

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学号: 12920061150625

UDC\_\_\_\_\_

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

我国合并纳税制度的若干法律问题研究

Research on legal problems of China's combined tax system

王 玉 兰

指导教师姓名: 李 刚 副教授

专业名称: 法 律 硕 士

论文提交日期: 2009 年 4 月

论文答辩时间: 2009 年 月

学位授予日期: 2009 年 月

答辩委员会主席:\_\_\_\_\_

评 阅 人:\_\_\_\_\_

2009 年 4 月

我国合并纳税制度的若干法律问题研究

王 玉 兰

指导教师: 李刚副教授

厦 门 大 学

## 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

## 内 容 摘 要

2008年1月1日起生效的《中华人民共和国企业所得税法》，体现了我国税制改革与时俱进的时代精神。该部法律中规定的合并纳税制度，与通常的“独立—属地纳税制度”相比，具有突出的特异性。合并纳税制度强调的是不同主体在税基确定上的差异性，或者说是某些主体在税法待遇上的特殊性。正因如此，合并纳税制度需要深入研究，对其用语、适用范围以及与相关制度的关联等问题，都需要做出梳理，然后进一步研究其中的相关法律问题。

本文除引言和结语部分外，共分为三个部分：

第一部分，首先介绍了合并纳税制度的概念，然后分析了合并纳税制度与税法基本原则要求的差距。在将其与转移定价、亏损结转制度比较的基础上，认为该制度的创设具有一定的合理性，在一定程度上减轻了特定纳税主体的税收负担，但这种以企业的经济属性为基础的差别性税收待遇与促进资源有效配置的宏观经济目标是背道而驰的。

第二部分，笔者通过对我国有关合并纳税制度规定的梳理，结合目前实务操作的实际情况，从四个方面剖析该制度在运行过程中存在的问题。

第三部分，根据第二部分的结论，以美国和法国为例，对其合并纳税制度进行具体分析和比较，力图有的放矢地就我国应当如何完善该制度提出相应的政策建议。

本文的创新之处在于：用税法基本原则考量我国的合并纳税制度，在分析其合理性的背后，发现该制度还有其自身的缺陷，不应盲目推崇。其次，通过对有关合并纳税制度的规范性文件的梳理，结合实务操作中的困境，找出合并纳税制度目前存在的几种问题，逐一分析，并提出相应的建议。

**关键词：**企业所得税；合并纳税；税法基本原则

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## ABSTRACT

The new corporate income tax law, which took effect on Jan.1,2008, reflects China's tax reform with the spirit of the times. The combined tax system is ruled in this law, compared with the usual "independent - the territorial tax system", has a distinct specificity. The combined tax system emphasis the different people are treated differently on the tax base, so the combined tax system should be studied in depth. First, tidy up its terms, scope of application, as well as the associated systems, then further study the relevant legal issues.

This article is divided into three parts, in addition to the introduction and conclusion:

The first part , introduce the concept of the combined tax system, then analysis the gap between the combined tax system and the requirements of tax basic principles. At the basis of compared with transfer pricing and loss carry-over system, the author considers the creation of the system has a certain rationality and reduces some taxpayer's tax burdens in a certain degree. However, the differential taxation treatment on the basis of the economic property of enterprises is running counter to the goal of macroeconomic which is for the promotion of effective allocation of resources .

In the second part, the author combs the combined tax system, and combines with the current actual situation, then analyses the problems of the system from four aspects .

In the third part, according to the conclusions of the second part, taking the United States and France as an example, analyses their combined tax system and make a comparison, trying to make recommendations on how to improve the system .

There are some innovations in this dissertation as follows: analyses the combined tax system with tax basic principles, after analyzing the rational of the system, the author has found the system's drawbacks, so the system should not be praise blindly. Second, through sorting of regulatory documents about the combined tax system, combining with practical difficulties in operation, the author finds several questions of the system, then analyses the reasons and make recommendations accordingly.

