

# 转让定价的实质及转让定价争议解决

叶金育

(江西财经职业学院 江西九江 332000)

**【摘要】** 本文运用案例分析和法律推理对转让定价行为进行研究,认为对于关联企业间的转让定价行为的性质不应一概而论,应看其交易是否符合正常交易原则,即转让定价是一种中性税收行为。然后,从经济与法律两个角度分析了转让定价的产生与解决问题。

**【关键词】** 关联企业 转让定价 税收

从国际税法角度来看,转让定价是企业间的一种非法行为,理应予以规制。但本文认为,转让定价只是企业家们在寻求成本最小化的过程中的一大发现,是关联企业间交易的一种方式,若转让定价并不违背政府对企业交易价格的规定,则不应将转让定价等同于逃、避税行为。对于转让定价是否为非法、不合理的行为,不可一概而论,关键取决于转让定价是否超出政府规定的正常交易范畴。

一、转让定价:利益主体之间的博弈

## (一)关联企业间的博弈

通常而言,关联企业有两种定价策略:一是以成本为基础确定价格,二是以市场价格为基础确定价格。据统计,关联企业之间大部分采用非市场价格进行内部交易,这在跨国关联企业中体现得较为突出。

1. 转让定价在关联方交易中的角色。本文列示了关联企业两种不同的交易形式,其结果并不相同,且随着税收管辖权国家税率差距的不断增大,关联企业集团的税后利润差异将进一步拉大,这是不是关联企业内部转让定价的真实秘密呢?

(1)正常交易:以市场价格为基础。正常交易中,我国打火机企业以市场价格向越南企业出口,即以4单位/打的价格向越南出口,若生产100打打火机,我国企业获利67单位,越南企业获利240单位,关联企业集团最终获利307单位。

**表1 关联企业正常交易情形**

项 目	中国企业	越南企业	关联企业集团
打火机数量	100	100	100
每一打火机的生产成本	3	2	5
每一打火机的进口成本		4	
总成本	300	600	500
价 格	4	9	9
总销售额	400	900	900
税前利润	100	300	400
纳税额	33	60	93
税后利润	67	240	307

(2)非正常交易:降低转让价格为主要方式。假定中国企业不以市场价格为基准,而是采取低价出口,即将4单位/打的价格降至3.50单位/打的价格向越南出口,其他交易条件均不变的情况下,如表2所示,我国企业在生产同样的100打打火机的情况下,获利33.5单位。越南企业同样生产100打打火机,获利280单位。最终关联企业集团获利313.5单位。

**表2 关联企业非正常交易情形**

项 目	中国企业	越南企业	关联企业集团
打火机数量	100	100	100
每一打火机的生产成本	3	2	5
每一打火机的进口成本		3.5	
总成本	300	550	500
价 格	3.5	9	9
总销售额	350	900	900
税前利润额	50	350	400
纳税额	16.5	70	86.5
税后利润	33.5	280	313.5

注:我国企业所得税税率目前为33%,越南对于符合政府规定条件的外国投资公司和国内公司制定的优惠税率为20%、15%和10%,假定越南关联企业的税率为20%。

2. 关联企业内部交易分析。在上述案例中,在非正常交易情形下,同样生产100打打火机,中国企业少获利33.5单位,越南企业却多获利40单位,这并不符合中国企业的经营理念。但通过进一步分析,可以发现,同样生产100打打火机,在正常交易情形下,关联企业集团获利307单位,而在非正常交易中,关联企业集团获利313.5单位,多获利6.5单位。也就是说,在其他条件均不变的情况下,通过将资源在关联企业之间内部置换,可以使集团的利润增加,而且随着关联企业所在国之间税率差的增大,生产规模的不断扩展,集团利润也无限增加,这就是关联企业通过转让定价进行内部交易的真实动机。

## (二)各国政府间的博弈

在转让定价的过程中,关联企业之间的交易价格不再依

赖于市场,利润一定程度上却可以自由控制,但如上述案例,原本属于中国企业的33.5单位的利润通过转让定价流至越南,越南企业因此多获利40单位利润。对于资本输入国的越南而言,这不仅可以拉动越南经济的发展,还可增加越南政府的税收收入。但对于资本输出国的中国而言,该笔所得原属中国企业境内所得,应全额计税,越南企业虽为中国企业的海外关联企业,但该所得是否计税要取决于中、越双方的税收协定。

