

谈谈关联企业的税收征收管理

杨凌浩 田隽

(厦门大学深圳研究院 深圳 518057 西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】企业联合中的关联企业已成为一种普遍存在的经济现象。关联企业之间存在着大量的交易,这种交易给税收征管工作带来了一定的影响,应引起我们的足够重视。

【关键词】关联企业 税收管理 问题 建议

一、关联企业的税收管理及调整

关联企业之间业务往来的计价标准应依同独立企业之间业务往来的计价标准,这是关联企业业务往来计价标准的法律规范。所谓独立企业之间的业务往来,我国《税收征收管理法实施细则》(以下简称《实施细则》)第五十二条明确规定它是指没有关联方关系的企业之间,按照公平成交价格 and 营业常规所进行的业务往来。

关联企业未按照独立企业之间业务往来的计价标准收取或者支付价款、费用,导致减少应纳税收入或所得的,税务机关对此有权进行合理调整。

1. 涉税业务费用调整方法。

(1) 调整的条件。根据《实施细则》第五十四条的规定,纳税人与关联企业之间的业务往来有下列情形之一的,税务机关有权对纳税人与关联企业之间的业务往来进行调整,重新核定其应纳税额:①购销业务未按照独立企业之间的业务往来作价。②融通资金所支付或者收取的利息,超过或者低于没有关联方关系的企业之间所能同意的数额,或者利率超过或者低于同类业务正常利率。③提供劳务未按照独立企业之间业务往来收取劳务费用,或者支付劳务费用。④转让财产、提供财产使用权等业务往来,未按照独立企业之间业务往来作价收取费用,或者支付费用。⑤未按照独立企业之间业务往来作价的其他情形。

(2) 调整的时限规定。关于税务机关对应纳税额进行合理调整的时间限制,《实施细则》第五十六条做了明确规定:纳税人与关联企业未按照独立企业之间的业务往来支付价款、费用的,税务机关自该业务往来发生的纳税年度起3年内进行调整;有特殊情况的,可以自该业务往来发生的纳税年度起10年内进行调整。

(3) 调整的方法。《实施细则》第五十五条规定,纳税人与其关联企业之间发生关联方交易的,税务机关可以调整其计税收入额或者所得额,调整的方法有:

一是可比非受控价格法,即将企业与关联方之间的业务往来价格和其与非关联方之间的业务往来价格进行分析、比较,从而确定其交易价格。同时,还必须考虑以下可比性因素:

购销过程的可比性,包括交易的时间、地点、交货手续、支付条件、交易数量等;购销环节的可比性,包括出厂环节、批发环节、零售环节等;购销货物的可比性,包括品名、品牌、规格、型号、外形、包装等;购销环境的可比性,包括社会环境、政治环境、经济环境等。

二是再销售价格法,即按照再销售给无关联方关系的第三者所应取得的收入和利润水平来调整。

下面举例对上述两种方法予以说明。

甲公司与乙公司为母子公司关系,甲公司将其生产的电器元件销售给设在国内的乙公司5000件,价格为20元/件,乙公司进货后又以18元/件的价格销售给无关联方关系的丙公司。税务机关首先应确定母公司甲与其子公司乙之间的购销交易价格,然后再调整乙公司应纳的增值税税额。在这个前提下,乙公司原有关账务处理是:进项税额: $20 \times 5000 \times 17\% = 17000$ (元),销项税额: $18 \times 5000 \times 17\% = 15300$ (元),应纳增值税税额: $15300 - 17000 = -1700$ (元) < 0 ,留到下期抵扣。假设税务机关按照乙公司转售给丙公司的价格是属于合理的毛利来计算的,并假设电器元件一般的销售毛利率是10%,那么乙公司与丙公司正常的交易价格应当是调整后的销售单价,即: $18 - (18 \times 10\%) = 16.2$ (元),于是调整乙公司的进货额为: $16.2 \times 5000 = 81000$ (元),进项税额为: $81000 \times 17\% = 13770$ (元),销项税额为: $18 \times 5000 \times 17\% = 15300$ (元),应纳增值税税额为: $15300 - 13770 = 1530$ (元)。

三是成本加利润法,即将关联方中卖方的产品成本加上正常的利润作为公平交易价格。采用此方法时,应注意成本费用的列支必须符合我国税法规定,合理地选择、确定所适用的成本利润率。

以上几种方法均属于事后调整。为保证调整的稳定、规范,20世纪90年代初,国际上开始推行一种事前管理办法——预约定价制度。它突破了传统的税务机关对转让定价事后审计的模式,降低了纳税人的审计风险,节约了举证成本,因而更容易被纳税人所接受。国家税务总局在1998年颁布的《关联企业间业务往来税务管理规程》(试行)(国税发[1998]59号)中,按照转让定价调整方法引入了此办法。一些

税务机关按照此办法已与一些企业签订了预约定价协议。《实施细则》第五十三条对此办法给予了明确规定：纳税人可以向主管税务机关提出与其关联企业之间业务往来的定价原则和计算方法，主管税务机关审核、批准后与纳税人预先约定有关定价事项，监督纳税人执行。

