

转让定价及税务处理上的国际惯例

王铁军 编著

转让定价及 税务处理上的国际惯例

王铁军 编著

中国财政经济出版社

F744
W26

297371-405
402p

**转让定价及
税务处理上的国际惯例**

王铁军 著

*

中国财政经济出版社出版
(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

密云双井印刷厂印刷

*

787×1092毫米 32开 12.75印张 261 000字
1989年11月第1版 1989年11月北京第1次印刷
印数: 1—5 200 定价: 5.00元
ISBN 7-5005-0749-6/F·0696

目 录

导 言.....	(1)
----------	-------

上篇 从管理学角度看转让定价

第一章 转让定价——一个令多方面感兴趣的问题.....	(5)
第一节 转让定价的起源和性质.....	(6)
第二节 转让定价惯例与其他变量之间的关系.....	(11)
第三节 关于转让定价的一种新理论.....	(18)
第二章 交易自主：在市场背景下的定价	(38)
第一节 转让定价作为外部价格.....	(39)
第二节 对内部贸易的抑制.....	(45)
第三节 双重定价作为一种有限和临时的解决办法.....	(58)
第三章 受托完全成本的定价——衡量生产成本.....	(63)
第一节 衡量标准成本和实际成本.....	(63)
第二节 对战略透明度的需要.....	(65)
第三节 差异分配中的问题.....	(71)
第四节 对成本和差异的处理.....	(75)
第四章 受托以市场为基础的定价——寻求公正的 价格.....	(78)
第一节 外部以市场为基础的价格.....	(80)
第二节 成本加价定价.....	(84)

第三节	处理价格的模糊点·····	(88)
第四节	产生于以市场为基础的转让的竞争问题·····	(90)
第五节	双重定价的解决办法·····	(93)
第五章	促使转让定价政策不断变化的外界压力·····	(95)
第一节	产品/工艺生命周期的影响·····	(96)
第二节	转让定价的引入·····	(109)
第三节	重新组织交易关系·····	(112)
第四节	对管理简化和公平的一致性·····	(116)
第六章	国际背景下的转让定价问题·····	(120)
第一节	国际背景下转让定价的表现形式·····	(121)
第二节	利用转让定价的目的·····	(123)
第三节	转让定价的公正性和转让定价制度上的国家 差异·····	(142)

中篇 国际上对转让定价的税务处理原则和惯例

第七章	对国际相关企业间转让定价税务处理的 概述·····	(147)
第一节	一个影响到国家之间利润分配的问题·····	(148)
第二节	正常交易原则及有关方法和考虑的综述·····	(154)
第八章	货物交易·····	(172)
第一节	概述·····	(172)
第二节	货物交易中的正常交易原则及其在特殊情况 下的运用·····	(174)
第三节	确定正常交易价格的方法·····	(180)
第九章	无形财产的转让·····	(196)
第一节	技术转让(专利和专有技术的使用)·····	(196)

第二节	商标使用上的转让定价问题·····	(220)
第三节	对研究与发展支出的某些税务处理·····	(228)
第十章	集团内部劳务·····	(231)
第一节	联属企业集团内部的劳务·····	(232)
第二节	对集团内部劳务的税务处理·····	(235)
第三节	小结·····	(243)
第十一章	贷款·····	(245)
第一节	贷款的定义·····	(246)
第二节	正常交易定价的一般原则及在特殊条件下的 应用·····	(251)
第三节	利率·····	(253)
第十二章	与转让定价有关的相应调整和相互协商 程序·····	(255)
第一节	问题概况·····	(256)
第二节	OECD国家近年来的经验·····	(262)
第三节	把强制性调整提交仲裁处理的可能性·····	(270)
第四节	改进现有避免双重征税措施安排的可能性·····	(283)

下篇 美国和日本的转让定价规则

第十三章	美国《国内收入法典》简介·····	(308)
第一节	美国税法的沿革·····	(309)
第二节	法典的结构·····	(312)
第三节	对法典的修正·····	(319)
第四节	对法典的解释·····	(323)
第十四章	美国的转让定价规则·····	(331)
第一节	第482节的背景和立法史·····	(331)

