

# 对企业集团转让定价的思考

董一 郟斐然 马君

(西南财经大学 成都 610074)

**【摘要】** 转让定价在给企业集团带来巨大利润空间的同时,也使相关国家遭受了税收损失。针对当前全球转让定价业务不断增加以及预期审查不断增强的状况,了解当前企业集团转让定价的国际监管规则及其趋势,对于合理运用规则来降低转让定价的操作风险具有十分重要的意义。

**【关键词】** 企业集团 转让定价 国际监管 内部审核

企业集团各分部之间为了避税、实现利润最大化等目的,一般会有意识地采取转让定价方法对相关中间产品(或劳务)的结算价格进行制定和管理。目前,转让定价已经成为企业集团通过内部资源的有效配置实现转移资金、降低税负、调节利润等全球战略的重要工具。因其涉及的主体、客体以及实现的方式都比关联交易丰富得多,因而也日趋受到各国监管当局的重视。了解当前企业集团转让定价的国际监管规则及其趋势,对于合理运用规则以避免因内部转让定价操作不当而受到不必要的惩罚具有十分重要的商业价值。

## 一、转让定价及其发展

转让定价最早产生于20世纪60年代的美国,其最初的也是最主要的功能是国际避税,即利用各国税率和税制的不同降低企业整体所得税和关税税负。随后,其被企业用来实现资金的有效配置,通过降低或提高转移价格,使资金自由流动,实现大规模资金的统筹,获得更高的边际效益。转移价格与一般的商品、劳务交易或转让无形资产的价格的主要区别在于,它不是独立各方在公开市场上按独立核算原则确定的交易价格,其价格确定可不受市场供求关系的直接影响,也不完全取决于交易对象本身的价值量。

无论从融资的角度还是从提升子公司竞争能力的角度,通过母公司或其他子公司提供的补偿性价格可以提高新成立的子公司在国内外同行业内的竞争力,树立良好的公司形象,从而抬高股票的价格,为处于发展期的公司提供充足的资金来源;反过来讲,利用转移价格机制也可以加速子公司的转产、破产。如果子公司利润水平不高且缺乏发展潜力,可以采取国际转让定价“高进低出”抽调资金,一方面加速失去发展潜力的子公司的转产或破产,另一方面重新选择利润较高且发展潜力较大的行业和地区进行投资。

目前,转让定价这种手段的实施对象也从最初的有形产品扩展到无形资产(如商标、品牌、技术、科研费用)、集团内部的服务、贷款甚至是资本性的资产。资料显示,2006年有超过56%的公司计划继续增加有关转让定价相关资源的投入,较2005年增长了10%。根据来自安永会计师事务所2006年有关

转让定价发展状况的资料,在转让定价行为实施热点地区,英美两国的企业位居前列,而我国企业相对较少。在涉及我国上市公司的业务中,有超过90%的部分涉及转让定价。会计师事务所已经将企业转让定价的问题作为一个工作重点,投入了大量的人力和物力,业务服务范围也不断扩大,涉及到参与全球转让定价策略的制定、准备转让定价的公文以及提供公司转让定价业务的咨询服务等。

## 二、转让定价的国际监管

转让定价在给企业带来巨大利润空间的同时,也使国家遭受了巨额税收损失,而且增加了审计难度。政府要实行有效的经济管理和税收管理,企业要有效地降低转让定价的操作风险,则针对转让定价操作的规章制度需要不断建立与完善。

现在世界上已有70多个国家实行了转让定价税制,其中最具典范性的是美国《国内收入法典》第482节(简称“482条款”)及其实施规则和经济合作与发展组织(OECD)的《跨国企业与税务部门的转让定价准则》(简称“OECD准则”),二者已成为国际上处理转让定价税收问题和协调各国税收利益的标准,是目前各国制定转让定价税制所参照的基本范例。转让定价税制涉及的基本问题,包括转让定价行为的认定、关联企业的确认、正常交易原则的建立、转让定价调整方法、相关国家的初步调整与相应调整。以美国的规则为例,要求参与转让定价的企业提供的主要文件准备要求清单包括:

第一,482条款要求的文件。包括:当前和过去年份的业务计划,公司间协议,产品和服务目录,会计记录,发票,国内和国外的价格目录,有关联络和传真信件,产品或服务的规格和说明书,产品系列的财务说明(包括资产负债表),补偿性调整,冲抵分析,合同和协议,市场份额分析、市场分析和竞争分析,市场份额策略,定价策略,特许权和许可证协议,成本分摊协议。

第二,用于交易分析和受控交易的内部数据。包括:流量描述(产品、原材料、服务、贷款和无形资产),示意图或说明性描述,所支配交易的描述,所有有关当事方的职能和风险描述,公司间交易支付的量化,受控和非受控交易比较分析。

第三,制定转移价格的方法和理由。包括:转移价格制定方法的选用,对有形资产所用的考察方法(可比非控制价格法、转售价格法、成本加成法、可比利润法、利润分割法、其他方法),对无形资产所用的考察方法(可比非控制价格法、转售价格法、其他方法),对服务、贷款等所采用的考察方法,“最佳方法法规”的运用(可比性程度、数据的完整性和准确性、假设的可靠性、与数据和假设相关的结果的灵敏度、关于采用何种方法的理由)。

