

- ◆ 关联交易在现代产业组织中是一种普遍行为。
- ◆ 关联交易是指在现代产业组织中，通过资本结构、合同机制、治理结构甚至默契合谋机制，针对最大最小化目标的产业操作和行为选择过程。
- ◆ 关联交易中的税收问题既是一个新的税收理论问题，也是税收征管实践中亟待制度完善的新课题。

关联交易

GUANLIAN JIAOYI SHUISHOU

GUANLI JI JICHA DIANXING ANLI

税收管理及稽查典型案例

《关联交易税收管理及稽查典型案例》编委会 编

关联交易

GUANLIAN JIAOYI SHUISHOU

GUANLI JI JICHA DIANXING ANLI

税收管理及稽查典型案例

《关联交易税收管理及稽查典型案例》编委会 编

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

关联交易税收管理及稽查典型案例/《关联交易税收管理及稽查典型案例》编委会编. --北京: 中国税务出版社, 2011. 7
ISBN 978-7-80235-674-0

I. ①关… II. ①关… III. ①企业管理: 税收管理 - 中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 107129 号

版权所有·侵权必究

书 名: 关联交易税收管理及稽查典型案例

作 者: 《关联交易税收管理及稽查典型案例》编委会 编

责任编辑: 张 雷

责任校对: 于 玲

装帧设计: 

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 10.25

字 数: 256000 字

版 次: 2012 年 4 月第 1 版 2012 年 4 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-674-0

定 价: 32.00 元

如有印装错误 本社负责调换

《关联交易税收管理及稽查典型案例》

编辑委员会

主 任 刘 强

副主任 柴志红 周国强 王 炼 张成明
刘明波 胡宗瑚

主 编 许升祥

副主编 昌 荣 刘晓彬 王忠亮

撰 稿 许升祥 柯利庆 张国雄 徐 斌
张清理 潘 明 刘 俊

序 一

税收管理机构依据税制对企业的财产、行为、交易等进行纳税认定。在复杂交易系统中，大量隐藏和不对称信息所带来的成本是偷逃税和税收行政成本推升的重要因素之一。给定信息和税法约束，企业通过产业组织设计、筹划和行为选择，达到降低税负和合法避税是正常行为。但它带来两种后果：首先，企业针对税制的适应性响应虽属合法避税，但由此引起的纳税主体、环节、行为的认定困难会带来额外税收成本。其次，企业针对税制的策略性响应，包括一体化、默契合谋和会计操作等，不仅会进一步隐藏税收信息，而且也会导致产业行为扭曲。

关联交易是指在现代产业组织中，通过资本结构、合同机制、治理结构甚至默契合谋机制，针对最大最小化目标的产业操作和行为选择过程。关联交易在现代产业组织中是一种普遍行为，但当企业针对税收最小化进行关联交易操作时，往往会使许多纳税环节被隐藏从而达到成功逃税目标。这，正是本书所探讨的范畴。

关联交易税收问题由来已久，美国和加拿大等国早已针对这一问题对税制进行了修补。我国关联交易税收问题在市场经济出现以后开始出现，近年来开始呈现泛滥趋势。因此，关联交易中的税收问题既是一个新的税收理论问题，也是税收征管实践中亟待制度完善的新课题。黄石市地方税务局凭借自己长期执法的实践经验，敏锐地洞察到了这一新的动向，将关联交易中的税收问题分离出来并特别予以对待，意义十分重大。其研究成果必将推

