

序伦财经文库

跨国公司转让定价 核心与热点问题研究

叶莉娜◎著



立信会计出版社



序伦财经文库

跨国公司转让定价 核心与热点问题研究

1928-2018

叶莉娜◎著



立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

跨国公司转让定价核心与热点问题研究 / 叶莉娜著.

—上海: 立信会计出版社, 2018. 7

(序伦财经文库)

ISBN 978-7-5429-5831-0

I. ①跨… II. ①叶… III. ①跨国公司—转让价格—研究 IV. ①F276.7

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 151668 号

策划编辑 窦瀚修
责任编辑 王艳丽
封面设计 南房间

跨国公司转让定价核心与热点问题研究

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com 电子邮箱 lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net 电 话 (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 江苏凤凰数码印务有限公司

开 本 710 毫米×1000 毫米 1/16

印 张 18.5 插 页

字 数 230 千字

版 次 2018 年 7 月第 1 版

印 次 2018 年 7 月第 1 次

书 号 ISBN 978-7-5429-5831-0/F

定 价 75.00 元



如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

经济全球化以及全球贸易的快速增长,使跨国公司成员内部贸易成为绝大多数跨国公司的常规经营模式,转让定价问题也应运而生:一是转让定价日益与国际逃避税等字眼相联系,被看作是纳税人滥用定价转移利润以取得全球税负最小化的基本策略。跨国公司利用转让定价手段成功逃脱各国税负的新闻不绝于耳,特别是随着各国政府预算赤字的压力,世界大量国家的税务当局和国际组织等都将打击跨国公司的转让定价行为提上了日程,跨国公司被推上了世界反避税的风口浪尖。二是随着大量国家税务当局把独立交易原则作为转让定价审计的基本标准,进行日益频繁和严格的转让定价审计和调整,同时还制定了完善的转让定价文件规则,使那些即使没有转让定价意图的跨国公司也面临双重征税与沉重的税收遵从成本负担。

转让定价问题长期以来为各国税务机关所关注,对转让定价的税收治理是国际税法的核心任务之一。由于经济全球化和技术革命全面深入到企业的生产与经营全过程,使得跨国公司的转让定价更为容易,也更为普遍,从而也带来了一些严重的问题,同时催生、挑战、改变和发展了国际税法的一些重要相关规则,引发了人们的关注与讨论。本研究正是在跨国公司转让定



价问题日益成为国际税收治理核心问题,以及如何实现国际税法纠正转让定价这个大背景下展开的。对于兼具资本出口大国与资本进口大国双重身份的中国来说,如何有效应对层出不穷的转让定价问题,在发达国家为主导的舞台上争夺更大的话语权,是摆在理论界与实务界面前共同的任务,因此,本书的研究兼具理论意义与现实意义。

本书围绕转让定价这一国际税法主题下的六大问题进行了阐释、论述和研究。第1章为跨国公司转让定价及其治理的基本问题;第2章为转让定价法律调整的三种制度及其相互关系辨析,论述了第一个主题——转让定价的基本方法;第3章为无形资产引发的转让定价规则变化及对问题的规制,论述了第二个主题——无形资产转让定价的特殊问题,这也是本书的最重要论题;第4章为转让定价审计问题研究,对转让定价审计的基础理论、国内外立法与实施现状以及转让定价跨境合作新思维——联合审计进行了全面阐述;第5章为转让定价文件规则及其演变发展,介绍了转让定价文件规则的缘起与价值,并对欧盟转让定价文件规则做了解读,阐释了转让定价文件规则的最新发展——国别报告制度,以韩国、日本、澳大利亚、比利时等在转让定价文件规则方面立法较为先进国家为例,分析了各国文件规则的趋势,最后梳理了中国转让定价文件规则的历史沿革,解读了中国最新文件规则的基本条款;第6章为转让定价法律调整的两个特别关注:发展中国家和中小型企业,这是本书最重要的论题,发展中国家在转让定价问题上受到了更大的冲击和挑战。本书力主国际社会对发展中国家进行正当合理的照顾,

