨国集团在世界范围内迅速夸张。随着企业集团的迅速发展，企业集团内部交易大量出现，尤其以跨国企业集团发展最为迅速。根据联合国贸易发展委员会《世界投资指南》的统计，目前有跨国企业集团参与的国际贸易占全球国际贸易的 70%—80%，其中有 1/3 以上是跨国企业集团的关联交易。企业集团关联交易的迅速发展引起了经济学界的普遍关注，在税收领域也产生了巨大的冲击。从法律的角度来说，关联交易一般可以分为三类：正常关联交易、不当关联交易、非法关联交易。正常关联交易体现了立法精神，是国家鼓励和倡导的；非法关联交易是违法的，是国家坚决打击和惩罚的对象；而不当关联交易还存在着许多争议，是理论界和实务领域研究的重点，也是本论文主要研究对象。不当关联交易违反了税法中税收公平等原则，不利于国际贸易与投资的发展，不利于税收环境的建设和税法的实施，不利于经济的健康发展。因此各个国家为了避免跨国企业通过关联交易肆意分配全球所得以及由此造成对投资环境的不利影响，往往在税法中强化企业集团关联交易的税收规定，制定了许多管理与规范措施。

我国主要是一个投资引进国家，改革开放二十多年，跨国集团在我国投资迅速上升，外资大量涌入中国。但是我国的外商投资企业中存在大量“零利润”甚至长期亏损的现象，这与外资投资快速增长相悖。截至 2004 年 8 月底，累计批准设立的外商投资企业约 49 万家，其中有一半以上都是亏损。处于亏损状态的跨国公司相当部分是为了避税而制造的人为亏损，其中关联企业之间的非正常交易是最重要的一种形式。据统计，跨国集团每年避税给我国造成的税收损失在 300 亿元以上，其中非正常交易实现的避税总额占到 60% 以上。2005 年外资企业的亏损面高达 42.96%，全国税务机关共对 300



余户外资企业进行了反避税调查，结案 70 户，调整税款 4 亿多元<sup>2</sup>。

随着世界一体化进程的加快，跨国投资必将以更快的速度在全球流动，我国作为世界资金主要积聚地，必然会吸引更多的跨国公司。伴随人民币升值进程的加快，我国企业的对外直接投资（ODI）也方兴未艾，许多企业开始走向国际。跨国公司的关联交易会越来越多，利用不当关联交易进行避税活动也越来越普遍。而我国对关联交易的税收管理与规范存在着诸多问题。因此对关联企业及关联交易的税务管理与规范进行系统地研究显得尤为必要。有鉴于此，本文在前人研究的基础上，从法理的角度对关联交易进行剖析，企图在更深层次上对关联交易这一经济活动进行认识，继而对我国关联交易的税务管理与规范提出一些有意义的建议。

---

<sup>2</sup> 林冠英：《跨国关联企业转让定价法律研究——基于国际税法的视角》，西南政法大学硕士毕业论文 2005 年

# 1. 关联企业及关联交易概述

## 1.1 关联交易的法律渊源

随着我国现代企业制度的建立，国有企业经营机制的转变和企业公司化的改造，单一企业到集团公司的转变正成为经济社会变革的重要特征。企业联合的关联形式—关联企业越来越多，关联企业之间的关联交易已经成为一种普遍存在的经济现象。另一方面，它却是一种尚未得到充分认识和了解的法律现象。我们在国际协定以及世界各国的公司法、证券法、会计法、海关法、反垄断法和税法等许多法律中都能看到这一法律现象的相关条款。从法律渊源上来看，主要有四个方面：法律、行政法规、国际税收协定和国际惯例。

### 1.1.1 法律渊源

这里的法律是指国家的立法机关通过法定的立法程序所制定的规范性法律文件。在各国关于关联交易所制定的立法中，美国的法律最具有代表性，其立法是世界上最早、最完善、最复杂的立法。早在 1917 年美国国会在通过《战争收入法》(War Revenue Act) 时，就在第 41 条就税务局长对联属企业的所得和扣除的分配 (allocation of income and deductions) 问题进行了规定。

《国内收入法典》的第 482 条又作了详细的规定。其他如德国《股份公司法》、台湾《公司法》也对此作了规定。我国的立法机关也在有关法律文件中对关联交易进行了规定，如《外商投资企业和外国企业所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》就分别在第 13 条和第 24 条进行了规定。这两部法律是我国关联交易位阶最高的法律渊源。

### 1.1.2 行政法规渊源

关于关联交易的规定，最大量是通过行政法规的形式表现出来的。1968年美国国会授权国内收入局就《国内收入法典》第482条制定实施细则。这种实施细则就属于行政法规。进入20世纪80年代后，美国就关联交易的修订主要是通过行政法规的形式进行的，如国家收入局于1992、1993和1994年就《国内收入法典》第482条分别颁布实施细则。在我国关联交易的规定中，行政法规也占有重要的地位。我国的行政法规包括国务院所制定的有关条例和财政部或国家税务总局制定的规章。如国务院颁布的《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》的第52-58条、《税收征收管理法实施细则》中的第51-56条的规定，国家税务总局所颁布的《关联企业间业务往来税务管理规程》更是针对关联交易而颁布的独立法律文件。这些行政法规都是我国关联交易的重要法律渊源。

### 1.1.3 国际税收协定渊源

国际税收协定的主要目的在于避免双重征税和防止逃税与避税。目前，国际上有近2000个税收协定已经生效。国际税收协定是国际税法的重要渊源之一，也是缔约国涉外税收的法律渊源。国际税收协定一般都是根据各国的国内法进行签订的，但此种协定一旦签署，就具有相当的法律效力，甚至还会得到优先适用。我国《税收征收管理法》第91条规定：中华人民共和国同外国缔结的有关税收条约、协定同本法有不同的规定，按照条约协定的规定办理。目前，我国已与50多个国家和地区签署了国际税收协定，对关联交易的规制起到了很好的作用。

### 1.1.4 国际惯例渊源

经合组织和联合国就国际税收协定的签订分别颁布了《经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本》和《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》。前者主要供发达国家之间签订税收协定参考，

### 1.1.2 行政法规渊源

关于关联交易的规定，最大量是通过行政法规的形式表现出来的。1968年美国国会授权国内收入局就《国内收入法典》第482条制定实施细则。这种实施细则就属于行政法规。进入20世纪80年代后，美国就关联交易的修订主要是通过行政法规的形式进行的，如国家收入局于1992、1993和1994年就《国内收入法典》第482条分别颁布实施细则。在我国关联交易的规定中，行政法规也占有重要的地位。我国的行政法规包括国务院所制定的有关条例和财政部或国家税务总局制定的规章。如国务院颁布的《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》的第52-58条、《税收征收管理法实施细则》中的第51-56条的规定，国家税务总局所颁布的《关联企业间业务往来税务管理规程》更是针对关联交易而颁布的独立法律文件。这些行政法规都是我国关联交易的重要法律渊源。

### 1.1.3 国际税收协定渊源

国际税收协定的主要目的在于避免双重征税和防止逃税与避税。目前，国际上有近2000个税收协定已经生效。国际税收协定是国际税法的重要渊源之一，也是缔约国涉外税收的法律渊源。国际税收协定一般都是根据各国的国内法进行签订的，但此种协定一旦签署，就具有相当的法律效力，甚至还会得到优先适用。我国《税收征收管理法》第91条规定：中华人民共和国同外国缔结的有关税收条约、协定同本法有不同的规定，按照条约协定的规定办理。目前，我国已与50多个国家和地区签署了国际税收协定，对关联交易的规制起到了很好的作用。

### 1.1.4 国际惯例渊源

经合组织和联合国就国际税收协定的签订分别颁布了《经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本》和《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》。前者主要供发达国家之间签订税收协定参考，

后者主要供发达国家与发展中国家签订税收协定时参考。这两个范本在第 9 条都规定了关联交易转让定价相关条款。另外，经合组织还发布了《税务当局与多国企业转让定价指南》，成为关联交易转让定价重要的国际惯例。

## 1.2 关联企业的认定标准

对关联交易进行税务管理与规范，首先要对关联交易有个清楚的认识，而关联交易的发生是以“关联方”或“关联企业”的存在为前提的，所以，欲对关联交易作深入分析就必须先廓清关联方或关联企业的范围。从外延上来说，关联方要比关联企业要广，不仅包括关联企业，还包括关联关系的个人。从实践来看，关联交易的主体主要是关联企业，因此本文将此作为重点研究对象。对具有关联关系的企业，各国或各地区对之的称谓和内涵界定都不尽相同。在日本称这类经济组织为“关联公司”，台湾《公司法》则称为“关系企业”，我国称之为“关联企业”。由于关联关系的复杂性和多样性，各国法律一般都没有采用简短的语言对关联企业定义，只是给出了一些关联企业或关联关系的判断标准。

### 1.2.1 国际条约的认定标准

《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》和《经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本》将“缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；或者同一人直接或间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本”视为“关联方”。1984年7月公布的《国际会计准则第24号—对关联者的揭示》第五条“在制订财务或经营决策中，有能力控制另一方，或对另一方施加重大影响的一方”。同时值得注意的是第6条又规定了“如果两个公司仅具有一位共同的董事，那么这两个公司不能被认为是关联方。资金提供者、工会、公用事业组织、政府部门和机构，不应当仅以日常往来为由而视其为关联方。与企业发生大量业务的单个买主、供应商、专销商、批发商或一般代理商，不应仅仅

后者主要供发达国家与发展中国家签订税收协定时参考。这两个范本在第 9 条都规定了关联交易转让定价相关条款。另外，经合组织还发布了《税务当局与多国企业转让定价指南》，成为关联交易转让定价重要的国际惯例。

## 1.2 关联企业的认定标准

对关联交易进行税务管理与规范，首先要对关联交易有个清楚的认识，而关联交易的发生是以“关联方”或“关联企业”的存在为前提的，所以，欲对关联交易作深入分析就必须先廓清关联方或关联企业的范围。从外延上来说，关联方要比关联企业要广，不仅包括关联企业，还包括关联关系的个人。从实践来看，关联交易的主体主要是关联企业，因此本文将此作为重点研究对象。对具有关联关系的企业，各国或各地区对之的称谓和内涵界定都不尽相同。在日本称这类经济组织为“关联公司”，台湾《公司法》则称为“关系企业”，我国称之为“关联企业”。由于关联关系的复杂性和多样性，各国法律一般都没有采用简短的语言对关联企业定义，只是给出了一些关联企业或关联关系的判断标准。

### 1.2.1 国际条约的认定标准

《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》和《经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本》将“缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；或者同一人直接或间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本”视为“关联方”。1984年7月公布的《国际会计准则第24号—对关联者的揭示》第五条“在制订财务或经营决策中，有能力控制另一方，或对另一方施加重大影响的一方”。同时值得注意的是第6条又规定了“如果两个公司仅具有一位共同的董事，那么这两个公司不能被认为是关联方。资金提供者、工会、公用事业组织、政府部门和机构，不应当仅以日常往来为由而视其为关联方。与企业发生大量业务的单个买主、供应商、专销商、批发商或一般代理商，不应仅仅

后者主要供发达国家与发展中国家签订税收协定时参考。这两个范本在第 9 条都规定了关联交易转让定价相关条款。另外，经合组织还发布了《税务当局与多国企业转让定价指南》，成为关联交易转让定价重要的国际惯例。

## 1.2 关联企业的认定标准

对关联交易进行税务管理与规范，首先要对关联交易有个清楚的认识，而关联交易的发生是以“关联方”或“关联企业”的存在为前提的，所以，欲对关联交易作深入分析就必须先廓清关联方或关联企业的范围。从外延上来说，关联方要比关联企业要广，不仅包括关联企业，还包括关联关系的个人。从实践来看，关联交易的主体主要是关联企业，因此本文将此作为重点研究对象。对具有关联关系的企业，各国或各地区对之的称谓和内涵界定都不尽相同。在日本称这类经济组织为“关联公司”，台湾《公司法》则称为“关系企业”，我国称之为“关联企业”。由于关联关系的复杂性和多样性，各国法律一般都没有采用简短的语言对关联企业定义，只是给出了一些关联企业或关联关系的判断标准。

### 1.2.1 国际条约的认定标准

《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》和《经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本》将“缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；或者同一人直接或间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本”视为“关联方”。1984年7月公布的《国际会计准则第24号—对关联者的揭示》第五条“在制订财务或经营决策中，有能力控制另一方，或对另一方施加重大影响的一方”。同时值得注意的是第6条又规定了“如果两个公司仅具有一位共同的董事，那么这两个公司不能被认为是关联方。资金提供者、工会、公用事业组织、政府部门和机构，不应当仅以日常往来为由而视其为关联方。与企业发生大量业务的单个买主、供应商、专销商、批发商或一般代理商，不应仅仅

由于因此产生的经济依赖性而视其为关联方”。<sup>3</sup>

## 1.2.2 各国国内法的认定标准

### （一）美国对关联企业的认定标准

美国《国内收入法典》第 482 条规定：“任何……两个或者两个以上的组织，贸易主体或经营主体，共同隶属于同一利益主体，或者直接、间接地受控制于此同一利益主体，即被视为具有关联关系”。美国财政部实施细则 482 条规定，所谓“组织”，包括独资、合伙、信托、协会或者公司组织；“贸易”或“经营”包括任何交易或营业活动在内，不论是否设立组织，于何地设立组织、由个人拥有或以其他方式拥有、或于何处营业。

对于“受控制”一词，美国财政部的《财政条例》做了如下说明：包括任何类型的控制，无论直接的或间接的、法律规定的或非法律规定的，也不论是已经实施的或尚未实施的都属于“受控制”范围。特别是如果纳税人的所得或扣除被随意改变，则控制的推定就可以成立。<sup>4</sup>

“控制”则包括任何直接或间接之控制，不论是否为法律上的强制规定，也不论是可实施或者已实施。如有人为地转让所得或扣除额的情形发生，即可认定控制的存在。

### （二）德国对关联企业的认定标准

根据德国股份法（1956 年）第 18 条第 1 项规定，一个控制企业与一个或数个从属企业在控制企业统一管理下进行联合，即形成关联企业。各企业均为关联企业之子企业。企业间如订有控制契约，或其中一个企业编入其他企业，视为在统一管理下进行结合，从属企业推定其与控制企业形成——关联企业。在德国，关联公司包括“事实上的关联公司”和“契约上的关联公司”两种。

事实上的关联公司又分为：

- 1、多数参与的公司与被多数参与的公司；
- 2、从属公司与控制公司；

<sup>3</sup> 《国际会计准则第 24 号——对关联者的揭示》1984 年 7 月版

<sup>4</sup> 国家税务总局税收科学研究所编：《国外税收研究》，中国财政经济出版社 1995 版，第 100 页



由于因此产生的经济依赖性而视其为关联方”。<sup>3</sup>

## 1.2.2 各国国内法的认定标准

### （一）美国对关联企业的认定标准

美国《国内收入法典》第 482 条规定：“任何……两个或者两个以上的组织，贸易主体或经营主体，共同隶属于同一利益主体，或者直接、间接地受控制于此同一利益主体，即被视为具有关联关系”。美国财政部实施细则 482 条规定，所谓“组织”，包括独资、合伙、信托、协会或者公司组织；“贸易”或“经营”包括任何交易或营业活动在内，不论是否设立组织，于何地设立组织、由个人拥有或以其他方式拥有、或于何处营业。

对于“受控制”一词，美国财政部的《财政条例》做了如下说明：包括任何类型的控制，无论直接的或间接的、法律规定的或非法律规定的，也不论是已经实施的或尚未实施的都属于“受控制”范围。特别是如果纳税人的所得或扣除被随意改变，则控制的推定就可以成立。<sup>4</sup>

“控制”则包括任何直接或间接之控制，不论是否为法律上的强制规定，也不论是可实施或者已实施。如有人为地转让所得或扣除额的情形发生，即可认定控制的存在。

### （二）德国对关联企业的认定标准

根据德国股份法（1956 年）第 18 条第 1 项规定，一个控制企业与一个或数个从属企业在控制企业统一管理下进行联合，即形成关联企业。各企业均为关联企业之子企业。企业间如订有控制契约，或其中一个企业编入其他企业，视为在统一管理下进行结合，从属企业推定其与控制企业形成——关联企业。在德国，关联公司包括“事实上的关联公司”和“契约上的关联公司”两种。

事实上的关联公司又分为：

- 1、多数参与的公司与被多数参与的公司；
- 2、从属公司与控制公司；

<sup>3</sup> 《国际会计准则第 24 号——对关联者的揭示》1984 年 7 月版

<sup>4</sup> 国家税务总局税收科学研究所编：《国外税收研究》，中国财政经济出版社 1995 版，第 100 页

3、关联公司及其子公司；

4、相互参与的公司；

契约上的关联公司是通过订立联合契约而形成的。联合契约必须采用书面形式，并须取得该股份有限公司股东大会 3/4 的多数批准，还必须办理商事注册手续才具有法律效力。

### （三）台湾地区对关联企业的认定标准<sup>5</sup>

台湾公司法关联企业章立法草案认为，关联企业的形成，主要在于其控制、从属及相互投资关系。台湾《公司法》第 369 条第 1 款规定，本法所称关系企业，指独立存在且相互间具有下列关系之企业：

1、控制公司与从属公司。根据台湾《公司法》第 369 条第 2 款第 1-3 项之规定，“公司持有他公司有表决权之股份或出资额，超过他公司已发行有表决权之股份总数或资本数额半数者为控制公司，该他公司为从属公司”；“除前项外，公司直接或间接控制他公司之人事、财务或业务经营者亦为控制公司，他公司为从属公司”；“有下列情形之一者，推定为有控制与从属关系：一、公司与他公司之执行业务股东或董事有半数以上相同者；二、公司与他公司之已发行有表决权之股份总数或资本总额有半数以上为相同股东或出资者持有”。

2、相互投资公司。根据台湾《公司法》第 369 条第 1 款之规定，“公司与他公司相互投资各达对方表决权之股份总数或资本总额 1/3 以上者，为相互投资公司”。

### （四）日本对关联企业的认定标准

日本的关联企业特指日本公司及其国外附属公司。国外附属公司仅指公司、公司组织及合作社组织，而不包括个人、合伙及非公司组织。日本关于关联企业的界定为：

1、两家公司直接或者间接拥有另一家公司流通在外股份至少 50%；

2、两家公司各自流通在外总股份的 50%或以上直接或间接由同一人或个体所拥有；

3、基于特别关系，一家公司在实质上拥有另一家公司经营决策之部分或

<sup>5</sup> 台湾：《公司法》民国 90 年 11 月修订

全部决定权。

至于如何判断特别关系的存在，又有以下三个标准：

1、两个法人中的一方法人占有另一方法人的经营者或决策者总人数的1/2以上，或两个法人中的一方法人的有代表权者连任另一方法人的重要经营者、决策者或雇佣人的场合；

2、两个法人中的一方法人相当多的事业活动完全依赖于同一方法人之间的贸易活动；

3、两个法人中的一方法人事业活动所需资金在相当大程度上是靠向另一法人的借贷或在相当大的程度上是靠另一法人作担保的条件下进行筹借而得到。<sup>6</sup>

与美国对关联企业的认定相比，日本同样是以控制标准来认定关联企业，但是其规定远比美国具体，更具操作性。当然，从另一个角度来说，过分详细的规定容易使标准失去弹性，难以处理例外情况。