**Key words:** corporate income tax ;the combined tax system; tax basic principles

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 目 录

引 言 .....	1
<b>第一章 合并纳税制度概述 .....</b>	<b>2</b>
<b>第一节 合并纳税制度的概念及与相关制度的辨析 .....</b>	<b>2</b>
一、合并纳税制度概念 .....	2
二、与相关制度的辨析 .....	3
<b>第二节 从税法基本原则看合并纳税制度 .....</b>	<b>5</b>
一、税收法定原则 .....	5
二、税收公平原则 .....	6
三、税收效率原则 .....	7
<b>第三节 合并纳税制度创设的合理性分析 .....</b>	<b>8</b>
一、制度创设的合理性分析 .....	8
二、对制度合理性的反思 .....	9
<b>第二章 我国合并纳税制度现状及存在的问题 .....</b>	<b>11</b>
<b>第一节 我国有关合并纳税制度的规定 .....</b>	<b>11</b>
<b>第二节 我国合并纳税制度存在的问题 .....</b>	<b>13</b>
一、合并纳税的条件限定过严 .....	13
二、成员企业对缴纳税款的责任不明 .....	14
三、税务稽查体制不合理 .....	16
四、税收与税源背离问题突出 .....	16
<b>第三章 我国合并纳税制度的完善建议 .....</b>	<b>18</b>
<b>第一节 扩大制度适用的主体 .....</b>	<b>18</b>
一、扩大适用合并纳税制度的企业集团范围 .....	18
二、适当拓宽企业集团内实行合并纳税的成员企业范围 .....	19
<b>第二节 明确各成员企业纳税责任 .....</b>	<b>20</b>
一、不同国家的企业集团合并纳税模式 .....	20



二、各成员企业纳税责任的确定 .....	21
<b>第三节 提高税收征管和监管水平 .....</b>	<b>22</b>
一、完善合并纳税管理中的稽查体制 .....	22
二、建立新的税收工作考核机制 .....	23
<b>第四节 解决税收与税源背离的问题 .....</b>	<b>24</b>
一、基本情况 .....	24
二、跨区分配的解决思路 .....	24
三、相关配套制度的完善 .....	25
<b>结 语 .....</b>	<b>28</b>
<b>参考文献 .....</b>	<b>29</b>

厦门大学博硕士论文摘要库

## CONTENTS

<b>Preface</b> .....	1
<b>Chapter 1 An overview of the combined tax system</b> .....	2
<b>Subchapter 1 concept of the combined tax system and analysis with the relevant system</b> .....	2
Section 1 concept of the combined tax system .....	2
Section 2 analysis with the relevant system .....	3
<b>Subchapter 2 analyze the combined tax system from tax basic principles</b> .....	5
Section 1 legalized principle of taxation .....	5
Section 2 principle of tax equality .....	6
Section 3 efficiency principle of taxation .....	7
<b>Subchapter 3 analyze the of the rationality combined tax system</b> .....	8
Section 1 analysis the rationality of the combined tax system .....	8
Section 2 reflect the rationality of the system .....	9
<b>Chapter 2 the current situation of the combined tax system and problems</b> .....	11
<b>Subchapter 1 regulatory documents about the combined tax system</b> .....	11
<b>Subchapter 2 The existing problems in the combined tax system</b> .....	13
Section 1 The conditions of the combined tax system too stringent .....	13
Section 2 Members of business's duty to pay taxes is unknown .....	14
Section 3 tax inspection system is unreasonable .....	16
Section 4 the problem between tax sources and tax revenue is prominent .....	16
<b>Chapter 3 the proposal on how to improve the combined tax system</b> .....	18
<b>Subchapter 1 Expand the applied scope of the combined tax system</b> .....	18
Section 1 Expand the scope of enterprise groups to apply combined tax system .....	18

Section 2	Expand the scope of members of business to apply combined tax system.....	19
<b>Subchapter 2</b>	<b>Make clear all member's responsibility of paying tax</b> .....	20
Section 1	introduce the combined tax model in different countries .....	20
Section 2	how to determine the duty to pay taxes during all member's ....	21
<b>Subchapter 3</b>	<b>Improve the level of tax collection and supervision</b> .....	22
Section 1	Improve inspection of the combined tax system .....	22
Section 2	Set up a new job evaluation mechanisms .....	23
<b>Subchapter 4</b>	<b>solve the problem between tax sources and tax revenue</b> .....	24
Section 1	basic information .....	24
Section 2	solution of cross-distribution .....	24
Section 3	perfect the relevant system.....	25
<b>Conclusion</b>	.....	28
<b>Bibliography</b>	.....	29