可见,通过转让定价,原属主动计税的中国政府由主动变为了被动。从上表可知,通过转让定价,越南政府直接增加了10单位的税收收入,而中国政府却减少了16.5单位的税收收入。关联企业通过转让定价,将税收收入在各国之间进行了重新分配,而这种分配的结果更多地表现为低税率国家增加税收收入、高税率国家减少税收收入。

## 二、转让定价:一种中性的行为

当今世界经济趋于一体化,各国企业间的交易日益频繁,因此在转让定价中得到实惠的低税率国家也许将在其他关联企业间转让定价行为中发生税收损失。而且,国家之间的利益趋同也加速了各国政府对转让定价的态度趋同化。那么,这是否意味着关联企业一有转让定价行为,政府即可予以阻止,甚至进行处罚、制裁呢?转让定价究竟是关联企业之间的自由交易,还是对国家税收法规的触犯?

**1. 关联企业与转让定价——企业家们的必然选择。**在一个信息和交易均有成本的社会中,企业家们会努力寻找最优的信息和最佳的交易方式。因为企业是一个生产单位,它可因生产专业化提高了生产效率而获得收益,并得以生存。在寻求有利的投资组合时,企业家可能会与其他投入品拥有者共同组成生产者联合。显然,在一个充满不确定的世界里,寻求有利的生产组合成为企业家们活动的中心。

在寻求降低信息成本途径的过程中,企业家们逐渐发现将不同的企业联合起来可以一定程度上降低获取信息的成本,因此关联企业逐渐成为诸多企业家们的共同选择。随着关联企业的逐步增多,关联企业家们发现已有的优势不再显著。在企业家们意图降低成本、追求利润最大化的过程中,关联企业之间的转让定价便暂时成为最优方式,客观上亦节约了社会资源,有助于资源的最大化利用。对于企业和社会而言,关联企业、内部交易以及转让定价并无不妥,不仅符合企业家们的利益要求,一定程度上也是社会发展的需要。

**2. 转让定价的实质。**关于转让定价,大多数人认为其是一种不正当的、非法的关联企业内部交易手段或者企业逃、避税的工具。如有观点认为,关联企业之间在进行交易时不以一般市场价格为标准,而是根据逃避有关国家税收的目的来确定有关交易的价格,这种基于逃避税收目的而确定价格的做法,称为转让定价。不可否认,借转让定价逃、避税的企业有很多,但这是否意味着转让定价等同于逃、避税?明确该问题至关重要,其直接关系到转让定价在税法上的命运。本文以下列推理规则来予以说明。具体见表3。

在我国税法上,逃、避税一直被视为一种非法或不合理的行为,税务机关对其进行制裁是税法给予税务机关的权力,这

表3 法律推理规则表

前提	推理规则	结论
真	有效	真
真	无效	真假不定
假	有效	真假不定
假	无效	真假不定
个案推理		
前提	推理规则	
转让定价等于逃、避税	逃、避税等于非法、不合理行为	
	非法、不合理行为应受到税务机关制裁	

意味着推理规则是有效的。若“转让定价等于逃、避税”的前提为真,则其结论必然为真。此时将出现“转让定价等于逃、避税为非法、不合理行为,应受到税务机关制裁”,简言之,“转让定价等于非法行为,应受到税务机关制裁”。假若如此,一旦关联企业之间发生了转让定价,政府即可对其进行制裁,这显然与现实不符,也不具有足够的法理依据。这说明前提未必是真,假若前提为假,则结论将不确定,这说明并非所有的转让定价都是逃、避税行为,不一定要受到税务机关的制裁。由此,亦可断定“转让定价等于逃、避税”并不属实,“转让定价不等于逃、避税”才是真实的结论。

其实转让定价本身是一个中性概念。就关联企业本身而言,即使不是出于纳税的要求,而只是出于会计核算或经营管理上的要求,转让定价本来也会被视同无关联方关系企业之间的往来一样,按照一定的标准,进行计价收款,登账入册,以便考核各自的经营成果。笔者认为,转让定价是正常、合法的行为,事实上也是一种必需的行为。