上述各国都从“控制”的角度解释“关联企业”，并将是否存在控制作为判定“关联企业”的基本标准。同时，不仅注重股权控制，还十分注重非股权控制，不仅涉及直接控制，也涉及间接控制。归纳各国对国内外企业的关联关系，大致有三种解释：<sup>7</sup>

1、以股权占有关系或组织隶属关系为依据来认定是否存在关联关系，基本上是以法定控制权为基础。

2、非股权控制。在各国的规定中，基本上都提及非股权控制的问题，但是在解释方面彼此不同。大致可以分为几类：①仅限于根据某项协议或文件等书面形式所赋予的权限而发生的控制与受控制关系；②控制是事实存在的，无论它是否具备书面形式；③制定非股份控制的具体认定标准。日本从三个方面来判断：人事调配权，经营活动的依赖程度，营运资金的依赖性。

3、股权上的间接关系，即以共同经营业务的结果为准，只要存在按利益主体意图进行利润转移，即可据以推定为“受控制”，从而决定其间的关联关系。美国是采用这种解释的唯一国家。

<sup>6</sup> 战宪斌：《价格转移与价格转移税论》，载《清华法律评论》第2辑，清华大学出版社1994年第239-240页

<sup>7</sup> 张学斌：《转让定价税制研究》西南财经大学博士学位论文2002年6月

### 1.2.3 我国对关联企业的认定标准

早在八十年代，我国有关关联企业的认定，几乎都是引用的《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》和《经济合作与发展组织关于避免双重征税的协定范本》中所下的定义，即：“（一）缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本，或者（二）同一人直接或间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本。”

1991年7月1日正式施行的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第十三条规定了涉外税收中的转移定价税制，该法的《实施细则》第五十二条对关联企业进行了认定：关联企业是指与企业有以下关系的公司、企业和其他经济组织。

- （一）在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接地拥有或者控制关系；
- （二）直接或者间接地同为第三者所拥有或者控制；
- （三）其他在利益上相关联的关系。

这种定义，与OECD范本标准相比，增设了第三条标准，即其他在利益上相关联的关系。这一标准扩大了关联企业的判定范围，把更多的企业纳入转让定价税制的控制之内。这样做的好处是可以防止有其他利益关系的企业之间人为地操纵定价，但在实际征管中的转让定价调整方面，可能产生潜在的与其他国家关联企业判断标准不一致的问题。另外，作为《实施细则》只是笼统说直接或间接拥有或者控制，没有控股比例等量化标准，因此操作性差，还需要其他法规予以补充。因此，在1992年10月国家税务总局发布《关于关联企业间业务往来税务管理实施办法》以及1998年颁布的《关联企业间业务往来税务管理规程》（以下简称《规程》），对关联企业认定标准再次作了具体规定。《规程》规定凡是有下列关系之一的企业均应认定为关联企业：

- （一）相互间直接或间接持有其中一方的股份总和达到25%或以上的；
- （二）直接或间接同为第三者所拥有或控制股份达到25%或以上的；
- （三）企业与另一企业之间借贷资金占企业自有资金50%或以上，或企业借贷资金总额的10%是由另一企业担保的；
- （四）企业的董事或经理等高级管理人员一半以上或有一名常务董事是

由另一企业所委派的；

（五）企业的生产经营活动必须由另一企业提供的特许权利(包括工业产权、专有技术等)才能正常进行的；

（六）企业生产经营购进原材料、零配件等(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制或供应的；

（七）企业生产的产品或商品的销售(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制的；

（八）对企业生产经营、交易具有实际控制的其他利益上相关联的关系，包括家族、亲属关系等。

我国法律法规中对关联企业的规定，主要有以下一些特点：

（一）在立法形式上采用了大多数国家的做法，即在税法中加以规定，而不在公司法或企业法中专条列出，因而更具有针对性。在具体表述上，既采用了美国原则性的概括方式，为以后可能出现的新情况留下了较大的立法空间；另一方面，又采用了日本的列举方式，详细地列出关联企业的类型，使其更具操作性。

（二）在认定的标准上，我国认定关联企业有 8 条标准，概括起来有三类：股权控制标准、生产经营控制判断法和人员关系控制判断法。其中主要是股权控制判断标准，既便于理解和掌握，也符合我国涉外企业的具体状况。从实际来看，我国对关联企业管理在某种程度上已经吸收了实质课税原则，只是在法律规定上并没有明确提出来。

（三）在标准尺度掌握上相当严格。如参股 25%就被认定为关联企业，这与各国普遍采用的 50%标准相差甚大，比荷兰税法中所规定的 30%还要低。在融资控制方面，企业借贷资金总额的 10%由另一企业担保，即构成关联企业，这样低的比例如果不考虑具体的借贷资金总额，无论怎么说，都是相当严格的。

### 1.3 关联交易的特征及形式

关联交易，简单地就是指关联方或关联企业之间的交易。前面我们已经对关联企业及关联关系进行了详细的探讨。在关联交易准则中对其是这样

由另一企业所委派的；

（五）企业的生产经营活动必须由另一企业提供的特许权利(包括工业产权、专有技术等)才能正常进行的；

（六）企业生产经营购进原材料、零配件等(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制或供应的；

（七）企业生产的产品或商品的销售(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制的；

（八）对企业生产经营、交易具有实际控制的其他利益上相关联的关系，包括家族、亲属关系等。

我国法律法规中对关联企业的规定，主要有以下一些特点：

（一）在立法形式上采用了大多数国家的做法，即在税法中加以规定，而不在公司法或企业法中专条列出，因而更具有针对性。在具体表述上，既采用了美国原则性的概括方式，为以后可能出现的新情况留下了较大的立法空间；另一方面，又采用了日本的列举方式，详细地列出关联企业的类型，使其更具操作性。

（二）在认定的标准上，我国认定关联企业有 8 条标准，概括起来有三类：股权控制标准、生产经营控制判断法和人员关系控制判断法。其中主要是股权控制判断标准，既便于理解和掌握，也符合我国涉外企业的具体状况。从实际来看，我国对关联企业管理在某种程度上已经吸收了实质课税原则，只是在法律规定上并没有明确提出来。

（三）在标准尺度掌握上相当严格。如参股 25%就被认定为关联企业，这与各国普遍采用的 50%标准相差甚大，比荷兰税法中所规定的 30%还要低。在融资控制方面，企业借贷资金总额的 10%由另一企业担保，即构成关联企业，这样低的比例如果不考虑具体的借贷资金总额，无论怎么说，都是相当严格的。

### 1.3 关联交易的特征及形式

关联交易，简单地就是指关联方或关联企业之间的交易。前面我们已经对关联企业及关联关系进行了详细的探讨。在关联交易准则中对其是这样

定义的:关联方交易是指在关联方之间发生转移资源或义务的事项,而不论是否收取价款。在资源或义务转移的同时,风险和报酬也相应转移。

### 1.3.1 关联交易的特征

(一) 关联交易主体具有特定性。即关联交易应当是发生在具有关联关系的企业或者个人之间,即关联关系以外的企业或者个人发生的交易行为,只要不违反法律或者行政法规的强制性规定,即属于意思自治的范畴,不应对此行为进行干涉。但是正因为关联交易是发生在公司与其关联方之间的,所以该行为可能存在当事人恶意串通或者损害第三人利益,法律才出于保护社会公众利益的需要,对该种行为进行必要的干预

(二) 关联交易行为具有广泛性。关联交易行为的范围也就是表现形式是广泛而复杂的,既有有偿交易行为,也有无偿交易行为(如赠与、无偿转让资产、无偿提供担保等);既有双务行为,也有单务行为;既有正常的关联交易行为,也有不符合营业常规的交易行为;既有一般的贸易行为,也有非贸易行为(如人事安排等)。<sup>8</sup>

(三) 关联交易双方法律地位平等,但经济地位不平等。从法律角度来讲,关联交易的双方都具有法律人格,具有平等的权利能力和行为能力。按照市场经济理论讲,在交易中,交易各方从自己的利益出发,按照平等自由、等价有偿、市场竞争的原则,实现自身利益的最大化。但在关联交易中,由于一方对另一方存在控制或重大影响,正是这种支配与从属,控制与被控制关系的存在,使得它们之间的经济地位不平等,从而导致经济交易的不公允。

(四) 关联交易客观上存在不公平和被滥用的可能<sup>9</sup>

在关联交易中,由于一方对另一方存在控制或重大影响,并且在关联交易中内部人利益与公司利益之间存在冲突,而关联交易又是通过内部人来实现的,所以,在关联人之间交易时,不存在竞争性的、自由市场交易的条件,存在能控制或能施加重大影响的一方以及内部人为了自身的利益滥用关联交易,进行不公平交易的可能性。这就是为什么法律对关联交易要进行规制,

<sup>8</sup> 俞宏雷:《公司关联交易及其法律规制探讨》 中外民商裁判网

<sup>9</sup> 柳经纬、黄伟、鄢青著:《上市公司关联交易的法律问题研究》,厦门大学出版社 2001 年版,第 13 页

定义的:关联方交易是指在关联方之间发生转移资源或义务的事项,而不论是否收取价款。在资源或义务转移的同时,风险和报酬也相应转移。

### 1.3.1 关联交易的特征

(一) 关联交易主体具有特定性。即关联交易应当是发生在具有关联关系的企业或者个人之间,即关联关系以外的企业或者个人发生的交易行为,只要不违反法律或者行政法规的强制性规定,即属于意思自治的范畴,不应对此行为进行干涉。但是正因为关联交易是发生在公司与其关联方之间的,所以该行为可能存在当事人恶意串通或者损害第三人利益,法律才出于保护社会公众利益的需要,对该种行为进行必要的干预

(二) 关联交易行为具有广泛性。关联交易行为的范围也就是表现形式是广泛而复杂的,既有有偿交易行为,也有无偿交易行为(如赠与、无偿转让资产、无偿提供担保等);既有双务行为,也有单务行为;既有正常的关联交易行为,也有不符合营业常规的交易行为;既有一般的贸易行为,也有非贸易行为(如人事安排等)。<sup>8</sup>

(三) 关联交易双方法律地位平等,但经济地位不平等。从法律角度来讲,关联交易的双方都具有法律人格,具有平等的权利能力和行为能力。按照市场经济理论讲,在交易中,交易各方从自己的利益出发,按照平等自由、等价有偿、市场竞争的原则,实现自身利益的最大化。但在关联交易中,由于一方对另一方存在控制或重大影响,正是这种支配与从属,控制与被控制关系的存在,使得它们之间的经济地位不平等,从而导致经济交易的不公允。

(四) 关联交易客观上存在不公平和被滥用的可能<sup>9</sup>

在关联交易中,由于一方对另一方存在控制或重大影响,并且在关联交易中内部人利益与公司利益之间存在冲突,而关联交易又是通过内部人来实现的,所以,在关联人之间交易时,不存在竞争性的、自由市场交易的条件,存在能控制或能施加重大影响的一方以及内部人为了自身的利益滥用关联交易,进行不公平交易的可能性。这就是为什么法律对关联交易要进行规制,

<sup>8</sup> 俞宏雷:《公司关联交易及其法律规制探讨》 中外民商裁判网

<sup>9</sup> 柳经纬、黄伟、鄢青著:《上市公司关联交易的法律问题研究》,厦门大学出版社 2001 年版,第 13 页



以保护其他纳税人的利益，以维护交易公平和安全的原因。

### 1.3.2 关联交易的形式

关联交易的形式多种多样，通常表现在以下几个方面：

（一）通过控制原材料和零部件的转让价格来影响关联方的成本与利润。例如，母公司向子公司提供原材料为其生产零部件，母公司进一步加工装配后投入市场。母公司可以按高于市场价格向子公司供应原材料，子公司则以低于市场价格向母公司出售零部件。结果子公司的生产成本提高，利润减少，这种现象称为“高进低出”，造成子公司利润流向母公司。反之，则母公司也可将利润流向子公司。在关联企业间的物资购销过程中，母公司利用控制的运输渠道，通过向子公司收取较高或较低的运输费用和保险费用，同样，也可影响子公司的销售成本，人为增减子公司的成本和利润<sup>10</sup>。

（二）通过提供贷款利率的高低来影响关联方的成本与利润。例如，母公司利用本系统的金融机构向子公司提供优惠贷款，不收或少收利息，使子公司减少费用，或通过高利率来增加子公司的费用。

（三）通过劳务供应费用的高低来影响关联方的成本与利润。劳务供应涉及的范围很广，关联企业之间提供的设计、维修、广告、科研、咨询等服务，均存在收费与否和收费高低的问题。关联企业一方可通过对这些劳务供应收费的多少来影响另一方的成本与利润。

（四）通过对无形资产的使用和转让以及收取使用费的高低来影响关联企业的成本与利润。以提供专利权为例，母公司可对其全资子公司不收或收取较低的专利权使用费，而对只有少数股权的子公司收取较高的专利权使用费。

（五）通过固定资产转让金额的高低来影响关联企业的成本与利润。母公司向子公司提供的设备价款，直接影响摊入子公司的产品成本。提高提供固定资产的转让金额，意味着加大子公司的折旧费，必然增加其生产成本。反之，则会减轻其生产成本。另外，在以固定资产作价投资的情况下，固定资产作价的高低，还可影响企业股权的份额。

<sup>10</sup> 戴海先、宋丰俊：《转让定价表现形式及调整方法》，载《安徽税务》2000年11期

以保护其他纳税人的利益，以维护交易公平和安全的原因。

### 1.3.2 关联交易的形式

关联交易的形式多种多样，通常表现在以下几个方面：

（一）通过控制原材料和零部件的转让价格来影响关联方的成本与利润。例如，母公司向子公司提供原材料为其生产零部件，母公司进一步加工装配后投入市场。母公司可以按高于市场价格向子公司供应原材料，子公司则以低于市场价格向母公司出售零部件。结果子公司的生产成本提高，利润减少，这种现象称为“高进低出”，造成子公司利润流向母公司。反之，则母公司也可将利润流向子公司。在关联企业间的物资购销过程中，母公司利用控制的运输渠道，通过向子公司收取较高或较低的运输费用和保险费用，同样，也可影响子公司的销售成本，人为增减子公司的成本和利润<sup>10</sup>。

（二）通过提供贷款利率的高低来影响关联方的成本与利润。例如，母公司利用本系统的金融机构向子公司提供优惠贷款，不收或少收利息，使子公司减少费用，或通过高利率来增加子公司的费用。

（三）通过劳务供应费用的高低来影响关联方的成本与利润。劳务供应涉及的范围很广，关联企业之间提供的设计、维修、广告、科研、咨询等服务，均存在收费与否和收费高低的问题。关联企业一方可通过对这些劳务供应收费的多少来影响另一方的成本与利润。

（四）通过对无形资产的使用和转让以及收取使用费的高低来影响关联企业的成本与利润。以提供专利权为例，母公司可对其全资子公司不收或收取较低的专利权使用费，而对只有少数股权的子公司收取较高的专利权使用费。

（五）通过固定资产转让金额的高低来影响关联企业的成本与利润。母公司向子公司提供的设备价款，直接影响摊入子公司的产品成本。提高提供固定资产的转让金额，意味着加大子公司的折旧费，必然增加其生产成本。反之，则会减轻其生产成本。另外，在以固定资产作价投资的情况下，固定资产作价的高低，还可影响企业股权的份额。

---

<sup>10</sup> 戴海先、宋丰俊：《转让定价表现形式及调整方法》，载《安徽税务》2000年11期

在我国的关联交易准则中列举了 11 种类型的关联交易：(1) 购买或销售商品；(2) 购买或销售除商品以外的其他资产；(3) 提供或接受劳务；(4) 代理；(5) 租赁；(6) 提供资金(包括以现金或实物形式的贷款或权益性资金)；(7) 担保和抵押；(8) 管理方面的合同；(9) 研究与开发项目的转移；(10) 许可协议；(11) 关键管理人员报酬。

## 2. 关联交易法理问题探讨

关联交易可以分为三类：正常关联交易、不当关联交易、非法关联交易，正常关联交易是国家鼓励和倡导的；非法关联交易是违法的，是国家坚决打击和惩罚的对象；而不当关联交易还存在着许多争议，是我们研究的重点，也是本论文研究的对象。（下面用关联交易来表述）。

### 2.1 关联交易的法理问题分析

#### 2.1.1 形式理性与实质理性的援引

贯穿法理学最重要的一条线索是形式理性与实质理性，或者说是形式合法与实质合法。何者优先在理论界与实务中有不同的看法和观点，最基本的观点是，一般情况下，形式理性优先，在特殊情况下，实质理性也可以优先。形式理性与实质理性的矛盾主要是法律制度的稳定性、一致性与灵活性之间不平衡的结果，形式理性不能排除实质正义的重要性与正当地位，不能拒绝实质正义的制约与需要。

将这条法理援引到财税法体系中，则表现为税收法定原则与实质课税原则的矛盾统一。税收法定原则又称为税收法定主义、税收法律主义，指税法主体的权利义务必须由法律加以规定，税法的种类构成要素皆必须由法律加以规定，征税主体的权利义务只以法律规定为依据，没有法律依据，任何主体不得征税或减免税收。<sup>11</sup>它是刚性的法律原则，要求税收法定文件的制定应当以宪法为指导，税收的各项活动应该以具体、明确的现行有效的税收法律制度为依据。而实质课税原则，则是一种弹性原则。实质课税原则是指有关课税的构成要件之判断及认定，应以其实质上的经济事实关系及所产生的事

---

<sup>11</sup> 张守文：《税收法定主义》载于《法学研究》1996年第4期

## 2. 关联交易法理问题探讨

关联交易可以分为三类：正常关联交易、不当关联交易、非法关联交易，正常关联交易是国家鼓励和倡导的；非法关联交易是违法的，是国家坚决打击和惩罚的对象；而不当关联交易还存在着许多争议，是我们研究的重点，也是本论文研究的对象。（下面用关联交易来表述）。

### 2.1 关联交易的法理问题分析

#### 2.1.1 形式理性与实质理性的援引

贯穿法理学最重要的一条线索是形式理性与实质理性，或者说是形式合法与实质合法。何者优先在理论界与实务中有不同的看法和观点，最基本的观点是，一般情况下，形式理性优先，在特殊情况下，实质理性也可以优先。形式理性与实质理性的矛盾主要是法律制度的稳定性、一致性与灵活性之间不平衡的结果，形式理性不能排除实质正义的重要性与正当地位，不能拒绝实质正义的制约与需要。

将这条法理援引到财税法体系中，则表现为税收法定原则与实质课税原则的矛盾统一。税收法定原则又称为税收法定主义、税收法律主义，指税法主体的权利义务必须由法律加以规定，税法的种类构成要素皆必须由法律加以规定，征税主体的权利义务只以法律规定为依据，没有法律依据，任何主体不得征税或减免税收。<sup>11</sup>它是刚性的法律原则，要求税收法定文件的制定应当以宪法为指导，税收的各项活动应该以具体、明确的现行有效的税收法律制度为依据。而实质课税原则，则是一种弹性原则。实质课税原则是指有关课税的构成要件之判断及认定，应以其实质上的经济事实关系及所产生的事