应当使之具有合法性。对中小型企业的转让定价问题,应该放宽同期文件等要求,鼓励其进行海外经营。

本书是在作者的博士毕业论文《跨国公司转让定价:对国际税法规则的催生、挑战、改变与发展》基础上修改完善而成的,在博士后阶段亦对其涉及的部分内容做了拓展性研究。因此,首先要感谢那力教授和施正文教授的精心指导,其次要感谢上海立信会计金融学院法学院全体老师,尤其是经济法教研室的老师给作者提供了优良的学术和办公环境。在本书的出版过程中,立信会计出版社的编辑对书稿进行了深入细致的审读,科研处周瑾洁老师提供了细心周到、全方位的科研情报服务,对此深表感谢。

本书的出版还受到了中国法学会 2017 年度部级法学研究课题:跨国公司税基的国际划分规则研究(CLS[2017]D96)的资助,在此一并致谢。

作 者

2018 年 3 月

目 录

1 跨国公司转让定价及其治理的基本问题	1
1.1 跨国公司转让定价与基本国际税法问题	1
1.2 跨国公司转让定价问题的治理	8
1.3 跨国公司转让定价问题研究现状	21
1.4 本书的着力点、研究方法 with 贡献、创新	35
2 转让定价法律调整的三种制度及其相互关系辨析	38
2.1 转让定价法律调整的基本制度——独立交易法	38
2.2 转让定价法律调整制度的新思维——CCCTB	53
2.3 转让定价法律调整的特殊制度——公式分摊法	71
2.4 三种制度之间的关系以及“三套马车”格局的形成 ...	93
3 无形资产引发的转让定价规则变化及对问题的规制	101
3.1 转让定价法律调整方法变迁的驱动力——无形资产	101
3.2 无形资产成本分摊协议研究	121
3.3 中国无形资产转让定价规制战略之构建	138



4 转让定价审计问题研究	144
4.1 转让定价审计的基本方面	144
4.2 新兴转让定价审计模式——联合审计	150
4.3 转让定价审计国别实践研究	163
4.4 我国转让定价审计体系之构建	180
5 转让定价文件规则及其演变发展	188
5.1 转让定价文件规则的缘起	188
5.2 转让定价文件规则的价值	189
5.3 转让定价文件规则的立法背景与主要成果	191
5.4 国别报告制度的缘起与价值	198
5.5 立法较为先进典型国家	203
5.6 转让定价文件规则的发展趋势	212
5.7 中国转让定价文件规则的立法沿革	214
5.8 中国新转让定价文件规则基本内容解读	215
6 转让定价法律调整的两个特别关注——发展中国家和 中小型企业	224
6.1 发展中国家的转让定价问题	224
6.2 中小企业的转让定价问题	263
参考文献	279
后记	286

1 跨国公司转让定价及其治理的基本问题

1.1 跨国公司转让定价与基本国际税法问题

经济全球化催生了跨国公司数量的激增以及对全球产值和国际贸易、投资额的巨大控制份额。根据联合国贸易与发展会议的资料,1968年全球跨国公司仅有7 276家,子公司27 000家,到了1996年,全球跨国公司达到了44 500家,子公司达到了28 000家,而到了2012年,全世界跨国公司的数量激增,已经达到了63 000家,他们在世界上有超过70 000家分支机构,影响着全球25%的产出和8 600万劳动力;2011年,世界排名前100家跨国公司的销售额增长差不多高达20%。^① 2011年跨国公司已经控制了全球产值的50%、国际贸易额的60%~70%、国际投资的90%。^② 有学者做了一个很形象的比喻,虽然今日已经没有哪个现代国家敢再夸口说太阳从来不会在其领土内降落,但是,很多跨国公司敢这么说,跨国公司是全球商业和地区兴旺的引擎。^③ 跨国公司生产和经营的全球化是经济全球化的主要特征,也是推动经济全球化

① UNCTAD, World investment report[R]. New York: United Nations, 2012:2.

