

国内外转让定价规范概览

林淑娟

(复旦大学管理学院 上海 200433)

【摘要】 本文对国内外的转让定价规范进行了介绍,特别对我国台湾地区的转让定价制度进行了分析并提出相关建议,以避免跨国母子公司被双重调整交易价格而造成租税成本的增加,失去产品的竞争力。

【关键词】 转让定价 跨国企业 转让定价报告

一、国内外的转让定价规范

转让定价又可称为转拨计价或移转定价,是指企业内部的部门之间或关联企业之间的劳务或中间产品的转让价格。劳务或中间产品从一企业转移到另一企业时,转出的企业将产生收入,转入的企业将产生成本(转入价格)。转让定价的确定要遵循“常规交易原则”。对跨国企业而言,转让定价是降低租税成本的重要工具,而各国政府为维护自身的税收权益,近年来纷纷加强对转让定价的规范,税务部门都极关注利用非常规交易巧妙减轻租税负担的问题,主动监视、调整不合常规的关联方交易,对其核课高额所得税。

美国是最早实施转让定价规定的国家,其规定也是最严格的。美国于1968年实施内地税法第482条的施行细则,

1992年修正决定常规交易价格的相关办法。而经济合作与发展组织(OECD)早在1963年就制定了《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》,范本中第9条详细规定了关联企业之间的交易价格的确定应遵循常规交易原则;1977年修订的版本中的第9条首次明确提出了转让定价的确定原则和避免重复课税的相应调整方法。OECD于1979年发布《转让定价与跨国公司》,其对确定有形资产、劳务及无形资产等的常规交易价格做出了明确规定。其内容受美国的内地税法第482条的影响很大,很多内容是以内地税法第482条为参考依据,但其不是内地税法第482条的简易翻版,而是吸收各国转让定价规则的优点,并陆续发布相关规定及报告。英国于1998年立法通过ICTA88/SCH29AA(公司所得税法88/附表28AA),

作岗位相匹配;专用性人力资本与要求特定专业知识结构的岗位相匹配,防止出现互相推脱、岗位之间忙闲不均或待工的现象;专用性人力资本与特定的工作团队相匹配,扬长避短、优势互补、协调优化,从而更好地发挥团队的作用;营造良好的工作环境,做到内部沟通机制完善、信息高度分享,使作为企业专用性人力资本的员工能安居乐业;实现权力与专用知识的匹配,专用性人力资本拥有专家性权力,在知识经济时代,专门的知识技能成为了权力的主要来源之一。工作分工越细,专业化越强,企业目标的实现就越依赖于专业人才。由于专业人才拥有的专用性人力资本是重要、稀缺且不可被替代的,因而组织对专业人才的依赖性将会增强,所以要实现权力与专用知识的匹配。

(4)专用性人力资本激励。专用性人力资本的激励制度应包括所有权激励制度、进入权激励制度。①所有权激励制度要求专用性人力资本所有者以人力资本折股,从而拥有企业的部分产权。人力资本的专用性及其垄断权力决定了人力资本所有者和企业必须通过一对一的谈判来签订合同,而不是使用标准化的市场合同。②进入权激励制度。拥有进入权,代理人就有了进入企业、接触企业的关键资源的机会。通过赋予进入权,使代理人对关键资源进行专用性人力资本投资,从而获得一种稀缺资源即专用性人力资本,这种专用性人力资本可

以使企业的关键资源发挥更大的效用。进入权对专用性人力资本投资的激励是一个动态的过程。给予代理人接触关键资源的机会,相当于赋予其一个看涨期权,可以使代理人自发地对关键资源进行专用性人力资本投资。在企业中,委托人对代理人进行进入权激励是有条件的,他希望代理人的能力和禀赋能够更好地与关键资源匹配,从而能为企业创造更大的价值。如果代理人的能力和禀赋与关键资源不匹配,其就难以使关键资源发挥效用,最终其会失去进入企业、接触关键资源的机会。另外,对拥有某种能力和禀赋的企业员工来讲,他们迫切需要一个接触关键资源的机会以进行专用性人力资本投资。如果他们得不到进入企业的机会,即使他们的能力再强、禀赋再高,也不能形成企业的专用性人力资本。

主要参考文献

1. 谢武,陈晓剑.人力资本增值对企业组织形式的影响.技术经济与管理研究,2002;6
2. 刘克星,迟蕾,黄杰.人力资源管理如何实现人力资本增值.山东交通科技,2004;2
3. 张延平,汪安佑.企业人力资本增值研究.技术经济,2003;4
4. 马小卉.浅谈企业人力资本增值策略.科技创业月刊,2005;1

规范与转让定价有关活动的交易方式。1980年联合国《关于发达国家与发展中国家间双重税收的协定范本》也采纳了常规交易原则。

根据联合国的统计,截至1983年,国际上的各种租税协定已有一千多个,OECD制定的《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》成为国际上签订双边或多边租税协定的重要范本。

