

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 13020091150335

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

企业所得税法中特别纳税调整条款之适用

Special tax adjustment provisions applicable in the

Enterprise Income Tax Law

邱家友

指导教师姓名: 周刚志 副教授

专业名称: 法律硕士

论文提交日期: 2012年4月

论文答辩时间: 2012年 月

学位授予日期: 2012年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2012年 月

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

避税，通俗地说即“钻税法漏洞”，纳税人以非常规行为规避税收以降低税负。而税收是国家赖以生存的血液，是政府财政收入的重要组成部分，故避税历来为政府与税法学者所关注。而避税案件复杂而难以处理，本文结合量能课税原则、经济观察法税法理论分析具体的避税案例的处理。

除引言和结语外，本文通过三部分论述避税案件的处理：

第一部分介绍特别纳税调整条款之概念辨析。首先，列举避税与税收筹划两者在理论上的争议，并提出区分两者之不同的重要性；其次，通过量能课税原则澄清避税与税收筹划两者之间的不同，以确定避税不同于税收筹划；最后，阐释避税的概念及构成要件，并根据避税的构成要件分析引文案例以确定避税的认定。

第二部分介绍特别纳税调整条款之解释方法。首先，梳理法律解释的发展史并分析法律解释方法在税法上的意义，并比较概念法学与自由法学之间的区别；其次，结合特别纳税调整规则介绍了文义、体系、法意、目的几种主要的法律解释方法；最后，详细介绍目的解释方法在特别纳税调整上的适用，目的解释适用于税法上即体现为经济观察法、量能课税原则的适用，并结合案例分析目的解释的适用过程。

第三部分介绍特别纳税调整条款之适用程序。此部分主要结合特别纳税调整条款的具体规定，从关联交易的纳税人的协力义务和税务机关的反避税调查两个方面具体介绍特别纳税调整条款适用的程序。

关键词：避税；量能课税原则；目的解释

ABSTRACT

Avoidance, layman's terms, that "drilling tax loopholes". Unconventional behavior to avoid tax, the taxpayer in order to reduce the tax burden. And taxes is the blood of national survival, is an important part of government revenue, Therefore, avoidance has always been of concern for the government and tax law scholars. Complex and difficult to deal with tax avoidance cases, Of this paper, ability-to-pay principle, tax law theory of economic observation analysis of specific tax avoidance case processing.

In addition to the introduction and conclusion, the three parts deals with the processing of tax avoidance cases:

Chapter one: The first section describes Analysis of the concept of special tax adjustment provisions . First, lists of tax avoidance and tax planning both in the theoretical controversy and raised the importance of distinguishing between the two different; Secondly, the ability-to-pay principle, to clarify the difference between tax avoidance and tax planning different, different from tax planning to determine the tax avoidance; Finally, the interpretation of the concept of tax avoidance and the elements, the citation case to determine the identification of tax avoidance and tax evasion Elements analysis.

Chapter two: The second section describes the interpretation of special tax adjustment provisions. First of all, combing legal interpretation of the history of the development and analysis of legal interpretation method in the tax law, and the difference between the concept of Law and Freedom Law; Secondly, the combination of special tax adjustment rule context, system, history and purpose, the purpose of several major legal interpretation methods; Finally, a detailed introduction explains the purpose of special tax adjustments on the applicable, explains the purpose of the applicable tax law that reflects the economic observation, the amount of application of the principle of assessment, combined

with case analysis explains the purpose of the application process.

Chapter three: The third section describes the applicable procedures of special tax adjustment provisions. This section combined with the specific provisions of the special tax adjustment provisions, the specific introduction of special tax adjustment provisions applicable to the program from two anti-tax avoidance investigation of third-party obligations of the related party transactions of taxpayers and tax authorities.