近年来,美国和OECD对各自的转让定价规则进行了一系列的补充修订,OECD其他主要成员国也在转让定价立法领域进行了一系列新的探索和改进。美国国税局(IRS)于2005年8月颁布了关于“成本—共享”协议的建设性条例;日本宣布于2005年在转移性交易中实行净边际法;德国财政部发布的立法草案的营业税改革在2008年开始生效的建议,其中包括多种转让定价新规则,例如扩大税基,旨在抵消由于成本的降低引起的公司所得税的减少;欧盟也在其成员国中大力推行预约定价(APA)机制。预约定价机制就是由纳税人与税务机关就有关关联交易的转移定价方法事先签订的协议,用以解决和确定在未来年度关联交易所涉及的税收问题。最核心的原则就是企业通过与税务机关进行协商讨论,预先确定税务机关和企业双方同意的关联交易定价原则,即将转让定价的事后税务审计变为事前约定。作为国际通行的纳税方式,预约定价可能使得政府部门的税收漏征风险与审查成本降低,也可能使跨国公司降低被稽查后双重征税的成本,从而实现税务机关和跨国公司的双赢。

OECD常驻机构于2006年12月下旬发表了一份报告,该报告是OECD成员国对于支持“功能型独立实体法”而达成的共识。根据这一办法,母公司和子公司从税收角度应分别被视为独立法人。例如,按照这样的规定可使母公司向子公司收取版税。在这种方法下,一个主要的问题是确定应该如何处理母公司及其子公司的资产负债表。这涉及到对企业集团各分部近几年的功能、风险、资产等的一个经济学的评估。例如,确定是否应该将子公司视为拥有或共同拥有知识产权和其他财产的一方或为其他分部提供服务的一方。

与此同时,对于转让定价的操作,社会监督力量也不断加强。根据安永会计师事务所的最新资料,金融服务机构对于转移定价行为的审计投入随着企业转让定价行为面临的风险的增大逐年增加,当然这与企业集团对风险降低的需求也有关系。相关数据显示,全球的转让定价环境中风险性越来越大,欧洲有超过一半的国家和地区认为有必要接受仔细的审计检查,其次是亚太地区,美洲国家最低。对于转让定价政策关注度的加大源于金融服务机构对于审计转让定价的风险的认知,其中有超过50%的金融服务机构认为在审计企业转移定价行为的过程中会遇到风险的几率大于75%。

### 三、对我国企业集团运用转让定价策略的建议

目前我国越来越多的企业跨出国门,参与国际竞争。在国际市场竞争中,各国税收差异和汇率变动对企业的利润产生重要的影响。由于我国很多跨国企业还没有认识到转让定价

的优势,还没有形成有效的国际经营管理体制,缺乏有效的信息系统和相关的专业人才,加之很多企业倾向于以低价格策略开拓国际市场,限制了转移定价策略的进一步运用。

不过转让定价是一把双刃剑,既给企业带来巨额利润也给企业带来了极大的经营风险。转让定价本身并不是一种违法经营工具,只是一些企业利用其可计划性、涉及广泛性、操作隐蔽性进行业务处理从而引致严重后果。随着企业集团跨国经营步伐的加快和经营范围的拓宽,企业集团基于全球战略的需要对转让定价策略的运用会更加熟练。为此,国际上不断制定、颁布法规以加强对国际市场的监管,而我国则主要通过加强转让定价的税制建设力图与国际接轨。

首先,成立相应的职能部门,全面负责转移价格的相关工作,合理、有效地制定价格水平,确保制定和实施的各个环节顺利进行。价格的合理制定是决定转让定价业务是否有效的关键性因素,协调企业集团内部交易双方的利益,在保证内部交易顺利进行的同时保证整个企业集团的利益最大化。其次,熟悉东道国法规、制度,从容应对税务部门和海关的审核。在这一过程中,企业集团对于相关文件的准备显得很重要,各国对文件的要求都不一样,但是所需资料一般都很繁琐,因此企业集团在这方面应当加强准备力度。同时,需要企业集团发掘、培养国际性人才,既了解企业内部的经营状况又熟悉国际法规制度,对于每一次的跨国交易制订有针对性的方案,不打无准备之仗。再次,完善企业集团的内部信息系统和组织结构。作为一个跨国性的企业集团,庞大的组织机构和众多的人员是有效经营的一个障碍,这就需要利用充足的信息和有效的沟通来解决。垂直式的组织结构侧重于信息的有效传递,扁平式的组织结构侧重于员工的有效沟通,所以建立网络式的组织管理结构势在必行。最后,建立内部审核部门。不但要定期对企业集团的转让价格进行审核,并为相关的辩护进行准备,还要测试整个企业集团的内部经营效率,检查资源的配置和使用是否合理、有效。这就需要内部审核部门有很强的独立性,能够从第三方的角度去审查业务流程,保证企业集团对转移价格的制定和管理合理、有效,减少决策层的武断决定,同时可以节约外部审计费用以及避免由于处理不当造成的外部处罚。

跨国企业集团内部贸易已占世界贸易总额的60%以上,转移定价不仅对跨国企业集团内部管理有极其重要的意义,而且对所在国的对外贸易、国际收支平衡甚至经济发展模式都将产生重大影响。无论是从内部还是从外部考虑,转让定价都将继续保持其在跨国企业集团和税务部门工作中的重要地位,因此我国企业应当加强内部管理,构建良好的经营网络,为转移价格的使用创造良好的环境,促进内部资源的调拨和内部贸易的进行,最终实现转移价格策略的良好执行。

### 主要参考文献

1. 黄震,孙晓鸿.转让定价的理论基础研究,会计之友,2005;1
2. 吕静.国际转让定价的财务功能.对外经贸财会,2005;1
3. 陈茜.企业集团转让定价的基本方法及制约因素.商业会计,2006;11