亚洲的日本在1986年颁布转让定价法规,韩国则于1995年开始实行转让定价法规。

我国早在1991年开始重视转让定价的反避税立法工作,同年出台的《外商投资企业和外国企业所得税法》第13条规定了税务机关有权对关联企业间的非常规交易进行合理调整,所采用的是传统交易法(又称为“比较价格法”)。1992年国家税务总局颁布的《关于关联企业间业务往来税务管理实施办法》及1993年出台的《税收征收管理法》将反避税的范围从外商投资企业和外国企业扩大到内资企业。1998年国家税务总局出台《关联企业间业务往来税务管理规程》,首次提出以预定价方式确定转让定价。2002年出台的《税收征收管理法实施细则》第51至56条对关联企业、预约定价、计税收入或者所得额的调整等作了全面阐述。2004年6月,国家税务总局发布了《关于进一步加强反避税工作的通知》,对进一步贯彻《关联企业间业务往来税务管理规程》作了部署;同年10月,国家税务总局根据《税收征收管理法》及其实施细则,对《关联企业间业务往来税务管理规程》的相关条款以及《关联企业间业务往来税务审计、调查及税收调整工作程序底稿》进行了初步修订,并以《国家税务总局关于修订〈关联企业间业务往来税务管理规程〉的通知》的形式颁布实施,加强反避税的稽查工作。

二、我国台湾地区的转让定价制度

1. 我国台湾地区转让定价制度沿革及法源。我国台湾地区的转让定价查核最早源自1971年修正增订的《所得税法》第43条。其后,2001年和2002年制定公布的《金融控股公司法》第50条和《企业并购法》第42条对公司转让定价查核进行了规定。考虑到有关转让定价查核法源公布超过30余年却一直无相关配套措施,征纳双方缺乏共同标杆可供遵循,而且未使用达成共识的常规交易方法,与国外转让定价制度有明显的差距,我国台湾地区财政部门为应对企业全球化所衍生的国际重复课税、利用避税天堂或低税负地区避税等租税问题,建立租税公平制度并与国际接轨,参照OECD的转让定价指导原则,于2003年底宣布推行转拨计价机制,其目的是防止关联企业利用不常规的转让定价规避或减少纳税义务,进而维护税收公平。2004年12月28日颁布的《营利事业所得税不合规移转订价查核准则》纳入了这项机制,以加大地区租税管辖权并促进租税公平,以期建立完善的查核机制,规定税捐机关依该准则对企业间的非常规交易进行查核与调整。该准则于2005年正式实施后,企业申报营利事业所得税时,凡达到规定的要件及规模的,都需要编制转让定价报告,向税务机关反映关联企业间的交易金额与关联企业图表。该

准则的颁布实施标志着我国台湾地区转让定价查核制度的进一步完善。我们将现行转让定价法源规定汇总如表1所示:

表1 台湾地区现行转让定价查核法源规定要件比较

规定要件	《所得税法》 第43条	《金融控股公司法》 第50条	《企业并购法》 第42条
1.适用主体	(1)交易双方均为“营利事业” (2)彼此之间具有“从属”或“控制”关系	(1)交易一方为《金融控股公司法》规定的公司或其子公司,另一方可为个人、营利事业或教育、文化、公益慈善机构或团体 (2)彼此之间不具有“从属”或“控制”关系	(1)交易一方为《企业并购法》规定的公司或其子公司,另一方可为个人、营利事业或教育、文化、公益慈善机构或团体 (2)彼此之间不具有“从属”或“控制”关系
2.适用的交易	有关收益、成本、费用与损益摊计的交易,有不合常规者		
3.交易结果	造成规避或减少纳税义务的结果		
4.核准机关	财政部	财政部	行政院金融监督管理委员会

2. 我国台湾地区的转让定价报告的内容。《营利事业所得税不合规移转订价查核准则》的第二十二条第一项第四款所提到的“移转订价报告及其包括之内容”就是所谓的转让定价报告(下同),它是涉及多门学科的报告,从会计学的视角来看,它是对财务报表的呈现和调整;从社会科学的视角来看,它涉及产业经济分析和税务、法律的综合运用;从统计学的角度来看,它关系着数据库的常规交易区间的建立。

转让定价报告主要是对营利事业所得税结算申报时披露关联方交易数据作分析,至于有关营利事业应在营利事业所得税结算书中披露信息的范围,我国台湾地区财政部门在2005年12月30日发布《台财税字第09404587580号令》,规定了应披露的企业及应披露信息的范围,如表2所示:

表2 营利事业所得税结算申报应披露的关联方及关联方交易数据范围

应披露的营利事业 (营利事业主体要件+与关联方交易要件)		应披露信息的范围
1. 收入总额未达3千万元新台币的营利事业		免于在申报书中披露关联方及关联方交易的数据
2. 收入总额在3千万元新台币以上但未达3亿元新台币,且有下列情形之一者: (1)在境外有关联方(包括总机构及分支机构) (2)依租税减免法规享有租税优惠者,但申报实际抵减当年度营利事业所得税结算申报应纳税额及前一年度未分配盈余应加征税额之金额合计在50万元新台币以下者,不在此限 (3)营利事业依法申报扣除前5年亏损超过200万元新台币	关联企业	1.与同一关联企业全年交易总额达1200万元新台币以上 2.与所有关联企业全年交易总额达5000万元新台币以上
	关联企业以外的关联方	1.与同一关联企业以外的关联方的全年交易总额在600万元新台币以上 2.与所有关联企业以外的关联方的全年交易总额达2500万元新台币以上
3. 收入总额在3亿元新台币以上的营利事业		应在申报书中披露符合关联方交易要件的关联企业以外的关联方,及其相互间的交易