Key words: Avoidance; ability-to-pay principle; Explanation of the purpose

目 录

引 言.....	1
一、国内首例资本弱化避税案件案情介绍.....	1
二、处理避税案件需要解决的问题.....	3
第一章 特别纳税调整条款之概念辨析	4
第一节 “避税”与“税收筹划”概念内涵之理论争议.....	4
第二节 “避税”与“税收筹划”之理论鉴别.....	5
第三节 避税的概念及构成要件	6
一、避税的概念.....	6
二、避税的构成要件.....	6
第二章 特别纳税调整条款之解释方法	9
第一节 法律解释方法之历史变迁及其对于税法的意义.....	9
一、概念法学.....	9
二、自由法学.....	11
三、概念法学与自由法学的区别.....	12
第二节 诸种法律解释方法及其在特别纳税调整中之适用.....	12
一、文义解释.....	13
二、体系解释.....	14
三、历史解释（原旨解释）	14
四、目的解释.....	15
第三节 目的解释方法及其在特别纳税调整中之适用	16
一、目的解释方法之法理界定.....	16
二、目的解释方法在税法上的适用.....	17
三、目的解释方法之具体适用.....	18

第三章 特别纳税调整条款之适用程序	21
第一节 关联交易的纳税人的协力义务	21
一、年度关联业务往来申报.....	21
二、同期资料管理.....	22
第二节 税务机关的反避税调查	23
一、确定调查企业.....	23
二、反避税调查.....	24
结 语.....	27
参考文献	28

厦门大学博硕士论文摘要库

CONTENTS

Preface	1
Section1 The First Case of Thin Capitalization Tax Avoidance Case Merits	1
Section1 Dealing with Tax Avoidance Cases Need to be Resolved.....	3
Chapter1 Analysis of the Concept of Special Tax Adjustment	
Provisions	4
Subchapter1 "Tax Avoidance" and "Tax Planning" Connotation of the Theoretical Controversy	4
Subchapter2 "Tax Avoidance" and "Tax Planning" Theory to Identify	5
Subchapter3 The Concept of Tax Avoidance and Elements	6
Section1 The Concept of Tax Avoidance	6
Section2 Elements of Tax Avoidance	6
Chapter2 Interpretation of Special Tax Adjustment Provisions	9
Subchapter1 Historical Changes of the Method of Legal Interpretation and its Significance for Tax Law	9
Section1 The Concept of Law.....	9
Section2 Freedom of Law	11
Section3 The Difference between The Concept of Law and Freedom Law ..	12
Subchapter2 Unite in Legal Interpretation of the Applicable Special Tax Adjustments	12
Section1 Literal Interpretation	13
Section2 System Explained.....	14
Section3 History Explanation (the Original Purpose to Explain).....	14
Section4 Explanation of the Purpose	15
Subchapter3 The Applicable of Explanation of the Purpose in Special Tax Adjustments	16

Section1	Explains the Purpose of the Method of Jurisprudence Defined.....	16
Section2	Explains the Purpose of the Applicable Tax Law.....	17
Section3	Explains the Purpose of the Specific Application of the Method.....	18

Chapter3 The Applicable Pcedures of Special Tax Adjustment

Provisions.....	21
Subchapter1 Third-party Obligations of the Taxpayer's Related Party Transactions	21
Section1 Annual Related Party Transactions Reporting.....	21
Section2 Information Management During the Same Period.....	22
Subchapter2 Anti-avoidance Investigation of the Tax Authorities.....	23
Section1 To Determine the Companies Surveyed	23
Section2 Anti-avoidance Investigation	24
Conclusion	27
Bibliography	28

廈門大學博碩論文摘要

引言

一、国内首例资本弱化避税案件案情介绍^①

2011年初，陕西省国税局在对关联企业台账进行综合分析时，发现一家日本某跨国公司在陕投资的中国子公司部分年份的债资比偏高，存在大量来自关联方的借款费用，具有避税嫌疑。疑点之一：企业负债率高出常规。该子公司2007年~2009年的资产负债表显示，资产负债率分别为91.26%、87.32%、93.86%，大大高于一般负债经营企业常规负债率标准。更重要的是，其负债中存在大量来自关联方的借款费用，且每年有高额的担保费用、质押费用和利息在税前扣除并被转移至境外母公司，3年间的利息支出高达2200多万元。疑点之二：企业为何长亏不倒，越亏越投资？该子公司的可行性研究报告预计的投资回收期为3.84年，但其自2003年投产以来，账面显示一直处于亏损状态。即使这样，关联方母公司仍然不断向亏损的子公司增加投资，2007年增资100万美元，2010年6月增资1377万美元，总投资达5470万美元。疑点之三：第三方银行为何愿意向亏损企业发放高额贷款？该子公司与境外银行签订借款合同，总金额达5500万美元，并由关联方母公司承担连带保证责任。一个账面显示长年亏损的企业，第三方银行为何愿意向其提供高额贷款？母公司的担保安排背后隐藏着什么？

