



晚近，随着各国对关联企业涉及无形资产的转让定价避税行为的加强规制打击，无形资产转让定价税制在有关国家有了较大的发展。

OECD在此领域也通过BEPS行动计划项目研究，对OECD转让定价指南中有关无形资产转让定价规则进行了实质性的修改更新。

本书以BEPS行动计划对无形资产转让定价税制的重大影响为时代背景，以美国无形资产转让定价税制和OECD转让定价指南为主要考察对象，对无形资产转让定价交易确认、无形资产的界定、营销型无形资产转让定价以及无形资产转让定价方法等领域相关规则的形成、适用及发展进行系统梳理、对比、分析和评价，为中国转让定价税制改革提供立法和实践方面的借鉴与参考。

郑雁
——
著

晚近无形资产
转让定价税制
的发展与启示

本书受中央高校基本科研业务费专项资金资助

(Supported by the Fundamental Research Funds for the Central Universities)

项目编号: 20720161105

晚近无形资产
转让定价税制
的发展与启示

郑雁——著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

晚近无形资产转让定价税制的发展与启示 / 郑雁著.
—北京:法律出版社,2017
ISBN 978-7-5197-0995-2

I. ①晚… II. ①郑… III. ①国际税法—研究 IV.
①D996.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第143668号

晚近无形资产转让定价税制的发展与启示
WANJIN WUXING ZICHAN ZHUANRANG DINGJIA
SHUIZHI DE FAZHAN YU QISHI

郑雁著

策划编辑 似玉
责任编辑 似玉
装帧设计 李瞻

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 北京京华虎彩印刷有限公司
责任校对 王晓萍
责任印制 张建伟

编辑统筹 法研工作室
开本 720毫米×960毫米 1/16
印张 16.75
字数 218千
版本 2017年8月第1版
印次 2017年8月第1次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/liuwenke0467@sina.com

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-63939781/9782

西安分公司/029-85330678

重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636

深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5197-0995-2

定价:48.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

缩略语表

简称	外文全称	中文全称
AMP	Advertising, Marketing and Promotion	广告、营销和推广
AOTCA	Asia Oceania Tax Consultants' Association	亚太税务顾问协会
APA	Advance Pricing Arrangement	预约定价安排
ATO	Australian Tax Office	澳大利亚税务局
BALRM	Basic Arm's Length Return Method	基本正常交易回报法
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie (德语)	德国工业联合会
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	税基侵蚀和利润转移
BIAC	Business and Industry Advisory Committee to the OECD	(经济合作与发展组织)工商业咨询委员会
BMG	BEPS Monitoring Group	税基侵蚀和利润转移监测组
CBI	Confederation of British Industry	英国工业联合会
CCT	Centrum Cen Transferowych(波兰语)	转让定价中心
CFA	Committee on Fiscal Affairs	(经济合作与发展组织)财政事务委员会
CII	Confederation of Indian Industry	印度工业联合会

续表

简称	外文全称	中文全称
CUP	Comparable Uncontrolled Price	可比非受控价格
CWI	Commensurate With Income	与所得相匹配
FDA	US Food and Drug Administration	美国食物和药品管理局
FIDAL	Federazione Italiana di Atletica Leggera (法语)	法国飞达律师事务所
GVCs	Global Value Chains	全球价值链
HCA	Hospital Corporation of America	美国医院公司
IAPT	International Alliance for Principled Taxation	国际原则税收联盟
IFA	International Fiscal Association	国际财政协会
IFRS	International Financial Reporting Standards	国际财务报告准则
IRC	Internal Revenue Code	(美国)《国内收入法典》
ITAT	Income Tax Appellate Tribunal	印度所得税上诉法庭
JFTC	Japan Foreign Trade Council	日本对外贸易委员会
MAP	Mutual Agreement Procedure	相互协商程序
NFTC	National Foreign Trade Council	美国全国对外贸易协会
NTA	National Tax Agency	日本国税厅
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development	经济合作与发展组织
OEM	Original Equipment Manufacturer	原始设备制造商
TAM	Technical Advice Memorandum	技术建议备忘录
TEFRA	Tax Equity and Fiscal Responsibility Act	(美国)《税收公平与财政责任法》
TEI	Tax Executives Institute	高级税务人员管理协会
TPO	Transfer Pricing Officer	印度转让定价主管
UN	United Nations	联合国
USCIB	United States Council for International Business	美国国际商业委员会
WTS	World Tax Service	德国税务咨询公司