转让定价报告至少包括以下内容:①产业及经济情况分析;②受控交易各参与人的功能及风险分析;③依第7条规定

原则办理的情况;④依第8条规定选定的可比较对象及相关资料;⑤依第9条第1款规定进行的可比较程度分析;⑥选定的最适合的常规交易方法及选定的理由,列入考虑的其他常规交易方法及不予采用的理由;⑦受控交易的其他参与者采用的定价方法及相关资料;⑧依常规交易原则评估是否符合常规或决定常规交易结果的情形,包括所使用的可比较对象的相关资料,为消除第9条第1款规定因素的差异所作的调整、使用的假设、常规交易范围、是否符合常规的结论,以及按常规交易结果调整的情形等。

3. 转让定价的核查。OECD在跨国企业转让定价的项目报告中介绍了符合常规交易原则的转让定价确定方法,即传统交易法与非传统交易法。我国台湾地区的企业应遵循OECD的规定,采用传统交易法,还可参照美国的内地税法第482条的施行细则规定的“可比较利润法”及“利润分割法”。各类交易适用的转让定价方法见表3:

表3

转让定价方法 适用方法	可比较未受控价格法	可比较未受控交易法	再销售价格法	成本加价法	可比较利润法	利润分割法	其他经财政部核定的常规交易方法
有形资产交易	✓		✓	✓	✓	✓	✓
无形资产交易		✓			✓	✓	✓
服务提供交易	✓			✓	✓	✓	✓
资金使用交易	✓			✓			✓

我国台湾地区在2005年开始实施转让定价核查准则,为了顾及此准则的实施造成企业的不适应,而将当年度作为辅导年,以辅导的方式使企业了解转让定价报告存在的必要性及出具报告的方式。若企业无法在税务机关规定期限内缴交文件,或转让定价报告对受控交易解释不清,根据《营利事业委托会计师查核签证申报所得税办法》第16条的“关联企业交易或关联方交易达规定披露标准之查核”规定,查核会计师必须完成以下工作:①复核委任人提供的关联方及关联方交易的相关数据;②复核是否规定备妥企业综览、组织结构、受控交易的数据汇总及转让定价报告或依规定取代转让定价报告的文据资料等;③复核转让定价报告;④复核替代转让定价报告的文据资料;⑤复核预先订价协议的年度执行报告。

如果转让定价报告对企业和会计师双方的义务和权利的影响较大,企业应依规定备妥文件以保障自身的权益,会计师

则应执行必要的程序,并详细、如实编制工作底稿,以免遭移付惩戒。

三、相关建议

以上分析了各国或地区对于转让定价的相关规定,跨国企业应兼顾各个关联企业在全球价值链中扮演的角色进行合理的利润分配,借此一并分析全球的投资架构与投资模式在转让定价中的功能。因此,笔者针对关联企业提出以下建议,以缓和转让定价规范实施所带来的冲击:

第一,进行风险分析,维护企业权益。针对内部转让定价进行风险分析,并对全球资产配置情况做全方位的考虑,以防止国家间的重复课税而加重关联企业的税负,进而维护企业的整体权益。此外,也可以考虑将部分总部功能配置到更具效益及低税负的国家,以减轻企业整体的税负。

第二,统合企业内部各部门以进行税务规划,关联企业应加强跨部门合作并进行转让定价专项研究,以提升企业的整体绩效。

第三,评估境外“纸上公司”(境外免税贸易公司)的存废。由于税务机关会对“纸上公司”加强查核,所以笔者建议将设立在免税天堂的“纸上公司”转移到有实际营运效益的低税率地区。企业除了进行租税规划,还必须将营运风险、资本投资、无形资产也一并衡量,只有这样才能形成全球竞争优势,并符合世界转让定价的规定,以避免被税务机关列入查核对象而造成营运困扰。

第四,从长期来看,企业追求永续经营是必然的,我们可以借此规范的实施来重新检视交易策略、投资形态及不同国家或地区的租税优惠差异等,从而解散或对没有生产的关联企业进行撤资。在进行研发管理时,应采用公平合理的方式向海外各受益企业计收公平合理的报酬,以改善企业营运体制,进行长期策略规划,以求企业的持续经营和发展。

主要参考文献

1. 李政. 浅析中国转让定价税制的发展——历程与趋势. 魅力中国, 2008; 21
2. 郭媛. 预约定价: 转让定价质的飞跃. 财会月刊(综合), 2005; 9
3. 萧明同. 公平独立原则在转让定价中的尴尬处境及其启示. 涉外税务, 2006; 12
4. 安徽省国际税收研究会课题组. 转让定价税制差异的国际比较与借鉴. 涉外税务, 2006; 3