动我国税制的演化和完善；同时，作者还认真收集了大量典型案例，通过对关联交易类型进行特征识别，并通过案例方式演绎了相应的反避税措施，具有一定的模范性。

显然，作者的宝贵探索给我们今后的工作带来诸多启示：首先，微观产业针对税收的策略演化往往最迅速也最丰富，税收制度方面的专家应该仔细倾听一线税务人员的声音，那里既是理论的来源，也是最生动的课堂；其次，税务基层能够及时把握税收新动向，一线干部素质对税务系统的绩效影响也最显著。因此应该主张大量高素质的人才积极走出去，面向税源结构变化与时俱进共同进化；第三，强化理论学习和养成良好的思考习惯。本书作者所面对的现象和问题其实已非常普遍，但是如果缺乏勤于思考的习惯和良好的理论素养，将会对这些问题视而不见或者始终是碎片化信息；第四，税务人员既要作执法者也要作理论家。税收执法者与税收理论专家的区别是，前者是在约定税制下选择行动，从来不会对制度缺陷产生怀疑；而后者往往会针对某种目标发现制度缺陷并试图推动制度的改变。我们更希望基层税务人员既作税收执法者，也作税收理论家。

国家税务总局稽查局副局长 刘建国

2012年4月

序 二

这是一本研究关联交易税收稽查的业务书。它源自于黄石市地方税务局基层一线税务稽查人员之手。黄石市地方税务局是一个勇于探索、富有创新精神的集体。近些年来，在国家税务总局科学化、精细化、专业化税收理念的指导下，他们认真贯彻落实湖北省地方税务局许建国局长提出的“依法治税、信息管税、服务兴税、人才强税、廉洁从税”二十字治税方针，全力推进八大体系建设，积极致力于税源管理、纳税服务、绩效考评、队伍建设等多项改革和创新，实现了治税与治队的统一与和谐发展。该局先后获得了全国“五一”劳动奖章，全国税务系统文明单位、先进单位，湖北省政务公开先进单位等荣誉。

在税务稽查方面，他们以打造“执法型、质量型、重点型、素质型、廉洁型、权威型”的“六型”稽查部门为目标，在丰富稽查手段、方式及稽查管理上进行了大胆的探索和创新，取得了令人瞩目的成绩。一级稽查体制改革、查前约谈、调账检查、分级分类检查、行业解剖式检查、房地产业“专业化、项目化、立体化”检查、稽查规范化管理、稽查管理软件研发应用等多项工作经验得到了国家税务总局和湖北省地方税务局的充分肯定，并在各级税务稽查部门进行了推广。税务稽查内促征管、外反偷漏的职能也得以全面彰显。这些成绩的取得得益于他们敢于解放思想、敢于在工作思路、理念及工作方法上与时俱进地创新和探索，这也是几年来黄石地税系统科学和谐发展的根本动力所在。

尤其难能可贵的是，在日常工作中他们善于进行工作经验总

结，2006年到2010年四年间，他们编写的《税收稽查方法与技巧》、《房地产业税务稽查研究》两本书由中国税务出版社出版，这次编写的《关联交易税收管理及稽查典型案例》是第三本书，对一个基层单位来说实属不易，是应该予以大加鼓励和赞赏的。

关联交易税收问题在税收实践中既是难点，又是盲点所在，目前据我所知，有关关联交易税收管理、特别是相关税务稽查方面的研究成果并不多见，他们敢于就税收管理中的难点问题进行有益的探索和研究并付诸文字，这本身就体现了一种开拓创新的勇气和精神。

《关联交易税收管理及稽查典型案例》这本书是基层税务干部用实践的汗水和心血浇灌而成的。尽管这本书不算厚重，书中文字也并不华丽，而且可能存在这样或那样的不足，但书中用大量的案例阐明了不同关联交易形式的税收处理方法与技巧，对税务部门加强关联交易税收征管、纳税人正确处理关联交易税收问题应该是有一定帮助的，这也是编者的愿望和希望看到的。在此，我本人由衷地感谢黄石市地方税务局及市局稽查局的全体同仁和为这本书付出辛勤劳动的所有人员，也希望他们继续发扬“勤总结、勤思考、勤创新”的优良作风，为税收事业的发展作出更大的贡献。