<sup>11</sup> 张守文：《税收法定主义》载于《法学研究》1996年第4期

实经济利益为准，而非形式外观为准，否则势将造成鼓励投机和规避税法之适用，无以实现税收公平之基本理念及要求。<sup>12</sup>现代税法的基本原则是税收法定原则，但是并不排除实质课税原则对税收理念的丰富与补充。既需要对税收法定主义的补充与丰富，又需要对实质课税的规范与管理。因此，税收法定主义和实质课税原则在一定程度上又是统一的，这种统一表现在实质课税原则在税收法定主义框架内运行。从税法的立法、执法、司法、守法来看，矛盾无处不在，税收法定主义成为协调各种矛盾关系，使得纸面上的税法与行动上的税法保持大体和谐状态的稳定器。关联交易正是存在上述这种形式与实质的某种程度的背离。关联交易从形式外观上符合一种课税要件，但是从实质上的经济事实来看，则符合另一种课税构成要件，违背了实质课税原则。关联交易是税收法定主义和实质课税原则的一种具体存在形式。

纳税人出于避税的目的，对课税事实与行为的外观做出种种的安排，企图享受减免税优惠。如果税务机关只认定这种行为的外观，就很难达到征税的目的，税法也无法正常运行。因此，关联交易违背了正常交易原则，受到税法上的否定。正常交易原则将跨国集团的所属公司看成是独立存在的经济实体，关注关联方之间交易的经济本质，如果其交易的经济实质不同于独立企业间的实质，在税法上则不具备正当性，将受到关联交易税制的调整。显然，正常交易原则即为实质课税原则在关联交易领域中的运用，它有利于保障公平、平等的税收环境，保证非跨国集团(非关联集团)能和跨国集团一样得到同等的税收对待，进而维护平等的竞争环境。一般而言，实质课税原则的运用或转让定价的调整是一种事后调整模式，它作用于纳税人的实际交易完成之后，由税务当局对其认为不符合正常交易原则的交易进行事后的判断。大多数国家对关联交易这种避税行为都给予了否定性评价，有的国家甚至在税法理论中引入实质课税原则，来消除这种避税带来的负面影响。美国税法中对关联交易的认定标准，实际上是实质重于形式原则在转移定价税制中的应用，近年来实质重于形式不止在美国被应用，在欧洲与亚洲国家也如此。并且由于避税行为的日益严重不断引起国际税收争议，它也被引入税收协定、国际税法和一些国家的普遍性税法以及基本税法。随着反避税斗争的深入，

<sup>12</sup> 林进富：《租税法新论》，三民书局 1999 版，第 70-71 页

关联企业的界定不能只看形式，更要关注其实质。但是由于这种判断是对实际交易的经济实质进行税法的解释和适用，因此很容易造成双方各执一词的局面，而这种局面产生的深层次的原因在于关联交易的事后调整模式无法提供税法的确定性和可预测性的保障，而这正是税收法定主义的正当要求，同时也是实质课税原则的瓶颈所在。从这个角度来讲，引入预约定价在某种程度上对这种矛盾会有所化解。

### 2.1.2 税收规避法律性质探讨

从税收角度来考虑，关联交易是一种税收规避行为，它是一种不违反法定主义，但与立法意图相悖的行为，对重视形式理性的税法提出严峻挑战，引发人们对法定课税与实质课税的思考。

税收规避产生于私法意思自治与税法形式理性的矛盾。私法大多为任意法，其规定的交易形式对当事人而言只是一种参考，不具有强制性。当事人可以创造出多种交易形式，或者交易形式的组合达到同一目的。因此，只要不违反强行法的规定，法律一般尊重当事人的意思。税法则不然，由于立法者不可能预见到所有可能的交易形式，因此，当纳税者凭借税法上的自由形成权，创造一种与课税要件不相符合的交易形式时，税法与私法的矛盾就显现出来了。私法选择自由与税法形式理性之间的矛盾常常导致税法漏洞的出现，这种漏洞即表现为税法的立法意图难以为税法条文的可能文义所包容，在民法中，法律漏洞可以通过类推适用、目的性限缩或扩张加以填补，但由于税收法定主义的制约，漏洞补充一般属于禁止之列。

目前对税收避税行为的性质，学者们并未达成统一认识，在实践操作中，各国也不尽相同。归纳起来，对税收避税行为性质的态度主要合法、违法和脱法三种。

#### （一）合法说

持这种观点的人认为，关联交易行为并没有违反税法的文义规定或形式规定，且是私法上有效的行为，选择何种方式交易是纳税人的法律自由，具有合法性。

日本学者金子宏认为，在税收法律主义之下，如果没有法律根据，在理论

关联企业的界定不能只看形式，更要关注其实质。但是由于这种判断是对实际交易的经济实质进行税法的解释和适用，因此很容易造成双方各执一词的局面，而这种局面产生的深层次的原因在于关联交易的事后调整模式无法提供税法的确定性和可预测性的保障，而这正是税收法定主义的正当要求，同时也是实质课税原则的瓶颈所在。从这个角度来讲，引入预约定价在某种程度上对这种矛盾会有所化解。

### 2.1.2 税收规避法律性质探讨

从税收角度来考虑，关联交易是一种税收规避行为，它是一种不违反法定主义，但与立法意图相悖的行为，对重视形式理性的税法提出严峻挑战，引发人们对法定课税与实质课税的思考。

税收规避产生于私法意思自治与税法形式理性的矛盾。私法大多为任意法，其规定的交易形式对当事人而言只是一种参考，不具有强制性。当事人可以创造出多种交易形式，或者交易形式的组合达到同一目的。因此，只要不违反强行法的规定，法律一般尊重当事人的意思。税法则不然，由于立法者不可能预见到所有可能的交易形式，因此，当纳税者凭借税法上的自由形成权，创造一种与课税要件不相符合的交易形式时，税法与私法的矛盾就显现出来了。私法选择自由与税法形式理性之间的矛盾常常导致税法漏洞的出现，这种漏洞即表现为税法的立法意图难以为税法条文的可能文义所包容，在民法中，法律漏洞可以通过类推适用、目的性限缩或扩张加以填补，但由于税收法定主义的制约，漏洞补充一般属于禁止之列。

目前对税收避税行为的性质，学者们并未达成统一认识，在实践操作中，各国也不尽相同。归纳起来，对税收避税行为性质的态度主要合法、违法和脱法三种。

#### （一）合法说

持这种观点的人认为，关联交易行为并没有违反税法的文义规定或形式规定，且是私法上有效的行为，选择何种方式交易是纳税人的法律自由，具有合法性。

日本学者金子宏认为，在税收法律主义之下，如果没有法律根据，在理论



与实务上不应该承认税收规避的否认。当然这并不意味着立法上也容忍税收规避，主张立法迅速调整。<sup>13</sup>

日本“北野税法学派”的创始人北野弘久先生也持合法说观点，认为如果根据经济的观察法或实质课税原则来否认税收规避，则会由于行政权力的恣意滥用，无法保护纳税人的权利，而有违税收法律主义的法的安定性及预测可能性，故税收规避行为的否认，必须在法律上有特别否认的规定，且应有个别具体的规定，否则不宜否认<sup>14</sup>

台湾学者陈敏也认为，税收规避系利用法律漏洞，基于法治国家的税收法定原则，自不得将设定税收负担的税法规定，延伸适用于法律文义所不及的事件，否则违反禁止类推适用的原则。

澳大利亚联邦税务局网站将避税描述为：避税就是指充分利用法律，以达到税负最小化的目的。由此可以看出，澳大利亚将避税视为一种合法行为。

### （二）违法说

认为避税具有违法性的理由是避税行为虽然形式合法但是实质违法，它违反了税法的宗旨，不符合实质课税和量能课税的公平原则，有损税法的实质正义，因此应定性为违法并予以法律规制。

日本田中二郎博士在其《论租税法解释和适用中的公平负担原则》一文中指出，由于租税法在整体上是人民的公平负担为基础，确保一定的租税收入为目的的法律，所以在执行租税法时也要以公平负担的角度禁止避税行为，防止特定的人不当地逃脱税负。在租税法上，强调所谓实质课税原则，设有关于否认同族公司的行为、计算以及其他禁止税收规避行为的规定，即是明示此一意旨。在以公平税负原则为基础解释税法时，不论法律是否作了具体规定，都应当以公平负担租税的立场，注意从经济的实质方面，向被认定有现实税负能力的人进行课税。<sup>15</sup>

### （三）脱法说

避税既非合法行为也非违法行为，而是一种脱法行为。所谓脱法行为，是指行为虽然与法律的立法目的相抵触，但是在法律条文文义上却无法加以

<sup>13</sup> 金子宏（日）：《日本税法》战宪斌、郑林根译，法律出版社 2004 年版，第 93 页

<sup>14</sup> 北野弘久：《税法学原论》（第四版）（陈刚等译），中国检察出版社，2001 年，第 122 页

<sup>15</sup> 郭丽娟：《避税的立法规则》中南大学硕士学位论文 2004 年 5 月

适用的情形。脱法行为的本质，在于利用法律上的漏洞来实现一定的行为目标，同时达成法律无法对其适用的目的。

台湾学者葛克昌、陈清秀认为税法也可以进行类推，税法上有关税收规避的规定，只具有宣示性，即使无法律明文规定，也可以通过类推适用的方式填补法律漏洞，因此税法的规避的防止就是立法机关和行政机关合宪性任务。<sup>16</sup>

避税行为兼具形式合法性与实质违法性双重特性，因此不能简单的归为合法、违法或者脱法。把避税界定为合法，则无法解释避税对税法目的和税法基本原则所造成的实质违法性。把避税行为定性为违法，则无法解释其行为外观具有合法性，并不违反税法的文义规定。而把避税行为界定为脱法，即是一种既非合法也非违法的行为，从字面上看，似乎更容易被人们理解和接受。但是仔细推敲就可发现，脱法并不是个法律概念，它只是学理界在表达法律调整范围之外存在法外空间时所用到的学术用语。本文认为，避税从某种程度来说是一种实质违法行为。一方面，原则上纳税人有权安排其事务以达成尽量减少税收负担，只要不违反法律的规定，纳税人就有权选择有利于自身的纳税地位的权利。因为避税这种行为外观上并不违反法律的文义规定或形式规定，且是私法上适法有效行为，所以具备形式的合法性。另一方面，避税违背了税法的立法宗旨，使税法调整难以达到预期的目标，对税法产生了实质的危害。实质违法性一方面能够比较容易把避税与合法行为区分来，另一方面也导致了避税行为与通常违法行为两者关系的模糊。总的来说，避税行为与通常违法行为的区别主要表现在三个方面：一是违法的程度不同。避税是间接、实质违法，而通常违法行为是直接、形式和实质均违法。二是行为方式不同。避税是纳税人利用法律的漏洞，采用异常却不直接的形式。而通常违法行为是采用公开的违法行为方式，如欺诈或暴力等手段逃避纳税义务。三是法律效果不同，对于避税，法律通常只给予一般性否定评价，按调整后的应纳税额征税。而对于通常的违法行为，法律一般会给予特别否定性评价，例如严重的话要追究刑事责任。

关联交易作为避税形式的一种，不仅要从事避税的法律性质上进行认识，

<sup>16</sup> 参见陈清秀：《税法之基本原理》台湾三民书局，1994年版第14-15页；葛克昌：《税法基本问题》，台湾月旦出版公司，1996年版第41-43

而且要从关联交易构成的法律要件上进行把握。

## 2.2 关联交易的法律要件

目前学术界对税收规避构成要件主要有三要件说与四要件说。德国布鲁门修坦因学者将税收规避的构成要件分成主观要素——税收规避的意图；客观要素——形成形式或处置的异常性；效果要素——节税的达成或期待等三类予以说明<sup>17</sup>。而德国学者 Tipoke 却认为避税的成立要件应归纳为以下四个要件：1、为把握某一个经济上事实关系，税法与法的形成可能性相连接。2、法的形成可能性的滥用。3、税法规定的规避。4、规避的意图。学术界一般倾向于以主观的避税意图、客观的避税行为、经济上的避税效果以及行为安排欠缺合理理由等作为税收规避的成立要件<sup>18</sup>。借鉴以上学术成果，关联交易这种税收规避行为构成要件可以归纳为三个要件：主观的规避意图；客观的行为要件；节税的经济效果。

### 2.2.1 关联交易的主观要件

任何法律行为都是主观因素与客观因素交互作用的复杂进程。基于内部意思的作用，而有身体外部的举止，才构成有意思的行为。关联交易这种税收规避行为也要有税收规避的意图。所谓税收规避的意图，指谋求节税或其他税收上利益的意图。这种意图包含两个层次：

#### （一）税收规避行为的意思

税收规避行为的意思，它是指纳税义务人受规避税负动机的支配，为达到减轻或排除税收负担而滥用法律形式选择的可能性，实施异常、不相当、非正常的行为方式的心理状态。德国学者 Klaus Tipke 认为“滥用”乃是达成规避税法的目的而取向的行为，不相当的法律上形成必须被选择以达到规避税法的目的，换言之，就是必须具有规避意图（有故意的、欺瞒的）而为行为。不相当的法律形成必须出于一种规避税法（租税义务）的企图，必须有

<sup>17</sup> 杨小强：《税法总论》湖南人民出版社，2002年2月第217-218页

<sup>18</sup> 刘剑文：《避税之法理新探析（上）》载于《涉外税收》2003年第8期

而且要从关联交易构成的法律要件上进行把握。

## 2.2 关联交易的法律要件

目前学术界对税收规避构成要件主要有三要件说与四要件说。德国布鲁门修坦因学者将税收规避的构成要件分成主观要素——税收规避的意图；客观要素——形成形式或处置的异常性；效果要素——节税的达成或期待等三类予以说明<sup>17</sup>。而德国学者 Tipoke 却认为避税的成立要件应归纳为以下四个要件：1、为把握某一个经济上事实关系，税法与法的形成可能性相连接。2、法的形成可能性的滥用。3、税法规定的规避。4、规避的意图。学术界一般倾向于以主观的避税意图、客观的避税行为、经济上的避税效果以及行为安排欠缺合理理由等作为税收规避的成立要件<sup>18</sup>。借鉴以上学术成果，关联交易这种税收规避行为构成要件可以归纳为三个要件：主观的规避意图；客观的行为要件；节税的经济效果。

### 2.2.1 关联交易的主观要件

任何法律行为都是主观因素与客观因素交互作用的复杂进程。基于内部意思的作用，而有身体外部的举止，才构成有意思的行为。关联交易这种税收规避行为也要有税收规避的意图。所谓税收规避的意图，指谋求节税或其他税收上利益的意图。这种意图包含两个层次：

#### （一）税收规避行为的意思

税收规避行为的意思，它是指纳税义务人受规避税负动机的支配，为达到减轻或排除税收负担而滥用法律形式选择的可能性，实施异常、不相当、非正常的行为方式的心理状态。德国学者 Klaus Tipke 认为“滥用”乃是达成规避税法的目的而取向的行为，不相当的法律上形成必须被选择以达到规避税法的目的，换言之，就是必须具有规避意图（有故意的、欺瞒的）而为行为。不相当的法律形成必须出于一种规避税法（租税义务）的企图，必须有

<sup>17</sup> 杨小强：《税法总论》湖南人民出版社，2002年2月第217-218页

<sup>18</sup> 刘剑文：《避税之法理新探析（上）》载于《涉外税收》2003年第8期

而且要从关联交易构成的法律要件上进行把握。

## 2.2 关联交易的法律要件

目前学术界对税收规避构成要件主要有三要件说与四要件说。德国布鲁门修坦因学者将税收规避的构成要件分成主观要素——税收规避的意图；客观要素——形成形式或处置的异常性；效果要素——节税的达成或期待等三类予以说明<sup>17</sup>。而德国学者 Tipoke 却认为避税的成立要件应归纳为以下四个要件：1、为把握某一个经济上事实关系，税法与法的形成可能性相连接。2、法的形成可能性的滥用。3、税法规定的规避。4、规避的意图。学术界一般倾向于以主观的避税意图、客观的避税行为、经济上的避税效果以及行为安排欠缺合理理由等作为税收规避的成立要件<sup>18</sup>。借鉴以上学术成果，关联交易这种税收规避行为构成要件可以归纳为三个要件：主观的规避意图；客观的行为要件；节税的经济效果。

### 2.2.1 关联交易的主观要件

任何法律行为都是主观因素与客观因素交互作用的复杂进程。基于内部意思的作用，而有身体外部的举止，才构成有意思的行为。关联交易这种税收规避行为也要有税收规避的意图。所谓税收规避的意图，指谋求节税或其他税收上利益的意图。这种意图包含两个层次：

#### （一）税收规避行为的意思

税收规避行为的意思，它是指纳税义务人受规避税负动机的支配，为达到减轻或排除税收负担而滥用法律形式选择的可能性，实施异常、不相当、非正常的行为方式的心理状态。德国学者 Klaus Tipke 认为“滥用”乃是达成规避税法的目的而取向的行为，不相当的法律上形成必须被选择以达到规避税法的目的，换言之，就是必须具有规避意图（有故意的、欺瞒的）而为行为。不相当的法律形成必须出于一种规避税法（租税义务）的企图，必须有

<sup>17</sup> 杨小强：《税法总论》湖南人民出版社，2002年2月第217-218页

<sup>18</sup> 刘剑文：《避税之法理新探析（上）》载于《涉外税收》2003年第8期

害于国库，这才构成租税规避之滥用。<sup>19</sup>

## （二）税收规避行为的认知

税收规避行为的认知，即纳税义务人对自己的避税行为的法律意义和后果的认识。避税行为目的的形成并不完全是一个盲目的过程，它基于纳税义务人对税法的认知能力、水平，基于纳税义务人对避税行为意义、后果的认识与判断。德国学者 Dieter Birk 认为滥用税法的形成，必须在客观上达到欠缺法安定性的需要以及排除信赖保护主张的程度，而未达成经济上状态或事件的目的。对此，纳税义务人不必以规避特定的税收构成要件的意图为行为，仅须其已经认识法律形成本身乃是误入歧途，且仅为了减少税收而加以选择即可。由此可知，纳税义务人必须在认识税收规避下，采取其选择的异常的法律形成。倘若人们因误解法律、欠缺经验、不成熟，而选择不相当的法律形成时，则不属于税收规避之否认规定所把握之范围。<sup>20</sup>

但是这种意图肯定不会明白地表示出来，因而对这一主观要件的认定存在事实上的困难。关键的是，将这一主观要素认定的举证责任分配给谁，则涉及到深层次的立法政策。在德国的 BFH 判例上，也认为税收规避的意图必须清楚地加以佐证方可。从法理而言，关联交易者，以迂回手段规避税收的规定，他们认为他们的行为是信赖税法规定要件行为，纵与客观经济实质不相符合，仍应受保护。而行政机关则主张以实质课税原则予以否定。信赖保护与实质课税何者优先，应为宪法上价值权衡问题。

