

转移定价调整中 经济性国际双重征税问题思考

江苏技术师范学院 陈云兰 李南

【摘要】在经济全球化的背景下,各国税务当局会对跨国关联企业转移定价进行调整以维护本国的税收收益。对因此而导致的经济性国际双重征税问题必须妥善加以解决,否则必将会对国际经济交往产生负面影响。本文介绍了转移定价调整中经济性国际双重征税问题是如何产生的,分析了其解决机制并给予了评价。

【关键词】转移定价 经济性 国际双重征税

随着世界经济一体化程度的加深,转移定价调整带来的经济性国际双重征税问题日益受到世界各国的重视。但对于经济性国际双重征税特别是转移定价调整中出现的经济性国际双重征税问题的解决,目前国际上的分歧仍然很大。这一问题如果不能得到很好的解决,将会极大地挫伤跨国企业进行国际投资的积极性,从而会阻碍世界经济的发展。

一、转移定价调整中经济性国际双重征税问题的产生

跨国关联企业为了最大限度地逃避纳税往往会不当操纵转移定价,进行国际避税。这种避税方法减轻了企业本应承担的税负,但同时也损害了相关国家的税收收益,因此,势必会引起相关主权国家税务当局调整其转移定价的行为。

关联企业之间的关系不同于独立企业之间的关系,根据正常交易原则本应由其中一个企业取得的利润,由于不当操纵转移定价而没有取得的,可以计入该企业的利润中,并据以征税。但如果一国调增了本国企业的应纳税所得额(称为初次调整),而这个企业的境外关联企业所在国的税务当局可能认为内部交易价格符合正常交易原则,或认为初次调整对正常交易价格的认定不合理,因此并不调减该关联企业的应纳税所得额和退还其多缴纳的税款,则对转移定价的调整就会造成对被调整利润的国际双重征税。当这两个关联企业分别为各自所在国的居民公司时,这就是一种经济性国际双重征税。

例如,太阳公司为美国居民公司,美国所得税税率为30%,月亮公司是太阳公司在英国的全资子公司,英国所得税税率为20%。太阳公司卖给月亮公司一批成本为80万美元的货物,正常作价100万美元,月亮公司再以120万美元卖给我国星星公司。按照正常做法,太阳公司和月亮公司各获利20万美元,其分别缴纳的税款为6万美元和4万美元。太阳公司和月亮公司作为关联企业,其总体税负为10万美元。但是,假如太阳公司将这批货物以80万美元的价格卖给月亮公司,月亮公司仍以120万美元卖给星星公司,则太阳公司应纳税所得额为零,就该笔交易不用在美国纳税,月亮公司应纳税所得额为40万美元,在英国缴纳税款为8万美元。这样,太阳公司和月亮公司的总体税负为8万美元,减轻了2万美元。由于太阳公司与月亮公司利用转移定价进行避税的行为损害了

美国的税收收益,美国税务当局必然要对太阳公司的应纳税所得额进行调整。假设按正常交易原则,美国税务当局将太阳公司的应纳税所得额从0调增到20万美元,则太阳公司应补缴税款6万美元,而英国税务当局并不因此而调减月亮公司的应纳税所得额和退还相应税款,太阳公司和月亮公司的总体税负就变为14万美元。

也就是说,美国税务当局调增的应纳税所得额20万美元在美国和英国被征了两次税(分别为6万美元和4万美元),并分别由太阳公司和月亮公司缴纳。这就是转移定价调整中产生的经济性国际双重征税问题。

二、转移定价调整中经济性国际双重征税问题的影响

从上面的分析中可以看出,因转移定价调整而产生的经济性国际双重征税,增加了跨国投资者的纳税负担,违背了税收公平和税收中立这些基本的税法原则,势必会对国际经济交往产生负面影响。因此,必须采取措施予以避免和消除。

三、转移定价调整中经济性国际双重征税问题的解决机制及其评价

1. 协商解决机制。为了解决转移定价调整导致的经济性国际双重征税问题,国际经济合作与发展组织(OECD)范本第九条规定:如果缔约国一方对缔约国另一方已征税的企业利润再进行征税,而这部分利润本应由首先提及的国家的企业取得,包括在该国企业的利润内,且这种情况发生在两个独立企业之间,则另一国应对这部分利润所征收的税额加以调整。但是,此规定在实际操作中存在很大问题。当缔约国一方调整本国境内的跨国关联企业的利润时,缔约国另一方并没有义务自动调整其境内的关联企业的利润,只有当其认为对方是按正常交易原则进行了反映真实情况的调整时,才可能考虑进行相应的调整,而且OECD范本没有提供解决此种经济性国际双重征税问题的具体做法。为此,OECD推荐了两种做法:①对相关企业的利润进行重新估算;②借助OECD范本第二十三条关于消除法律性国际双重征税的做法,将利润被调低的企业境外关联企业因利润调高而缴纳的税款视为利润被调低企业在境外的纳税,给予税收抵免。同样,如果缔约国另一方不同意缔约国一方所作的调整,那么其就不会作相应调整。