湖北省地方税务局副局长



2012年4月

作者的话

目前，我国许多集团公司、个体经营者以及家族式企业、特别是上市公司利用关联关系进行逃税的情况非常普遍，甚至有逐年增长的趋势，逃税的方式多种多样，手法不断更新，加之税务机关对关联交易的管理不能及时到位，致使部分税收流失。近年来，如果说我国每年通过各种渠道、各种手段逃税的数额究竟有多少，目前还没有一家权威机构能够出具一份翔实的报告。

面对这些逃税问题，我国各级税务部门特别是税务稽查部门采取了各种措施，坚决打击逃税行为。但是，关于关联交易税收管理和稽查方面的著作并不多见，我们作为普通的税务工作者，近年来，在有关领导的指导和安排下，悉心研究了关于关联交易税收管理和稽查方面的有关问题，特别是注意到近年来国家对关联交易的税收管理越来越重视，国家税务总局自 1998 年以来颁布了一系列反避税行政规章，但立法层次较低，约束力不高，甚至在一定程度上改变了其上位阶的企业法律、行政法规的规定，且条款比较原则，缺乏可操作性。2008 年统一后的《中华人民共和国企业所得税法》借鉴国际惯例，以第六章“特别纳税调整”，对转让定价、资本弱化、避税港避税等各种避税行为进行规范。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》则进一步对关联交易中的关联方、关联业务的调整方法、独立交易原则、预约定价安排、提供资料义务、核定征收、防范受控外国企业避税、防范资本弱化、一般反避税条款以及对补征税款加收利息等方面作了明确规定。

作者通过走访有关企业、税务基层单位及税务工作者，收集了大量一手资料；通过学习、查询获取了大量最新信息。经过两年多的专心研究，终于完成了本书的编写工作。本书立足于通过剖析典型案例，探讨如何反避税，是一本较为实用的工具书。

本书分为上、下两篇：上篇——关联交易税务管理，共分四章，第一章主要阐述关联交易与税收。通过介绍市场经济条件下商品交易的社会条件，商品交易中的特殊形式——关联交易，关联交易的税务关系，使人们对关联交易有一个简单的了解。第二章从介绍关联方及关联交易概念开始，阐述了关联交易的种类，关联交易形成的积极意义和消极意义，并从不同的角度阐述关联交易形成的原因以及不公平交易的表现形式及产生不公平交易的根源。同时还介绍了关联关系及关联交易的认定方法、关联交易的业务类型及对关联交易额的认定，并以大量的实例列举了关联交易调整的税收法律依据和调整方法。第三章主要介绍美国和加拿大关联交易税收制度的制定。第四章主要介绍我国目前关联交易的现状与特点以及税收管理方面存在的问题。下篇——关联交易典型案例剖析。这些案例都是作者平时收集起来的，都是作者与同事们从事多年税务稽查工作经验的积累，希望通过对这些典型案例的分析，使读者了解税务稽查工作的具体方法和稽查技巧，掌握有关关联交易税收的正确处理方式和方法。