面对上述涉税疑点，陕西省国税局决定对其发起反避税调查。初步案头分析之后可以确认，该公司可能存在通过人为操作，将企业利润以借款费用等形式转移至境外母公司的行为。陕西省国税局对此案进行进一步分析，最终确定了该公司及其境外关联公司存在购销转让定价、预收账款、资本弱化和股权转让等多个避税行为。陕西省国税局立即上报国家税务总

^① 杨丽.全国首个反资本弱化调查在陕启动[N].中国税务报,2011-06-03(01).杨丽,李砚海.国内首例资本弱化案件谈判成功[N].中国税务报,2011-11-07(01).刘云昌,杨丽,李砚海.国内首个资本弱化避税案件在陕结案[N].中国税务报,2011-12-02(01).刘云昌,杨丽,李砚海.合理安排关联借贷,避免触碰反避税“红线”[N].中国税务报,2011-12-05(05).

局申请反避税立案，据《中国税务报》6月3号报道，该案很快获得国家税务局审批立案。这也是全国范围内首次启动资本弱化特别纳税调整立案调查工作。陕西省国税局随即展开了调查取证和协商谈判工作，在反避税调查过程中，陕西省国税局深入分析了被调查企业的经营情况和财务指标，按照独立交易原则对企业每一个涉税疑点进行比对、分析和判定，向企业出示了大量经得起分析的可比企业数据，并指出企业在财务指标、资金往来、交易行为等多方面存在反常现象。在严密的论证和分析面前，该企业负债经营、长期亏损背后的真相浮出水面——假借贷之名行避税之实，是典型的利用资本弱化手段逃避我国税收的行为。即日本母公司多年来或直接向其子公司提供大量借款，或通过担保由第三方银行向其提供贷款，然后由子公司支付母公司巨额利息和担保费用，以此把大部分利润从中国抽走。子公司则利用利息、担保费、质押费可作费用列支达到少缴税款的目的。通过关联关系实施高负债、低投资安排，人为导致资本弱化，以增加利息支出，减少应税所得，最终达到避税目的。在协商谈判过程中，陕西省国税局保持与税务总局的密切联系，实时汇报谈判进展，在总局的支持和指导下开展工作。2011年6月~10月，在多层会谈中，该局周密准备，始终坚持管理与服务并重，在坚决维护国家税收权益同时，充分维护企业合法权益，全面落实国内税收优惠政策，先后就转让定价方法、可比企业选择、关联关系判定、关联交易认定、债务性投资认定等多个问题与企业进行了商谈。经过十几轮艰苦细致的谈判，陕西省国税局最终与企业及其授权代表普华永道会计师事务所就相关税收问题处理达成共识，圆满完成了该案的协商谈判工作。

根据税法规定，该日资企业因关联性借贷资本超过税法规定比例而被陕西省国税局认定为利用资本弱化避税，陕西省国税局对该企业进行了特别纳税调整。具体处理意见为：弥补以前年度亏损5100多万元，合计调增外商投资企业和外国企业所得税、企业所得税3000多万元。其中，兑现以前各项税收优惠1900多万元，最终企业应补各税1100多万元。11月25日，陕西省某日资企业应补各税1100多万元全部缴入国库。这标志着经过近半年数十轮正式或非正式协商谈判后，国内首例资本弱化避税案件顺利结案。

二、处理避税案件需要解决的问题

避税在我国税法上尚未明文规定，虽其非违法，但由于其影响国家税收，需予以规制。中国 2008 年实施《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）第六章规定特别纳税调整，正表明政府对避税的一种否定态度，但关于避税的规范并不明确，特别纳税调整规则如何适用于具体的避税案件并非易事。特别是对于此类案件，税务机关是否有权予以处理呢？