第二节	实施第482节的两种不同方法	(335)
第三节	贷款或预付款	(341)
第四节	劳务	(346)
第五节	相关企业间有形财产的租赁	(362)
第六节	无形财产的转让和使用	(363)
第七节	有形财产的销售	(371)
第十五章	日本的转让定价规则	(381)
第一节	背景情况	(381)
第二节	新法规的适用对象和范围	(384)
第三节	正常交易价格的确定	(390)
第四节	其他事项	(396)

导 言

在当代世界经济中，跨国公司的涌现及其发展，使经济活动国际化的色彩愈来愈浓，而且跨国公司集团内部交易额占世界贸易额的比重节节上升，70年代初已高达30%。跨国公司集团内部交易定价——即转让定价，所带来的税收问题，自50年代末开始，已引起众多国家的关注，成为国际税收研究中的一个热点。随着我国对外开放政策的实行，越来越多的跨国公司加入了对我国投资者的行列，我国税务工作者必然会遇到日渐增多的转让定价问题。

那么，什么是转让定价呢？在回答这个问题之前，首先要考虑和区分一个跨国公司在其经济交往中，所进行的两类性质不同的销售活动及其影响定价的因素。

第一类是对无关联买主的销售，即对本公司集团之外的实体进行销售。第二类是对本公司集团成员的销售，即集团内部销售。

一、对无关联买主的销售

在对无关联买主的销售中，定价时主要考虑这样一些因素：买主的需要、兴趣、购买力、偏好以及收入和需求价格弹性；货物和劳务的价格极大地取决于公司在那一特定市场

上占有的份额和盈利能力。在制定价格时，地方所得税和营业税、通货膨胀率及竞争者的作法，也是非常重要的因素。由于买卖双方不存在联属关系，没有利益瓜葛，公司难以在这类交易中的定价上做更多的文章。所以，这类交易定价一般不会引起税务上的问题。

二、公司集团内部的销售和定价

由于专业分工和协作的需要，在一个跨国公司集团内部必然发生大量的内部转让交易。从最简单也是最广泛的意义上讲，公司集团内部定价 (intra-group pricing) 是指对分享共同利益而处于统一控制之下的企业单位之间，转让货物或劳务的价格确定。它包括了对贷款利息、租金收费、服务费、货物价格及支付方式的确定。由于一项转让必然会涉及两个或两个以上的实体，所以公司集团内部定价可进一步区分为公司内部定价 (intracorporate pricing) 和联营公司间定价 (intercorporate pricing)。前者是指在一个独立法人实体内部不同部门之间的定价 (比如总机构与其国外分支机构之间)；后者是指一个公司集团中具有独立法人身份的实体之间的定价 (比如母公司与子公司之间，子公司与子公司之间)。在某种意义上，公司集团内部定价与转让定价 (transfer pricing) 是同义语，它不包括对无关联买主的报价，尽管这些价格可能直接或间接受到公司集团内部定价的影响。进一步说，公司集团内部价格不必等于内部成本，它们可以大大低于或高于会计成本；在某些情况下，它们甚至与实际成本没有直接联系。总之，公司集团内相关联各方

之间在交易往来中的这种定价，在国际税收上称为转让定价，由此而来的转让价格，国内有些文献中又将其称为划拨价格、转移价格，概出自英文“transfer prices”一词。显然，这种内部交易中的转让价格并不必然代表市场力量自由发挥作用的一种结果。出于种种原因，这种价格可能大大偏离在公开市场中的相同或类似条件下，从事相同或类似交易的无关联方之间应达成的价格。对后一种价格，国际税收上称之为正常交易价格 (arm's length prices)，又称独立竞争价格、独立企业价格等。

近几十年来，公司集团内部定价惯例已引起了极大争论。不过，关于转让定价的争论焦点并非汇聚在其定义上，而是在其后果及影响上。公司集团成员之间的特殊关系，使得转让定价成为达到公司多种目的的有力工具：比如避免或推延公司所得税、尽量减少从价计征的关税，使公司的全球税负最小化；消除风险或在某些情况下有效地扼制对手的竞争；逃避外汇管制的束缚；巧妙地应付政府的货币政策和财政政策等。总之，跨国公司对转让定价的正当运用和非法滥用，使公司集团内部转让成为令各国税务当局瞩目的高度敏感的问题。