目 录

▶▶ 上篇 关联交易税务管理 /1

第一章 绪论——关联交易与税收 /1

- 第一节 市场经济条件下商品交易的社会条件 /1
- 第二节 商品交易中的特殊形式——关联交易 /3
- 第三节 关联交易中的税收关系 /12

第二章 关联交易概述 /15

- 第一节 关联方 /15
- 第二节 关联交易 /17
- 第三节 关联关系及关联交易的认定 /24
- 第四节 关联交易税务调整 /38

第三章 国外成熟的关联方转让定价税务规制 /46

- 第一节 美国关联方转让定价税务规制 /46

第二节 加拿大转让定价税收管理 /48

第三节 世界各国 APA 税制 /52

第四章 目前我国关联交易的现状、特点及存在的问题 /56

第一节 与关联交易相关的主要税种 /56

第二节 我国目前关联交易的现状与特点 /89

第三节 我国目前关联交易税收管理方面
存在的问题 /97

第四节 目前我国关联交易现行税收政策 /100

第五节 完善我国关联交易税收管理的建议 /117

第六节 关联交易税收稽查方法与技巧 /120

▶▶ 下篇 关联交易税收稽查
典型案例剖析 /123

参考文献 /270

附录 /271

后记 /316

上篇 关联交易税务管理

第一章

绪论——关联交易与税收

第一节 市场经济条件下商品交易的社会条件

市场经济不同于计划经济。在市场经济条件下，政府部门的强制性命令已凸显出弊端，单凭政府这一只“手”的作用是完全不够的，人们已经逐渐意识到市场自身具有的自我调节作用。因此，商品交易市场的正常运行需要市场和政府这两只“手”共同发挥作用，相互配合。应在市场充分发挥它自身“看不见的手”的作用的基础上，政府部门适当地进行必要的干预，两方面共同作用，才能实现商品交易市场的正常发展。本节就从市场和政府两个方面来分析市场经济条件下商品交易发展需要的社会条件。

一、市场条件

市场经济条件下，商品交易活动由以下几个要素构成：商品交易的主体、客体、交易媒介以及市场需求。以上四个要素必须

同时存在并且相互作用商品交易活动才能得以实现，缺一不可。它们就是商品交易活动存在的市场条件。

1. 商品交易的主体

进行商品交易，离不开交易的主体，通俗地讲，即发生交易关系的买方和卖方。从原始社会的个人和部落，发展到今天包括政府、企业、单位、组织和个人等，商品交易主体范围的扩大化是与商品的不断丰富所紧密相关的。上述个人、组织等是商品交易市场中的微观主体，是商品交易活动的发起者和执行者。

2. 商品交易的客体

商品交易的客体即交易的对象。市场经济条件下，交易的对象就是我们所说的商品。商品是伴随着社会分工和私有制的出现而产生演化出来的。随着原始社会生产力的逐步提高，大量社会剩余产品的出现及其所有者需求的不同，导致了最初的物物交换，逐渐演变成今天种类繁杂的商品交易。

3. 市场需求

商品交易之所以能够进行下去，其驱动力之一就是在市场经济条件下，市场这只“看不见的手”对资源的配置发挥着最基础的调节作用，使需求和供给相均衡，最终实现商品交易市场的稳定。

4. 商品交易媒介

商品交易活动的媒介，是联系交易各主体的桥梁和纽带。在市场经济条件下，这些媒介包括金融保险机构、工商管理部门、信用机构、中介机构等等。它们在商品交易活动中发挥着十分积极的作用，是商品交易活动得以顺利进行的重要工具和手段。

二、政府提供的公共服务

在现实的市场机制下，市场的调节作用往往存在“失灵”的现象，单凭市场自身的调节不能实现资源的优化配置，在这种

情况下就需要政府进行适当的干预，通过一定手段来弥补市场失灵，实现资源的优化配置。

市场经济条件下，商品交易市场也需要政府给予适当的干预。这主要体现在政府提供的公共服务，主要包括以下几个方面：

1. 交易规则的制度保障

没有规矩不成方圆，商品交易也是如此。商品交易市场的正常运行，依赖于一个良好的市场秩序，而良好的市场秩序必须有相关规则予以保障。在这个方面，政府是最佳的角色扮演者，是整个交易市场的隐形管理者。政府可以通过行政命令式制定商品交易规则、管理条例，直至可以通过对商品交易事项进行立法，来规范商品交易市场中各方的相关行为，使其在许可的范围内活动，建立并维持商品交易市场正常的交易秩序，保护交易各方的利益关系，从而保证商品交易活动的健康有序进行。

2. 公共基础设施支持

商品交易活动的正常进行，必然需要公共基础设施的支持，包括公共交通、通讯设施等，它们是商品交易活动运行过程中所必需的硬件设施。如果没有这些基础设施的支持，商品交易活动无从谈起。由于公共基础设施属于纯公共商品或准公共商品，一般具有非排他性和非竞争性的特点，因此，公共基础设施难以由市场来提供，而只能主要依赖于政府。提供公共基础设施也是政府提供公共服务的主要内容之一。