从本质上看,转让定价只是企业家们在寻求成本最小化的过程中的一大发现,也只是关联企业间的一种交易方式,如果转让定价并不违背政府对企业交易价格的规定,则难以将转让定价与逃、避税直接划上等号。所以,转让定价是否为非法、不合理的行为,不可一概而论,关键取决于转让定价的价格是否超出政府规定的正常交易的范畴。若在受控范围内,应由关联企业自主决定,政府无权介入,否则构成政府职权的滥用;若超越了受控范围,则违反了税法规定,此时,转让定价则为非法或不合理行为,政府才可介入,对关联企业间的转让定价进行调整,甚至进行必要的惩罚性制裁。

**3. 转让定价的滥用。**虽然转让定价是关联企业交易中不可避免的行为,并不一定违法,但是,由于关联企业具有其他企业无可比拟的优势,在通过转让定价进行内部交易时,时常会出现利用其自身的优势,不按照市场价格确定转让价格,此时,就会出现转让定价的滥用。转让定价滥用本质上已经越出转让定价的真实范畴,虽带来关联企业利润的空前增加,但利润剧增都是建立在一国税收利益遭受巨大损失的基础上。

尽管关联企业的原材料来源于世界各地,并在世界各地进行生产销售,但税款却是在某个国家征缴,每个国家均想将跨国关联企业吸引至本国,同时也希望对该企业在税收管辖权范围内的经营活动进行合法征税、得到预期的税收收入。因

此,若关联方交易致使国内税收利益严重受损,其税务机关将会对关联企业间的转让定价提出质疑,这是基于税收主权和税收利益的必然选择。

### 三、转让定价争议的产生与解决

**1. 争议的产生。**关联企业为实现利润最大化目标,多在内幕状态下进行内部交易,一旦发现以市场价格进行转让定价相比正常交易并无显著优势时,关联企业通常会铤而走险,选择偏离市场价格进行转让定价。以高成本进口、低价格出口并非关联企业的最终目的,其最终的追求依然在于谋求利润的最大化。关联企业滥用转让定价的确空前增进了企业集团的总利润,但同时也造成了低税率国家税收的巨大损失,一旦税务机关对巨大的税收损失不能承受时,将关联企业间的转让定价认定为转让定价的滥用便是必然的,此时关联企业和税务机关之间的冲突不可避免,冲突的结果便是转让定价争议的产生。

**2. 经济上的解决机制:**围绕正常交易原则展开。正常交易原则是转让定价的核心原则。税务机关能否对关联企业间的转让定价行为进行调整,依赖于关联企业是否滥用转让定价;而关联企业是否滥用转让定价,则取决于其转让定价的方法或结果是否符合正常交易原则。只有当关联企业间的转让定价不符合正常交易原则,构成转让定价滥用时,税务机关才能对关联企业间的转让定价行为进行调整,否则就是干扰企业间的正常交易。

一般来说,正常交易原则,是为纳税人和税务机关提供的用于分析跨境关联受控交易所致的价格或结果与独立企业之间的交易是否具有可比性、是否属于正常交易的原则或方法。诸多国家的税法均对正常交易原则做出了说明,经济合作与发展组织(OECD)的指导更具普适性。针对转让定价问题,OECD财政事务委员会先后制定了5个指南,最具指导性的是1995年指南,其更新了1995年以前的4个指南,建议税务机关和纳税人采取正常交易原则。正常交易原则实质上是关联企业间的转让价格与正常交易价格进行比较,因此,对于正常交易及正常交易价格的确定具有重要意义。

(1)正常交易。对于正常交易的界定目前并没有一个统一的标准。但在市场经济体制下,正常交易必须是竞争的结果,即使是内部交易也必须是竞争的结果。当然这种竞争必须是公开、公正的,使能够进入该交易、并有进入该交易意愿的主体尽可能介入,即要求该竞争对社会公开,而不应该成为内幕交易。另外,一旦主体介入交易中,交易双方必须受到平等对待。经典的正常交易表现为充分的竞争、开放的市场、平等主体间的角逐以及独立主体之间的平等参与等。还有学者认为,交易主体的相互独立性、交易主体的利润追求性和交易主体地位的平等性为正常交易的三要素,其本质上也是强调正常交易的充分竞争性。