然而，完全以狐疑的目光审视公司集团的所有内部转让，以声讨、谴责的口吻评论转让定价，是有失公平的。从税务上看，转让定价与偷漏税、避税之间，并非是以等号连接的恒等式关系，对转让定价不加区分一概予以干预的做法，显然是不适当的。

为使广大读者对转让定价问题及对之处理的国际税收惯

例有所了解，本人根据国外有关资料，尝试着编写了这本小册子。全书共分上、中、下三篇。上篇从管理学角度出发，着重介绍了转让定价的起因、性质、各种转让定价政策及其变化原因。在前五章中，我们以转让定价中最富有代表性的产品转让定价为主要线索，展开分析和讨论，为了便于阐述和分析，我们尽量避开复杂的国际环境并舍象掉税收诸因素，单纯从管理学的角度探究转让定价的来龙去脉。尽管介绍的内容多为“舶来品”，但这部分内容对于如何管理和控制在我国日渐增多的集团公司，可能会有所启迪。从管理学的角度开始论述，可能会把从事税务工作的读者引入一个较为陌生的领域，然而，通过这种寻本溯源的讨论，将会使我们走出“就税论税”的峡谷，在更开阔的视野中，认识和理解转让定价问题及税务处理中的国际惯例。上篇的第六章作为一个承上启下的过渡章，将把转让定价问题拉回到税收的“圈子”里。中篇将着重介绍国际上对不同类型转让交易，进行税务处理的原则和方法，下篇主要介绍一下美国和日本的转让定价规则。我想，这两篇的内容对于从事税收工作和教学的读者说来，可能会更对“胃口”，更有实际意义。

上篇 从管理学角度看转让定价

第一章 转让定价——一个令多方面 感兴趣的问题

转让定价是一个带着几分神秘气氛，既引人注目又令人棘手的问题。多年来，西方学术界对此饶有兴趣，研究热情久盛不衰，在经济学理论、数学规划理论、会计理论、管理理论中，均可以寻觅到转让定价问题的踪迹。

当我们把探索的目光投向某些发达国家的税法时，往往可以发现，这些国家对转让定价有着极详尽的规则。按照中国税法的标准来衡量，这些规则似乎过于繁琐了。这些复杂的规则是怎样制定出来的呢？是税务官员冥思苦想所迸发出的灵感火花，还是某些专家学者绞尽脑汁凭空杜撰呢？答案显然并非如此。其实，这些在我们看来难以理解的规则，概源于对日常经济活动和各类经济实体定价惯例、正常商业惯例的深入分析和细心归纳，是长期税务实践经验的结晶，具有很强的适应性和借鉴作用。从管理学的角度研究转让定价问题，可以帮助我们更好地理解这些规则。

由于我国实行对外开放政策的历史不长，对转让定价问

题的处理尚无丰富的经验。转让定价是一个综合性问题，若仅从税务角度就事论事对之加以探讨，未免失之偏隅。从管理学上入手开始我们的研究，可以扩大我们对转让定价问题探索的视野，搞清这一问题的前因后果，为税务上制定有效的相应对策提供理论依据，有助于我们对国际惯例的理解。只有我们对转让定价问题有了全面了解，才能使我们今后制定出的转让定价规则既维护国家的合法权益、保持税法的严肃性，又不至于违背商业惯例，为正常的经济活动设置障碍、窒息企业活力。这样的规则将对转让定价的正常运用网开一面，而对其滥用加以有力的约束。

