

谈国际转移定价税制

吕立伟

(上海金融学院 上海 201209)

【摘要】 世界各国特别是发达国家近年来一直将转移定价税制作为国际税收和涉外税制建设的重点。本文对国际转移定价税制的最新发展进行了介绍和阐释,以完善我国的转移定价税制。

【关键词】 转移定价 转移定价税制 预约定价协议 资本金弱化

现在世界上已有70多个国家实行了转移定价税制,其中最具典范性的首推最新的美国《国内收入法典》第482节及其实施规则(简称“美国规则”)和OECD的《跨国企业与税务部门的转移定价准则》(简称“OECD准则”),二者已成为国际上处理转移定价税收问题的标准,也是目前各国制定转移定价税制所参照的基本范例。

近年来,美国和OECD对各自的转移定价规则进行了一系列的补充修订,使得转移定价税制不仅在一些基本规定上更加全面和完善,而且增加了若干体现新的治税立法思想和更加科学有效的约束机制的新内容,增加了和正在增加某些适应目前跨国公司战略及国际经济变动新特点的规范。

一、事后调整向事先确认转换——预约定价协议(APA)

长期以来,我国对转移定价主要实行事后调整。事后调整的缺点是:容易引起征纳双方的争议和矛盾;调整处理的时间长,要消耗征纳双方的大量人力物力;税务处理的不确定性

坡是一个开放型的国家,一直以来能够对国际经济形势的变化及其所带来的新的国外需求做出迅速的反应,其会计准则的制定一直紧跟国际会计准则制定的步伐。例如,2001年IASB正式改组为IASB,在准则的组织架构、准则的称谓等方面都有变化,在这一背景下,新加坡于2002年就对其准则制定机构进行了改组,在准则制定程序、机构成员及准则称谓等方面也做了相应的改进。虽然我们不可能也没必要像新加坡那样完全追随国际会计准则,但迅速做出调整不仅可以及时消除现存问题带来的影响,而且能够防患于未然。现在,我国人世缓冲期已经结束,大量的外国公司涌入我国市场,我国企业也会更多地参与国际会计交易。会计准则的国际协调对改善我国投资环境及我国企业融入国际市场举足轻重。

2. 应允许特定公司使用全球公认的会计准则。在会计准则的国际协调进程中,我国经常遇到国际惯例和本国特色的矛盾。国情的特殊性不允许我们全盘接受国际惯例。在当前的形势下,我们可以尝试通过另一种途径,即允许特定的公司在特定的条件下使用全球公认的会计准则来解决这个矛盾。这样既能够加快我国会计准则国际协调的步伐,也可以改善我

及滞后性影响企业的经营决策,造成对经济的过分干扰等。为了弥补转移定价事后调整的缺陷,美国规则和OECD准则相继提出了由事后调整转向事先确认的代表性方法——预约定价协议。

预约定价协议是征纳双方的一种事先约定,即纳税人在受控交易发生之前将其和境外关联企业间内部交易的价格与作价方法向相关的一国或多国税务机关申报,经税务机关审定认可,作为计征所得税的会计核算依据。美国规则提出的预约定价协议实施原则为:预约定价协议的处理过程(包括达成、更新或取消)要基于征纳双方的合作与有原则的谈判,协议一旦签订,纳税人和税务机关都必须遵循;预约定价协议必须与转移定价税制的精神相一致;预约定价协议的办理应尽量方便纳税人;如果适宜可行,预约定价协议规定的转移定价方法也可适用于以前年度。OECD准则提出的预约定价协议实施原则还特别强调了对未来交易和利润的预测要科学合

国的投资环境,顺应经济发展的要求。

3. 会计准则的制定者应当具有广泛的代表性。会计准则一般是由会计职业人员来制定,这就使得会计准则更多地代表了会计职业界的观点。而当今的经济环境已发生了重大变化,要求会计准则能够体现多方面的利益。CCDG成员就包括来自社会各界的代表。我国应结合自身实际情况,吸纳社会各界的代表参与会计准则制定,以增强会计准则的适用性。

可见,我国应当借鉴新加坡会计准则的制定经验,提高应对能力,使会计准则具有广泛的代表性,并应完善对注册会计师的监管模式。这些都有利于完善我国会计准则的制定模式,提高我国会计准则的质量。

主要参考文献

1. 洪彦.新加坡信息披露和会计准则的发展.四川会计,2003;4
2. 王松年.国际会计前沿.上海:上海财经大学出版社,2001
3. 阎德玉.会计准则制定模式的比较研究.会计研究,1999;8

理,并有十分可靠的佐证资料。为此,也要按照转移定价的一般原则进行可比性分析。

与事后调整做法相比,预约定价协议具有减少转移定价调整的不准确性、不确定性和避免重复征税,减少征纳纷争,提高工作效率和降低成本等优点,而且由于相关国家税务机关共同参与跨国企业税收事宜,便于达成国际共识,因而受到各国税务当局的普遍重视。