案 例 表

案例简称	案例全称	案号
Bausch & Lomb 案	Bausch & Lomb, Inc. & Consolidated Subsidiaries, Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	92 T. C. 525
Canon India 案	Canon India Pvt. Ltd. v. DCIT	ITA Nos. 4602/Del/2010
Ciba-Geigy 案	Ciba-Geigy Corporation, Petitioners v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	85 T. C. 172
DHL 案	DHL Corporation & Subsidiaries, Petitioners v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	76 T. C. M. 1122
DHL 案	DHL Corporation & Subsidiaries, Petitioner-Appellant v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent-Appellee	285 F. 3d 1210
Eli Lilly 案	Eli Lilly and Company and Subsidiaries, Petitioners v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	84 TC 996
Eli Lilly 案	Eli Lilly and Company and Subsidiaries, Petitioners-Appellants, Cross-Appellees v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent-Appellee, Cross-Appellant	856 F2d 855

续表

案例简称	案例全称	案号
Ford India 案	Ford India Pvt. Ltd. v. DCIT	ITA No. 2089/Mds/2011
G. D. Searle 案	G. D. Searle & Co. and Subsidiaries, Petitioners v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	88 T. C. 252
Hospital Corp. of America 案	Hospital Corporation of America, Petitioners v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	81 T. C. 520
Ithaca 案	Ithaca Industries, Inc. ,Petitioner-Appellant v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent-Appellee	17 F. 3d 684
LG Electronics 案	LG Electronics India Private Limited v. ACIT	ITA No. 5140/Del/2011
Merck 案	Merck & Co. , Inc. , Plaintiff v. The United States, Defendant	24 Cl. Ct. 73
Medieval Attractions N. V. 案	Medieval Attractions N. V. , Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	T. C. Memo 1996 - 455
Maruti Suzuki 案	“Maruti” Suzuki India Limited v. ACIT	W. P. (C.) 6876/2008
Perkin-Elmer Corp. 案	Perkin-Elmer Co. & Subsidiaries, Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	T. C. Memo 1993 - 414
Seagate Technology Inc. 案	Seagate Technology, Inc. & Consolidated Subsidiaries, Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	102 T. C. 149
Sony Ericsson 案	Sony Ericsson Mobile Communications India Pvt. Ltd. v. CIT	ITANo. 16/2014
Sundstrand 案	Sundstrand Corp. & Subsidiaries, Petitioners v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	96 T. C. 226
Veritas 案	Veritas Software Corp. & Subsidiaries, Symantec Corp. , Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent	133 T. C. No. 14

缩略语表

简称	外文全称	中文全称
AMP	Advertising, Marketing and Promotion	广告、营销和推广
AOTCA	Asia Oceania Tax Consultants' Association	亚太税务顾问协会
APA	Advance Pricing Arrangement	预约定价安排
ATO	Australian Tax Office	澳大利亚税务局
BALRM	Basic Arm's Length Return Method	基本正常交易回报法
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie (德语)	德国工业联合会
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	税基侵蚀和利润转移
BIAC	Business and Industry Advisory Committee to the OECD	(经济合作与发展组织)工商业咨询委员会
BMG	BEPS Monitoring Group	税基侵蚀和利润转移监测组
CBI	Confederation of British Industry	英国工业联合会
CCT	Centrum Cen Transferowych(波兰语)	转让定价中心
CFA	Committee on Fiscal Affairs	(经济合作与发展组织)财政事务委员会
CI	Confederation of Indian Industry	印度工业联合会