中国 2001 年实施的《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）第 36 条规定：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，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；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，税务机关有权进行合理调整。《企业所得税法》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。此两条是否为一般授权条款呢？

授权性法律规范是“可以这样行为”的模式，法律文本中，同为授予行政权的法律规范，有“可以”和“行使下列职权”两种不同表达方式。前者是权利属性的行政权，是指行政主体可以相对自由地处分这种形态的行政权，行使这种行政权属于行政主体的权利。后者是义务属性的行政权，是指行政主体应当或必须行使这种状态的行政权，行使这种行政权属于行政主体的义务。^①《税收征管法》第 36 条和《企业所得税法》第 41 条都有标志性用词“有权”，这是权利属性的行政权。也即特别纳税调整规则是一种授权性规范，法律授予税务机关基于反避税目的进行纳税调整的权力。

结合此案，本文认为税务机关处理避税案件应该解决的主要问题有三个：1.避税的认定；2.特别纳税调整条款的适用；3.税务机关的行政自由裁量权的程序限制。

^① 喻中.论行政权的两种形态及其法理意蕴——以授权性规范的表达方式视角.社会科学,2005,(8):54-56.

第一章 特别纳税调整条款之概念辨析

第一节 “避税”与“税收筹划”概念内涵之理论争议

一直以来，避税与税收筹划的界限都比较模糊，在实践中要正确判断并不容易。对于两者的关系，理论界是存在很大争议，归纳起来主要有四种观点：

第一种观点认为，税收筹划是纳税人在法律框架内开展的一切旨在节约税收的计划，而避税则应理解为政府对纳税人税收筹划的进一步划分。避税是税收筹划的一个子集，是其中不符合立法精神的行为，是政府下一步完善税法的重点。^①

第二种观点认为，税收筹划与避税不同。从表面上看，避税和税收筹划都可以达到在不违反现行税法的基础上减少纳税，但两者有本质的区别。持这种观点的人认为，避税是纳税人利用现行税法的漏洞，以获取税收最大利益为目的的行为，而税收筹划是符合立法目的的行为。^②

第三种观点认为，避税分为合法避税和非法避税，其中，合法避税就是税收筹划。^③

第四种观点认为，税收筹划就是纳税人的一种避税安排，只不过它回避了“避税”这一敏感的词汇。^④

对于是否需要区分避税和税收筹划，站在国家的角度上区分这两者对于堵塞税法漏洞，完善税法体系，增加国家的财政收入有重大意义，从纳税人角度来区分是完全没有必要的，不仅完全没有必要，而且会限制税收筹划的内容和范围，这对税收筹划的发展是不利的。^⑤而从 2008 年 1 月 1 日开始实施的《企业所得税法》第六章规定特别纳税调整来看，我国对避税是持否定态度的。如果将税收筹划和避税混为一谈，税收筹划在我国将是举步维艰，避税也难以受到法律规制。

^① 黄黎明. 税收筹划及其法律问题研究[J]. 江南财经大学学报, 2003, (4): 61.

^② 姜敏、傅云龙. 正确认识税收筹划的积极作用[J]. 税务, 2003, (4): 26.

^③ 刘剑文. 国际所得税法研究[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2000. 41.

^④ 朱青编著. 国际税收(第二版)[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2004. 128.

^⑤ 涂龙力、王鸿貌. 税收筹划的法律问题初探[J]. 财经问题研究, 1999, (12): 24.