② 汤贡亮. 2012年中国税收发展报告——中国国际税收发展战略研究[M]. 北京:中国税务出版社,2013:96.

③ Michael W. The tax treatment of the intangibles in the context on transfer pricing [J]. Revenue Law Journal, 1999(1):1-34.



的主要动力。跨国公司俨然已经成为主导世界经济发展的“无冕之王”。然而,正如一个硬币具有正反面一样,跨国公司在世界经济中地位不断加强的同时也引发了众多的国际税法问题。转让定价就是其中最重要的问题之一。

随着跨国公司产业链的延伸,跨国公司的内部交易呈现放量趋势。据世界银行组织的专家调查报告证明,大约 2/3 的全球交易发生在关联组织之间。^① 内部交易的放量对各国的征管秩序都造成了挑战——转让定价的跨国性。因为在国际交易中,供需、关税或者政治条件都会成为影响最终销售价格的因素。从税收的角度来看,转让定价的全球性质增加了其复杂性,如两个子公司都在同一个国家运行,他们可能需要遵守的是同一套税法和税率,设定转让交易价格的影响相对是良性的,因为最终他们将会对集团的总体税负影响不大:如果一个子公司提高了某个销售给另一子公司的产品价格,则销售者由此得到的任何额外收入都会被购买者的高成本所抵消,集团总体没有额外的收入。但是,当两个子公司位于不同国家时,两个不同国家必然有着不同的税率和税基计算规则,则集团利用上述差异筹划就有潜在的收益了——通过操纵转让定价将利润转移到具有最低税率的子公司。尽管集团总体的税前利润可能没有改变,但是因为总体税负降低了,总体的净利润也提高了。由此引发了种种国际税法问题,尽管各国国内税法和国际税法都在努力寻找破解之道,但在现行的实践中,还没有形成明确的基本原则来解决这个问题。^②

1.1.1 转让定价与税基侵蚀与利润转移

随着合并规模效应受到跨国公司的重视,跨国公司纷纷实施

^① Rajual A. Transfer pricing technical assistance global tax simplification program [R]. Brussels: World Bank, 2011:2.

^② Michael P D. Business taxation in a globalized world[J]. Oxf Rev Econ Policy, 2008, 24(4):625-638.



以供应链整合为核心的跨境业务重组和并购,而随着无形资产的介入,跨国公司创造的价值更加难以得到准确确定,这些因素使跨国公司的税收更加复杂,而避税安排则更加隐蔽。

跨国公司通过建立生产、贸易和金融的跨国网络,从事跨国界的经济活动,其范围超越了传统的国家领土和民族国家的控制范围。跨国公司有能力对抗和逃避民族国家的管理,可以在全球范围内寻求最佳投资地、生产地、纳税地和居住地,享受最好的投资环境和尽可能低的税收。由于跨国纳税人的经营活动不受一国国界的限制,而各国政府在征税范围、税率高低、税收征管条件上都存在差异化管理,这就为跨国纳税人进行国际避税和逃税带来了可乘之机。跨国公司避税能力日益提高,政府的反避税工作也日益艰难。特别是避税港和离岸中心的存在,加剧了问题的严重性。现在很多公司使用避税港和离岸中心作为他们避税策略的一部分。而技术进步(尤其是在通讯领域)为各国税务当局的反避税工作带来了进一步的冲击和挑战。

国际逃避税的行为者包括跨国公司与高净值个人,但是从规模上来讲,跨国公司仍然是国际逃避税的主体。我们知道,从某种意义上来说,追逐利润、获取最大利益是跨国公司进行经营的根本追求,而且分享跨国公司的海外利润也是国家支持本国资本进行海外投资的重要动机之一。经济全球化给国际税收带来的主要问题在于应税利润在国家间的分配。所得税是世界各国都普遍开征的主要税种,由于各国之间所得税制度差异巨大,这种差异为纳税人(这里主要是指跨国公司)带来了税务筹划的机会:通过在不同国家之间转移利润使公司集团总体税收负担最低。跨国公司总部控制各国子公司的生产、经营及定价,很容易通过转让定价进行避税,使税收利益最大化的转让定价水平成为跨国公司政策的战略利益目标。^① 跨国公司将

^① EY. Global transfer pricing survey 2007—2008: global transfer pricing trends, practices and analysis[R]. New York: EY, 2008:8.