目 录

缩 略 语 表 / 001

案 例 表 / 001

导 言 / 001

一、选题背景 / 001

二、文献综述 / 005

三、研究框架 / 009

四、研究方法 / 012

第一章 无形资产转让定价交易的确认原则 / 014

第一节 经济实质原则 / 015

一、OECD 转让定价指南中经济实质原则概述 / 015

二、2015 年新指南对经济实质原则的发展 / 018

三、经济实质原则适用之评析 / 032

第二节 现实可行选择 / 034

一、美国对现实可行选择的相关规定 / 035

二、OECD 转让定价指南对现实可行选择概念的发展 / 039

三、“现实可行选择”概念之适用及评析 / 045

第三节 商业理性标准 / 048

一、1995 年 OECD 转让定价指南中“商业理性标准”的提出 / 048

二、2008 年 OECD“企业重组讨论稿”对“商业理性标准”的讨论 / 050

三、2014 年 OECD 转让定价指南第一章修订讨论稿的扩大解释 / 054

四、对商业理性标准的反思与批判 / 061

第二章 无形资产的界定问题 / 066

第一节 美国对无形资产界定之规定及实践 / 066

一、概述 / 067

二、美国立法中无形资产界定问题的争议焦点 / 072

第二节 OECD 转让定价指南对无形资产界定的探索与发展 / 080

一、OECD 旧转让定价指南对无形资产的传统界定 / 080

二、BEPS 行动计划成果对无形资产界定的新发展 / 082

第三节 转让定价意义上无形资产界定问题的思考及启示 / 094

一、对 2015 年新指南关于“软性无形资产”规定的再思考 / 097

二、“无形资产”的新界定对发展中国家的影响 / 100

三、2015 年新指南规定对我国的启示 / 103

第三章 营销型无形资产转让定价问题 / 106

第一节 营销型无形资产的范围界定 / 106

一、营销型无形资产的定义 / 106

二、营销型无形资产产生的判断标准 / 110

第二节 营销型无形资产的所有权归属 / 120

一、美国《国内收入法典》第 482 节相关规定的发展及评析 / 120

二、OECD 转让定价指南对所有权归属规定的发展 / 130

第三节 营销型无形资产的价值回报 / 134

一、不拥有商标或商号的企业从事市场营销活动的价值回报 / 134

二、联合品牌情形下经销商的价值回报 / 145

第四节 发展中国家营销型无形资产转让定价规制 / 153

一、印度营销型无形资产转让定价规制的发展动向 / 153

二、对我国营销型无形资产转让定价规制的启示 / 159

第四章 无形资产转让定价方法 / 167

第一节 无形资产转让定价方法的选择 / 167

一、美国“最佳方法规则” / 167

二、OECD 转让定价指南“最适当方法规则” / 175

第二节 全球价值链背景下交易利润分割法的适用 / 189

一、转让定价中价值链分析方法的提出 / 189

二、OECD《全球价值链背景下利润分割的适用》讨论稿评述 / 192

三、全球价值链背景下交易利润分割法适用的困难及对我国的
启示 / 220

结 语 / 231

参 考 文 献 / 234

后 记 / 252

CONTENTS

ABBREVIATIONS / 001

CASES TABLE / 001

INTRODUCTION / 001

Section 1. Research Backgrounds / 001

Section 2. References Review / 005

Section 3. Research Framework / 009

Section 4. Research Methodologies / 012

**CHAPTER 1. PRINCIPLES OF THE RECOGNITION
OF THE TRANSACTION INVOLVING
INTANGIBLES** / 014

Subchapter 1. The Principle of Economic Substance / 015

Section 1. General Remarks on the Principle of Economic
Substance in the OECD Transfer Pricing
Guidelines / 015