## 2.2.2 关联交易的客观要件

### （一）关联方及关联关系的存在

企业进行关联交易是以关联关系的存在为前提的，对关联关系及关联企业的认定各国均不相同，前面我们已经进行了分析。关联企业是关联交易制度的适用对象，一般来说，一个国家关于关联企业的认定标准越低，关联企业也就越容易被认定，该国的关联交易制度适用范围就越广，该国的关联交易制度就比较严格；反之关联企业的认定标准越高，关联企业也就越难以被

<sup>19</sup> 葛克昌：《租税避税之规定》载于《台大法学论丛》V6（2）

<sup>20</sup> 陈清秀：《税法总论》台湾三民书局，1997，第240页

害于国库，这才构成租税规避之滥用。<sup>19</sup>

## （二）税收规避行为的认知

税收规避行为的认知，即纳税义务人对自己的避税行为的法律意义和后果的认识。避税行为目的的形成并不完全是一个盲目的过程，它基于纳税义务人对税法的认知能力、水平，基于纳税义务人对避税行为意义、后果的认识与判断。德国学者 Dieter Birk 认为滥用税法的形成，必须在客观上达到欠缺法安定性的需要以及排除信赖保护主张的程度，而未达成经济上状态或事件的目的。对此，纳税义务人不必以规避特定的税收构成要件的意图为行为，仅须其已经认识法律形成本身乃是误入歧途，且仅为了减少税收而加以选择即可。由此可知，纳税义务人必须在认识税收规避下，采取其选择的异常的法律形成。倘若人们因误解法律、欠缺经验、不成熟，而选择不相当的法律形成时，则不属于税收规避之否认规定所把握之范围。<sup>20</sup>

但是这种意图肯定不会明白地表示出来，因而对这一主观要件的认定存在事实上的困难。关键的是，将这一主观要素认定的举证责任分配给谁，则涉及到深层次的立法政策。在德国的 BFH 判例上，也认为税收规避的意图必须清楚地加以佐证方可。从法理而言，关联交易者，以迂回手段规避税收的规定，他们认为他们的行为是信赖税法规定要件行为，纵与客观经济实质不相符合，仍应受保护。而行政机关则主张以实质课税原则予以否定。信赖保护与实质课税何者优先，应为宪法上价值权衡问题。

## 2.2.2 关联交易的客观要件

### （一）关联方及关联关系的存在

企业进行关联交易是以关联关系的存在为前提的，对关联关系及关联企业的认定各国均不相同，前面我们已经进行了分析。关联企业是关联交易制度的适用对象，一般来说，一个国家关于关联企业的认定标准越低，关联企业也就越容易被认定，该国的关联交易制度适用范围就越广，该国的关联交易制度就比较严格；反之关联企业的认定标准越高，关联企业也就越难以被

<sup>19</sup> 葛克昌：《租税避税之规定》载于《台大法学论丛》V6（2）

<sup>20</sup> 陈清秀：《税法总论》台湾三民书局，1997，第240页

认定, 该国的关联交易制度适用范围就越小, 该国的关联交易制度就比较宽松。比如日本关于关联企业的股权控制标准是 50%, 但美国却抛弃这一标准而改采用更低标准, 就是因为日本的跨国公司在海外得到了迅速的发展, 而且由于日本经济快速发展等原因, 跨国公司关联交易转让定价行为不会损害日本的经济和税收利益, 反而有利于扩大日本的税基; 而美国正好相反, 自进入 20 世纪 70 年代, 美国经济就经常出现危机, 美国的跨国公司都倾向于将利润外移, 因此美国迫切需要加强关联企业关联交易制度以维护经济利益和税收利益。因此不同国家对关联企业认定的不同, 对关联企业概念的差异反映了各国对关联交易制度的差异。

### (二) 法律形成可能性的滥用

纳税义务人必须使用滥用法律形成的可能性作为税捐规避之手段。法律形成可能性在此是指税法以外的其他法律(主要是私法, 也包括公法)的可能性, 包括法律行为、准法律行为及法律事实。<sup>21</sup>由于民法承认契约自由、意思自治, 因而存在形式与形成可能性的滥用问题。换言之, 为达成某一经济性效果, 采用了与通常方法不同的异常性方法。在市场经济体制下纳税义务人在从事经济活动时, 通常有选择如何安排活动的法律形成的自由, 一旦存在所选择的法律形成与经济事项不相当, 即如果一个法律形成根本并非在于实现经济上的目的, 或者根本欠缺合理的经济上的理由, 或者此项法律形成对于经济事项根本毫无作用, 以达规避税收的目的, 这种行为选择就构成了法律形成可能性的滥用。因此, 不能仅由外部观察而判断其为异常性与否。首先应先调查纳税义务人选择异常的形成形式或处置的理由后, 再检讨该理由对于纳税人是否正当。

### 2.2.3 关联交易的效果要件

从税收角度看, 税收负担减轻的发生或者期待便属于关联交易的效果要素。一般来说, 税收规避成立的前提是必须经由规避行为在结果上获得税法上的利益。此项利益存在于经由不相当的法律形成, 比经由相当的法律形成产生更少的税收。关联交易税收规避构成的效果要件包含两个要素, 一是通

<sup>21</sup> 陈清秀:《税法总论》台湾三民书局, 1997年, 第237页



认定, 该国的关联交易制度适用范围就越小, 该国的关联交易制度就比较宽松。比如日本关于关联企业的股权控制标准是 50%, 但美国却抛弃这一标准而改采用更低标准, 就是因为日本的跨国公司在海外得到了迅速的发展, 而且由于日本经济快速发展等原因, 跨国公司关联交易转让定价行为不会损害日本的经济和税收利益, 反而有利于扩大日本的税基; 而美国正好相反, 自进入 20 世纪 70 年代, 美国经济就经常出现危机, 美国的跨国公司都倾向于将利润外移, 因此美国迫切需要加强关联企业关联交易制度以维护经济利益和税收利益。因此不同国家对关联企业认定的不同, 对关联企业概念的差异反映了各国对关联交易制度的差异。

### (二) 法律形成可能性的滥用

纳税义务人必须使用滥用法律形成的可能性作为税捐规避之手段。法律形成可能性在此是指税法以外的其他法律(主要是私法, 也包括公法)的可能性, 包括法律行为、准法律行为及法律事实。<sup>21</sup>由于民法承认契约自由、意思自治, 因而存在形式与形成可能性的滥用问题。换言之, 为达成某一经济性效果, 采用了与通常方法不同的异常性方法。在市场经济体制下纳税义务人在从事经济活动时, 通常有选择如何安排活动的法律形成的自由, 一旦存在所选择的法律形成与经济事项不相当, 即如果一个法律形成根本并非在于实现经济上的目的, 或者根本欠缺合理的经济上的理由, 或者此项法律形成对于经济事项根本毫无作用, 以达规避税收的目的, 这种行为选择就构成了法律形成可能性的滥用。因此, 不能仅由外部观察而判断其为异常性与否。首先应先调查纳税义务人选择异常的形成形式或处置的理由后, 再检讨该理由对于纳税人是否正当。

### 2.2.3 关联交易的效果要件

从税收角度看, 税收负担减轻的发生或者期待便属于关联交易的效果要素。一般来说, 税收规避成立的前提是必须经由规避行为在结果上获得税法上的利益。此项利益存在于经由不相当的法律形成, 比经由相当的法律形成产生更少的税收。关联交易税收规避构成的效果要件包含两个要素, 一是通

<sup>21</sup> 陈清秀:《税法总论》台湾三民书局, 1997年, 第237页

过选择异常的法律形成达到了与通常的法律形成相同经济效果和经济目的。二是与此同时实现了规避税负的税收利益。如果当事人的行为并未使纳税人获得经济上的税收利益，则即使纳税义务人行为安排异常且不能举证其他经济上的合理理由，也应依有利于纳税人推定原则推定有经济上的合理理由，属纳税人私法行动自由的范畴，否定该行为的异常性，避税行为不成立。但是此条件并不是关联交易成立的必要条件。节税的效果是否作为关联交易成立的法律要件，各个国家对此规定各不相同。

美国财政部在一份报告 THE PROBLEM OF CORPORATE TAX SHELTERS—DISCUSSION, ANALYSIS AND LEGISLATIVE PROPOSALS (July 1999) 中谈到了税收规避的典型现象——法人税收庇护 (corporate tax shelters) 问题，就法人税收庇护进行了特征描述：报告认为，法人税收庇护是以多变的伪装面目出现的，采用不同的形式，利用许多不同的结构。因此，就法人税收庇护给出一个概括性的定义是困难的。尽管如此，我们可以将税收庇护的共同特征描述出来，大致有如下的手段特质：(1) 缺乏经济实质。(2) 采取了不协调的财会处理。(3) 存在漠视税收的当事人。(4) 复杂化。(5) 不必要的交易步骤或异常的投资。(6) 赞助或行销。(7) 秘密性。(8) 高额交易成本。(9) 降低风险的安排。<sup>22</sup>

## 2.3 关联交易的法律效果

### 2.3.1 需要按正常交易予以调整的法律效果

关联交易违背了税收公平原则，违背了实质课税原则，造成了国家间和纳税人税负不公，导致国家财政收入大量流失，国家宏观调控失灵，影响了经济秩序。正常交易的实质要求就是税收公平，因此需要按照正常交易进行调整。

<sup>22</sup> 扬小强 《税收规避论》 中国财税法网

过选择异常的法律形成达到了与通常的法律形成相同经济效果和经济目的。二是与此同时实现了规避税负的税收利益。如果当事人的行为并未使纳税人获得经济上的税收利益，则即使纳税义务人行为安排异常且不能举证其他经济上的合理理由，也应依有利于纳税人推定原则推定有经济上的合理理由，属纳税人私法行动自由的范畴，否定该行为的异常性，避税行为不成立。但是此条件并不是关联交易成立的必要条件。节税的效果是否作为关联交易成立的法律要件，各个国家对此规定各不相同。

美国财政部在一份报告 THE PROBLEM OF CORPORATE TAX SHELTERS—DISCUSSION, ANALYSIS AND LEGISLATIVE PROPOSALS (July 1999) 中谈到了税收规避的典型现象——法人税收庇护 (corporate tax shelters) 问题，就法人税收庇护进行了特征描述：报告认为，法人税收庇护是以多变的伪装面目出现的，采用不同的形式，利用许多不同的结构。因此，就法人税收庇护给出一个概括性的定义是困难的。尽管如此，我们可以将税收庇护的共同特征描述出来，大致有如下的手段特质：(1) 缺乏经济实质。(2) 采取了不协调的财会处理。(3) 存在漠视税收的当事人。(4) 复杂化。(5) 不必要的交易步骤或异常的投资。(6) 赞助或行销。(7) 秘密性。(8) 高额交易成本。(9) 降低风险的安排。<sup>22</sup>

## 2.3 关联交易的法律效果

### 2.3.1 需要按正常交易予以调整的法律效果

关联交易违背了税收公平原则，违背了实质课税原则，造成了国家间和纳税人税负不公，导致国家财政收入大量流失，国家宏观调控失灵，影响了经济秩序。正常交易的实质要求就是税收公平，因此需要按照正常交易进行调整。

<sup>22</sup> 扬小强 《税收规避论》 中国财税法网

### 2.3.2 交易在民法上仍然有效的法律效果

关联交易不符合我国民事行为无效的几种，符合民法上的有效民事行为。有人认为它不符合民法行为中意思表示真实那个要件，属于同谋虚伪意思表示，民法中虚伪意思表示是指行为人和相对人同谋而为的虚假意思表示，实际上并不期待民事行为产生法律效力，而关联交易是行为人和行为相对人的真实意思表示，是期望民事行为产生法律效力。我国现行立法并未对虚伪表示的民事效力的影响设置一般性的规定。至于被隐藏的真实意思，则依据该意思表示的规定来具体判断，税法上对于隐藏的真实意思进行调整就是了，但是这种民事行为在民法上仍然是有效的。

### 2.3.3 处罚的法律效果

上面我们已经谈到，在不同的国家或地区对税收规避的法律性质认识是不一样的。从税收角度看，关联交易也是一种税收规避，税收规避不等同于偷逃税性质，本质上仅是税法上有利的归摄提议，因为法律形式与实质不相当，基于税法评价而使之失败，宪法上保护契约自由的权利，所以只宜调整不宜处罚。新《征管法》第三十六条“税务机关可以进行合理调整”，这个法条可以理解为：纳税人的行为不合理，所以税务机关“可以进行合理调整”以使其回复到合理状态；而即使是税务机关对纳税人进行这样的税务调整，其“调整”也必须是“合理调整”，否则也是不行的。又由于税务当局只是认为对方的交易行为“不合理”，因此也就只对其作调整补税，而不会等同于对“偷税”的处理那样，同时处以罚款和追缴滞纳金。但是关联交易实质上损害了税收公平原则和实质课税原则，导致了经济形式和经济实质的背离，如果不处罚会导致关联交易的滥用，例如德国、日本对关联交易进行处罚。

## 3. 我国关联交易税务管理与规范 现状与完善

### 3.1 关联交易税务管理与规范的原则

前面对关联交易的法理问题进行了探讨，关联交易是一种形式合法、实质违法交易行为，从税收的角度，我们需要对关联交易进行税务管理与规范。

#### 3.1.1 税收权力不得滥用原则

现代税法的基本原则是税收法定主义，所以我们强调严格贯彻税收法定主义来维护纳税人的权利，但是这并不等于说纳税人进行的关联交易就是完全合理，应该得到法律的庇护和鼓励。关联交易的实质是对立法精神的违背，是纳税人权利的滥用，是滥用税法以外的法律赋予其法律事实的形成权。虽然各国普遍承认纳税人有按照其纳税义务最小化的方法安排事务，选择最利于事务处理的法律形式的权利，但这并不等于说关联交易是纳税人的正当权利。因为任何权利的行使都不是绝对的，都有其合法与正当行使的界限，这个界限就是权利的行使不得损害社会公共利益。纳税人有权选择不同的交易形式来使纳税义务最小，但是交易的动机是为了不合理的逃避税收，从而损害社会和其他纳税人的利益，此项交易形式会被认为是纳税人滥用税收权利，我们就需要对关联交易这种避税行为进行管理 with 规范。

#### 3.1.2 维护税收公平原则

社会物质财富在社会大众之间进行公平的分配，这是人类社会始终追求

## 3. 我国关联交易税务管理与规范 现状与完善

### 3.1 关联交易税务管理与规范的原则

前面对关联交易的法理问题进行了探讨，关联交易是一种形式合法、实质违法交易行为，从税收的角度，我们需要对关联交易进行税务管理与规范。

#### 3.1.1 税收权力不得滥用原则

现代税法的基本原则是税收法定主义，所以我们强调严格贯彻税收法定主义来维护纳税人的权利，但是这并不等于说纳税人进行的关联交易就是完全合理，应该得到法律的庇护和鼓励。关联交易的实质是对立法精神的违背，是纳税人权利的滥用，是滥用税法以外的法律赋予其法律事实的形成权。虽然各国普遍承认纳税人有按照其纳税义务最小化的方法安排事务，选择最利于事务处理的法律形式的权利，但这并不等于说关联交易是纳税人的正当权利。因为任何权利的行使都不是绝对的，都有其合法与正当行使的界限，这个界限就是权利的行使不得损害社会公共利益。纳税人有权选择不同的交易形式来使纳税义务最小，但是交易的动机是为了不合理的逃避税收，从而损害社会和其他纳税人的利益，此项交易形式会被认为是纳税人滥用税收权利，我们就需要对关联交易这种避税行为进行管理 with 规范。

#### 3.1.2 维护税收公平原则

社会物质财富在社会大众之间进行公平的分配，这是人类社会始终追求

的理想。税收属于收入的二次分配，可以调节社会财富分配，促进公平实现，国家往往将公平的理念确定为税收原则。然而关联交易违背了这种税收公平原则，造成了国家间税收分配的不公平以及纳税人税收分配的不公平。

#### （一）违背了国际税收分配公平原则

国际税收分配公平是指主权国家在税收主权的基础上平等地参与国际税收利益的分配，使有关国家从国际交易的所得中获得合理的税收份额。经合组织 1995 年《多国企业与税务当局转让定价指南》在序言中宣称，各成员国均把各国获得适当的税基作为国际税收的基本目标之一。没有公平的税收分配便没有税收的国际合作。关联企业之间通过转让定价等形式进行关联交易，固然是以减少关联企业集团总税负为目的，但其客观上却减少了有关国家的税基，扰乱了国家与国家之间的税收分配关系，违背了国际税收分配公平原则。

#### （二）违背了纳税人税负公平原则

纳税人税负公平原则是指纳税人所承担的税收与其所负担能力相适应的原则。税负公平有横向公平与纵向公平，所谓横向公平是指经济情况相同的纳税人承担相同的税收，而纵向公平是指经济情况不同的纳税人应承担与其经济情况相适应的不同税收。一般来说，一项税法只有符合税负公平原则，才能使纳税人自觉纳税，从而使税法有效实施。关联企业之间在进行内部交易时经常通过不正当的手段转移利润，获得了不当的税收优势；而没有从事关联交易的纳税人则承担了较重的纳税义务（在其他情况相同时），使得纳税人税负不公平，不利于税收环境的建设和税法的有效实施。

### 3.1.3 贯彻实质课税原则

纳税人出于避税的目的，对课税事实与行为的外观做出种种安排，企图享受减免税收的优惠。如果税务机关只认定这种行为的外观，就很难达到征税的目的，税法也无法正常运行。大多数国家对关联交易这种避税行为都给予了否定性评价，有的国家甚至在税法理论中引入实质课税原则来消除这种避税带来的负面影响。

实质课税原则在符合税收公平原则的意旨之时，与税收法定主义原则产

的理想。税收属于收入的二次分配，可以调节社会财富分配，促进公平实现，国家往往将公平的理念确定为税收原则。然而关联交易违背了这种税收公平原则，造成了国家间税收分配的不公平以及纳税人税收分配的不公平。

#### （一）违背了国际税收分配公平原则

国际税收分配公平是指主权国家在税收主权的基础上平等地参与国际税收利益的分配，使有关国家从国际交易的所得中获得合理的税收份额。经合组织 1995 年《多国企业与税务当局转让定价指南》在序言中宣称，各成员国均把各国获得适当的税基作为国际税收的基本目标之一。没有公平的税收分配便没有税收的国际合作。关联企业之间通过转让定价等形式进行关联交易，固然是以减少关联企业集团总税负为目的，但其客观上却减少了有关国家的税基，扰乱了国家与国家之间的税收分配关系，违背了国际税收分配公平原则。

#### （二）违背了纳税人税负公平原则

纳税人税负公平原则是指纳税人所承担的税收与其所负担能力相适应的原则。税负公平有横向公平与纵向公平，所谓横向公平是指经济情况相同的纳税人承担相同的税收，而纵向公平是指经济情况不同的纳税人应承担与其经济情况相适应的不同税收。一般来说，一项税法只有符合税负公平原则，才能使纳税人自觉纳税，从而使税法有效实施。关联企业之间在进行内部交易时经常通过不正当的手段转移利润，获得了不当的税收优势；而没有从事关联交易的纳税人则承担了较重的纳税义务（在其他情况相同时），使得纳税人税负不公平，不利于税收环境的建设和税法的有效实施。