第二节 “避税”与“税收筹划”之理论鉴别

首先，应该根据纳税人的实际给付能力来承担纳税义务，这是税法上的量能课税原则。由于税法是强行法，本身具有不容规避性。又由于纳税义务是无对待给付义务，所以考察税收平等就在于具有相同负担能力的人是否负担了相同的税收。而避税导致了具有相同负担能力的人承担了不同的税负，使税法形成了实质上的不平等。而税收筹划不能“仅顾及租税设计技巧之灵活，而须顾及此种安排，是否违反宪政国家租税平等之要求。”

①其次，税收筹划所做的法律安排，其法律形式与经济实质之间并非是完全不同的，并非纯粹基于减少税负的目的。相反，如果将减少税收负担的因素剔除后，避税所形成的法律形式则毫无意义。所以，税收筹划和避税有以下本质的区别：

第一，手段不同。企业税收筹划是根据国家法律和政策的税收优惠的具体内容，通过对其经营、理财活动的事先安排和多种纳税方案的选择，实现税负最小化，获得正当的税收利益。而避税只是钻税法上的漏洞以调整某种经营行为，具有非违法性，目的是为规避或减轻税负。

第二，本质不同。税收筹划是遵守国家法律法规的行为，本质上是一种合法行为，有利于促进资本的流动和资源的合理配置，有助于提高企业财务管理水平和经营管理水平，有利于国家财政收入的长期、稳定增长。而避税只针对税法上的某个漏洞，虽可取得一时的利益，但是是暂时的，甚至面临税务机关的特别纳税调整。避税违反了税法的立法目的，将直接导致政府当期财政收入的减少。

第三，法律对两者的态度不同。对于避税行为，各国法律都规定了不同的规制方法。如《德国租税通则》42条“税法不因濫用法律之形成可能性而得规避其适用。于有濫用之情势时，依据与经济事实相当之法律形式，成立租税请求权。”^②台湾学者葛克昌论述到：“根据台湾宪法第7条平等原则，凡负有相同负担能力者，应负担相同之租税，故濫用私法自治以规

^① 葛克昌.税法基本问题(财政宪法篇)[M].北京:北京大学出版社,2004.223.

^② 陈敏译.德国租税通则[M],台湾"财政部"财税人员训练所,1985.54.

避租税者，得依合宪解释予以未规避时相同之租税负担。”^①而一般各国都鼓励税收筹划，如联合国经济合作和发展组织为各成员国制定了《纳税人权利宣言》范本，其中就规定了纳税人享有“税收预测与筹划的权利”。^②

第三节 避税的概念及构成要件

一、避税的概念

对于避税的概念，我国税法尚无明确规定，学说对此亦无统一之说。联合国税收专家小组对避税的解释是“避税相对而言是一个比较不明确的概念，很难利用人们所普遍接受的措辞对它做出定义。但是，一般的说，避税可以认为是纳税人利用某种法律上的漏洞或含糊之处的方式来安排自己的事务，以减少本应承担的纳税数额，虽然避税可能被认为是不道德的，但是使用避税的方式是合法的，而且不具有欺诈性质。”^③荷兰国际财政文献局《国际税收词汇》对避税下的定义是：“指以合法手段减少其纳税义务。此词含有贬义，通常表示纳税人通过个人或企业活动的巧妙安排，钻税法上的漏洞，以达到避税的目的。”^④这种观点代表了许多国家政府和专业人士的观点。《德国租税通则》认为避税是“借由滥用法律形成可能性，选择与经济事实不相当的法律形式，以达成规避纳税义务的目的”。^⑤

在我国国内也有不同的观点，《中国税务大辞典》中将避税解释为“纳税人以不违反税收制度的前提而减轻税收负担的行为。”《中国税务百科全书》中的避税指“负有纳税义务的单位和个人在纳税前采取各种合乎法律规定的方法有意减轻或者解除税收负担的行为。”

二、避税的构成要件

避税的构成必须符合以下几个构成要件：^⑥

^① 葛克昌. 税法基本问题（财政宪法篇）[M]. 北京：北京大学出版社，2004. 225.

^② 萧江. 保护纳税人权利的国际趋势[N]. 中国税务报，2001-08-07(01).

^③ 苏晓鲁. 偷漏税及其防范[M]. 北京：中国劳动出版社，1994. 34.

^④ 刘剑文、熊伟. 税法基础理论[M]. 北京：北京大学出版社，2004. 151.

^⑤ 陈敏译. 德国租税通则[M]. 台湾“财政部”财税人员训练所，1985. 54.

^⑥ 葛克昌，主编. 避税案件与行政法院判决[M]. 台北：翰芦图书出版有限公司，2010. 223-224.

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 for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库