二、增加了对转移定价处罚问题的规定

美国1996年发布了关于转移定价处罚条款《国内收入法典》第6662(e)节的实施细则。其核心含义是如果纳税人以准确的方式使用了合理的转移定价方法,并提供了相关的文件资料,则不会被处罚,而只对过分的转移定价行为予以处罚。根据违反规定程度不同,处罚措施分为两个等次:如果净利润调整金额达到、超过500万美元或达到、超过调整后总收入的10%,或者转移价格等于或高于正常交易价格的2倍、等于或低于正常交易价格的1/2,处以所逃避税额20%的罚款;如果净利润调整金额达到、超过2 000万美元或达到、超过调整后总收入的20%,或者转移价格等于或高于正常交易价格的4倍,或者等于或低于正常交易价格的1/4,处以所逃避税额40%的罚款。这种处罚措施实际上表明了一个重要思想,即明确强调定价是企业的自主权,即使是实行转移定价也是企业应有的权利。对一般性的转移定价,税务部门可以进行调整,但不能处罚;只有对那些过分的转移定价,其目的已经与故意的逃税没有实质性差别的情况,才能实施处罚。英国、法国、澳大利亚、加拿大等近年也增加了对过分或恶意的转移定价行为进行处罚及视不同情况分别实行免于、减轻或加重处罚的法律措施,体现了既要维护国家税收利益又要尊重企业权利的政策思想,使转移定价税制更具积极意义。

三、增加了关于纳税人举证责任的规定

美国规则规定,国内税收署对关联企业间的所得调整将由法院支持,除非纳税人能证明这种纳税调整是武断或不合理的,纳税人负有举证责任,包括提供有关年度的所有经济因素涉及的资料及税法规定的各种报表资料。美国税务当局还要求纳税人在填写纳税申请表以前提供大量资料,准备详细的功能分析,以支持其定价方法。其他一些OECD成员国,如英国、法国、意大利、比利时等,也都明确规定了纳税人的举证责任,而只有在纳税人涉及欺诈行为或涉及处罚时,举证责任才转由税务部门承担。这一规定改变了以前举证责任通常单纯由税务部门承担的做法,将及时提供资料的负担转移到纳税人头上,否则纳税人在进行转移定价调整时会面临相关处罚,从而避免了过去税务部门提出审阅文件要求之后总要耽搁很长时间(平均一年或更长)的状况,并迫使纳税人对确定公正、合理的转移价格更为关注,最终减少对转移定价核查的工作量。

四、增加了有关资本弱化问题的专门条款

在关联企业之间通过人为的内部金融操作,在某一企业的资本结构中减少自有资本的数量而增加贷款的数量,从而增加利息扣除数,也会造成关联企业间的利润转移和相关的

税收问题,因为不同的国家对债务利息和红利的征税政策是不同的。资本弱化实际上也是一种特殊形式的转移定价行为,因为如果没有现有的集团关联方关系,资本金比例过低将使企业无法正常经营下去。1987年OECD推出《资本弱化政策》,1992年在重新修订的OECD范本中又对联属企业条款注释中的“资本弱化”作了详尽的补充,为缔约国在其国内法规中规定负债权益比提供了依据。相应地,从20世纪80年代后期开始,美国、英国、法国、德国、澳大利亚、加拿大等国相继在转移定价调整法规中加进了关于资本弱化问题的规定。应对资本弱化,OECD提倡两种方法:一是正常交易法,即由税务机关确定关联方的贷款条件是否与非关联方的相同,如果不同,则关联方的贷款可能被视为隐蔽的募股,要按资本弱化法规对利息征税。二是固定比率法,即如果公司的负债权益比超过特定水平,则超过的利息不允许税前扣除,可以将超过的利息视同股息征税。目前,发达国家税务当局在实践中采用的方法与OECD提倡的这两种方法一致。澳大利亚、加拿大、新西兰、美国等大多数国家采用固定比率法,英国等少数国家采用正常交易法。

五、加快了电子商务转移定价税制研究的步伐

电子商务的发展,使跨国交易变得更加难以确认、跟踪和量化,由于电子商务通过减少成本和进入壁垒,在不断改变着跨国公司的经营环境,同时也创造了在现行转移定价税制下不可想象的新的交易和企业关系,电子商务所带来的贸易方式的改变,使原来由人完成的增值活动越来越多地依赖于机器和软件来完成,网络传输的快捷使关联企业在对待特定商品和劳务的生产、销售和提供上有更广泛的运作空间。电子商务在交易的确认、无形资产的使用、网络服务器的位置、收入性质的确认、常设机构的判定标准以及正常交易原则等诸多方面对传统的转移定价税制提出了挑战,因此将传统的转移定价税务处理方法运用到电子商务交易中有很大的局限性。传统的转移定价税制越来越难以适应全球商务一体化的进程,由转移定价引发的税收利益的移动更加引起各国政府的关注,基于电子商务对原有税收体制的影响,OECD已经成立了四个工作组,其中就有一个专门研究电子商务的转移定价问题,并致力于建立一个可行的国际税收框架计划。

在我国现行转移定价税制体系中,除仅有原则性规定的外企所得税法及其实施细则、税收征管法及其实施细则外,所有可供具体操作的规则都是以国家税务总局文件的形式下发的,并且有的是仅限税务部门内部掌握,透明度不高,约束效力低,也远不适应新形势的要求。因此,应以2004年最新修订的国家税务总局《关于修订〈关联企业间业务往来税务管理规程〉的通知》为基础,借鉴国际惯例和国际新规范,在进一步充实、完善后尽快通过国家的正式立法程序,以提升我国转移定价法规的立法层级。

主要参考文献

1. 大卫·特洛,马克·阿特金森著,孙晓,和广译.国际转移定价.北京:电子工业出版社,2002
2. 刘磊.论资本弱化税制.涉外税务,2005;10