### 3.1.3 贯彻实质课税原则

纳税人出于避税的目的，对课税事实与行为的外观做出种种安排，企图享受减免税收的优惠。如果税务机关只认定这种行为的外观，就很难达到征税的目的，税法也无法正常运行。大多数国家对关联交易这种避税行为都给予了否定性评价，有的国家甚至在税法理论中引入实质课税原则来消除这种避税带来的负面影响。

实质课税原则在符合税收公平原则的意旨之时，与税收法定主义原则产



生矛盾。但是这种看似矛盾的背后，依然存在深层次的一致性。两者在追求正义、保护正当权利的行使，防止权利被滥用以及以保障所有纳税人的合法权益为最终目的等方面都具有有一致性，这种一致性表现在实质课税原则在税收法定主义框架下运行。关联交易从形式外观上符合一种课税要件，但是从实质上的经济事实来看，则符合另一种课税构成要件，违背了实质课税原则。

### 3.1.4 提高税收效率原则

税收效率原则是指以最小的费用获得最大的税收收入，并利用经济调控的作用最大限度地促进经济的发展。它是判断良好税收体系的重要标准，通常具有两层含义：一是行政效率，即征税过程的效率，它要求税收在征收和缴纳过程中耗费成本最小；二是经济效率，即征税应有利于提高经济效率，或者对经济效率的不利影响最小。

关联交易采用复杂多样的行为方式避税，一方面增加了政府反避税的负担，加大了税收征管成本，另一方面必然会增加资源消耗和费用支出，使经济运行处于低效率的状态，降低税收对资源配置的效率，有违经济性。因此，有必要对这种不正常的经济运行进行适度干预，规制纳税人采用关联交易这种税收规避行为，提高税收行政效率和税收经济效率。

### 3.1.5 维护税收中性原则

税收中性原则的基本含义包含以下三个方面<sup>23</sup>：一是理想的税收不应对资源在经济中的配置起任何影响，而让市场法则充分发挥作用；二是国家在课税时，除使人民因纳税而发生负担之外，最好不要再使人民遭受其他额外负担或经济上的损失，即应使此种额外负担减少到最低限度；三是在处理国家间税收关系时，应就居民纳税人国内外所得一并征税，或是采用抵免法、扣除法和免税法来消除双重课税，不因税收而影响纳税人的国际投资及其经营活动。

税收中性原则更多地反映了对市场竞争机制的一种信赖，市场来有效配

<sup>23</sup> 张学斌：《转让定价税制研究》，西南财经大学博士学位论文，2002年月第35页

生矛盾。但是这种看似矛盾的背后，依然存在深层次的一致性。两者在追求正义、保护正当权利的行使，防止权利被滥用以及以保障所有纳税人的合法权益为最终目的等方面都具有有一致性，这种一致性表现在实质课税原则在税收法定主义框架下运行。关联交易从形式外观上符合一种课税要件，但是从实质上的经济事实来看，则符合另一种课税构成要件，违背了实质课税原则。

### 3.1.4 提高税收效率原则

税收效率原则是指以最小的费用获得最大的税收收入，并利用经济调控的作用最大限度地促进经济的发展。它是判断良好税收体系的重要标准，通常具有两层含义：一是行政效率，即征税过程的效率，它要求税收在征收和缴纳过程中耗费成本最小；二是经济效率，即征税应有利于提高经济效率，或者对经济效率的不利影响最小。

关联交易采用复杂多样的行为方式避税，一方面增加了政府反避税的负担，加大了税收征管成本，另一方面必然会增加资源消耗和费用支出，使经济运行处于低效率的状态，降低税收对资源配置的效率，有违经济性。因此，有必要对这种不正常的经济运行进行适度干预，规制纳税人采用关联交易这种税收规避行为，提高税收行政效率和税收经济效率。

### 3.1.5 维护税收中性原则

税收中性原则的基本含义包含以下三个方面<sup>23</sup>：一是理想的税收不应对资源在经济中的配置起任何影响，而让市场法则充分发挥作用；二是国家在课税时，除使人民因纳税而发生负担之外，最好不要再使人民遭受其他额外负担或经济上的损失，即应使此种额外负担减少到最低限度；三是在处理国家间税收关系时，应就居民纳税人国内外所得一并征税，或是采用抵免法、扣除法和免税法来消除双重课税，不因税收而影响纳税人的国际投资及其经营活动。

税收中性原则更多地反映了对市场竞争机制的一种信赖，市场来有效配

<sup>23</sup> 张学斌：《转让定价税制研究》，西南财经大学博士学位论文，2002年月第35页

生矛盾。但是这种看似矛盾的背后，依然存在深层次的一致性。两者在追求正义、保护正当权利的行使，防止权利被滥用以及以保障所有纳税人的合法权益为最终目的等方面都具有有一致性，这种一致性表现在实质课税原则在税收法定主义框架下运行。关联交易从形式外观上符合一种课税要件，但是从实质上的经济事实来看，则符合另一种课税构成要件，违背了实质课税原则。

#### 3.1.4 提高税收效率原则

税收效率原则是指以最小的费用获得最大的税收收入，并利用经济调控的作用最大限度地促进经济的发展。它是判断良好税收体系的重要标准，通常具有两层含义：一是行政效率，即征税过程的效率，它要求税收在征收和缴纳过程中耗费成本最小；二是经济效率，即征税应有利于提高经济效率，或者对经济效率的不利影响最小。

关联交易采用复杂多样的行为方式避税，一方面增加了政府反避税的负担，加大了税收征管成本，另一方面必然会增加资源消耗和费用支出，使经济运行处于低效率的状态，降低税收对资源配置的效率，有违经济性。因此，有必要对这种不正常的经济运行进行适度干预，规制纳税人采用关联交易这种税收规避行为，提高税收行政效率和税收经济效率。

#### 3.1.5 维护税收中性原则

税收中性原则的基本含义包含以下三个方面<sup>23</sup>：一是理想的税收不应对资源在经济中的配置起任何影响，而让市场法则充分发挥作用；二是国家在课税时，除使人民因纳税而发生负担之外，最好不要再使人民遭受其他额外负担或经济上的损失，即应使此种额外负担减少到最低限度；三是在处理国家间税收关系时，应就居民纳税人国内外所得一并征税，或是采用抵免法、扣除法和免税法来消除双重课税，不因税收而影响纳税人的国际投资及其经营活动。

税收中性原则更多地反映了对市场竞争机制的一种信赖，市场来有效配

<sup>23</sup> 张学斌：《转让定价税制研究》，西南财经大学博士学位论文，2002年月第35页

置资源。但是如果存在关联交易，市场在某种程度上就不能很好地配置资源，不能营造良好的市场环境，不利于市场的有效运转。因此我们需要对关联交易进行管理 with 规范。同时，这一原则也告诉我们，在进行关联交易税务管理时，不应该影响经济的有效运转，维护税收中性原则。

## 3.2 关联交易税务管理与规范的必要性

### 3.2.1 关联交易导致财政收入大量流失

关联交易的税收规避行为最直接的后果是导致国家财政收入大大减少。从税收的发展历史来看，其最基本的功能主要表现为组织国家财政收入，以满足社会公共需要。当代各国主要是通过征税来筹集财政收入，以提供公共物品，满足公共需求。自近代以来，各国通过税收形式从社会收入中分得的财政收入在整个财政收入中所占的比重日渐提高，许多国家高达 90% 以上。而关联交易税收规避行为的成功使得政府本应征收的税款征收不到，本应征收到较多的税款却只能征收到较少税款，使国家的财政收入大量流失。

另外，关联交易这种避税行为还可能带来一系列不良的效应，当税务机关难以依法制止纳税人设计的避税方案时，这种负面的示范效应将会很大。与此同时，为了防范和制止这种行为带来的不利影响，国家将会投入更多的人力、物力、财力研究和制定反避税法律法规，这些在一定程度上会加重国家的财政负担。

### 3.2.2 关联交易导致宏观调控失调

税法的宏观调控功能主要表现为三个方面：一是税法调控经济稳定增长。为了保障经济持续、协调、健康发展，税法一方面通过增减税和设置税种来调控总供给与总需求，以尽力保持两者平衡；另一方面运用税法的内在稳定机制与相机抉择机制来缓冲国民收入增减对经济波动的影响。二是税法调节资源配置。由于市场的天生缺陷，致使单纯依靠市场机制并不能充分实现资源的合理配置，国家利用税法这一重要的宏观调控工具，通过对生产要素课

置资源。但是如果存在关联交易，市场在某种程度上就不能很好地配置资源，不能营造良好的市场环境，不利于市场的有效运转。因此我们需要对关联交易进行管理 with 规范。同时，这一原则也告诉我们，在进行关联交易税务管理时，不应该影响经济的有效运转，维护税收中性原则。

## 3.2 关联交易税务管理与规范的必要性

### 3.2.1 关联交易导致财政收入大量流失

关联交易的税收规避行为最直接的后果是导致国家财政收入大大减少。从税收的发展历史来看，其最基本的功能主要表现为组织国家财政收入，以满足社会公共需要。当代各国主要是通过征税来筹集财政收入，以提供公共物品，满足公共需求。自近代以来，各国通过税收形式从社会收入中分得的财政收入在整个财政收入中所占的比重日渐提高，许多国家高达 90% 以上。而关联交易税收规避行为的成功使得政府本应征收的税款征收不到，本应征收到较多的税款却只能征收到较少税款，使国家的财政收入大量流失。

另外，关联交易这种避税行为还可能带来一系列不良的效应，当税务机关难以依法制止纳税人设计的避税方案时，这种负面的示范效应将会很大。与此同时，为了防范和制止这种行为带来的不利影响，国家将会投入更多的人力、物力、财力研究和制定反避税法律法规，这些在一定程度上会加重国家的财政负担。

### 3.2.2 关联交易导致宏观调控失调

税法的宏观调控功能主要表现为三个方面：一是税法调控经济稳定增长。为了保障经济持续、协调、健康发展，税法一方面通过增减税和设置税种来调控总供给与总需求，以尽力保持两者平衡；另一方面运用税法的内在稳定机制与相机抉择机制来缓冲国民收入增减对经济波动的影响。二是税法调节资源配置。由于市场的天生缺陷，致使单纯依靠市场机制并不能充分实现资源的合理配置，国家利用税法这一重要的宏观调控工具，通过对生产要素课

置资源。但是如果存在关联交易，市场在某种程度上就不能很好地配置资源，不能营造良好的市场环境，不利于市场的有效运转。因此我们需要对关联交易进行管理 with 规范。同时，这一原则也告诉我们，在进行关联交易税务管理时，不应该影响经济的有效运转，维护税收中性原则。

## 3.2 关联交易税务管理与规范的必要性

### 3.2.1 关联交易导致财政收入大量流失

关联交易的税收规避行为最直接的后果是导致国家财政收入大大减少。从税收的发展历史来看，其最基本的功能主要表现为组织国家财政收入，以满足社会公共需要。当代各国主要是通过征税来筹集财政收入，以提供公共物品，满足公共需求。自近代以来，各国通过税收形式从社会收入中分得的财政收入在整个财政收入中所占的比重日渐提高，许多国家高达 90% 以上。而关联交易税收规避行为的成功使得政府本应征收的税款征收不到，本应征收到较多的税款却只能征收到较少税款，使国家的财政收入大量流失。

另外，关联交易这种避税行为还可能带来一系列不良的效应，当税务机关难以依法制止纳税人设计的避税方案时，这种负面的示范效应将会很大。与此同时，为了防范和制止这种行为带来的不利影响，国家将会投入更多的人力、物力、财力研究和制定反避税法律法规，这些在一定程度上会加重国家的财政负担。

### 3.2.2 关联交易导致宏观调控失调

税法的宏观调控功能主要表现为三个方面：一是税法调控经济稳定增长。为了保障经济持续、协调、健康发展，税法一方面通过增减税和设置税种来调控总供给与总需求，以尽力保持两者平衡；另一方面运用税法的内在稳定机制与相机抉择机制来缓冲国民收入增减对经济波动的影响。二是税法调节资源配置。由于市场的天生缺陷，致使单纯依靠市场机制并不能充分实现资源的合理配置，国家利用税法这一重要的宏观调控工具，通过对生产要素课

税来调节资源配置的结构和规模，调整生产者的资源配置行为，调节资源在产业部门之间的配置，进而通过总体税负来实现资源的合理配置。三是税法调控社会收入公平分配。市场经济在提高经济效率的同时，也往往导致收入分配上的不公平。税法是调节各类主体收入再分配的重要工具，加之累进税制的实行和所得税、财产税、社会保障税、遗产税的综合开征，以及税收收入主要被用作转移支付和其他公共物品支出，因而税法能促进社会收入公平分配，有助于保障社会稳定。

关联交易这种避税形式的安排，致使国家基于国民经济健康正常运行的经济目标而利用税收这一重要经济杠杆意欲达到的宏观调控目标落空。在避税行为扭曲的经济活动下，税收难以发挥政策引导、资源配置的作用，不能实现对市场失效的补救功能，造成税法为保障、调节整个社会经济结构和运行的宏观调控功能失灵。

### 3.2.3 关联交易背离税收激励政策

这种影响在外资企业中尤为明显。在外资企业中，外方通过关联交易这种避税手段，将企业的获利转移到国外的关联企业中去，从而独占企业利润，实现了自身利益的最大化，但是这种资本的外流和利润的转移却带来了诸多的负面影响。

（一）损害了中方合作者的利益，使其所分利润减少甚至无利可图，对我国保持外汇收支平衡造成严重的损害，而且会影响我国再投资的效率，使短期投资行为增加，这显然与我国的税收激励政策相背离。

（二）外资企业利用关联交易这种避税手段，在会计账面上表现为企业利润不高甚至出现严重亏损，就可以不纳税或少纳税，在这种情况下，税率高低、优惠从宽也严也就无从谈起，我国鼓励投资的减免税措施在某种程度上失去了实际意义。

（三）在客观上会给其他潜在的外国投资者造成投资环境不良、投资无利可图的印象，进而打击了这些投资者进入中国市场投资的决心，妨碍了我国引进外资工作的正常进行。

税来调节资源配置的结构和规模，调整生产者的资源配置行为，调节资源在产业部门之间的配置，进而通过总体税负来实现资源的合理配置。三是税法调控社会收入公平分配。市场经济在提高经济效率的同时，也往往导致收入分配上的不公平。税法是调节各类主体收入再分配的重要工具，加之累进税制的实行和所得税、财产税、社会保障税、遗产税的综合开征，以及税收收入主要被用作转移支付和其他公共物品支出，因而税法能促进社会收入公平分配，有助于保障社会稳定。

关联交易这种避税形式的安排，致使国家基于国民经济健康正常运行的经济目标而利用税收这一重要经济杠杆意欲达到的宏观调控目标落空。在避税行为扭曲的经济活动下，税收难以发挥政策引导、资源配置的作用，不能实现对市场失效的补救功能，造成税法为保障、调节整个社会经济结构和运行的宏观调控功能失灵。

### 3.2.3 关联交易背离税收激励政策

这种影响在外资企业中尤为明显。在外资企业中，外方通过关联交易这种避税手段，将企业的获利转移到国外的关联企业中去，从而独占企业利润，实现了自身利益的最大化，但是这种资本的外流和利润的转移却带来了诸多的负面影响。

（一）损害了中方合作者的利益，使其所分利润减少甚至无利可图，对我国保持外汇收支平衡造成严重的损害，而且会影响我国再投资的效率，使短期投资行为增加，这显然与我国的税收激励政策相背离。

（二）外资企业利用关联交易这种避税手段，在会计账面上表现为企业利润不高甚至出现严重亏损，就可以不纳税或少纳税，在这种情况下，税率高低、优惠从宽也严也就无从谈起，我国鼓励投资的减免税措施在某种程度上失去了实际意义。

（三）在客观上会给其他潜在的外国投资者造成投资环境不良、投资无利可图的印象，进而打击了这些投资者进入中国市场投资的决心，妨碍了我国引进外资工作的正常进行。



### 3.2.4 关联交易削弱了税法的权威性和严肃性

我国现行税法对关联交易这种避税行为的界定和管理还存在诸多问题，反避税措施也处在初期建立的阶段，实践中这种避税行为仍未很好地处理。纳税义务人利用法律的漏洞、模糊、不规范处，滥用法律形式选择的可能性，采用异常、非正当的行为方式来达到与法律所预定的常规行为方式相同的经济效果，成功实现了规避税收负担。

如果这种避税行为无法得到有效地预防与打击，就会使广大纳税人对税法的权威产生质疑，从而动摇税法的地位。如果避税按偷税论处，或依据行政政策和命令去抵消避税影响的做法，也会影响税收执法的严肃性。

因此对于关联交易这种税收规避行为，我们需要一个系统、规范的法律，从立法、执法乃至司法，都应该很好地进行界定和处理。

## 3.3 关联交易税收管理与规范现状

随着经济开放的加快，资金、技术、人员和服务开始在更大范围内以更快的速度流动，企业通过关联交易的方式进行避税的现象逐渐增多，而且手段越来越复杂。税收征管法及其实施细则、外商投资企业所得税法及其实施细则的颁布与实行，使我国的反关联交易避税工作取得了一定成效，但我国反关联交易税收规避的制度建设仍然滞后，还有诸多的问题需要解决。

### 3.3.1 关联交易税收立法不够全面

关联交易是一种避税行为，关联交易税收立法的现状依赖于整个反避税立法环境的健全。我国税收立法还没有关于避税的认定标准与惩罚措施的规定，也没有关于反避税基本原则的规定。避税是一个相对概念，它与节税、偷税可以在一定条件下相互转化、相互结合，实践中很难对其加以严格区分。虽然各国理论界、实务界对避税没有一个权威的定义，但各国都已认识到避税的危害而制定了专门的反避税条款。截至目前为止，在我国已制定的税收立法中，依稀可见若干税收规避行为的个别性条款。这些规制避税的规定大

### 3.2.4 关联交易削弱了税法的权威性和严肃性

我国现行税法对关联交易这种避税行为的界定和管理还存在诸多问题，反避税措施也处在初期建立的阶段，实践中这种避税行为仍未很好地处理。纳税义务人利用法律的漏洞、模糊、不规范处，滥用法律形式选择的可能性，采用异常、非正当的行为方式来达到与法律所预定的常规行为方式相同的经济效果，成功实现了规避税收负担。

如果这种避税行为无法得到有效地预防与打击，就会使广大纳税人对税法的权威产生质疑，从而动摇税法的地位。如果避税按偷税论处，或依据行政政策和命令去抵消避税影响的做法，也会影响税收执法的严肃性。

因此对于关联交易这种税收规避行为，我们需要一个系统、规范的法律，从立法、执法乃至司法，都应该很好地进行界定和处理。

## 3.3 关联交易税收管理与规范现状

随着经济开放的加快，资金、技术、人员和服务开始在更大范围内以更快的速度流动，企业通过关联交易的方式进行避税的现象逐渐增多，而且手段越来越复杂。税收征管法及其实施细则、外商投资企业所得税法及其实施细则的颁布与实行，使我国的反关联交易避税工作取得了一定成效，但我国反关联交易税收规避的制度建设仍然滞后，还有诸多的问题需要解决。