Section 2. Development of the Principle of Economic
Substance in the 2015 New OECD Transfer
Pricing Guidelines / 018

Section 3. Analysis on the Application of the Principle of Economic Substance / 032

Subchapter 2. Options Realistically Available / 034

Section 1. Corresponding Stipulation of Options Realistically Available in the U. S Regulations / 035

Section 2. Development of the Concept of Options Realistically Available in the OECD Transfer Pricing Guidelines / 039

Section 3. Analysis on the Application of the Concept of Options Realistically Available / 045

Subchapter 3. The Commercial Rationality Standard / 048

Section 1. The Introduction of the Commercial Rationality Standard in the 1995 OECD Transfer Pricing Guidelines / 048

Section 2. Discussion on the Commercial Rationality Standard in the 2008 Discussion Draft of Business Restructurings / 050

Section 3. Expanding Interpretation in the 2014 Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines / 054

Section 4. Rethinking and Critiques on the Commercial Rationality Standard / 061

CHAPTER 2. DEFINITION OF INTANGIBLES / 066

Subchapter 1. Regulations and Practice of the Definition of Intangibles in the U. S. / 066

Section 1. General Remarks / 067

Section 2. Focus of Dispute in the Definition of Intangibles in the U. S. Regulations / 072

Subchapter 2. Exploration and Development of the Definition of Intangibles in the OECD Transfer Pricing Guidelines / 080

Section 1. Traditional Definition of Intangibles in the OECD Old

- Transfer Pricing Guidelines / 080
- Section 2. New Development of the Definition of Intangibles in the
BEPS Action Plan Achievement / 082
- Subchapter 3. Reflection on the Definition of Intangibles for Transfer Pricing
Purposes and Its Implications / 094
- Section 1. Rethinking of Soft Intangibles in the 2015 New OECD
Transfer Pricing Guidelines / 097
- Section 2. Influence of the New Definition of Intangibles on Developing
Countries / 100
- Section 3. Implications of the 2015 New OECD Transfer Pricing
Guidelines to China / 103

CHAPTER 3. THE TRANSFER PRICING OF MARKETING INTANGIBLES / 106

- Subchapter 1. Scope and Definition of Marketing Intangibles / 106
- Section 1. Definition of Marketing Intangibles / 106
- Section 2. The Judgement Criterion of Creation of Marketing
Intangibles / 110
- Subchapter 2. Ownership of Marketing Intangibles / 120
- Section 1. Analyse and Comment on the Development of Corresponding
Stipulation in the IRC Section 482 / 120
- Section 2. Development of the Stipulation of Ownership of Intangibles
in the OECD Transfer Pricing Guidelines / 130
- Subchapter 3. Compensation to Marketing Intangibles / 134
- Section 1. Compensation to Marketing Activities Undertaken by
Enterprises that do not Own the Trademarks or Tradenames
that They are Promoting / 134
- Section 2. Compensation to Distributor in Co-branding Cases / 145

Subchapter 4. Regulations of the Transfer Pricing of Marketing Intangibles
in Developing Countries / 153

Section 1. Development Trend of the Regulations of the Transfer
Pricing of Marketing Intangibles in India / 153

Section 2. Implications to the Regulations of the Transfer Pricing of
Marketing Intangibles in China / 159

CHAPTER 4. TRANSFER PRICING METHODS FOR INTANGIBLES / 167

Subchapter 1. The Selection of Transfer Pricing Methods for Intangibles / 167

Section 1. the Best Method Rule in the U. S. / 167

Section 2. the Most Appropriate Method Rule in the OECD
Transfer Pricing Guidelines / 175

Subchapter 2. Application of the Transactional Profit Split Methods in the
Context of Global Value Chains / 189

Section 1. Proposition of the Global Value Chains Analytical Approach
in the Context of Transfer Pricing / 189