2. 涉税业务费用调整种类。税务机关有权对下列各项业务费用进行纳税调整：

(1) 对融通资金利息进行调整。对关联企业之间融通资金的利息可参照正常利率水平进行调整，但调整时要注意企业与关联企业及与非关联企业之间的借贷业务在融资的金额、币种、期限、担保和融资人的资信、还款方式、计息方法等方面的可比性。对债权人向他人借入资金后再转贷给债务人的融资业务，可按债权人实际支付的利息加所支出的成本（费用）和合理的利润作为正常利息。

(2) 对劳务费用进行调整。对关联企业之间的劳务费用可参照类似劳务活动的正常收费标准进行调整。调整时要注意企业与关联企业及与非关联企业之间提供劳务在业务性质、技术要求、专业水准、承担责任、付款条件和方式、直接和间接成本等方面的可比性。

(3) 对以租赁等形式提供有形财产的使用权而收取或支付的使用费进行调整。对关联企业之间以租赁等形式提供有形财产的使用权而收取或支付的使用费（租金），应采用在相同或类似情况下，按与非关联企业之间提供使用相同或类似的有形财产所收取或支付的正常费用进行调整。提供方向他人承租后转租给使用方收取的使用费（租金），可按提供方实际支付租赁费或使用费加上提供方所支出的成本（费用）和合理利润作为正常使用费认定。根据租赁费的构成要素，还可以采用财产的折旧加合理的费用和利润作为正常使用费，据以进行调整。

(4) 对转让无形资产的作价或收取的使用费进行调整。对关联企业之间转让无形资产的作价或收取的使用费参照没有关联方关系情况下所能同意的数额进行调整。调整时要注意企业与关联企业及与非关联企业之间转让无形资产业务在主要方面的可比性。

二、关联企业税收管理存在的问题及原因

税务机关目前对关联企业的税收管理工作还比较薄弱，基本上处于一种无序和无力的状态，其表现主要是两个方面：一是不能发现问题或者发现问题时间滞后，问题大多是在关联方交易已经发生、非法避税已经形成之后才发现的，主管税务机关事前没有采取任何管理措施；二是问题发现之后未能进行有效处理，虽然《税收征收管理法》和各实体税法已经有了相关管理规定，但是其操作性都较差，发现问题难，处理问题更难。其主要原因是：

1. 税法对非法避税没有规定相应的处罚措施。一些经济实体往往利用税务筹划进行非法避税，而现行税法规定的“责令限期改正”、“征收滞纳金”、“移交司法机关处理”等办法，对处理非法避税都不适用，反避税没有任何司法保障。因此，税务机关发现非法避税后，必须与避税人谈判，协商办税，如果

避税人拒不接受，税务机关大都束手无策。

2. 税法有关关联企业纳税调整的规定操作性差。《税收征收管理法》与企业会计准则相比，界定关联方关系内涵不准确，外延不全面。除预约定价内容之外，全部沿袭了原税收征管法内容，存在着以下不足：

(1) 在操作规范方面，目前，我国针对内资企业税收转移问题所制定的税收规范性文件较少，基层税务机关在日常监管中缺乏可依据的法律规范。

(2) 在关联方交易价格管理方面，税法只是从正面做了一些引导性的规定，缺乏法律的强制性。如规定了纳税人“有义务”而非“必须”向税务机关提供交易价格，“可以”而非“必须”实行预约定价制度。如果纳税人不提供交易价格或不采用预约定价方法，税法没有规定相应的管理措施。

(3) 在纳税调整方面，税法规定了税务机关对纳税人非法避税可以进行“合理”调整，而在税收实践中很难把握“合理”的尺度；对纳税人价格或计税依据明显偏低而“无正当理由”的，税务机关可以核定纳税人销售额或应纳税额，而在税收实践中很难把握何为“无正当理由”。

3. 企业市场主体地位的原因。在市场经济条件下，由于受供求关系的影响，价格围绕价值上下波动十分正常，加之企业一般具有定价自主权，即使企业的价格明显不符合营商业常规，也可以按照非公平交易价格进行交易。这种做法不违反国家政策，对企业而言并无不妥。

三、改进建议

1. 建立关联方关系及其交易的税务披露制度。对关联方关系，要在办理税务登记时以及在每期纳税申报时，由各个关联方向主管税务机关报送关联方关系及其交易披露表，其中应该包括企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化、所持股份或权益及其变化、关联方关系的性质、主营业务等。对关联方交易，要在每期纳税申报时，由各个关联方申报交易的金额或相应比例、未结算项目的金额或相应比例、定价政策、本期签订的及以后各期拟订的合同或协议的主要内容和金额等。这样有利于税务机关及时掌握关联方关系及其交易的过程和结果，实时进行税收管理。

2. 对关联方交易价格明显偏高或偏低的“合理调整”要有标准。要规定一个在一定时期内围绕市场基准价格变化的计税价格区间，纳税人与其关联企业之间的交易价格超出这个区间，税务机关则必须进行纳税调整。这样可以增加对关联方交易进行纳税调整的可操作性。

3. 对关联企业之间的交易价格规定一个计税价格区间后，还要对“无正当理由”做出科学、合理的解释。笔者认为，有正当理由，应由税务机关进行专业判断，关联方交易只要不合理地减少了当期应纳税额或编造了虚假计税依据或减少了以后期间的税收都要认定为无正当理由，都应进行纳税调整，并应明确规定按照偷税行为进行处罚。

主要参考文献

廖晓靖，刘念. 所得税优惠与关联企业的关系研究. 财经研究，2000；1