

关联企业认定的国际比较与借鉴

□ 刘玉龙 周红刚

定作出了具体规定。其中,美、日、韩三国的做法颇具代表性,对我国关联企业的认定具有较好的借鉴意义。

一、美国

美国《国内收入法典》482 节规定:任何两个以上的组织、商业或事业(无论是否组成公司,是否在美国境内组设,是否为关联组织),直接或间接为同一权益所有或控制,财政部长为防止税负规避,或正确反映该类组织、商业或事业团体的所得,可对该组织间的毛所得、扣除额、抵扣额或准备金加以调整或重新分配。《财政法规》482 节对“控制”一词作了进一步定义,“控制”包括任何类型的控制,不论直接的或间接的、法定的或非法定的,也不论是已实施的还是未实施的,只要纳税人的所得额已按有关权益主体的意图转移,就可以作出“存在控制的假设”。在这里,强调的是“控制”的“实质重于形式”这一原则。

二、日本

日本的转让定价仅适用于与外国关联者有关的交易而不适用于国内关联企业间的交易。因此,日本《特别税收措施法》中对关联企业的认定,主要是认定外国关联者,规定:与国内公司有下列关系之一的外国公司称为外国关联公司:

1. 两个公司中一方直接或间接持有对方股票总数或出资总额的 50% 以上的;
2. 同一个人分别直接或间接占有两个公司的股票或出资额的 50% 以上的;
3. 两个公司虽不直接或间接持有对方股份,但如有下情形之一,形成事实上的控制与被控制的“特殊关系”时,也构成外国关联者:
 - (1) 一公司二分之一或二分之一以上的负责人,是另一公司的雇员或负责人;
 - (2) 一公司的代理董事是或曾是该公司的雇员或负责人;
 - (3) 一公司的生产经营活动必须依赖他公司才能进行时;
 - (4) 公司生产经营所必需的资金大部分来源于他公司时。

(1) 一公司二分之一或二分之一以上的负责人,是另一公司的雇员或负责人;

(2) 一公司的代理董事是或曾是该公司的雇员或负责人;

(3) 一公司的生产经营活动必须依赖他公司才能进行时;

(4) 公司生产经营所必需的资金大部分来源于他公司时。

三、韩国

韩国《公司所得税法》及《实施规定》

列举了关联关系的几种表现形式,实际上也给出了关联关系的认定标准:

1. 投资者(股票上市公司中的股权在 1% 以下的小股东除外)与其亲属的关系,被认定为关联关系;

2. 国内公司的雇员或向该公司投资者的有关成员,与各自共同生活的亲属之间,如其生活来源又系取自该公司或向该公司投资者,即被认定存在关联关系;

3. 上述 1、2 所说的投资者,如持有公司股份 35% 或以上者,被认定存在关联关系;如果公司持有另一公司 50% 以上的股份,则两公司间的关系为关联关系;

4. 公司或个人持有一公司 50% 或以上的股份,而该公司又持有另一公司 50% 或以上的股份,则三者皆被认定为存在关联关系;

5. 如果个人或法人与公司签订有某项合约或合同,代其销售商品或产品,则该个人或法人与公司被认定为关联关系;

6. 非营利公司的董事,如有半数以上属上述 1 款的情况,或者该公司由这些人出资 50% 或以上而创立,并且其中一人为该公司的创办者,则这些董事与该公司之间,被认定存在关联关系。

以上给出了美、日、韩三国对关联关系认定的标准,可以看出,三者之间存在着较大的差异,主要表现在:

1. 采用的标准不同。美国是以有关各方的共同经营结果为标准,注重的是“实质”而非形式,而日韩两国则采用了股权占有关系和业务上或组织上的实际联系为标准来认定关联关系。与日本不同的是,韩国还将血缘关系、婚姻关系、养育关系等家属和亲属关系也包括在关联关系内。

2. 立法形式不同。美国对关联企业的认定只作出了原则性的表述,而把相当部分的权限赋予了财政部长及其授权人员,简化了税制;而且在实务中将关联关系的认定与转让定价行为的认定联系起来,只要存在转让定价行为,根据税法的规定,税务部门即可作出存在控制关系的假设,从而使得税务部门处于很主

关联企业认定,是转让定价税制的起点,虽然在实践中各个国家的具体作法可能有所不同,但大都把认定企业间是否存在关联关系作为对关联企业业务往来进行调整的前提。

《联合国范本》和《经合组织范本》都把管理、控制和资本作为认定关联企业的依据,在这两个范本的基础上,各国又结合本国的实际情况,对关联企业的认

动的地位,使其反避税的程序可以从认定是否具有转让定价行为入手,避免陷入繁琐困难的关联关系的认定工作中,具有很强的可操作性。同时规定,若纳税人对税务部门作出的存在控制关系的假设不服的,可以提出反证据,若能证明确无形式上或实际上的控制关系,即不以避税行为论处。这样,把举证的责任交给纳税方,使税务部门从复杂的取证工作中解脱出来。