Section 2. Commentary of the OECD Discussion Draft on the Use of
Profit Splits in the Context of Global Value Chains / 192

Section 3. Difficulty of the Application of the Transactional Profit Split
Methods in the Context of Global Value Chains and the
Implications to China / 220

CONCLUDING REMARKS / 231

BIBLIOGRAPHY / 234

POSTSCRIPT / 252

导 言

一、选题背景

转让定价(Transfer Pricing)是指关联企业间转让有形货物、无形资产、融通资金或提供服务的交易定价行为。转让定价本身是一个中性概念,^[1]但是由于关联企业之间存在相互控制的关系,往往会利用这种内部的特殊关系,通过不当操纵转让定价,将跨国企业集团利润从高税率国家向低税率国家转移,以实现跨国企业集团整体税负最小化、利润最大化的全球战略目标。

跨国企业集团这种通过不当操纵转让定价进行国际逃避税的行为,势必对有关国家的税收权益造成不可低估的负面影响。有资料显示,21世纪初跨国企业集团内部的货物、服务、资本和无形资产的国际交易占全球贸易总额的比例高达60%,^[2]而这个比例随着经济全球化的发展还在不断提升。因此,跨国转让定价问题成为各国政府的关注焦点。许多国家纷纷出台转让定价法规,以规制跨国企业集团不正当转移利润的行为。转让定价问题已经成为当今国际税收领域最重要的研究课题。

与此同时,随着知识经济时代的到来,技术、品牌等无形资产成为提升跨国企业国际竞争力的关键因素,在跨国企业集团利润创造中扮演着越来越重

[1] 参见刘永伟:《转让定价法律问题研究》,北京大学出版社2004年版,第20~21页。

[2] Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, London/The Hague/New York, Kluwer Law International, 2002, p. 412.

要的角色。相比有形资产而言,跨国企业利用无形资产进行利润转移更具隐蔽性,成为其逃避国际税收的重要手段。20世纪末,前美国财政部国际税收法律顾问 James Mogle 就指出,美国国内收入署根据美国《国内收入法典》(*Internal Revenue Code, IRC*)第 482 节进行转让定价调整的案件中,与关联企业无形资产使用或转让有关的几乎占一半,^[1]而这个比例还在不断攀升。因此,无形资产转让定价问题已经成为转让定价领域的主要问题,并对各国税收权益分配产生重大影响。

无形资产转让定价规制的主要困难在于,基于无形资产的独特性和垄断性,往往很难找到可比非受控交易,尤其是对具有高盈利潜力的无形资产而言,这种困难尤为突出。这使正常交易原则在无形资产转让定价问题的适用上面临严重冲击与挑战。为了应对这种挑战,在坚持正常交易原则作为根本指导原则的前提下,以美国和经济合作与发展组织(the Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)为代表,开始了无形资产转让定价制度的一系列改革与创新。一方面,各国政府为了遏制愈演愈烈的跨国企业集团通过无形资产内部关联交易进行跨国利润转移的趋势,纷纷通过修订无形资产转让定价立法,赋予税务当局在调整关联企业内部涉及无形资产转让定价交易方面更大和更为灵活的规制权力;另一方面,以 OECD 为代表的国际组织也加强对跨国企业集团无形资产转让定价问题的研究,以更好地协调统一各国转让定价税制的发展。可以说,正是无形资产给传统转让定价制度带来的冲击成为国际转让定价税制不断变革演进的强大驱动力。

本书重点选取美国无形资产转让定价税制和 OECD 发布的《跨国企业与税务机关转让定价指南》(*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 以下简称 OECD 转让定价指南)为考察对象,主要基于以下两方面因素考虑:

美国是无形资产转让定价税制最发达的国家。作为世界头号经济和科

[1] James R. Mogle, "Intercompany Transfer Pricing for Intangible Property", *Tax Management Transfer Pricing Report*, 1997, Vol. 6, No. 21, p. 1.