## 引 言

随着经济改革的深化,市场竞争日趋白热化,企业为了求得更大的生存空间,纷纷通过组建、发展企业集团的形式来加强在市场中的竞争能力。在企业集团的组建和发展过程中,如何针对企业集团的特点实施企业所得税政策,使得在维护国家正当税收利益的情况下,有利于企业集团的发展,是我国当前必须加以解决的课题。从历史上看,各国企业集团的发展往往都与税法的影响直接相关,以至于有人认为“西方国家关于企业集团的法律政策,几乎总是可以最先在税法中找到踪影”。<sup>①</sup>在纷繁复杂的税收法律制度中,企业集团合并纳税制度是一类潜滋暗长的新兴制度。对于此类重要制度的研究,不仅涉及到税收征管,而且也涉及会计、产业政策等经济问题,同时也关乎政治、法律等诸多方面,影响甚广,若对其中蕴含的诸多重要法律问题长期失察,则对于该制度的完善及相关法学理论的深化不利。在此背景下,本文想就企业集团合并纳税制度从税法角度进行分析,期望能为该制度的完善提供一种思路。

本文的写作安排与目的:本文在新实施的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称新《税法》)的背景下,通过辨析合并纳税和汇总纳税及相关制度的意义,探讨合并纳税制度与税法基本原则的关系,剖析该制度在当前时代背景中运作的种种不足之处,最后结合国外先进的观点和立法经验,提出制度改革的相应意见和建议,以期该制度能最大限度地发挥效用。

本文的研究方法:笔者试图结合发达国家的先进观点和我国的特殊国情,采用历史研究和比较研究的方法。首先,对有关合并纳税制度的规定按照一定的标准做出梳理,以新《税法》的颁布时间为基点,对比前后有关规定,以期发现该制度未来的发展方向;然后进一步分析国外的相关制度,总结出合并纳税的三种模式,将我国的合并纳税制度与其进行综合比较分析。在借鉴先进国家经验的基础上,提出对合并纳税制度完善的建议。

---

<sup>①</sup> 王长斌.企业集团法律比较研究[M].北京:北京大学出版社,2002.23.

## 第一章 合并纳税制度概述

### 第一节 合并纳税制度的概念及与相关制度的辨析

#### 一、合并纳税制度概念

1994年的税制改革,在内资企业所得税制下,形成了合并纳税制度的雏形和基本框架。<sup>①</sup>应该说,该制度在支持民族产业,增强国内企业集团国际竞争力上起到了积极的作用。但仔细翻阅各级各类法律文件,不难发现,我国对该制度的相关表述不甚规范:在我国有关合并纳税的规范性文件中,有使用“汇总纳税”一词,也有一些文件的用词是“合并纳税”,或者“汇总(合并)纳税”、<sup>②</sup>“合并(汇总)纳税”等,<sup>③</sup>足见税法上基本概念使用的混乱,以及相关规范性文件在用语上的不协调。这些不足使得合并纳税制度的目标实现效果大打折扣。从制度发展来看,一般在规定汇总纳税的问题时,都包含了合并纳税的内容,<sup>④</sup>并且,合并纳税行为已经成了汇总纳税制度着重规范的对象。因此,过去人们通常谈及的汇总纳税概念,在外延上已经包括了合并纳税。

对于“汇总纳税”与“合并纳税”这两个词,虽然经常放在一起使用,但学术界大多数认为应该将二者予以区分,比如有学者认为:“一般而言,汇总纳税是指在缴纳企业所得税时,分公司的所得要并入总公司所得,由总公司汇总申报纳税;合并纳税是指允许集团内母子公司以某种方式,在税收上合并其利润,由集团母公司合并申报缴纳企业所得税。由于汇总纳税与合并纳税的相似性以及目前我国对其采取相同的征收管理政策,因此一般将其统称为汇总与合并纳税,简称汇总纳税”。<sup>⑤</sup>但以上这种简称,在当前已经不再适用,因为在新《税法》中,二者的