(2)正常交易价格。一项交易是否正常,直接反映在交易的价格上,若交易的价格是正常的,则可以认为该项交易为正常交易,反之,则为不正常交易。由此可知,判定交易是否正常的直接依据在于交易的价格是否正常,其与充分竞争标准实

质上是一致的,但远比充分竞争标准易于操作。这也反映在立法实践中,1979年OECD财政事务委员会发布转让定价与跨国企业指南,第一次对正常交易原则进行界定,认为正常交易价格是指在开放的市场中,相同或类似的情况下,非关联双方在同样或类似的交易中所确定的价格。

Guglielmo Maisto1992年对正常交易原则进行分析,认为正常交易原则至少包括以下内容:①交易分析:谈及单独同一交易确定正常交易价格;②比较或类比:该交易必须是与另一个具有相似特征的交易(假想的或实际的交易)进行比较;③私法协议安排:正常交易价格必须将协议双方承担的法定义务考虑在内;④开放市场特征:正常交易价格必须是基于市场条件,且反映一般的商业实践;⑤主观特征:正常交易价格必须考虑决定该种交易特征的特定情况;⑥作用分析:正常交易价格必须将关联方在交易中的作用考虑在内。Guglielmo Maisto对正常交易价格的剖析,可被视为对正常交易价格的经典论述,若满足上述六个要素,必为正常交易价格,其依附的交易也可认定为正常交易。

(3)权威的正常交易原则。《OECD税收协定范本》规定,两个企业在其商业或融资安排中所制定的条件与两个独立企业在这种安排中制定的条件不同,其中一个企业,如果没有这种条件应该得到,但由于有了这些条件而没有得到的利润,应该包括在该企业的利润之中,并对其征税。

正常交易原则之所以被广为接受,在于其为区分转让定价与转让定价滥用提供了一个界定标准,寻求关联企业与企业之间的公平交易,通过将关联企业间的转让定价与独立企业间的交易置于相同或类似的税收地位,力求避免关联企业通过滥用转让定价来维持它们有利的竞争地位或扭转它们的不利地位。通过制定正常交易原则,使关联企业认识到合法与非法的界限,使税务机关保有对转让定价滥用的调整权,这便是正常交易原则的真正价值,也是解决转让定价争议的一个依据。但如果税务机关与关联企业对于正常交易原则的理解存在分歧,此时,转让定价争议将得不到解决,就必须寻求另外的解决方式。

**3. 法律上的解决机制。**正常交易原则虽为转让定价是否合法提供了界定标准,但对可比性的依赖以及将各关联企业视为独立的经济实体,并没有考虑关联企业之间应有的经济上的联系等制约了正常交易原则作用的发挥。一旦发生转让定价行为的关联企业单一税务机关产生争议,即一国转让定价争议,而正常交易原则无法使双方达成一致意见时,诉讼和仲裁往往成为可能的解决方式。而如果多国税务机关就滥用转让定价致使税收利益分配不公平而产生转让定价争议,则问题将更加复杂,此时,相互协商和调整便成为可能。

(1)一国转让定价争议:诉讼与仲裁。当上述一国转让定价争议在正常交易原则层面解决不了时,交易双方时常寻求国内法律机制来解决。其原因在于争议在一国范围内,且争议产生的原因一方面双方对转让定价是否正常、是否滥用的意见不一致,另一面在于双方对关联企业转让定价产生的利润分配方式未能达成一致意见,双方均坚持自己的自治权或

# 会计师事务所规模化发展中的 风险管理问题探析

叶陈云 叶陈刚(博士生导师)

(华北电力大学工商管理学院 北京 102206 对外经贸大学国际工商管理学院 北京 102209)