### 3.3.1 关联交易税收立法不够全面

关联交易是一种避税行为，关联交易税收立法的现状依赖于整个反避税立法环境的健全。我国税收立法还没有关于避税的认定标准与惩罚措施的规定，也没有关于反避税基本原则的规定。避税是一个相对概念，它与节税、偷税可以在一定条件下相互转化、相互结合，实践中很难对其加以严格区分。虽然各国理论界、实务界对避税没有一个权威的定义，但各国都已认识到避税的危害而制定了专门的反避税条款。截至目前为止，在我国已制定的税收立法中，依稀可见若干税收规避行为的个别性条款。这些规制避税的规定大

多过于原则、抽象，难以在现实生活中实际操作，致使一方面提高了税务机关准确认定避税行为并对其进行规制的难度；另一方面也增加了某些避税行为本应被规制却得以逃脱的可能性。

至今为止，我国有关关联交易转让定价税制的立法已有一些，在整个反避税立法中属于比较先进了，但与美国和澳大利亚等国家的转让定价税制相比缺乏系统性、完整性、规范性、可操作性和权威性。《规程》是迄今为止我国最完整、最全面以及最为详尽系统的转让定价税制，但是它至今也是一个试行规定，其严肃性和权威性都不够，而《外商税法细则》以法的形式颁布，但是其又过于简单和抽象，更缺乏操作性。转让定价调整是一件实践性相当强的工作，所以在许多国家的转让定价税制立法中不仅有成文的一些法律规定，而且还会列举许多转让定价调整的法定范例，而我国作为大陆法体系的国家，其转让定价税制立法中只有一些成文的法律规定，未能列举一些转让定价调整的法定范例，这也使得我国转让定价税制的可操作性不强。

### 3.3.2 关联交易税收立法层次较低

在现行的反避税法律体系中，有关转让定价税制的部分已接近较先进国家的水平，但是转让定价税制仅有两部法律加以规定，其余均为规章或税务机关的内部规范性文件。这些规章和文件不是严格意义上的法律，只能对税务机关起到约束和指导的作用，若用其去约束纳税人是应当没有法律效力的。<sup>24</sup>税收问题涉及企业财产权，税务机关在行使征税权时应当依法行政，不能无视相对人的权利以权代法进行行政管理。如果依据内部文件执法，不仅会引发争议，而且有悖于依法行政的原则，甚至有损于我国的国际形象。因此，我国应当将《规程》涉及的关联企业转让定价的规定，如关联企业的认定标准、业务范围、情报资料的提供义务等，上升为有约束力的法律法规，加快转让定价税制的立法进程。

《外商投资企业和外国企业所得税法》是立法机关制定的法律，其实施细则由国务院制定，由财政部、国家税务局负责解释，也就是说国家税务局无权修改实施细则的内容，因而其法律约束力必然高于《规程》。《规程》第

<sup>24</sup> 参见刘剑文主编：《财税法论丛》第一卷，北京法律出版社，2002年版，第403页

多过于原则、抽象，难以在现实生活中实际操作，致使一方面提高了税务机关准确认定避税行为并对其进行规制的难度；另一方面也增加了某些避税行为本应被规制却得以逃脱的可能性。

至今为止，我国有关关联交易转让定价税制的立法已有一些，在整个反避税立法中属于比较先进了，但与美国和澳大利亚等国家的转让定价税制相比缺乏系统性、完整性、规范性、可操作性和权威性。《规程》是迄今为止我国最完整、最全面以及最为详尽系统的转让定价税制，但是它至今也是一个试行规定，其严肃性和权威性都不够，而《外商税法细则》以法的形式颁布，但是其又过于简单和抽象，更缺乏操作性。转让定价调整是一件实践性相当强的工作，所以在许多国家的转让定价税制立法中不仅有成文的一些法律规定，而且还会列举许多转让定价调整的法定范例，而我国作为大陆法体系的国家，其转让定价税制立法中只有一些成文的法律规定，未能列举一些转让定价调整的法定范例，这也使得我国转让定价税制的可操作性不强。

### 3.3.2 关联交易税收立法层次较低

在现行的反避税法律体系中，有关转让定价税制的部分已接近较先进国家的水平，但是转让定价税制仅有两部法律加以规定，其余均为规章或税务机关的内部规范性文件。这些规章和文件不是严格意义上的法律，只能对税务机关起到约束和指导的作用，若用其去约束纳税人是应当没有法律效力的。<sup>24</sup>税收问题涉及企业财产权，税务机关在行使征税权时应当依法行政，不能无视相对人的权利以权代法进行行政管理。如果依据内部文件执法，不仅会引发争议，而且有悖于依法行政的原则，甚至有损于我国的国际形象。因此，我国应当将《规程》涉及的关联企业转让定价的规定，如关联企业的认定标准、业务范围、情报资料的提供义务等，上升为有约束力的法律法规，加快转让定价税制的立法进程。

《外商投资企业和外国企业所得税法》是立法机关制定的法律，其实施细则由国务院制定，由财政部、国家税务局负责解释，也就是说国家税务局无权修改实施细则的内容，因而其法律约束力必然高于《规程》。《规程》第

<sup>24</sup> 参见刘剑文主编：《财税法论丛》第一卷，北京法律出版社，2002年版，第403页

27条规定了税务机关对调整方法的选择权,突破了实施细则第54条要求税务机关按照顺序选择三种传统调整方法的限制,矛盾由此产生。从法理上看,若两法的规定存在矛盾,应采用立法层次高的规定,即应依据实施细则的规定处理。然而从实践上看,《规程》所做的修改具有先进性,符合国际发展的潮流,应该被运用于实践。从这种意义上讲,也有必要提高《规程》的立法层次。

### 3.3.3 转让定价税制存在诸多问题

#### (一) 关联交易行为界定的外延过小

关联企业之间利用转让定价的方法转移利润进行避税已经成为共识。但现行的税收法规及理论界几乎都将转让定价的外延设定在关联企业之间,认为转让定价是指关联企业根据全球战略目标相互之间订立的有关商品、资本、技术、劳务、信贷等的交易价格。事实上,转让定价应以关联企业之间的交易为基础,同时还应包含那些虽然没有从属关系、但被同一“利益”联系在一起的企业,例如平销行为<sup>25</sup>也应认定为转让定价行为。

此外,总分机构的内部交易能不能界定为关联企业转让定价目前还存在争议。从法律上看,总分机构的交易属于公司的内部行为,分支机构不具有独立的企业法人资格,其民事责任也应由总公司承担,不能将总分机构界定为关联企业。《关联方关系及其交易的披露》明确指出关联企业不包括总分机构,而《规程》第4条只做了笼统规定,未能说明总分机构是否属于关联企业,也不清楚条款中的“另一企业”是否包括分支机构。从税收实践上看,如果总、分公司在同一国内,通过合并报税,确实不会出现纳税有所增减的问题。但是,如果总、分公司分设在两国,两者间在费用分摊、原材料、半成品与成品的作价上,则有可能背离市场价格。在这种情况下,对总公司所在国来说,由于合并报税,在税收收入上将无所损失,但是,对分公司所在国来说,由于只能从源征税,分公司的应税所得额则有可能被总公司通过费用分摊等手段抽走,使分公司所在国蒙受税收损失。这与关联企业不按独立企业交易逃避税负具有实质上的一致性,都违背了税收的公平原则,按实质

<sup>25</sup> 韩柏林:《浅议国内避税与反避税》载于《财贸研究》,2001年第4期

27条规定了税务机关对调整方法的选择权,突破了实施细则第54条要求税务机关按照顺序选择三种传统调整方法的限制,矛盾由此产生。从法理上看,若两法的规定存在矛盾,应采用立法层次高的规定,即应依据实施细则的规定处理。然而从实践上看,《规程》所做的修改具有先进性,符合国际发展的潮流,应该被运用于实践。从这种意义上讲,也有必要提高《规程》的立法层次。

### 3.3.3 转让定价税制存在诸多问题

#### (一) 关联交易行为界定的外延过小

关联企业之间利用转让定价的方法转移利润进行避税已经成为共识。但现行的税收法规及理论界几乎都将转让定价的外延设定在关联企业之间,认为转让定价是指关联企业根据全球战略目标相互之间订立的有关商品、资本、技术、劳务、信贷等的交易价格。事实上,转让定价应以关联企业之间的交易为基础,同时还应包含那些虽然没有从属关系、但被同一“利益”联系在一起的企业,例如平销行为<sup>25</sup>也应认定为转让定价行为。

此外,总分机构的内部交易能不能界定为关联企业转让定价目前还存在争议。从法律上看,总分机构的交易属于公司的内部行为,分支机构不具有独立的企业法人资格,其民事责任也应由总公司承担,不能将总分机构界定为关联企业。《关联方关系及其交易的披露》明确指出关联企业不包括总分机构,而《规程》第4条只做了笼统规定,未能说明总分机构是否属于关联企业,也不清楚条款中的“另一企业”是否包括分支机构。从税收实践上看,如果总、分公司在同一国内,通过合并报税,确实不会出现纳税有所增减的问题。但是,如果总、分公司分设在两国,两者间在费用分摊、原材料、半成品与成品的作价上,则有可能背离市场价格。在这种情况下,对总公司所在国来说,由于合并报税,在税收收入上将无所损失,但是,对分公司所在国来说,由于只能从源征税,分公司的应税所得额则有可能被总公司通过费用分摊等手段抽走,使分公司所在国蒙受税收损失。这与关联企业不按独立企业交易逃避税负具有实质上的一致性,都违背了税收的公平原则,按实质

<sup>25</sup> 韩柏林:《浅议国内避税与反避税》载于《财贸研究》,2001年第4期

课税理论应属于被调整的范围。我国转让定价税制适用的范围是关联企业，关联企业未按独立企业之间的业务往来收取或支付价款、费用的，税务机关有权进行审计并调整应税所得额。如果不属于关联企业，就无法运用法律法规加以调整。因此，有必要在立法上增加对总分机构内部交易的调整内容。

## （二）调整方法存在诸多不足

我国对利润定价方法的规定存在明显的缺陷。《规程》对利润方法只是简单列出，没有对其含义做出解释，也没有规定其具体内容及适用条件，不具有可操作性和实际意义，而且如果税务机关盲目适用，还会对正常交易原则造成破坏，导致征纳双方纠纷的产生。西方国家有关利润方法的规定都较为详细，且列举了若干示例。该方法在实践中的运用，还积累了大量解决实际问题的案例。由于各国在定价方法是否符合正常交易原则这一深层次问题上存在分歧，美国和经合组织的其他国家在可比利润法和交易净利润法的选择上尚未取得一致。美国采用可比利润法，而其他有关国家则采用交易净利润法。我国的《规程》对两种方法一概采用，看起来似乎避免了矛盾，但实践的结果却是产生了更多的矛盾。

《规程》规定的核定利润率法，是我国采用的特殊方法。在转让定价税制的起步阶段，法律制度不完善，税务机关缺乏反避税的经验，大多运用核定利润率法来调整转让定价。核定利润率法只在《规程》中规定了“可采取”并没有其他法律依据，不仅适用条件模糊，而且具体的运用也很不规范，具有极大的武断性，有时甚至会在毫无根据的情况下认定企业申报的利润偏低而另行核定。现行的转让定价税制已经较为完善，在提倡依法治税的背景下，若要继续采用核定利润率法，就必须对其进行明确的规定，对核定利润率的概念、适用条件、如何核定利润以及应参考哪些因素等做出说明，否则必将在实践中产生争议。此外，还需要进一步探讨核定利润率法与可比利润法的区别与联系，核定利润率法应参考类似企业的利润率，以避免利润确定的武断与任意。

另外对其他调整方法的适用条件，我国的转让定价税制没有做具体规定，对最重要的可比非受控价格法的可比因素的概括也不够全面，未提到风险分析、功能分析、贡献分析等运用转让定价时的重要内容，这些都会给调整方法的应用带来困难。

### （三）无形资产定价规定操作性差

无形资产具有独占性、专有性，往往无法找到相对应的可比标准来确定其转让价格，对无形资产转让定价的调整和规制较为困难。关联企业间的劳务提供也是企业采用的一种较为隐蔽的转让定价手段，《OCED 转让定价准则》的第五章无形资产的特殊考虑和第六章集团内部劳务的特殊考虑，集中解决了这两方面的问题。我国的转让定价税制对此方面的规定并不完备，《规程》第 30 条、第 32 条有关关联企业间的劳务提供、无形资产转让的规定比较粗略含糊，没有明确正常收费标准的含义、无形资产可比性的确定标准以及这两种业务转让定价的具体调整方法与适用条件，这就造成了实践中操作的困难。

### （四）预约定价制度存在诸多问题

2004 年 9 月国家税务总局颁布了《关联企业间业务往来预约定价实施规则（试行）》，全规则分八章、共三十三条，分别为：总则、预备会谈、正式申请、审核与评估、磋商、签订安排、监控执行、附则。这是我国第一次以法律（实为规章）的形式对预约定价的一系列相关事项作出的全面规定，标志着我国预约定价开始走上法制化的轨道，同时也为我国预约定价的发展提供了法律保障。然而，目前我国的预约定价制度仍然存在诸多不足，主要有以下几方面<sup>26</sup>：

1、预约定价保密规定过于简化。APA 的签订是由纳税人自愿申请的，这样就增加了纳税人向税务机关提供所需资料的主动性。但是，纳税人所提供的信息大都属于商业秘密，一定要通过法律手段予以保护。从国内法的角度说，许多国家都在 APA 的相关立法中高度重视 APA 的保密问题，并且在某些税收协定中明确列出 APA 的保密条款。《规则》第八章第二十五条对于保密问题有相关规定：“主管税务机关与纳税人在预约定价安排预备会谈、正式谈签、审核、分析等全过程中所获取或得到的所有信息资料，双方均负有保密义务，并受到税法以及国家保密法有关规定的保护和制约”。但并未对违反保密义务做出明确的处罚规定，预约定价保密制度过于简化，不利于纳税人积极地申报资料。

<sup>26</sup> 郭宁：《预约定价法律制度研究》大连海事大学法学硕士学位论文 2006 年 3 月



2、关键假设条件规定不够具体。APA总是与特定的交易方式和经济条件相联系的，关键假设对转移定价结果具有实质影响，能够导致APA协议的撤回或重新谈判。当这些关键假设所指向的经济条件发生变化时，原来所约定的转移定价方法是否还符合正常交易原则，这就需要重新考证了，所以关键假设对于一项APA的实质来说是至关重要的。而《规则》中仅在部分条款中简略提及假设条件，并未列举关键假设的内容。一般情况下，关键假设包括：相关的国内法律和协定条款；关税、税收、进口限制以及政府管制；经济条件、市场份额、市场条件、最终销售价格和销售量；企业的本质职能与风险、汇率、存贷款利率和资本结构；管理和财务会计、所得与支出的种类。如果在实施过程中以上关键假设发生变化，APA的前景就会发生变化，或是终止或是重新谈判，所以，非常有必要在《规则》中补充详细具体的关键假设内容。

3、未规定撤销APA协议的条件。APA的谈签是一个非常复杂的过程，耗费税企双方大量的人力、物力，而对于撤销APA的情况来说，是所有执行APA的后果中最为严重的，所以撤销的条件就尤为重要。在《规则》第七章第二十条第二款规定“纳税人遵守了预约定价安排条款并符合安排条件，主管税务机关应当认可预约定价安排所述关联交易的转移定价原则和计算方法。如发现纳税人有一般违反安排的情况，可视情况进行处理，直至撤销安排。如发现纳税人存在隐瞒或拒不执行安排的情况，主管税务机关应当将终止安排时间追溯至预约定价安排实施第一年的第一日”，其中虽然提到了“撤销协议”，但未明确规定撤销协议的条件。

#### （五）资本弱化制度仍然薄弱

美国、澳大利亚等世界许多国家都对纳税人利用资本弱化进行避税的行为采取了相应的防范措施，规定了债务和资本的法定比率，建立了适合本国的资本弱化税制。我国虽然实行注册资本金制度，对外商投资企业的注册资本规定了最低限额，但是对外商投资企业的注册资本到位时间的规定具有相当大的弹性，而且外商投资企业大都将其注册资本定为最低限额，然后通过从外商借入大量的资金或通过外商担保进行大量举债，这些都给外商通过资本弱化进行避税提供了机会，但在我国的转让定价税制中还没有建立资本弱化税制，以对此进行防范。

### 3.3.4 税收征管体系的不健全

税收征管体系的漏洞使税收征管缺乏权威性和统一性。我国的反避税工作起步晚,税务机关缺乏对国际市场行情的了解,管理水平不高,无法对企业避税实行有效监管。税务人员也没有相关的反避税经验,业务素质不高、人员力量薄弱难以适应反避税的要求,反避税工作的开展十分困难。此外,对避税行为的处罚不严,征管技术与情报信息管理手段落后等问题的存在,大大削弱了税务机关在税收征管方面的能力,给企业纳税人提供了大量的避税机会,使其较容易达到避税目的,进而诱使更多的纳税人去谋求这一额外的好处。相比之下,企业一般都具有丰富的避税经验,有的甚至还有专业人士为其出谋划策,这更加大了反避税的难度,反避税工作变得更加棘手,部分税务人员还产生畏难思想,缺乏反避税的信心。现在全球有70多个国家出台了制约转让定价的反避税措施,包括我国在内。但是我国的执行效果相对来说是较差的。据国家税务总局国际税务司副司长王裕康透露了一个惊人的数字:以我国现有的人力、物力、技术手段,现有的外资企业平均每家被审计的概率是800年一遇。江苏省国税局国际税务处处长程明红介绍说:“跨国公司的财务运作方法非常复杂,往往在国外转好几个圈,而且内部财务核算有非常先进的软件和系统,有的软件系统国内税务工作人员根本就不会操作,监管、查处起来相当困难。”<sup>27</sup>

面对日益严峻的转让定价避税形势,我国在人员素质、技术手段、国际合作方面都存在着很多不足之处,需要我们不断提高,不断完善。

## 3.4 我国关联交易税务管理与规范的完善

### 3.4.1 关联交易税收立法的完善

关联交易是一种税收规避行为,关联交易税收立法的完善,依赖于整个反避税立法环境的健全。税收立法的不完善使纳税人有空可钻,导致避税行为的不断出现。进一步完善税收立法,健全税收法律体系,是防范避税的前

<sup>27</sup> 崔金丽:《经营火、帐面亏 部分外企大玩假亏损真避税把戏》载于《经济参考报》2005年11月

### 3.3.4 税收征管体系的不健全

税收征管体系的漏洞使税收征管缺乏权威性和统一性。我国的反避税工作起步晚,税务机关缺乏对国际市场行情的了解,管理水平不高,无法对企业避税实行有效监管。税务人员也没有相关的反避税经验,业务素质不高、人员力量薄弱难以适应反避税的要求,反避税工作的开展十分困难。此外,对避税行为的处罚不严,征管技术与情报信息管理手段落后等问题的存在,大大削弱了税务机关在税收征管方面的能力,给企业纳税人提供了大量的避税机会,使其较容易达到避税目的,进而诱使更多的纳税人去谋求这一额外的好处。相比之下,企业一般都具有丰富的避税经验,有的甚至还有专业人士为其出谋划策,这更加大了反避税的难度,反避税工作变得更加棘手,部分税务人员还产生畏难思想,缺乏反避税的信心。现在全球有70多个国家出台了制约转让定价的反避税措施,包括我国在内。但是我国的执行效果相对来说是较差的。据国家税务总局国际税务司副司长王裕康透露了一个惊人的数字:以我国现有的人力、物力、技术手段,现有的外资企业平均每家被审计的概率是800年一遇。江苏省国税局国际税务处处长程明红介绍说:“跨国公司的财务运作方法非常复杂,往往在国外转好几个圈,而且内部财务核算有非常先进的软件和系统,有的软件系统国内税务工作人员根本就不会操作,监管、查处起来相当困难。”<sup>27</sup>

