

TEBIE NASHUI
TIAOZHENG
SHIWU ZHINAN

特别纳税调整 实务指南

——避税与反避税的较量

BISHUI YU FANBISHUI DE JIAOLIANG

翟继光 编著



西南财经大学出版社

特别纳税调整实务指南—— 避税与反避税的较量

翟继光 编著



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

特别纳税调整实务指南:避税与反避税的较量/翟继光编
著. —成都:西南财经大学出版社,2009.6
ISBN 978-7-81138-355-3

I. 特… II. 翟… III. 企业—所得税—税收管理—中国
IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 083508 号

特别纳税调整实务指南——避税与反避税的较量

翟继光 编著

责任编辑:赵琴
封面设计:李鑫洁
责任印制:封俊川

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.bookcj.com
电子邮件:	bookcj@foxmail.com
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	北京德富泰印务有限公司
成品尺寸:	148mm×210mm
印 张:	12.75
字 数:	295 千字
版 次:	2009 年 6 月第 1 版
印 次:	2009 年 6 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 978-7-81138-355-3
定 价:	38.00 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

特别纳税调整实务指南—— 避税与反避税的较量 (编委会名单)

翟继光 编著

编委会专家 (以下排名不分先后)

熊晓青 (国家税务总局)

卢培伟 (最高人民检察院)

卢富添 (福建省地方税务局)

张志军 (成都市国家税务局)

伍玉联 (湖南省高级人民法院)

谢云旺 (江苏省铜山县人民法院)

王 玲 (江苏省铜山县劳动和社会保障局)

李善愚 (北京方鼎中欧税务咨询中心)

前 言

避税和反避税是纳税人和税务机关永远无法避开的主题，对于纳税人而言，避税可以减轻税收负担；对于税务机关而言，反避税可以增加政府的税收收入、实现纳税人之间的公平。特别纳税调整就是针对“一般纳税调整”而言的，是税务机关出于实施反避税目的而对纳税人特定纳税事项所作的税收调整，包括针对纳税人转让定价、资本弱化、受控外国公司及其他避税情形而进行的税收调整。更通俗地讲，一般纳税调整是基于企业的日常经营，而特别纳税调整则是基于企业存在关联交易，违背独立交易原则的“特殊情况”。

2004年，媒体广为报道的“国税总局掀起反避税风暴”，引起国人关注。2005年3月，国家税务总局建立全国反避税案件监控管理系统，在立案、结案两个环节对各地案件进行监控管理。通过监控管理及时发现并解决调查中存在的问题，不仅实现了全国案件调查的规范统一，加大了反避税案件的调整补税力度，也促进了各省市税务局之间、国地税各局之间的协调配合，形成了良好的监督制约机制，各地反避税工作的质量和效率明显提高。据国家税务总局的统计，2008年，全国转让定价调查立案174户，结案152户，弥补亏损7.5亿元，调增应纳税所得额155.5亿元，补税入库12.4亿元。2008年，全国调整补税超过千万元

的案件 23 件。深圳市地税局对某企业补税达 4.23 亿元，是我国迄今为止个案补税金额最大的反避税案件。现在，特别纳税调整越来越成为税务机关征管工作的重要组成部分。

与发达国家相比，我国的反避税立法起步较晚。在 1991 年出台的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则、1992 年出台的《中华人民共和国税收征收管理法》和 1993 年出台的实施细则，以及 2001 年修订的《中华人民共和国税收征收管理法》及 2002 年发布的实施细则中，均只有限制转让定价避税的条款。国家税务总局发布的《关联企业间业务往来税务管理规程》（国税发〔1998〕59 号和国税发〔2004〕143 号，以下简称“原规程”）和《关联企业间业务往来预约定价实施规则》（国税发〔2004〕118 号文，以下简称“原 APA 规则”），也仅是对转让定价税收管理作了进一步的细化解释。2008 年开始实施的《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例第六章规定了“特别纳税调整”条款，这是我国第一次较全面的反避税立法。其不仅包括我国实践多年的转让定价和预约定价，还借鉴国际经验，首次引入了成本分摊协议、资本弱化、受控外国企业、一般反避税以及对避税调整补税加收利息等规定。但是，《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的这些条款规定的比较原则，缺乏能够指导税务机关执法和企业遵从的程序性规定和操作规范。此外，依据原《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》制定的“原规程”和“原 APA 规则”需要变更法律依据，许多条款也需要补充、完善。为了贯彻实施《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，全面加强反避税管理，在总结我国转让定价和预约定价管理实践并借鉴国外反避税立法和实践经验的基础上，国家税务总局在广泛征求意见的基础