① 《国家税务总局关于大型企业集团征收所得税的通知》(国税发[1994]27号)。

② 关于“汇总(合并)纳税”的称谓,参见国家税务总局《关于汇总(合并)纳税企业所得税若干具体问题的通知》(国税发[1998]127号),以及国家税务总局《关于汇总(合并)纳税企业实行统一计算、分级管理、就地预缴、集中清算所得税问题的通知》(国税发[2001]13号)。

③ 关于“合并(汇总)纳税”的称谓,参见国家税务总局《关于合并(汇总)纳税企业总机构有关费用税前扣除标准的通知》(国税发[2005]136号)。

④ 在国家税务总局《关于进一步加强汇总纳税企业所得税管理的通知》(国税发[2000]185号)以及《关于规范汇总合并缴纳企业所得税范围的通知》(国税函[2006]48号)中,在行文上开始将“汇总”、“合并”相并列,既而将两者统称为“汇总”。

⑤ 邓远军,两法合并后一完善汇总与合并纳税管理探讨[J],涉外税务,2007(9):29-35.

法律依据、作用都明显不同，“汇总纳税”与“合并纳税”有了明确的划分。<sup>①</sup>故在此特定的背景下，为了便于论述，本文的研究范围仅限于合并纳税制度，对汇总纳税制度本文不做过多探讨。

对于合并纳税制度，大部分的学者都认为：合并纳税是指允许集团内母子公司以某种方式，在税收上合并其利润，由集团母公司合并申报缴纳企业所得税。合并纳税针对的是母子结构的集团公司模式，汇总纳税针对总分结构的集团公司模式。这两种结构模式最根本的区别就在于，总分结构之间，分公司不具有独立的法人资格，而子公司却拥有独立的法人资格。本文以下的论述将建立在该定义之上。

## 二、与相关制度的辨析

与企业集团密切相关的税法制度，不仅有合并纳税制度，还有转移定价制度和亏损结转制度等。这些制度既有共通性，又有差异性，需要进一步辨析研讨。

### 1. 是否属于税收优惠

所谓税收优惠，是指国家对特定产业、特定地区的特定交易形式采取的一种调控手段，是政府为实现一定历史时期的宏观经济发展目标，以相对合理的方式，分轻重缓急地向特定经济主体（投资人）退让或放弃一部分税收收入的鼓励或照顾措施。<sup>②</sup>据此，有人认为，税收优惠就是指减税、免税；也有人认为，税收优惠就是减税、免税、出口退税加上优惠税率。笔者认为，这些都是对税收优惠的片面理解。税收优惠是指对某些特定纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的各种规定，它的直接目的和直接效果是减轻纳税人的税收负担。凡是只有特定纳税人和征税对象才能享受的各种鼓励性和照顾性的规定，都属于税收优惠的范畴。减税、免税和出口退税是税收优惠的主要内容，但税收优惠的范围要比减税、免税和出口退税的范围广。

首先，国家征税的原初动因，是获取近期的和长远的税收利益，但在合并纳

<sup>①</sup> 新《税法》中多次出现了“汇总”、“合并”这两个词，与过去混合使用、重复使用不同，该法将“汇总纳税”和“合并纳税”进行了一些区分。其中涉及“汇总”的分别为第12、17、50、51条，涉及“合并”的，为第52条。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》中对此仅有一条原则性规定，而将其他具体规定授权国务院财政、税务主管部门另行制定。

<sup>②</sup> 高学军. 税收优惠政策: 国家干预和调控经济的关键点[J]. 经济与社会发展, 2007(5): 27.

税的情况下，却往往要以国家税收收益的让渡为前提。<sup>①</sup>从国家“让利”、企业减负的角度说，合并纳税符合税收优惠的一般含义。并且这种优惠是税基上的，而不是税率上的，属于税收优惠中的间接优惠，<sup>②</sup>充分体现了政府支持大型企业集团的政策意向。