利润从高税国向低税国转移,最终实现跨国公司总体税负最小化的基本手段就是通过转让定价实现的。据美国总统经济复苏顾问委员会的实证调查结果证明,转让定价正逐步成为跨国公司避税的主要手段。转让定价滥用占据了世界税收损失的重要比例。^①另一方面,随着全球化和国际贸易的快速增长,对于绝大多数企业来说,公司内部定价成为日常生活中的一部分。内部交易的放量使转让定价问题日益突出,即使他们没有税收筹划的动机,也会在事实上影响各国的税基。跨国公司内部交易的目的固然是以减少企业集团总体税负为目的,但是其客观上也使有关国家的税基受到侵害。

1.1.2 转让定价与税收竞争

自从20世纪90年代以来,在国际货币基金组织、世界银行以及世界贸易组织(World Trade Organization, WTO)等国际经济组织的推动下,通过消除关税和非关税壁垒促进贸易自由化以及对国际贸易监管的放松,最终导致了关税联盟、自由贸易区和自由贸易协定的普遍化。换言之,经济全球化为资本及其他要素创建了全球流动的基础条件。

税收竞争的初衷就是为了吸引外国直接投资,而随着外国直接投资成为世界资金和技术分配的主要力量,税收竞争作为国际税收发展中的一种必然现象和国家税收主权的一种表现形式,也开始在吸引外国直接投资方面发挥更大的作用——一国可以通过设置优惠条件吸引对经济发展至关重要的资本,从而拓宽税基。为了承诺接受贸易自由化和促进更大的社会融合、吸引外部经济资源的流入以促进本国经济发展,各国开始采取各种手段进

^① US. The president economic recovery and advisory board, the report on tax reform options: simplification, compliance, and corporate taxation[R]. New York: The President Economic Recovery and Advisory Board, 2010: 8-9.



行竞争,尤其是为了争夺流动性资本,各国政府纷纷致力于改善投资环境,基础设施建设等影响因素逐渐趋同。因此,相对于其他区位因素来说,税收对跨国公司投资决策的重要性和影响力正在增加。^① 尽管一国税收政策的选择决定权在于主权国家,但是,在各国广泛开展税收竞争以吸引外国直接投资的过程中,一个全球性的趋势是,不仅各国与国际贸易相关的税收都被大幅度削减,而且各国也都在逐步降低对经营所得的征税。换言之,经济全球化提高了资本的移动性,投资者能够很容易地改变其投资区域。为了维持和吸引资本投资,各国被迫提供有吸引力的税收制度,这种税收制度最常见的表现即为实际税率的降低。各国围绕税源的国际化,维护国家税收权益的竞争日趋激烈。尤其是很多避税港利用其不透明的银行保密政策,更是大肆吸引国际资本。

税收竞争也为跨国公司利用转让定价进行国际逃避税提供了“丰厚的土壤”。很多跨国公司转让定价筹划就是利用了各国税收竞争提供的机会,长期以来,转让定价都是一项从高税国向低税国进行税基转移的工具。可以用一个简单的例子来描述跨国公司利用转让定价实现总税负降低的原理:假定某个跨国公司制造了一辆汽车,成本为 30 000 欧元,市场价为 50 000 欧元,当生产国是高税率比如 30% 国家时,则制造公司就需要缴纳 6 000 欧元的税收,为了逃避税收,分支机构向另外的公司分支机构销售了 40 000 欧元的产品,该公司位于一个较低税率的低税国,然后由该公司将产品卖向市场,假定在低税国税率为 10%,则公司的全部所得税为 4 000 欧元($10\,000 \times 30\% + 10\,000 \times 10\%$)。很明显,公司通过转让定价实现了税负的减少,而对于生产国来说,这种情况使其产生了重大的税收损失,对于销售国来说,则是产生了税收受益。因

^① 黄钦. 国际税收竞争与最优资本课税研究[M]. 北京:中国税务出版社,2009:53.