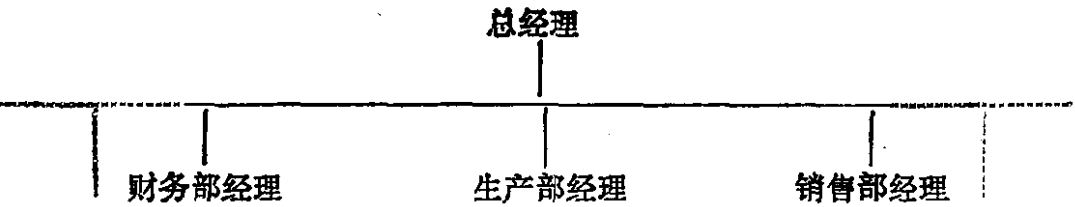
第一节 转让定价的起源和性质

转让定价是随着社会化大生产的发展、公司组织形式和结构发生变化应运而生的一种管理手段，它反映了公司集团内部分工与合作的要求。

根据美国学者罗伯特·G·埃克尔斯 (Robert·G·Eccles) 的观点，一种转让价格的概念至少可以追溯到 1883 年。1901 年，美国学者哈里·西奇威克 (Harry sidgwick) 在其《政治经济学原理》一书中，在讨论原材料产品的交换价值理论中，承认一个生产者可能消费其自己生产的某些产品的可能性。这种可能性使得他所提出的关于产品被生产出来用以销售的假设复杂化。但是他又指出，在当时的工业组织结构中，任何生产者供应自己消费的程度在大多数行业中是微不足道的。

的确，在西奇威克著书立说之际，世界上大多数公司只生产一种产品或范围狭小的系列产品。在19世纪末和20世纪初，许多垄断公司的规模开始急剧膨胀。当通过公司的行政管理方面的协调比依靠市场机制的协调，可以导致更高的劳动生产率、更低的成本和更丰厚的利润时，现代的多部门经营企业取代了较小的“单打一”的传统企业。从社会生产的环节上看，随着销售公司向后渗入制造业和制造业公司向前渗入分配推销领域，一种多种经营的公司逐渐形成。这些公司采取了集中的职能结构的组织形式。实行这种形式的公司，在总经理下面按各职能部门（生产、研究、销售、技术、人事等等）设立有关的经理人员。其结构如图表1-1：

图表1-1



这种公司结构形式的特点，是整个企业只有一个利润中心，只要这种集中的职能机构得以保持，就不会发生纯技术意义上的利润中心之间的转让价格。问题很简单，一个成本中心决定对外销售的产品成本。

随着科学技术的进步，经济中不断出现新的生产领域和新的产品。当企业的范围扩张到新的领域和开发新产品、开拓新市场时，就会形成各种经营的格局。比如，一个电气公司可能经营许多与电气生产不相干的诸如食品、化工、机械制造、矿山开采等行业。与多种经营比肩同行的，往往是纵

向一体化 (vertical integration)。所谓纵向一体化,是指在一个企业的范围内,技术性质不同的生产、分配、销售和其他经济过程的结合。也就是把从原材料生产到中间各级加工,直至制成成品销售到用户手中的过程融为一体。由于企业在生产环节中所处的位置不同,从一个企业角度看,纵向一体化又可分为向后纵向一体化 (backward vertical integration) 和向前纵向一体化 (forward vertical integration)。前者为与前面诸生产环节的結合,后者为与后面诸环节的融合。比如,对一个石油提炼加工企业来说,向后纵向一体化是打入石油勘探和开采的上游部门,向前纵向一体化是把石油产品的销售以至石油化工企业并入自己的经营范围。

显然,由于科技的发展和市场的变化,当企业规模过大或业务向新产品和新市场发展,甚至出现纵向一体化时,集中的职能结构的组织形式在控制能力和管理效率方面,无法适应形势变化的需要。因为原有的生产和销售部门的主管人员,只熟悉原先的产品和市场,对新产品和新市场颇为生疏,因而在产品增多或向国外市场发展时,在事实上往往会不重视新产品和新市场的发展。显然,这不利于公司的发展。