面对日益严峻的转让定价避税形势,我国在人员素质、技术手段、国际合作方面都存在着很多不足之处,需要我们不断提高,不断完善。

## 3.4 我国关联交易税务管理与规范的完善

### 3.4.1 关联交易税收立法的完善

关联交易是一种税收规避行为,关联交易税收立法的完善,依赖于整个反避税立法环境的健全。税收立法的不完善使纳税人有空可钻,导致避税行为的不断出现。进一步完善税收立法,健全税收法律体系,是防范避税的前

<sup>27</sup> 崔金丽:《经营火、帐面亏 部分外企大玩假亏损真避税把戏》载于《经济参考报》2005年11月

提。

### （一）健全整个反避税的立法环境

关联交易税收立法的完善，依赖于整个反避税立法环境的健全。

税收逃避的立法规制是指通过税收立法进行规制，规制税收逃避的条款大致可以分为两类，即一般条款和个别条款。个别条款是指在某些相关税法中做零星的安排和规定，其目的是用来防止税法典特定条文的规避与滥用。采用个别性条款的国家以日本为代表。在这些国家中，在没有法律规定的范围内，不承认对避税行为的否定，当然这并不意味着避税行为在立法上也是可以允许的，每当新类型的避税行为出现时，立法机构要迅速作出反应，设置个别否定规定，解决这些问题。一般性条款，是指在税法中作出总体规定，适用于规制各类税收逃避行为的条款，其中最著名的是德国《税法通则》的规定。根据德国《税法通则》第四十二条的规定，任何主体均不得滥用法律事实的形成自由而规避税法的适用，不得滥用私法的形式及其形成可能性来逃避或减轻纳税义务，否则，应依据与其经济活动相当的法律事实，予以适当调整后再对其征税。在引入一般概括性条款时，要附带规定滥用行为的构成要件，即前面我们分析的关联交易的法律构成要件。德国的税法观察法运用了诚实信用来评价可税性所依据的经济交易事实，它比单纯适用经济观察法更有效，这也充分体现了运用私法制度保障公法权利的法制思想。<sup>28</sup>

应当看到，我国税法对于规制税收逃避的个别条款已经有了一些规定，但这些规定的可操作性及其执行的可控性还有待进一步提高。从有效规制和立法技术的角度说，像德国那样在税收法典中规定规制税收逃避的一般条款很有必要。因此，在制定和修改相关法律时，应当把有关税收逃避的问题作为一个重要问题予以考虑。此外，在我国强调税收法定原则这一基本原则的同时，也应针对我国税收逃避现象普遍存在的现实，注意运用“实质课税原则”，使之成为“形式课税原则”的必要补充，在税法上全面确立税收逃避行为的否认制度”。这对于保障守法纳税人的利益和国家的税收权益都很有必要<sup>29</sup>。

当国家的整个反避税环境十分健全的时候，关联交易这种税收规避行为

<sup>28</sup> 刘隆亨主编：《当代财税法基础理论及热点问题》，北京：北京大学出版社 2004 年版，第 217 页

<sup>29</sup> 张守文：《税收逃避及其规制》载于《税务研究》2002 年第 2 期

的立法规制才有了很好的依托。

### （二）制定关联交易税务规制的单行法规

现行所得税法及其实施细则仅对关联企业转让定价的调整做出原则性规定，缺乏全面性和可操作性。《规程》虽然对转让定价问题进行了比较详细的说明，但是它只是一个部门的规章，法律地位不足。因此，应借鉴国际做法，除在税法中单独制定反避税条款外，还应制定专门的转让定价法规和实施细则，将现有的《规程》中的有关规定以法律条文(如关联企业的认定、关联交易业务的范围)的形式予以明确，使我国转让定价法规更具稳定性和透明度，降低企业的奉行难度，也有利于税务机关对公司转让定价的管理。同时提高关联交易有关规定的法律级次，保证法律的权威性和严肃性。例如，关于关联交易举证责任，国家税务总局关于贯彻《〈关联企业间业务往来税务管理实施办法〉几个具体问题的通知》第二条规定被调查者有举证义务，但是由于法律级次比较低，无法达到法律的威慑性和权威性。此外，不仅要求调查阶段应由纳税人承担证明其转让定价合理性的举证义务外，还应明确规定税务当局在转让定价调整阶段也应负有相应的举证义务。在相应实施细则中还应更明确规定纳税人提供证明文件的数量、种类、形式和时间要求等。同时，税务机关对文件资料的适用范围应作严格限制，制定相应的保密条款，强调保密义务的履行，以保护纳税人的合法权益。德国在1977年税收总法典第92条(2)中作了关于举证责任详细的法律规定。此外，在健全关联交易立法的时候，要注意相关法规之间的衔接，不要使关联企业的判定以及各种标准在各个法律法规中存在矛盾。

### （三）通过立法加强中介机构的管理

从我国当前来看，各种各样的税收筹划培训班特别受企业的欢迎，企业通过中介机构的帮助对税收事宜做出正当的安排无可非议，但以税收筹划之名行避税甚至偷税之实的情况也存在着。特别是我国未规定会计师事务所的审计业务与税务咨询业务必须分开，会计师事务所向同一客户提供审计与税务咨询业务，这极易导致会计师事务所串通企业进行避税甚至偷税。在一定程度上说，中介机构在企业避税活动中起着智囊的作用，但如果对其规范、管理适当，中介机构在反避税工作中也会发挥相当大的作用。应在相关法规中明确会计师事务所业务的划分、界定，并规定注册会计师等相关中介职业

的反避税义务:对于其提供的税收筹划服务,考虑规定由其直接负责的机关定期进行检查,审查中介机构是否有名为筹划实为避税甚至偷税的行为。

#### (四) 与国际反避税立法接轨

为了减少和消除国际关联交易避税行为的发生,必须切实加强国际协调和合作,因而我国应与国际反避税立法接轨。签订反避税的国际税收协定或公约是国际协调规制的一个主要方面,而实践中我国已与二十多个国家订立了双边或多边税收协定,因此,在我国签订税收协定的实践基础上,参照经合组织协定范本和联合国协定范本,制定我国的《反避税税收协定范本》。该范本可规定为防止跨国纳税义务人从事转让定价等各种形式的避税行为,缔约国的税务机关之间有相互协助的义务,如提供有关关联企业的背景资料,利息、特许权使用费计算标准,常设机构、办事处的经营状况等。并且缔约国双方在互惠前提下,避税事实发生国可允许对方的税务人员入境进行税务调查,并提供工作便利。还可以根据具体情况,与缔约国展开跨区域的多边合作,以联合规制跨越多国的避税行为。国际协调规制的另外一个主要表现是税收情报的交换。国家之间交换税收情报,有利于相关国家及时了解、掌握跨国纳税人缴纳税额或规避税额的情况,并为有关国家及时采取反避税措施提供信息保证。我国可对实施税收情报交换做出明确规定,发布《税收情报交换规程》。规程首先指明情报交换的范围,包括缔约国税收立法和稽征程序的变化发展,反避税所采用的方法和经验,跨国纳税人的详细背景资料等。其次,指出税务情报的交换方式可以是定期交换或临时交换,也可以是双方约定的其他方式。并且情报的交换不局限于缔约国双方的居民,必要时可以涉及第三国的居民。最后,还可对情报交换的有关保密措施等问题做出详尽的规定。

#### 3.4.2 关联交易转让定价调整方法的改进

我国是在 20 世纪 90 年代,开始对关联交易转让定价制度进行规定。1991 年 4 月全国人民代表大会通过了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。该法第 13 条首次规定了我国的转让定价制度。同时颁布了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》进行解释。至 1998

的反避税义务:对于其提供的税收筹划服务,考虑规定由其直接负责的机关定期进行检查,审查中介机构是否有名为筹划实为避税甚至偷税的行为。

#### (四) 与国际反避税立法接轨

为了减少和消除国际关联交易避税行为的发生,必须切实加强国际协调和合作,因而我国应与国际反避税立法接轨。签订反避税的国际税收协定或公约是国际协调规制的一个主要方面,而实践中我国已与二十多个国家订立了双边或多边税收协定,因此,在我国签订税收协定的实践基础上,参照经合组织协定范本和联合国协定范本,制定我国的《反避税税收协定范本》。该范本可规定为防止跨国纳税义务人从事转让定价等各种形式的避税行为,缔约国的税务机关之间有相互协助的义务,如提供有关关联企业的背景资料,利息、特许权使用费计算标准,常设机构、办事处的经营状况等。并且缔约国双方在互惠前提下,避税事实发生国可允许对方的税务人员入境进行税务调查,并提供工作便利。还可以根据具体情况,与缔约国展开跨区域的多边合作,以联合规制跨越多国的避税行为。国际协调规制的另外一个主要表现是税收情报的交换。国家之间交换税收情报,有利于相关国家及时了解、掌握跨国纳税人缴纳税额或规避税额的情况,并为有关国家及时采取反避税措施提供信息保证。我国可对实施税收情报交换做出明确规定,发布《税收情报交换规程》。规程首先指明情报交换的范围,包括缔约国税收立法和稽征程序的变化发展,反避税所采用的方法和经验,跨国纳税人的详细背景资料等。其次,指出税务情报的交换方式可以是定期交换或临时交换,也可以是双方约定的其他方式。并且情报的交换不局限于缔约国双方的居民,必要时可以涉及第三国的居民。最后,还可对情报交换的有关保密措施等问题做出详尽的规定。

#### 3.4.2 关联交易转让定价调整方法的改进

我国是在 20 世纪 90 年代,开始对关联交易转让定价制度进行规定。1991 年 4 月全国人民代表大会通过了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。该法第 13 条首次规定了我国的转让定价制度。同时颁布了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》进行解释。至 1998

年国家税务总局颁布了《关联企业间业务往来税务管理规程（试行）》，我国关于转让定价制度的法律体系初步完成。

对转让定价的调整方法，主要是《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》和《关联企业间业务往来税务管理规程》里进行了规定。《所得税实施细则》第 54 条规定：

企业与关联企业之间的购销业务，不按独立企业之间的业务来往作价的，当地税务机关可以按照以下顺序和确定的方法进行调整：

1. 按独立企业之间进行相同或类似业务活动的价格；
2. 按照再销售给无关联企业的第三者价格所应取得的利润水平；
3. 按成本加合理的费用和利润；
4. 按其它合理的办法。

显然，这一规定借鉴了国际上几种传统的办法，即可比非受控价格法、再销售价格法、成本加价法和其它方法。《规程》在其第七章“调整方法适用”中对这三种方法进行了较为详细的规定，而且列出其他合理方法——可比利润法、利润分割法、净利润法、预约定价法和核定利润率法。借鉴国际经验，分析我国关联交易存在的问题，并提出完善意见。

#### （一）关于可比非受控价格法、再销售价格法、成本加价法问题

首先，根据《规程》第 28 条第 1 款规定：将企业与其关联企业之间的业务往来价格，与其与非关联企业之间的业务往来价格进行分析、比较，而确定公平成交价格。这也就是说，可比非受控价格比较对象只能是企业向非关联企业销售或购买可比产品的价格。这一规定排除了在关联企业之外的两个独立企业之间的可比交易价格作为关联企业之间的正常交易价格的可能性，大大局限了可比非受控价格参考对象的来源。因此，应该增加在关联企业之外的两个独立企业之间的可比交易价格作为关联企业之间的正常交易价格的规定。

其次，再销售价格法的概念模糊，与国际上通常概念不一致。《规程》第 28 条第 2 款规定：“对关联企业的买方将从关联企业的卖方购进的商品再销售给无关联关系的第三者所得的收入，减去关联企业中卖方从非关联企业购进类似商品再销售给无关联关系的第三者时所发生的合理费用和按正常利润水平计算的利润后的余额，为关联企业中卖方的正常销售价格。”从这一概念上



看,这一方法的适用情景是关联买方同时从关联卖方和另一非关联卖方购进产品,然后以从非关联卖方购进的产品销售给另一非关联买方所获得的利润来确定关联交易的公平成交价格。我们知道,再销售价格法是以关联买方将产品销售给独立企业的价格扣除适当的费用和利润而确定正常交易价格的。这样的规定对于公平成交价格的计算存在着失误,而且将销售费用的计算采用可比非受控法,形成一种方法之间的杂糅。笔者认为,这一款规定应当改为:对关联企业的买方从关联企业的卖方购进的商品再销售给独立企业的价格,减去其正常的销售费用及利润,为关联企业间的正常交易价格。

最后,未对成本加价法的适用条件加以规定,会造成操作上的混乱。因此,应补充以下条款:成本加价法适用于关联企业卖方向关联企业买方出售原材料或者半成品,关联买方对其加工再出售的情况。

## (二) 关于预约定价制度完善

预约定价制在国际上已经被越来越多的国家采纳。我们应尽快完善我国的预约定价制度,对关联交易能够进行很好的管理与规范。具体可从以下几个方面考虑:

### 1、加快双边或多边 APA 的立法建设

目前,关于预约定价制的《规则》还是主要针对单边 APA,《规则》第八章第二十八条规定:“涉及税收协定的双边或多边预约定价安排,按照税收协定的有关规定,需要启动缔约国双方主管当局相互协商程序的,由国家税务总局负责并制定相应程序”,可见,《规则》仅就单边 APA 适用的程序进行了规定,却欠缺了双边或多边 APA 的相关规定。预约定价制的显著优点便是避免双重征税,而这一优点在双边或多边 APA 中才显示更大优势。2005 年,我国的第一个双边 APA 已经签订,实践中已有先例出现,我国却无相关立法,不失为一种欠缺。因此,我们应该本着遵循国际法原则,同时满足国际法要求,不断完善双边 APA。

### 2、加强对 APA 信息利用的管理工作

在纳税人申请 APA 时,需要主动提供以往年度的生产经营资料,税务机关会不会在发现问题后终止 APA 的签订而来审查纳税人以往年度的转移定价情况,或是当 APA 签订不成时,税务机关利用已有信息追究当事人的转移定价问题呢?这两方面的顾虑必然造成纳税人申请 APA 的障碍。在这一点上国

际上并无通行做法,有些国家明令禁止利用 APA 信息对纳税人进行转移定价审计,也有些国家将以往年度的情况灵活处理,一并纳入 APA 的谈判中予以适当考虑。我国的《规则》对此并无明文规定,只是在《规则》第八章附则第二十六条中提及:“主管税务机关与纳税人经过会谈、协商不能达成预约定价安排时,在会谈、协商过程中所获取或得到的非事实性信息(如各种提议、推理、观念和判断等)不得用于以后对该预约定价安排涉及交易行为的审计过程中。”关于 APA 信息的利用问题应在预约定价相关立法中予以明确,应本着诚信的原则,尊重纳税人的权益,不得擅自将纳税人提交的信息,用于对纳税人转移定价的审计工作中,但可以与纳税人进行相关谈判作灵活处理,这样即使谈不成预约定价协议,也会使双方的转移定价调整工作效率提高,节约成本。

### 3、重视 APA 程序弹性原则的运用<sup>30</sup>

APA 的谈判是一个复杂的过程,涉及到税务主管当局与纳税人的协调问题,特别是进行多边 APA 的谈判时,还要涉及到两个以上的税务当局与纳税人的协调,所以应当提倡减轻征纳双方的成本,提高效率,强化有效税收征管的做法。美国 APA 立法中非常重视 APA 程序的弹性,有以下方面值得借鉴:

(1) 及早让国外主管税务机关参与双边 APA 磋商。美国在双边 APA 中,已经注意到为有效地与外国主管税务机关达成一致,应当在磋商早期就邀请外国税务当局参加。所以在美国 1996 年预约定价税制改革中,经程序修改为提早邀请外国税务当局参与有关讨论包括实地访问,这样可以提高效率。

(2) 灵活的实施 APA 规则。美国 APA 部门主任可以采取任何不违反国家法律法规和协定的措施来实施 APA 规则,并且只要符合强化有效税收管理的规则,就可以对 APA 程序中规定的有关内容如时间限制、APA 要求等进行调整。

(3) 制定小型企业申请 APA 的特别条款。由于 APA 程序的繁琐,美国 APA 程序小组对小企业制定了特别条款,如降低申请费、减少资料要求、简化程序、缩短时间要求等。而对于我国经济发展相对缓慢,小型企业占有很

<sup>30</sup> 郭宁:《预约定价法律制度研究》,大连海事大学法学硕士学位论文,2006年3月第57页

大比例，区分企业情况制定特别条款以鼓励小型企业申请 APA。

#### 4、增加“处罚条款”

有人认为：“APA 是一种协议，是否履行属于当事人的自愿行为。”但是 APA 是一种更偏向行政契约性质的协议，在 APA 的申请和签订过程中，耗费了大量的人力、物力，若非关键性假设发生变化，双方都应尽量将所签订的 APA 履行完整，否则不但造成浪费，也会使 APA 的双方当事人丧失信心。所以在相关立法中应增加“处罚条款”，对故意不履行协议的当事人进行处罚，以保证协议的严肃性。

#### (三) 应当制订关于无形财产转让定价的调整方法

美国和经合组织都对无形财产的转让定价进行了很多新的规定，有些方法已经很成熟，但这些在我国的法律中却是一片空白。所以，要对这些规定进行借鉴，制定出适合我国国情的调整方法。

1、明确无形资产的含义和范围。随着世界经济活动日趋复杂化，无形资产的含义也越来越广泛，根据(OECD) 1996 年修订的《转让定价准则》，现代意义上的无形资产不仅包括传统项目如商标、商誉、专利、专有技术、版权等，还包括一些新型项目，如销售渠道、固定客户等。既然无形资产的范围处于不断扩展的过程中，那么无形资产的定义就应抓住其共同的特点而不是逐项列举。借鉴美国的作法，建议从以下三方面定义无形资产：一是独立于个人劳务存在；二是具有可衡量的价值；三是其价值的衡量标准是无形因素而非其物质形态。当然，除了定义以外，还可以列举一些常见的无形资产以便于把握。

2、详细说明有关调整方法。《规程》第一十八条中介绍了一些调整有形财产转让定价的传统方法，即可比非受控价格法、再销售价格法和成本加价法。但由于无形资产具有与有形资产完全不同的特点，传统的调整方法往往难以奏效。相反，可比利润法、利润分割法等一些新型方法倒是更适合无形资产转让定价的调整。因此，有必要对这些新型方法详加介绍，并参照美国的作法设计具体的应用范例，指出每种方法使用的前提及可比性分析的重点，使得税务人员可以根据具体的情况进行选择。