此,跨国公司转让定价并不是对所有国家都造成损害,而是“有人欢喜有人忧”,这就造成利润转移国(主要是避税港国家)的不愿意合作。这也是近些年虽然国际社会在不遗余力地打击有害税收竞争,但是转让定价问题却愈演愈烈的根本原因之一。税收竞争加剧的直接结果是导致对他国税基的侵蚀与增加了跨国公司的利润转移空间,最终结果是导致各国税收能力的降低。

1.1.3 转让定价与税收争端

跨国公司经营的实质囊括了市场营销、资源配置、研究开发、生产制造和商业竞争的全球化。跨国公司无国籍化的发展趋势带来的主要国际税收问题就是税基在各国之间的划分问题。具体而言,就是跨国公司的收益分配不属于任何一个特定的社会。由于跨国公司成员之间经济关系广泛而又复杂,这种关系会影响到每个成员的税负,进而影响到每个成员所在国的税基划分。跨国公司通过转让定价避税导致了国与国之间不正当的利润转移,扰乱了各国政府间正常的税收分配关系,不仅引起纳税人和税务当局之间的冲突,也引起了不同管辖区域税务当局之间的冲突。当前,转让定价争端案件层出不穷,已经成为国际税收争端的高发领域。并且这种税收争端非常难以解决,税务当局需要花费大量的时间和精力投入到转让定价争端的解决中。尽管一些税务当局报告说,他们能在12个月内解决他们的大多数的转让定价案件,但依据经济合作与发展组织(Organization for Economic Cooperation and development, OECD)近期的调查证明,很多国家公布的信息不是全部的。原因有二:第一个原因是,决定转让定价案件何时开始、何时结束时,不同国家具有不同的基准,一些国家从收到纳税申报开始,有些国家则从决定对某公司进行转让定价调查的风险承担开始。第二个原因是,各国担心如果如实报告会损害纳税人或投资者的积极性。OECD经过多方的求证和评估,认为大多数转让



定价争端案件不能在 12 个月内结案,平均的实耗时间是 540 天。^①因此,转让定价风险正在成为各国税务当局税务管理的高风险领域。

1.1.4 转让定价与国际税收合作

在经济全球化背景下,所得税的税基在由国内向国外延伸,但是所得税的课征主体仍是各具有独立利益的国家,税基的国际性和税收利益的国家性之间必然出现矛盾。如果不能从根本上解决跨国公司跨国经营所获得的利润在国家之间的分配问题,则由此引发的双重(多重)征税、双重不征税(低税)、跨国公司逃避税、国际税收争端案件等国际税收问题,仅仅依靠一国(即使如美国这种超级大国)的单边行动或者少数国家之间的双边(多边)行动都不能完全被解决。跨国公司利用其生产经营和销售的全球性与各国税务当局税收管辖权的地域性之间的矛盾进行国际逃避税的问题,是诱发国际税收合作的驱动因素。

— 各国税务局的征税权来源于国家主权,国家税收主权被定义为“一国追求任何其选择的税收政策,不受外部影响的打搅的能力”。^②国家税收主权曾经被大多数国家认为是最不能让渡的主权,但是经济全球化对国家税收主权造成了巨大的冲击。一方面,如果各国仍然坚持国际税收主权原则,在制定国际税收政策时自行其是,必然导致对纳税人的双重征税,严重侵犯纳税人之间的公平,这是各国转让定价规则的直接溢出效应^③,非常不利于国际资本的流通;另一方面,对于各国政府来说,跨国企业的分公司和子

^① OECD. Dealing effectively with the challenges of transfer pricing[R]. Paris: OECD, 2012: 35.