**【摘要】** 本文从市场竞争加剧形势下我国会计师事务所规模化发展过程中不容回避的风险问题入手,分析了会计师事务所风险管理的基本框架,并提出了加强会计师事务所风险管理的针对性措施与建议。

**【关键词】** 会计师事务所 规模化 风险管理

随着我国社会主义市场经济的快速发展和国民经济实力的不断增强,我国的注册会计师行业也得到了蓬勃发展,但是,当前国内会计师事务所整体规模偏小,现实中生存和发展的巨大压力,要求注册会计师行业必须发展一批规模大、实力强的会计师事务所,以参与国际竞争,并影响和带动整个注册会计师行业的发展和壮大。然而事务所规模越大,其面临的审计风险与经营风险就越大,潜在危机发生的可能性也就越大。因此,在市场竞争日益激烈的形势下,如何进一步建立和完善会计师事务所的风险管理机制,提高会计师事务所的综合竞争能力,无疑是理论和实践工作者们当前应当积极思考和探讨的重要课题。

本文拟对加强风险管理与控制以促进会计师事务所规模化发展的有关问题进行探析,以期对实现我国会计师事务所

征税款,要解决这种争议,仅依赖于正常交易原则是行不通的,必须借助于外力,寻求突破。多数国家常用的解决机制为诉讼或者仲裁。

(2)跨国转让定价争议:相互协商与协调。关联企业间的转让定价行为若引发多国关于税收分配的争议,构成跨国转让定价争议,在跨国转让定价争议中,建立在一国国内法基础上的诉讼和仲裁显然是不够的,难以有效解决多国引发的争议。此时,相对于单一、被动的诉讼和仲裁机制而言,相互协商和相互调整机制无疑更有利于保障多国的税收利益,因其可以确保每个国家在争议中掌握话语权,能够在分歧中通过谈判、协商,寻求共同的利益,最终达到共赢的理想结果。

#### 四、结语

关联企业往往通过转让定价来实现企业利润最大化,但同时也会带来税收利益的再一次分配,且多数时候伴随着低税率国家税收利益的受损。为此,诸多学者和实务工作者都认为转让定价是一种逃、避税行为,将其与逃、避税的非法行为直接划上等号。殊不知,对追求利润最大化和资源合理利用的企业家和政府而言,内部交易和转让定价只是企业家们寻求降低成本策略的必然结果,并无不妥。目前确有大量的关联企

做大做强的发展目标能够有所裨益。

#### 一、会计师事务所规模化发展的必然性与风险性

回顾国际注册会计师行业的发展史,可以看出会计师事务所的规模化发展与注册会计师行业的发展是密切相关的,它是注册会计师行业发展强有力的推动力量,同时,也是注册会计师行业发展成熟的一种必然产物。规模化发展对于会计师事务所而言,有着多方面的积极作用。比如会计师事务所通过跨国的规模化发展,能实现规模经济,获得良好的国际市场资源,从而有利于争取跨国集团客户以获取更多的国际市场份额,逐步实现国际化品牌战略。因此,要走规模发展的道路,谋求我国会计师事务所持续稳定的发展,就必须组建一定数量的大型会计师事务所。2006年,我国会计师事务所掀起了并购重组的规模化发展浪潮,先后成立了北京中洲光华、天健

业在关联方交易中偏离市场价格,故意抬高进口价格,压低出口价格,通过滥用转让定价以谋求利润最大化,这已经违背了转让定价的本质。

从本质上看,转让定价是一种中性概念,自身并无合法与非法、合理与不合理之分。若关联企业间的转让定价符合正常交易原则,则为正当价格转移,否则就是滥用转让定价。一旦双方对转让定价是否滥用发生分歧,而正常交易原则又得不到双方共同认可时,就会出现转让定价争议。在一国转让定价争议中,诉讼和仲裁多为双方寻求争议解决的方式;在跨国转让定价争议中,相互协商或相互调整则成为行之有效的解决方式。

#### 主要参考文献

1. 思格恩·埃格特森著,吴经邦等译.经济行为与制度.北京:商务印书馆,2004
2. 舒国滢.法理学.北京:中国人民大学出版社,2006
3. 刘永伟.转让定价法律问题研究.北京:北京大学出版社,2004
4. 罗伊·罗哈吉著,林海宁,范文祥译.国际税收基础.北京:北京大学出版社,2006