3、制定无形资产转让定价的事后调整制度。由于无形资产的转让定价包含开发的成本费用及无形资产的获利能力两方面因素，而后的确定在很大

程度上只是一种估计。因此，无形资产转让时估计的价格很可能与实际价格存在差距，此时税务当局对无形资产转让定价的事后调整就成为一种补救措施。通过建立事后调整制度，可以使对无形资产转让定价的调整尽量准确，这样，既保证了国家的财政经济利益，又维护了关联企业与非关联企业间的公平竞争。因此，在美国于1986年公布的“超级特许权使用条款”中规定了对无形资产转让定价的定期调整制度，OECD等其他发达国家也纷纷效仿，承认税务当局可以对无形资产转让定价进行事后调整。为了不使我国在对外经济交往中处于被动地位，也为了我国的经济利益，建议在我国税法中引入事后调整制度。当然，鉴于我国的税收征管力度薄弱、效率较低，不可能在每个纳税年度都对无形资产转让进行核定。不过，我国可以采用延长定期调整时间如三年或五年核定调整一次或采用不定期调整的方法，即当税务当局发现原先核定的数额与事实有较大出入时自行确定调整。

#### （四）进一步细化劳务提供的规定

应该进一步明确劳务费用的纳税扣除条件和非纳税扣除条件，并规定劳务费用的正常收费标准，明确集团内部按成本转让劳务的可能性，并对成本应包括的因素和正常收费何时可以包括利润因素等一系列操作性问题作出规定。

借鉴OECD等的做法，应当规定劳务费用的纳税扣除条件是：

- 1、该收费补偿为获得已实际提供服务的付款人，并已经适当实现；
- 2、提供的服务显然是为了付款人的利益；
- 3、提供的服务旨在维持或增加其盈利能力；
- 4、所支付的费用不超过第三方按正常交易原则已支付的费用；
- 5、该收费不能补偿母公司的股东成本。

对于劳务费用的非纳税扣除项目，即企业不得列支向关联企业支付的管理费，借鉴OECD准则，应作如下规定：

- 1、与母公司本身的法人结构有关的活动的成本，如母公司的股东大会、母公司的股票发行以及监督委员会的成本；
- 2、与母公司的报告要求有关的成本，包括报告的合并整理；
- 3、为获取参与资格而筹措资金的成本；

#### （五）明确纳税人的报告和举证义务

1、规定纳税人负有延伸提供税收情报的义务。我国在涉外税收征管实践中,最困难的就是税务当局不能直接得到跨国投资者在国外经营活动的资料,又不便去国外进行实地调查,以至往往对避税活动无从下手。因此,有必要在涉外税法中明确规定,纳税人有义务提供其在境外经营活动的资料。具体做法有两种:一是在每一种税法里分别以单独条款规定具体的报告义务;二是作为整个税制的一部分专门制定一个总的报告义务规定。

2、规定纳税人对某些交易行为有事先取得税务部门同意的义务。借鉴英国、美国在这方面的经验,我国在反避税条款中有必要规定纳税人的某些交易行为必须事先取得税务部门的同意,否则就是违法行为,予以惩罚。

3、规定纳税人对国际避税案件有事后提供证据的义务。在处理涉外税务案件时,因为税务当局很难掌握跨国投资者在国外的经济活动和市场价格情况,为避免税务当局陷于被动地位,有必要在涉外税法中规定纳税人负有举证责任,即如果纳税人对税务当局的处理提不出相反的证据,就应认为税务当局的判决是正确的,执行税务当局的决议。

#### (六) 完善资本弱化制度

资本弱化避税问题已引起各国税务当局的密切关注,许多国家都采取了特殊的反避税规定。各国有关这方面的法规尚不统一,经济合作与发展组织(OECD)提倡采用两种方法对待资本弱化:一种是采取“正常交易原则”,即公司与关联公司间由于资金关系产生的利息,要以没有关联关系的公司之间所能同意的利息数额或利率为准;另一种是规定债务—自有资本比率。有的国家仅采取其中一种措施,如英国仅采取了“正常交易原则”,有的国家则双管齐下如美国、日本等。在我国,企业与关联企业之间融通资金所支付或者收取的利息,不得超过或者低于没有关联关系所能同意的数额,其利率不得超过或者低于同类业务的正常利率。有关债务资本与自有资本的比率我国还没有明确的规定。笔者认为,OECD推荐的两种方法中,固定比率法由于是根据债务/股本比率来确定不允许税前扣除的利息,这种事前确定的方法对于税务当局和打算向外国子公司提供贷款的跨国公司来说都有较强的确定性,从这一角度看采用固定比率法更适合我国国情,从国际实践看,这一方法也为多数国家所采用。

### 3.4.3 关联交易税收执法的完善

#### (一) 建立高效严密的征管机制

按照涉外税收征管活动的内在要求和特点,应该建立“征、管、查”三位一体的征管机制,实施对跨国纳税人的监督管理和征收机制。征收部门的功能是负责纳税申报的审核、税额的计征入库以及税款的查补、减免、提退、拖欠等过程的控制。同时,还应做好税收计划、会计、统计工作,掌握税收计划情况。管理部门的功能在于负责跨国纳税人户籍档案的日常管理。如办理税务登记、建立和保管户籍档案,通过与政府有关部门如工商管理部门、劳动管理部门、外事部门等确定固定的联系,及时掌握跨国纳税人的增减变动情况,控制税源,为税款征收、纳税检查打下良好的基础。检查部门的功能是负责对跨国纳税人纳税情况的例行检查和偷漏税案件的专项查处,监督、反馈税收法规的执行情况和存在的问题,以堵塞纳税漏洞。

通过建立“征、管、查”三位一体的征管机制,既能形成对跨国纳税人的多层次、全方位的监督管理,又在税务当局内部形成了相互制约的机制,以达到依法治税的目的。

#### (二) 提高税务人员素质

目前,对我国各级税务机关来说,关联交易税务管理中人员素质属于一个薄弱的部分。严重制约了我国转让定价税务实务处理的进程。为了更好地对关联交易转让定价进行税务管理,顺利解决集团公司利用转让定价避税问题,应成立专职的关联交易转让定价税务处理机构。下设三个部门:转让定价的调查中心、转让定价处理中心、转让定价情报交换中心。转让定价调查中心主要负责跨国公司转让定价稽查对象的选择,开展案头分析和实际调查取证工作;转让定价处理中心负责通过依法行使稽查权力,对所认定的转让定价违法行为提出处理结论,对于利用转让定价逃避税款达到一定数额以上的违法案件,应告知当事人有要求举行听证的权利,即告知当事人作出行政处罚决定的事实、理由、依据,当事人有陈述、申辩的权利;转让定价情报交换中心主要负责获取与跨国公司有关的第三方的税务情况,包括跨国公司的收支情况、企业结构、经营方式,与国际税收有关的国内法律情报以及防止利用转让定价逃避税收的情报。

在提高内部员工素质的同时, 还要注意从外部引进高素质的人才。加入WTO后, 我国急需一大批高素质的人才充实国税部门, 建议国税部门打破计划用人机制, 走市场化道路, 公开从高校毕业生和社会上有工作经验的人员中聘用高学历、责任心强、综合素质好的人才, 以提高整个税务队伍的素质, 快速提高税务管理转让定价人员的整体水平。

### (三) 加快税收管理信息化建设

随着网络经济的发展, 越来越多的国家把计算机技术应用到税务管理实务领域。计算机在税务管理领域显示了自己独特的优势。不仅可以减少税务人员、降低税收成本、加强信息收集、减少信息不对称, 还可以更好地集中力量进行税务稽查, 最大限度地避免税收流失, 打击违法行为。借鉴国外先进经验, 目前我们应该着重做好以下几方面的工作:

#### 1、建立税收监控数据库

在实施企业和个人金融实名制的基础上, 建立全国原始交易网络系统; 全面推广电子货币、电子发票和银行转账业务, 最大限度地保证源头数据的准确性。另外, 应建立完整准确的税收档案, 开发跨国公司档案, 包括检查历史上跨国公司的行为, 定义跨国公司的特点, 统计关联企业数量, 以便更好地了解跨国公司, 为应用数据库和网络技术服务。

#### 2、建立公共数据库

目前, 我国税务部门信息不畅, 许多跨国企业利用这一弱点进行转让定价避税。为有效制止国际避税问题, 加强税务部门和其他部门的合作就显得尤为重要。通过网络经济的发展服务于管理, 缩小信息不对称范围, 打破部门间信息壁垒状况, 如建立相关的人机结合的质量考核指标体系, 互相考核以达到互相监督、互相促进、信息交流、共同提高的目的。监督部门抽查考核, 各部门负连带责任以防形成各部门、各环节利益趋同的现象, 以防止“攻守同盟”的出现, 防止“囚徒困境”效应的产生, 从而提高征管效率, 促进纳税环境的改善。减少税收流失。

运用计算机税收监控系统实现跨国公司税收管理, 不仅便于掌握跨国公司的基本情况, 更可以跟踪其经营轨迹, 预测其经营成果, 还能应立法、法规、政策的改变而更改, 对税收政策的决定起辅助作用。因此, 为保证计算机税收监控功能的充分发挥, 必须将各有关部门都纳入到整个运行体系中来,

充分发挥数据共享的功能和网络的索引功能,建立一套完整的计算机税收监控系统。该系统应在电子发票制和金融实名制的基础上,建立包括原始数据的取得、录入、修改、网络查询及浏览、相关数据汇总、交叉稽核、查询报警、数据传输、统计打印、系统维护等子系统。

#### (四) 积极开展税务调查,健全跟踪管理制度

税务机关除了纳税人申报的资料之外,还必须通过税务调查掌握必要的涉税相关资料。只有制定严密的激励与约束机制,强化税务调查,才能使反避税工作切实有效。各国税务机关创造了不同的税务调查方法,如日本税务机关在税收征管上把纳税人分为五类:优良法人、准优良法人、周期对象调查法人、循环接触法人和继续管理法人,对不同类型的法人采取宽严不同的管理办法,集中精力调查问题较多的企业。由于目前我国企业众多、税务机关的征收能力有限,在我国全面开展税务调查具有一定的难度。可试行“双轨制”征收管理,即对财务制度不健全、有避税嫌疑的企业,在实行查账征收时,实行定额征收办法,即核定出全年最低纳税额,超过此限额的按查账额征收,否则按最低额征收,迫使这类企业健全财务制度。

对企业实行反避税税收调整后,税务机关可实施一定时期的税收跟踪监管。监管的主要内容包括:企业投资、经营的状况及变化,企业纳税申报额的变化情况,对经营成果变化的评价,关联企业间业务往来变化情况等。企业需要保留账簿和原始记录,以便税务机关检查定价执行的情况。在税收跟踪监管期内,如发现企业税收异常,需及时调整跟踪措施。

#### (五) 加强反避税合作与情报交换

目前很多关联企业利用经济、行政与法律的不协调,地区、部门间的不协调规避税收,如果单靠税务机关获取的信息进行反避税是十分困难的,因此首先要和国内各个行政部门合作。反避税的国内合作涉及到社会经济生活的各个部门,应加强反避税机构与海关、外贸、金融、保险、商检、工商、外汇等经济管理部门之间的信息传递与沟通。建立和完善以税务机关牵头、各有关部门协调配合的社会综合治税体系,成立专门机构或者建立定期联系制度,健全严密的税收监控和信息网络,依靠社会力量进行税收征管,从各方面堵塞税收漏洞,确保反避税工作的顺利开展。

其次要充分利用中介机构的审计工作。我国法律规定注册会计师有依法



审计,维护国家合法权益的义务。但从现在的实际情况看,注册会计师并没有发挥其应有的作用,这在一定程度上加剧了避税现象的出现。因此需要对注册会计师的报表验证工作实行严格的管理,明确会计师事务所反避税的义务。使注册会计师等中介机构成为我国关联交易税务管理的一支辅助队伍。税务机关可以通过内部通报、行业会议的形式,公布各会计师事务所履行反避税义务的情况,激励会计师事务所积极履行查账职责。若发现审核验证后的报表不实,验证的注册会计师及其事务所应承担相应的责任,从而促使会计师事务所认真履行反避税的义务。

最后要加强与国际的合作。我国已与 50 多个国家和地区签署了国际税收协定,这对国家纳税行为起到了规范作用,但有限的协定数量,易被跨国公司利用,成为避税的港湾。到目前为止,与我国有经贸关系的公司大约覆盖 200 多个国家和地区,如果仅与部分国家和地区签署税收协定,非签署国就会利用税收协定中的优惠条款避税,损害我国的税收利益。因此,我国应加快国际税收协定的签署工作,形成防范跨国公司避税的协定网络,这类协定的内容包括:关联企业国际税务准则、税务处理办法、相互配合与协调规范、情报交换、相互协调调整程序等等。逐渐扩大到区域性国家和多边协定,最终形成世界性的多边协定。同时,应制定出一套防止滥用国际税收协定的措施,明确规定协定条款、收益形式、协定国之间的情报交换和调查配合。国际合作的范围可以十分广泛,除转让定价调整的合作之外,还应包括与税收有关的情报互换,如跨国公司背景资料、各种商品的价格资料等。此外,呼吁成立常设的国际税收组织或国际税收法院,以解决世界性税收问题,该机构的任务有:确定世界范围税收的趋势;搜集、提供各国税收信息;提供税收法律和管理的国际基本标准,举办世界税收论坛,交流税收经验;对税收国际争议的仲裁;对某些国家税收政策和管理提供咨询;对各国税收执法的监督等。在税务实践方面,我们应该及时总结经验,推广先进方法。立足于我国国情,借鉴其他国家的经验,不断发展和完善我国的关联交易转让定价税务管理与规范。

## 参 考 文 献

- 1、林冠英：《跨国关联企业转让定价法律研究——基于国际税法的视角》，西南政法大学硕士毕业论文 2005年5月
- 2、杨小强，《税法总论》湖南人民出版社，2002年2月
- 3、陈清秀，《税法总论》台湾三民书局，1997年
- 4、刘剑文，《税法学》（第二版），人民出版社，2003年
- 5、刘永伟 《转让定价法律问题研究》 北京大学出版社 2004年
- 6、贾敏敏，《反企业所得税避税的立法研究》，西南政法大学硕士毕业论文 2006年5月
- 7、刘剑文 熊伟，《税法基础理论》 北大出版社
- 8、刘剑文，《税法学》 人民出版社 2003年版
- 9、李强，《国际关联企业转移定价的法律规制问题研究》武汉大学硕士学位论文 2005年5月
- 10、《国际会计准则第24号——对关联者的揭示》1984年7月版
- 11、戴海先 宋丰俊，《转让定价表现形式及调整方法》载于《安徽税务》2000年11月
- 12、张学斌，《转让定价税制研究》 西南财经大学博士学位论文 2002年6月
- 13、漆多俊，《宏观调控法研究》 北京中国方正出版社，2002年1月
- 14、俞宏雷，《公司关联交易及其法律规制探讨》 中外民商裁判网
- 15、郭丽娟，《避税的立法规制》 中南大学硕士学位论文 2004年5月
- 16、叶金育，《税法私法化背景下的“预约定价”》 中国财税法网
- 17、国家税务总局，《关联企业间业务往来预约定价实施规则（试行）》 2004年9月
- 18、郭宁，《预约定价法律制度研究》 大连海事大学法学硕士学位论文 2006

年 3 月

- 19、黄洵,《关联企业的认定标准》载于《改革》,2004年第2期
- 20、徐勤,《在华跨国公司转让定价逆避税的对策研究》载于《上海管理科学》2002年第2期
- 21、刘剑文,《避税之法理新探析(上)》载于《涉外税收》2003年第8期
- 22、金子宏(日),《日本税法》战宪斌、郑林根译,法律出版社2004年版
- 23、北野弘久,《税法学原论》(第四版)(陈刚等译),中国检察出版社,2001年
- 24、张守文,《税收法定主义》载于《法学研究》1996年第4期
- 25、柳经纬、黄伟、鄢青著,《上市公司关联交易的法律问题研究》,厦门大学出版社2001年
- 26、江平主编,《新编公司法教程》,法律出版社1994年
- 27、范杨律,《关联企业关系及其税收征管的研究——基于台湾、大陆与美国的分析》暨南大学硕士学位论文 2004年10月
- 28、刘若灵,《外企避税与我国的反避税措施》大连海事大学硕士学位论文,2006年3月
- 29、崔砺金等:《经营火、帐面亏 部分外企大玩假亏损真避税把戏》载于《经济参考报》2005年11月
- 30、刘蓉:《避税与反避税的三位视角》载于《涉外税务》2006年12期
- 31、张守文:《税收逃避及其规制》载于《税务研究》2002年2期
- 32、国家税务总局,《关联企业间业务往来税务管理实施办法》1992年10月
- 33、国家税务总局,《关联企业间业务往来税务管理规程》,1998年4月

## 后 记

本论文从选题、收集资料、撰写到最终定稿，历经一年多，在论文完稿之际，感慨颇多。

关联交易已经不是新鲜的话题，许多学者对此已经进行过深入地研究。但实践中，无论从政府管理角度还是从企业角度来看，关联交易都是关注的重点。围绕关联交易仍然有很多问题未得到解决。在选题的时候，非常担心无法突破前辈的研究，后来在导师的建议下，从法理的角度切入，想以此作为创新点。本论文主要从法理的角度深层次挖掘关联交易的本质，借鉴了税法学的相关知识，希望能为我国关联交易税务管理与规范提供一些有用的建议。

本文从开始写作到定稿，几经推敲，但由于自己知识、阅历有限，论文还存在许多不足。

首先，论文用法理来分析，由于笔者对法理学知识的欠缺，认识还不够深刻，因此论述的深度还有待提高。

其次，由于笔者对司法方面认识还存在差距，因此在论文最后建议部分，未能提出司法上的建议，导致论文不够完善。

对于这些不足之处，还希望各位老师和同学予以指正。

## 致 谢

七年光华校园生活即将结束，七年的学习生活留下了令人难忘的回忆。令我印象最深刻的是财大教师们兢兢业业的专业精神和学子们勤奋向上的好学精神。

在本文搁笔之际，我首先要感谢我的导师——刘蓉教授。刘老师严谨求实的治学精神和深厚的理论水平使我受益匪浅。在读研的三年中，刘老师不仅在学习和科研方面给我很多指导，而且在做人处事方面也给我不少启发。她的“要做学问，先学做人”让我终身受益，铭记于心。在论文的选题、资料收集、论文撰写、修改和定稿的整个过程中，都得到了刘老师的悉心指导和帮助。

其次，感谢进入财大以来所有教过我、帮助过我的老师，尤其是财税学院的老师，感谢他们的培养，感谢他们的指导。同时感谢学院这七年来对我的培养和帮助。

此外，要衷心感谢身边的同学和朋友，在学习、生活等方面给予我真诚关心，尤其是我的室友给了我许多的帮助。感谢我的父母，在我多年的求学生涯中，在精神和物质上给予我全力的支持和帮助，使我顺利完成学业。

最后感谢将为我的论文进行评阅、审查、答辩的专家和老师们，衷心地感谢您们抽出宝贵的时间，并对我的论文进行“斧正”。