



预约定价:转让定价质的飞跃

河南经贸职业学院 郭媛

跨国公司为了谋求整个集团的利益,利用转让定价把利润从税负较高的地区转移到税负较低的地区进行国际避税,这不仅造成了各国涉外税收的大量流失,而且极大地扰乱了各国正常的生产经营秩序。为了避免税收流失,各国税务机关积极地进行着反避税工作。随着经济全球化的不断深入,这种避税与反避税的斗争日益尖锐化和复杂化,市场呼唤一种新税制的出现。预约定价制(简称APA)是近年来国际上兴起的用以解决跨国关联企业间转让定价税制问题的一项新制度,它的出现适应了现实的需要,是税制发展的必然趋势,是转让定价税制发展的新阶段。

一、转让定价存在的问题及造成的危害

转让定价税制是各国税收征管当局为了防止企业集团内部通过国际间交易来肆意分配所得及利润而制定的保护国家税收利益的税收制度。转让定价通常不受市场供求关系的影响,而是根据跨国公司的全球战略和整体利益人为制定的。它是跨国公司财务管理的重要环节和实现其经营战略目标的重要工具,也是经常被采用的最为重要的避税手段。

形资产评估标准与方法一定要规范,只有这样,无形资产的评估价值才能更加客观、公正。

4.重视无形资产核算,确保无形资产完整。为了加强高校无形资产的管理,必须对高校无形资产进行财务核算,从价值形态上反映无形资产的投入成本与回收效益之间的关系,有效督促高校加强对自身无形资产的管理。在财务核算中应全面反映高校无形资产的原始价值、摊销价值和净值三种价值形态以及无形资产新创造价值的情况,无形资产将要发挥的作用也要以价值形式反映出来。高校无形资产核算的基本内容包括无形资产形成的核算、摊销的核算、对外转让的核算、冲销的核算等。开展无形资产核算必须建立会计账簿,账簿包括无形资产总账、明细账,无形资产登记簿;另外还要编制无形资产会计报表,报表包括无形资产资产负债表、无形资产损益表、无形资产增减明细表和无形资产收益计算表等。

5.加强无形资产的开发和利用。无形资产是一种潜在的经济形式,只有通过开发变成现实的有形资产,才能为高校发展做出直接的贡献。

(1)利用自身的科技优势大力发展校办产业。高校企业在注册时,不能简单地以实物、资金作为注册资本,而应在评估验资的基础上,以包括有形资产和无形资产在内的企业净资产作为公司注册资本。

传统转让定价的调整方式是按照正常交易原则和利润原则进行事后调整,在进行价格调整时存在着许多自身难以解决的问题。首先,按照传统方式调整的价格很难确定,也很难找到符合正常交易标准的调整价格。其次,按照传统方式进行的调整,举证资料难以收集齐全。一方面,税务机关为了取得充分的资料会不断增加对纳税人的举证要求,另一方面,纳税人为了表明自身的转让定价符合正常交易价格也需要提供繁多的资料进行证明,而纳税人往往由于各种客观原因难以完全满足要求。再次,按照传统方式进行的调整使新的双重征税现象难以消除。通过对企业转让定价的调整,增加了被调整企业的应纳税所得额,但如果对方关联企业未做相应调整,就会造成新的国际双重征税,引起税务争议。

跨国公司利用转让定价将资金利润调出所在国,逃避所在国的税赋,使其利益受到损害,导致当事国双方国际贸易关系紧张。又由于跨国公司从公司的整体利益考虑,通过转让定价转移和调整子公司之间的利润,使得各子公司的经营成果不能通过利润指标正常反映出来,势必造成个别子公司为了

(2)重视高校校名这一无形资产的保值增值。校名这一无形资产的价值只有通过开发应用才能体现,才能增值。因此,要加强校名的开发应用,利用市场化运作方式,有选择地建立合作组织开发校名资源,充分挖掘校名蕴含的巨大的无形资产价值。譬如,合作组织直接冠以高校名称,通过有偿使用校名,为高校带来经济效益。另外,要保持校名的相对稳定,以防止由于高校校名发生变更而造成高校原有无形资产的贬值,甚至是价值的丧失。

(3)随着知识经济时代的到来,人力资源的开发和利用也将逐渐被提上日程。为了能开发出高含金量的无形资产,高校要改革现有的不利于人才培养的人事管理制度,将无形资产的转化效果与个人的职称、待遇、奖励等挂钩;平衡发明人和其所在单位之间的利益,以制度形式明确两者之间的权利和义务,制定合理的利润平衡点,尽可能地调动广大教职员工的积极性,留住优秀人才,防止人力资源的“灰色流失”。

6.强化无形资产审计,防范无形资产流失。高校无形资产观念淡薄,导致无形资产管理的混乱和流失严重。针对这一情况,高校要进一步拓展内部审计领域,大力加强对无形资产运作的内部审计监督,树立无形资产价值观念;政府要完善无形资产评估和保护的法律法规,使无形资产管理和审计有法可依;同时要提高审计人员的综合素质,明确无形资产审计的重点,加强对无形资产内部控制制度的审计等。☐

公司的整体利益做出“牺牲”，从而造成其经营积极性受挫，影响跨国公司的内部管理和经营。在转让定价实施过程中，关联交易一方所在国的税务机关如果认为该项转让定价不是合理交易的价格，将不可避免地进行纳税调整。而关联交易另一方就该笔交易取得的利润所应承担的税负并不会因此而受到影响，于是便产生了重复征税的现象。而且，由于跨国公司为了特定的经营目的而随意地运用转让定价策略，在母公司与子公司之间转移资金、产品和服务时，势必人为地调高或调低价格与费用，在一定程度上干扰了市场自由竞争赖以生存的供求调节价格机制，破坏了国际市场价格与商品供求之间的关系，削弱了价格作为市场调节信号的作用，干扰了国际贸易的正常秩序。