企业纳税筹划的制约因素

中南大学商学院 刘爱明

【摘要】 许多在理论上成立的纳税筹划方案,在不同企业进行具体运用时却可能不具备可行性。导致这种局面的原因有多种。分析纳税筹划的内外部制约因素并提出相应的对策,将有助于纳税筹划工作在我国企业顺利开展。

【关键词】 税务代理 纳税筹划 制约因素

一、纳税筹划的意义及其发展现状

改革开放以来,尤其是在市场经济体制下,企业作为独立的经济主体,追求经济利益以实现股东财富最大化成为了其最重要的目标。在当前激烈的市场竞争环境下,企业通过纳税筹划绝对或相对地减少纳税支出,或者通过延期纳税而获得资金时间价值,是企业提高其产品、服务的竞争力以增强盈利能力的重要手段之一。

但是,经过十多年的发展,纳税筹划并未如预期的那样在企业中得到全面的推广和应用。众多税务咨询服务机构业务发展缓慢,甚至在相当长的时间里,都是一些从税务机关

脱离出来的税务中介机构凭借与税务系统旧有的联系而承揽业务。总体来看,税务代理主要是处理一些简单的涉税事务,很少涉及到为企业进行纳税筹划。

二、纳税筹划的制约因素

1. 企业管理当局遭受业绩增长压力的制约。纳税人在进行纳税筹划时,对许多理论方案能否在实际中得到成功运用是有所顾虑的。面对来自于股东的压力,管理当局需要一份业绩良好的利润表来支撑公司股价,以证明其是称职的。此时,公司管理当局对某些通过推迟确认应税收入或提前确认成本费用,从而将企业纳税义务向后递延以获取资金时间价值

同时,OECD 范本第九条还规定:在确定该项调整时,应当适当考虑本协定的其他规定,如有必要,缔约国双方主管当局应相互协商。即要求缔约国双方启动第二十五条的相互协商程序。但缔约国双方并没有就所协商问题达成协议的法律义务,而且即便达成协议,缔约国也没有执行协议的责任。

在实践中,许多国家都不愿承担 OECD 范本第九条的义务,因为这会导致本国税收收益的减少,而且有的国家认为本国纳税人的纳税义务是由本国的税法确定的,不能因其他国家的调整而改变,即要维护本国的税收主权。还有许多国家担心承担这方面的义务会在客观上助长跨国关联企业利用转移定价的想法。所以,虽然 OECD 范本这样规定,但很多国家并不愿意将此条款写入税收协定中。

2. 仲裁机制。1990年7月23日,欧共体通过了《消除关联企业利润调整中的双重征税的公约》,该公约引入了强制性的仲裁机制,用来消除转移定价调整中所产生的经济性国际双重征税问题。根据公约规定,一个企业如果认为正常交易原则在利润调整时未被遵守,可将此案件提交给其所在的或其常设机构所在的缔约国的主管当局。缔约国主管当局应努力与另一缔约国主管当局通过相互协商程序来解决经济性国际双重征税问题。如果在案件第一次提交给有关主管当局后两年内,有关主管当局未能达成协议以消除双重征税,则对方就必须设立一个咨询委员会。该咨询委员会应当在案件提交后的六个月内根据正常交易原则给出意见。在咨询委员会给出意见后六个月内,相关主管当局有义务分别根据咨询委员会的意见行事。在下列情况中,经济性国际双重征税可

以被认为是消除了:①利润只在一个缔约国被计入应纳税所得额;②利润在一个缔约国被计入应纳税所得额时在另一国被从应纳税所得额中等额扣除。

除了欧盟,目前世界上少数国家也在双边或多边税收协定中规定通过仲裁程序或设立仲裁机制来消除转移定价调整中所产生的经济性国际双重征税问题。如1992年美国与荷兰之间签订的双边税收协定就引入了仲裁机制。

仲裁机制的引进为高效、公正地消除转移定价调整中的经济性国际双重征税问题提供了新的思路,因而受到跨国关联企业的普遍赞扬。概括而言,仲裁机制的优点在于:①它突破了相互协商程序中结果不确定的致命局限性,在缔约国发生争端相持不下时,仲裁机构必须按照多数表决原则做出最终裁决,从而为产生最终方案提供必要保证;②仲裁机构能在法定期限内提出最终方案,从而摆脱了相互协商程序中双方僵持不下、久议不决的局面,大大提高了效率;③仲裁委员会中除缔约国代表外,还有中立的第三方参加,从而维护了仲裁裁决的公正性。但正如协商机制所面对的挑战一样,在实践中愿意将纠纷提交仲裁的国家仍然非常少。

主要参考文献

- ①刘剑文.国际税法.北京:北京大学出版社,2004
- ②刘剑文.WTO 体制下的中国税收法治.北京:北京大学出版社,2004
- ③高尔森.国际税法.北京:法律出版社,1993
- ④刘剑文.国际所得税法研究.北京:中国政法大学出版社,2000