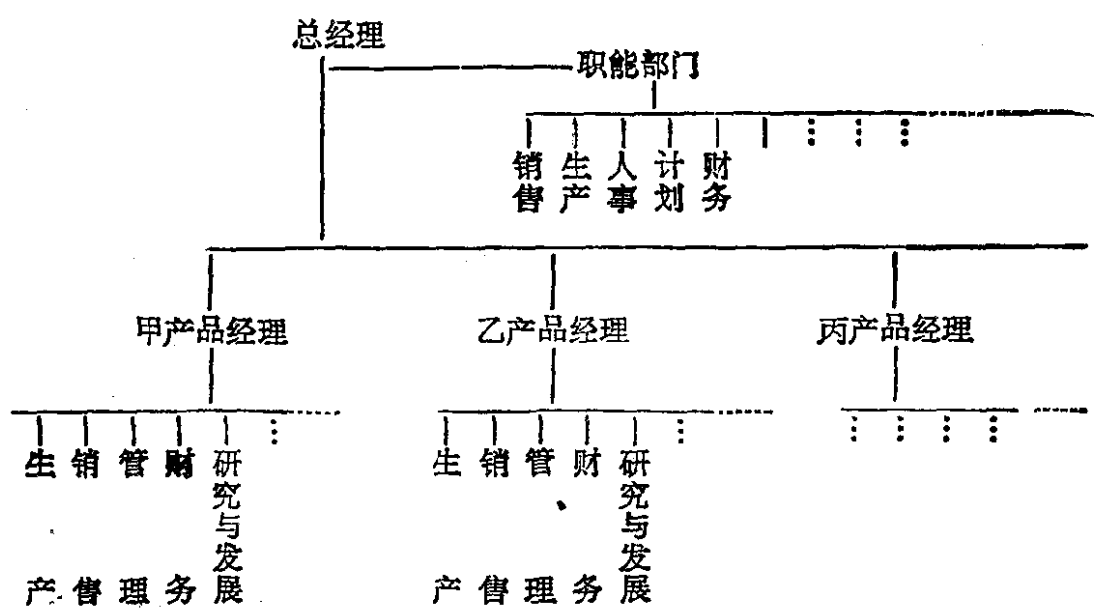
多种经营和纵向一体化的出现,必然导致了一种新的分权结构的诞生。因而,在公司规模庞大、企业产品多样化的情况下,为了便于发挥公司各企业单位的经营积极性,给予各个企业单位以一定的管理自主权,形成了分部结构的组织形式。这种组织结构的特点是按其主要产品设立经营分部。

各个经营分部是公司内部独立核算的单位，形成一个新的利润中心，可以分别评定其经营成果。由此可见，面对在若干不同行业中进行经营活动，或一个行业中明确划分出若干生产/销售部门的公司所呈现出的行政管理的复杂性，一个共同的反应，是把公司进一步划分为处于总经理指导之下的若干利润中心。这里所说的总经理包括集团总经理、部门总经理、甚至生产经理等不同层次上的负责人（在本书中利润中心总经理和总经理一词可以互换使用）。利润中心具有作为一个独立企业所必需的大部分职能，象研究与发展、管理、制造、推销和财务等，并被赋与完成利润目标所需的大部分资源，对日常经营负责。所以，公司董事长和公司总部其他高级经理的决策负担减轻了，不必具体经管各利润中心的业务，使他们能够把精力集中在长期战略问题上。为了部分地协调各分部之间的联系，在公司总部内还保留了一些职能部门。在这些职能部门中，财务和计划的职能仍直接参与实际管理，生产和销售的职能只作为公司总经理的顾问，起协调各分部的作用，并不直接参与各个分部的实际管理。这种分部结构（多利润中心）的组织管理系统如图表1-2。

然而，这些分部的经理，即利润中心的经理并没有掌握经营所必须的全部资源，在不同程度上需要公司总部在法律咨询、公共关系、财务、采购、广告等管理职能上予以支持，同时也需要其他利润中心和外部供应商来提供本利润中心不能自给自足的货物和劳务。

当各利润中心之间相互购买和销售以及与公司总部发生业务往来时，或有这样做的潜在可能性时，就产生一种相互

图表1-2



依存关系。由于利润中心的经理要对各自的收入和成本负责，这就必然需要有转让价格来明确记载内部交易。这些内部转让既然是作为一种交易而存在，必然表现为有买卖双方参加，进行销售的利润中心称为销售利润中心，进行购买的利润中心谓之购买利润中心。作为纵向一体化的一个结果，以前对外销售的产品产量中的很大一部分变成内部转让了。公司和行业结构的变化，使得西奇威克早年关于内部转让无关紧要的评论，不再是正确的了。

目前，在从事多种经营的外国大型企业中，多利润中心的组织形式甚为流行。我们仅以美国的情况为例，早在1966年，美国学者莫里尔和安东尼发现，在对美国最大的3525家公司进行抽样调查的2658家公司中，有82%的公司采取了多利润中心的组织形式。1978年，美国学者里斯和库尔发现，美国《幸福》杂志所调查的1000家公司中，有620家给予了答