第二节 商品交易中的特殊形式——关联交易

一、关联交易形成方式

企业作为市场经济中一个个单一的细胞，是交易发生的重要

载体。在社会分工还局限于企业内部的时候，所有交易都表现为外部交易，典型的生产形式是农民、个体手工业者经营的小规模生产，企业产权比较单一，生产流程较简单。资本主义发展起来以后，一方面，社会化大生产的趋势越来越明显，社会分工从企业的内部突破到企业与企业之间，甚至到本国企业与别国企业之间，单个企业必须将自己置身于社会经济分工的大环境中，才能降低成本、赢得发展；另一方面，社会生产力越来越集中，现代生产力集中到一定程度或达到一定规模，才能产生规模效益。企业集团正是随着经济的发展、适应规模经济的要求而产生的一种企业联合体。它可以最大限度地实行灵活性的组织形态，既有集中，又有分散。两个或多个企业既然相关联，则其间必有一定的纽带联系着，表现出一种关联关系。这种联系纽带体现着一定的经济利益关系，往往决定着关联交往中各方的利益分配或对这种分配有重大影响。这种纽带的形成主要有下面几种方式：

(1) 资本联系纽带。这是关联企业之间采用最为广泛的联系方式。资本联系纽带主要体现为股权参与，在企业之间形成控股、参股关系。

(2) 合同维系。形成关联企业的另一种联系纽带为合同。企业可以通过合同方式建立起关联关系。从立法层面对这种联系方式加以控制的典范当数德国。根据德国《股份公司法》的规定，关联企业合同包括支配合同、盈余移转合同、盈余共享合同、部分盈余移转合同、营业出租合同和营业转让合同6种。

(3) 人事连锁。人事连锁也是公司集团常用的一种关联纽带。当一公司与其他公司的董事、监事、经理等完全相同者足以形成控制或重大影响时，该公司与他公司互为关联企业。由于公司董事及经理人选受多数股份控制，人事连锁背后一般有着相应的股份支持，实际上体现了公司之间的资本联系。对公司的控制主要体现为对公司人事的控制，即使资本纽带最终也主要体现为

对人事的控制。

通过上述形式集合而成的企业集团，它内部的各个交易主体都有其独立的法人资格。在统一管理、控制的目的指导下，所进行的交易我们就称之为关联交易。可以认为，关联交易是商品交易在企业集团出现之后部分内部化的一种表现形式。应该说，关联交易并不全是发生在企业集团内部的，但是集团内部的关联交易却是最为重要的。

在完全竞争市场条件下的市场交易中，平等竞争和自由选择所形成的均衡价格可以引导资源的最佳配置。但是关联交易恰恰缺乏均衡价格所必需的平等竞争和自由选择，那么关联交易产生和存在的经济学根源是什么呢？下面将具体对这一问题加以分析。

二、关联交易形成原因

关联交易的形成并不是偶然，而是存在多面性和多层次性。主要有以下两个方面：

1. 管理层面的原因

(1) 经济效率。任何组织制度的安排都需要费用，要确定资源配置的最佳方式，必须考虑到交易费用。在企业出现之前，单纯在市场上进行个人交易，其交易费用很大，经济系统运行效率很低。企业出现后，通过企业内部的专业化分工和各种要素所有者的联合大大降低了市场交易费用。按照现代企业集团理论，由于交易费用的存在，企业有一种不断将相关企业一体化的倾向。但当一体化达到一定程度后，会产生规模不经济，企业为维持其组织的完整性，即企业与市场的界限保持稳定，需要支付昂贵的组织成本。因此，主体企业开始尝试不将所有企业一体化，而是将某些企业作为外部组织，通过资金、技术或人员等纽带和它们保持较为密切的联系。这些企业仍然是独立的法人，但与主