二、预约定价及其优势

预约定价是纳税人事先将与境外关联企业之间的内部交易与财务收支往来所涉及的转让定价方法，向税务机关申请报告，经税务机关审定认可后，作为计征所得税的会计核算依据，从而免除税务机关对定价进行事后调整的一种方法。它实质上是把转让定价的事后调整作为一种事先约定，即税务机关和纳税人就关联企业之间的转让定价方法通过谈判达成一项协议，在协议当中可具体列明收入、费用、转让、补贴、分配等一系列正常交易结果。该协议一旦达成，就对征纳双方同时具有约束力，凡属于协议中所规定的交易事项都要使用协议中规定的转让定价方法。

在这种方法下，关联企业在进行内部交易前，事先就将其进行交易拟采用的转让定价方法报送所在国的税务机关，经有关税务机关审定认可并和关联企业纳税人谈判达成协议，纳税人事后只要遵循预约定价协议条款所规定的定价方法进行内部交易，税务机关就不再对其转让定价进行调整。正因为如此，预约定价成为目前美国积极倡导的调整转让定价的方法，也是当今世界上许多国家普遍采取和倡导的方法。预约定价的优势在于以下几个方面：

1. 由事后调整变为事先约定。预约定价较好地解决了转让定价滥用问题，变“治病”为“防病”，从而使效率大为提高，较好地解决了转让定价引发的问题。

2. 避免了双重征税或双重不征税的情况。由于各当事国税务机关共同参与了关联交易各方的税收事宜，它们便能就有关交易的税收管辖权进行分析协商，明确各自的税收权利，从而避免了双重征税或双重不征税的情况。

3. 降低了税务机关对转让定价调整的不确定性。在传统的转让定价调整方式中，各种技术指标的选择和确定往往由于各种原因而难以达到要求，这也成为税收征纳双方产生争议的主要原因。而预约定价则对这个问题事先予以明确，对征纳双方都具有约束力，从而降低了转让定价问题处理中的不确定性。

4. 减少了税收的征纳纷争，有利于企业合理决策。企业经营决策方面的需要，使得企业希望能了解计划与预测期间可能涉及的税收问题，这有利于企业做出正确合理的决策。由于预约定价采用事先约定的方法，使得企业有可能做出准确的预测和判断，同时也有利于消除税收征纳双方的争议，从而避免税收征纳对经济的干扰。

5. 提高了工作效率，降低了税收征纳双方的管理成本。由于预约定价是事前约定，从一开始便明确了某些交易的税收问题，并进行跟踪，一旦发现问题便比较容易确认和解决，避免纳税人和税务机关在转让定价问题上耗费时间和精力进行检查和诉讼，从而减少了双方在人、财、物上的浪费。这样，既有利于税务机关提高工作效率，又不影响纳税人正常的生产经营活动，并在双方之间建立起了良好的合作关系。

6. 有助于调和各当事国之间以及税收征纳双方之间盘根错节的交叉矛盾。各当事国通过预先签订双边或多边协议，有助于理顺各国税务机关之间以及税收征纳双方之间的关系，减少相互之间的矛盾。

三、我国实施预约定价的可行性

外商投资企业利用转让定价进行避税，给我国带来的危害是非常巨大的。第一，它使我国政府的税收收入大量流失，并直接影响到我国政府税收调节作用的有效发挥；第二，它扰乱了我国的社会秩序，对外汇收支平衡产生了消极影响；第三，它造成一种外商到我国进行投资就亏损的假象，给投资环境带来负面效应，不利于我国吸引外资。国家税务总局国际税务司反避税处处长苏晓鲁曾算过一笔账：我国已批准成立了40多万家外企，相当数量的外企通过各种避税手段转移利润，造成账面上的亏损，亏损面达60%以上，年亏损金额达1 200多亿元。按照税法的规定，以后的赢利可以弥补以前年度的亏损，因此我国每年要少征外企所得税约300亿元。因此，在我国推行预约定价是十分必要的。

我国自1998年第一次引入预约定价以来，经过几年的实践，已经积累了一些成功的经验，有很多成功的案例可供借鉴，形成了我国预约定价制的雏形。2004年国家税务总局发布了《关联企业间业务往来预约定价实施规则（试行）》，其颁布减少了地域性差异，增加了透明度和可预见性，并节约了纳税人和税务机关的管理成本，使得预约定价的优越性得到了充分体现。尤其是2005年5月中日两国税务机关在北京签署了我国第一个双边预约定价安排，它开创了我国转让定价税收管理的先例，标志着我国国际税收征管水平的提高。在我国，预约定价已经越来越多地被跨国公司作为降低转让定价风险的策略，我们应进一步总结成功经验，吸收国外预约定价制的精华，制定适合我国国情的规范化的预约定价制。由于全球经济一体化的发展和我国经济的进一步对外开放，越来越多的跨国公司将到我国投资，外资的大量涌进将不可避免地出现更多的外资企业利用转让定价规避我国税收征管的现象，而且避税手段还可能会更为隐蔽、更加“文明”。再加上我国在推行转让定价税制中碰到的难题，使预约定价制在我国的实施变得非常迫切。虽然我国实施转让定价税制起步较晚，且我国现阶段税收环境还不够完善，预约定价制在我国的实施还存在着不少问题和一些需要完善的地方，但预约定价制是使转让定价走出困境的良方，是转让定价税制发展的必然产物，也可以说是转让定价税制发展的一个里程碑，是一次历史性的飞跃。我们应尽快制定出适合我国国情的规范化的预约定价制，使税收征纳双方有法可依、有法必依，为经济的腾飞插上有力的翅膀。□