上，出台了《特别纳税调整实施办法（试行）》。

本书对于特别纳税调整的具体操作方法进行了详细解读，是广大企业应对特别纳税调整、广大税务机关进行特别纳税调整的实用指导手册。本书包括 12 章内容，分别介绍了避税与反避税的基本制度、关联申报、同期资料管理、转让定价方法、转让定价调查及调整、预约定价安排、成本分摊协议、受控外国企业税制、资本弱化税制、一般反避税制度、相应调整及国际磋商以及避税与反避税相关法律责任。本书适宜作为广大企业和税务机关从事特别纳税调整的指导手册，也适宜作为会计师、律师从事特别纳税调整服务的指导手册；同时，也适宜作为高等院校和科研机构从事避税和反避税研究人员的参考资料。

虽然作者进行了大量的调研，搜集了大量的资料，但书中仍难免有错误和疏漏之处，恳请广大读者和学界专家批评指正，以便再版时予以修正。

翟继光

2009 年 6 月

目 录

第 1 章 避税与反避税的基本制度

- 1.1 避税的含义与构成要件 / 1
- 1.2 反避税的基本制度与适用范围 / 6
- 1.3 税务机关及其工作人员
在反避税工作中的保密义务 / 11

第 2 章 关联申报

- 2.1 关联关系的界定 / 15
- 2.2 关联交易的主要类型 / 31
- 2.3 关联申报的资料 / 44

第 3 章 同期资料管理

- 3.1 同期资料的主要内容 / 69
- 3.2 同期资料的准备义务 / 84

第 4 章 转让定价方法

- 4.1 转让定价基本方法 / 89
- 4.2 可比性分析 / 90
- 4.3 可比非受控价格法 / 100
- 4.4 再销售价格法 / 168

4.5 成本加成法 / 169

4.6 交易净利润法 / 170

4.7 利润分割法 / 173

第5章 转让定价调查及调整

5.1 税务机关的基本职权 / 175

5.2 转让定价调查对象的选择 / 177

5.3 转让定价现场调查 / 177

5.4 转让定价资料提供 / 179

5.5 转让定价资料核实 / 180

5.6 转让定价资料分析 / 191

5.7 转让定价纳税调整 / 193

5.8 转让定价跟踪管理 / 194

第6章 预约定价安排

6.1 预约定价安排的基本含义 / 195

6.2 预约定价安排的受理 / 196

6.3 预约定价安排的效力 / 197

6.4 预备会谈 / 197

6.5 正式申请 / 199

6.6 审核评估 / 200

6.7 磋商 / 202

6.8 签订安排 / 203

6.9 监控执行 / 203

6.10 预约定价安排的管理 / 206

第7章 成本分摊协议

- 7.1 成本分摊协议的基本含义 / 209
- 7.2 成本分摊协议的主要内容 / 210
- 7.3 成本分摊协议的执行 / 211
- 7.4 不得税前扣除成本的情形 / 212

第8章 受控外国企业税制

- 8.1 受控外国企业的界定 / 213
- 8.2 中国居民企业股东征税的方法 / 215
- 8.3 受控外国企业税制的豁免 / 218

第9章 资本弱化税制

- 9.1 资本弱化税制的基本内容 / 221
- 9.2 不得税前扣除的利息的计算 / 222
- 9.3 不得税前扣除的利息 / 223
- 9.4 允许扣除的超标准利息 / 224

第10章 一般反避税制度

- 10.1 一般反避税制度的含义 / 239
- 10.2 一般反避税的审核 / 244
- 10.3 一般反避税调查的启动 / 244

第11章 相应调整及国际磋商

- 11.1 相应调整及国际磋商的含义 / 247
- 11.2 相互协商程序 / 257

第12章 避税与反避税相关法律责任

- 12.1 报送、保存资料违法行为的法律责任 / 263

12.2 提供同期资料违法行为的法律责任 / 264

12.3 纳税调整加收利息 / 265

12.4 加收利息的执行 / 269

12.5 偷税的法律责任 / 270

附录:

中华人民共和国企业所得税法 / 273

中华人民共和国企业所得税法实施条例 / 284

中华人民共和国税收征收管理法 / 315

中华人民共和国税收征收管理法实施细则 / 335

《特别纳税调整实施办法(试行)》表证单书 / 359

第1章 避税与反避税的基本制度

1.1 避税的含义与构成要件

1.1.1 避税的本质特征是在纳税义务产生前进行的规避纳税义务的行为

避税与偷税相比是一个含义更加不明确的范畴，学界、实务界以及相关法律法规都没有给予避税以明确的界定。一般认为，避税是指纳税人通过对经营活动的违反一般商业目的的安排，从而能够利用税法的不完善之处来规避税法所规定的纳税义务或较高纳税义务的行为。目前，关于避税的最典型的形式就是关联企业的转让定价行为，也就是《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征收管理法》）第三十六条所规定的“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来……不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的”行为。与偷税的概念相比较，避税的本质特征应当是在纳税义务

产生之前所进行的能够减轻纳税义务或者避免纳税义务产生的一系列行为。

1.1.2 避税的构成要件

从上述避税的本质特征可以看出，避税的构成要件包括以下三个：

①纳税义务尚未产生。避税必须是在纳税义务产生之前就进行相关的安排，一旦纳税义务产生，纳税人所能做的只能是按照税法的规定履行自己应当履行的义务，任何减轻自己纳税义务的行为（除合法减免税以外），均有可能构成偷税，而不可能属于避税。而在纳税义务产生之前，纳税人无论进行什么样的行为，均不会构成偷税。

②通过不为法律所明确禁止的行为对其交易进行安排。无论在纳税义务产生前，还是产生后，纳税人均不能从事法律所明确禁止的行为，这是法治的一般要求，不需论证。但是，除法律所明确禁止的行为以外，纳税人可以从事任何行为，即“法无禁止即可行”。无论纳税人出于什么目的从事这种行为，也无论纳税人所从事的这种行为多么不可理解，只要不是法律所明确禁止的行为，纳税人都可以实施。

③导致纳税义务不产生或者减轻纳税义务。纳税人所从事的行为必须导致纳税义务不产生或者减轻纳税义务，才属于避税。如果纳税人所从事的行为没有导致上述结果，而是和没有进行上述安排导致相同的纳税义务或者产生了更多的纳税义务，则该行为不属于避税。

1.1.3 偷税的本质是在纳税义务产生以后违法减轻纳税义务

偷税是比较典型的税收违法行为，但目前学界和实务界并没有形成一个公认的定义。在实定法上，判断偷税的基本依据是《税收征收管理法》第六十三条的规定：“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。”从法律的规定可以看出，偷税的本质特征是在纳税义务产生以后，通过各种违法的行为，减轻纳税义务或者拒不履行纳税义务。无论是“伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证”、“在账簿上多列支出或者不列、少列收入”，还是“经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报”，这些行为都是违法的行为。虽然行为本身并不能对其本来应当承担的纳税义务产生影响，但是，它们在事实上可以达到减轻纳税义务甚至不履行纳税义务的结果。因此，偷税的本质特征在于纳税人纳税义务产生以后通过违法行为而减轻纳税义务。

1.1.4 偷税的构成要件

从偷税的本质特征可以看出，偷税的构成要件是：

①纳税义务已经产生。纳税义务已经产生是偷税的第一个构成要件，如果纳税义务尚未产生，无论纳税人采取什么行为都不可能构成偷税。而纳税义务是否产生则应当根据相关法律法规所规定的纳税义务的构成要件是否满足来判断，一旦其符合某税种的构成要件，则其纳税义务就已经产生。其后所采取的各种行

为，均不能导致纳税义务不产生。

②实施了特定违法行为。纳税义务发生以后，纳税人必须实施了税法所明确规定的特定违法行为，即“伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证”、“在账簿上多列支出或者不列、少列收入”、“经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报”。除上述三种行为以外，纳税人实施其他任何行为（无论是合法的，还是非法的）均不构成偷税。