日韩两国对关联关系都采用了列举法,韩国的列举则更为详细、具体。采用列举法,在实务上做到有法可依,可以减少税务执行上的随意性,对于司法制度不是很健全、监督不严的国家,是一种现实的选择。但采用列举法,也有两个明显的缺点:首先,由于采用列举法,税务部门所要做的,就是逐条逐项来核准,缺乏一种灵活性,同时也使税务部门缺乏主动性;其次,在实务上,要取得认定关联关系的经营管理人员履历、亲属关系、股票持有关系及产品销售等方面的有关证据,将会加大税务部门的工作量,从而导致转让定价税制变得无效率。

3. 适用对象交易范围不同。美国的转让定价税制的适用对象,包括国内交易和国际交易,这与美国的比较彻底的税制结构相适应;日、韩两国则仅将国际交易列入适用对象交易范围,客观上减少了税务部门的工作量。

四、对我国的借鉴意义

《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》规定:关联企业,是指与企业有以下之一关系的公司企业和其他经济组织:

1. 在资金、经营、购销等方面,存在直接或间接的拥有或者控制关系;
2. 直接或间接地为第三者所拥有或者控制;
3. 在其他利益上相关联的关系。

在作出上述原则性规定的同时,又制订了《关联企业间业务往来税务管理实施办法》,规定关联关系是指下列之一者:

1. 相互间直接或间接持有其中一方的股份总和达 25% 或以上的;
2. 直接或间接同为第三者拥有或控

制股份达 25% 或以上的;

3. 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;

4. 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指派的;

5. 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;

6. 企业生产经营购进的原材料、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;

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

8. 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,包括家属、亲属关系。

我国对关联企业的认定,大致上采用了日本与韩国的做法,在作出原则性规定的基础上,又选择了实例列举法,使反避税法具有较好的科学性和可操作性。但毕竟,我国的国际反避税工作尚处在初级阶段,征管、稽核、取证手段落后,人员素质不高,经验较少,还有待于进一步完善。

1. 我国宜同时采用认定关联关系的三种标准,以业务上或组织上的实际联系标准为主,辅之以股权占有标准和有关各方面共同经营结果标准。之所以做出这样的选择,是因为:(1)我国资本市场尚未完全放开,外资进入证券市场受到有关法律、法规的限制,而且,对于完全的外资企业,其出资各方在注册登记时须予以申报,较易确认;(2)转让定价的形式千变万化,采用有关各方面共同经营结果标准,可以使税务机关根据实际情况来灵活处理,有一定的主动性和灵活性;(3)会计法规和会计制度也较健全,财政部门 and 审计部门每年都要对企业的有关帐簿进行审核,可靠性较强,信息收集也较全面。

2. 立法形式宜采用实例列举法。我国的现实情况是:法制不很健全、司法监督不严密、人员素质普遍不高,而且在税务实务中,不严格执行税法、随意性太强

的问题很突出,这就只宜采用列举法的形式。但在采用列举法时,须对《关联企业业务往来税务管理实施办法》中的有关条款进行修改,主要有:(1)第三条。我国的外资企业中相当部分是以个人名义进行投资的,其与境外的联系,也大都以个人对个人的形式体现。因此,对第三条款宜改为:“企业与另一企业或个人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% 或以上是由另一企业或个人担保的”。(2)第六、七条。在我国,外资企业转移利润,主要采用“高进低出”的方式来进行。因此,第六条宜改为:“企业生产经营购进的原材料、零配件等,超过 50% 是由另一企业或由其控制的其它企业供应的,或者价格及交易条件是由另一企业控制的”;第七条宜改为:“企业生产的产品或商品,超过 50% 是销售给另一企业或受其控制的其他企业,或者销售价格及交易条件是由另一企业所控制的”。

3. 现行的有关关联企业认定的法规,应当说是较详细、较科学的,在执行时可以做到有法可依,但正因为如此,在反避税实务中,便缺少一种灵活性,使税务机关处于被动的地位,缺乏主动性。而且在现实经济生活中,关联关系的表现形式多种多样,千差万别,不可能在法律、法规中得到全部体现,因此可以在现有法律、法规的基础上,赋予税务部门一定的权限。为此,可采取美国的做法,对关联关系的认定可以从认定转让定价行为入手,只要存在转让定价行为,即税务部门一旦发现有关转让定价行为,即可做出存在关联关系的假设,与上述所配合,在有关法律、法规中赋予纳税人有提供反证据的权力,既可克服因征管手段落后、经验缺乏而导致的取证困难,又可以迫使纳税人主动提供有关的真实凭据。

任何一部法律、法规的完善,都不是一蹴而就的,税法尤其如此,只有在实践中,发现问题、解决问题,结合客观经济环境、条件的变化,借鉴其它国家成功的经验,而使之趋于完善。■

(作者单位:厦门大学经济学院)
责任编辑 / 陈灿奎