^② Charles E. McLure J. Globalization, Tax rules sovereignty[J]. Bulletin for International Fiscal Documentation, 2001(8): 328-329.

^③ Michael M O. The original intent of us international taxation[J]. Duke Law Journal, 1998, 46(5): 1043-1044.



公司往往分布在世界各地,如果要监管其转让定价行为,单凭一个国家的单边行动不能解决问题。跨国公司利用各国税制差异进行转让定价,肆无忌惮地逃避各国税收,使国际税收主权无从行使。解决问题的思路,就是通过国际税收合作实现避免双重征税和打击国际逃避税两大目的。联合国经济和社会理事会经济发展部助理秘书长卓莫·夸梅·桑达拉姆(Jomo Kwame Sundaram)先生有一个新颖的说法,可以很好地阐释对各国政府的意义:“虽然转让定价让少征收了其公平利润份额的国家遭受税收损失,但是征收了超过其公平利润份额的国家也可能会双重征税,这可能导致对其投资环境的负面影响,因此,也会对其发展潜力有负面影响。”所以,多征也未必是好事。^① 简言之,全球化限制了国家税收主权以及他们设定自己税收政策的能力,国家之间需要合作才能解决相关国际税收问题。各国政府必须意识到全球化对其国际税收主权产生的真实威胁。在全球性的经济中,完全单边的途径处理税收政策问题是过时的、消极的,并且是低效的。加强国际税收协调与合作是解决问题的根本途径。国际社会已经认识到,转让定价的国际治理能否成功,取决于各国相互妥协的能力以及重塑国际转让定价规则的决心。

1.2 跨国公司转让定价问题的治理

1.2.1 跨国公司转让定价与博弈论

在法学研究中引入博弈论,不仅是为了解释法律,更重要的是确定立法具有的价值。跨国公司生产经营的全球化与各国税收

^① UN. Report by the secretariat on: informal meeting on practical transfer pricing issues for developing countries[R]. New York: UN, 2011:1.



管辖权的地域性之间的矛盾,被演绎为两个层面的博弈:跨国公司与各国政府之间的博弈以及主权国家之间的博弈。

1.2.1.1 跨国公司与各国政府之间的博弈

跨国公司与各国政府之间的博弈是第一个层面的博弈,即一般意义上的税收博弈又被称之为非对称信息博弈:纳税人拥有政府不拥有的信息,这一方面是由于每个纳税人出于经营的需要而保有一定的经营秘密;另一方面,纳税人的经营活动千变万化、各有不同,政府不可能对这些做到全部了解。而政府在税收方面的所有政策方针都要向纳税人公开,因此,政府与纳税人在涉税信息的拥有上是不对称的。^①如前所述,由于不少避税地的存在,以及国家间为了吸引外国直接投资而日益激烈的税收竞争,使跨国公司在避税和反避税博弈中处于优势。尤其是随着各国放松对外汇的管制和投资门槛的降低,公司在全球环境下的经营越来越容易,公司可以跨境经营,而国家的税收法则不能自然地具有域外效力。并且随着现代税权理念的深入,以及税务行政复议和税务行政诉讼等国内法律的日益完善,使税务当局工作人员不能随意侵犯纳税人的权利。在这个博弈过程中,各主权国家整体都处于劣势。这种博弈能力的不平衡,造成的直接后果就是各国税基的被侵蚀。

1.2.1.2 主权国家之间的博弈

第二个层面的博弈是主权国家之间在转让定价规则管理方面展开的博弈。以美国为例,美国的转让定价规则最为完善,其管理跨国公司转让定价的能力最强,有的跨国企业甚至为了避免与美国税务当局就转让定价问题发生争议而人为地将利润从其他国家转移至美国。比如,加拿大政府就发现,在加拿大从事生产经营活动的美国跨国企业,为了逃避在美国的转让定价争议而低报在加拿大的收入、高报在美国的收入。后来德国、日本、英国、澳大利亚

^① 那力,臧韬. 税收博弈论[J]. 税务与经济, 2008(1): 53-58.