③客观上造成了少缴或者不缴税款的结果。偷税属于结果犯，必须是造成了少缴或者不缴税款的结果才能构成偷税，否则，即使纳税人实施了上述三种违法行为，也只能按其他违法行为来认定，而不能认定为偷税。至于偷税结果何时产生，税法并没有明确规定。但从一般税法理论来看，纳税义务产生以后，纳税人必须在税法规定的期限内进行纳税申报并缴纳税款。在纳税人缴纳税款以后，就完成了整个纳税行为。如果此时纳税人所缴纳的税款少于根据税法规定所应当缴纳的税款，就应当认定造成了少缴税款的结果。同样，如果在税法规定的纳税期限届满以后，纳税人仍然没有缴纳税款，则应当认定造成了不缴税款的结果。

这里需要强调的是，行为人的主观故意并不是偷税的构成要件，无论行为人出于什么主观目的，只要满足了上述三个构成要件，就构成了偷税行为。这一点，从实定法来看，是很明显的。《税收征收管理法》第六十三条在规定偷税行为时并没有指出主观要件，应当视为该法所规定的偷税行为并不需要主观要件。从实际执法来看，主观是纳税人的内心活动，很难判断。如果规定了主观要件，纳税人往往会找出各种理由来否认自己具有故意或者过失，这样，该要件实际上反而成了偷税人的“保护伞”。另

外,从《税收征收管理法》第六十三条所规定的三种行为来看,一般都是纳税人故意所为,过失所为的比较少。

1.1.5 偷税与避税的联系

偷税与避税的联系包括以下两个方面:

①实施不符合一般经营原则的行为。无论是偷税,还是避税,都必须通过实施一定的行为来完成,而该行为往往不符合一般的经营原则,即如果排除税收因素,具有正常理性的人都会认为纳税人的行为不正常。如果纳税人根据正常的市场交易规则和法律的规定来安排自己的行为,即使造成了减轻税收负担的结果,也不属于偷税或者避税。

②造成减轻税收负担的结果。无论是偷税,还是避税,都要造成减轻税收负担的结果,即实际所缴纳的税款少于没有进行相关的安排之前所应当缴纳的税款。如果没有达到这一结果,则不能构成偷税和避税行为(从理论上讲,可以认为构成不成功的偷税和避税行为,但在实定法和实际执法中没有这个概念)。

1.1.6 偷税与避税的区别

偷税与避税的区别包括以下三个方面:

①实施行为的合法性不同。为实现偷税目的所进行的行为必须是税法所明确禁止的三种行为,除此以外的任何行为,无论是合法的还是非法的均不能构成偷税。而为实现避税目的所进行的行为必须是非法律所明确禁止的行为,这里的“法律”并不限于税法,包括所有的法律。简单地说,为达偷税目的的行为是特定的违法行为,而为达到避税目的的行为是不特定的不违法行为(包括合法行为,但不限于合法行为)。

②实施行为的时间点不同。为实现偷税目的所实施的行为必须是在纳税义务产生以后实施，而为实现避税目的所实施的行为必须是在纳税义务产生之前实施。在纳税义务产生之前有可能通过不违法的行为减轻税收负担，但是在纳税义务产生以后，除合法减免税以外，不可能通过不违法的行为减轻税收负担。

③法律责任不同。正因为偷税和避税行为具有上述不同，因此，其危害性也存在较大差异。偷税行为危害性大，避税行为危害性相对较小。对于偷税行为，除追缴税款以外，还应当加收滞纳金，同时还应当进行处罚（一般为罚款），情节严重构成犯罪的，还要追究刑事责任，而对于避税行为，一般仅调整应纳税额，并不加收滞纳金，更不能进行处罚，也不可能追究刑事责任。因为纳税人所从事的行为是不违法的，如果对纳税人不违法的行为进行处罚，就违反了“罪刑法定”和“处罚法定”的基本原则。

1.2 反避税的基本制度与适用范围

1.2.1 反避税制度的内容

反避税在现行税法中被称为“特别纳税调整”，特别纳税调整是针对“一般纳税调整”而言的，是税务机关出于实施反避税目的而对纳税人特定纳税事项所作的税收调整，包括针对纳税人转让定价、资本弱化、受控外国公司及其他避税情形而进行的税收调整。更通俗地讲，一般纳税调整是基于企业的日常经营，而