其次，合并纳税制度的适用范围仅限于国家税务总局批准的企业集团，它们都是国有或国有控股企业的典范，大都具有突出的垄断性，对社会公益影响巨大，关系到国家的经济命脉。换言之，该制度只有特定的纳税人才能适用。国家实施该制度的重要目标，就是通过税收制度直接影响产业政策，从而提高国家控制力，促进宏观经济的发展。张守文教授认为，从制度目标上看，合并纳税并不只是一个技术性的问题，而是包含了诸多政策性考虑；同时，合并纳税也并不只是税务上的一种应然处理，而是还包含了一定的税收优惠的考虑。<sup>③</sup>由此可见，合并纳税制度是国家给予大型企业集团一种鼓励和照顾性的规定，它的直接目的是为了减轻企业的税收负担。综上所述，笔者认为，无论是从制度的适用主体还是实施目的来看，合并纳税制度均符合税收优惠的定义，应纳入税收优惠的范畴。

## 2.与亏损结转制度的比较

合并纳税与亏损结转制度的关联也值得研究。从制度设计上看，亏损结转主要从时间维度，通过对企业不同年度的盈亏纵向相抵，来实现税基的跨年度调整，从而在更长的时间范围内确定企业的应税所得额，使企业得到递延纳税和降低税负的义务。亏损结转强调个体的意义，即作为独立个体的企业，可以进行亏损结转；<sup>④</sup>而合并纳税则主要从主体和空间的维度，来实现多个关联企业的盈亏相抵，以通过盈亏整合实现税基调整，从而在总体上降低相关主体的税负。合并纳税调整整体的意义，它使整体福利最大化。

## 3.与转移定价制度的比较

企业所得税法中，转移定价制度是专门用于解决关联企业的关联交易问题。事实上，各类企业集团所涉及的子公司，都是典型的关联企业。按照税法的规定，

① 张守文.企业集团汇总纳税的法律解析[J].法学,2007(5):45.

② 税收优惠可划分为直接优惠和间接优惠两种方式.直接优惠主要表现为对企业最终经营成果的减免税,如企业所得税的减免,强调的是事后的利益让渡.间接优惠主要表现为对企业税基的减免,强调的是事前的调整.

③ 张守文.企业集团汇总纳税的法律解析[J].法学,2007(5):42.

④ 例如,我国新《税法》第18条规定:“企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过5年”.

它们在从事交易活动时，必须按照独立交易原则，来收取或支付价款、费用，否则，如果通过关联企业之间的内部交易来转移定价（从而转移利润）的话，则其交易结果在税法上不予承认，税务机关由此享有对其应纳税额的调整权。<sup>①</sup>可见，转移定价制度强调关联企业之间的交易必须公平，要像不存在关联关系的市场主体那样从事交易，即更强调各个关联企业的独立性。而合并纳税制度则与之不同，它所关注的不是企业集团内部的各个关联企业之间的关联交易，而是在关联企业的经营成果实现以后，其收益或亏损的合并纳税问题，在这个阶段，它不强调各个关联企业的独立，而恰恰强调它们之间的关联，强调它们的盈亏的整合。可见，两类制度分别适用于前后相继的两个阶段。转移定价制度是在税前的盈亏形成阶段，强调独立交易原则（或称独立竞争原则、公平交易原则），它直接影响个体税基的形成；而合并纳税制度则强调的是在企业个体的经营效果已发生，收益或亏损客观实现以后，通过合并来使总体税基发生变更。两者的制度目标、适用阶段等都是不同的。

本部分通过追溯相关法律法规对“汇总纳税”、“合并纳税”两词的使用，在新《税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称“《实施条例》”）的背景下，辨析了企业所得税领域中相关制度的含义，试图勾画一个完整的、清晰的合并纳税制度的定义，为本文奠定一个明确的讨论核心。

## 第二节 从税法基本原则看合并纳税制度

诚如上文所述，合并纳税属于税收优惠的范畴。依据税法原理，税收优惠作为一种税收特别措施，它应符合和体现税法的三大基本原则，即税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则。<sup>②</sup>据此，笔者试图从税法基本原则的角度来分析我国合并纳税制度的相关问题。

### 一、税收法定原则

所谓税收法定原则，是指“征税主体征税必须依且仅依法律的规定，纳税主

<sup>①</sup> 我国新《税法》第41条规定：“企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整”。

<sup>②</sup> 李刚.论税收调控法与税法基本原则的关系[J].厦门大学学报（哲社版），2008(3):82-83.



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库