# 论关联交易转移定价的税务规制

来源：网络 作者：清香如梦 更新时间：2024-06-10

*论关联交易转移定价的税务规制 论关联交易转移定价的税务规制 论关联交易转移定价的税务规制一、关联交易转移定价税务规制的必要性转移定价或转让定价(transferpricing)，是指企业集团内部成员企业之间或其他关联企业之间相互提供产品、劳...*

论关联交易转移定价的税务规制 论关联交易转移定价的税务规制 论关联交易转移定价的税务规制

一、关联交易转移定价税务规制的必要性

转移定价或转让定价(transferpricing)，是指企业集团内部成员企业之间或其他关联企业之间相互提供产品、劳务或财产而进行的内部交易作价，也包括同一企业内部各部门之间的内部交易作价。通过转移定价所确定的价格称为转让价格或转移价格。由于现代企业集团有可能跨国经营，因此，转移定价问题既可以发生在一国之内，也可以发生在国与国之间。后一种情况又叫国际转移定价(international transfer pricing)。关联方交易转移定价主要包括关联方之间货物和劳务购销活动的转移定价、贷款利息、无形资产、租赁资产的转移定价及资产、股权转移定价。

由于关联关系的存在，将可能影响关联企业的财务状况和经营成果。关联方之间的交易，在非关联方之间可能不会发生，即使发生，交易价格也可能不同。因为非关联方之间的交易一般按照公允市价进行，但是，由于投资企业对被投资企业的财务、经营决策有重大的影响，因而关联方之间交易的定价较为灵活，往往高于或低于公允市价。美国学者对164家美国跨国公司的调查表明，在内部交易中采取正常交易价格的只占35%（徐静，1997）。关联方交易转移定价对参与交易各方的利益都有着较大影响，因此，是关联方交易中的核心问题。

从理论上来讲，转移定价制定的方法主要有以市价为基础和以成本为基础两种，以及在此基础上发展起来的协商价格和双重价格。但是，由于关联交易转移定价是企业战略的一部分，是企业实现其经营战略的重要手段（注：关联交易转移定价的非税务动机主要有：扶持新建公司、转移资产和利润、进行盈余管理、转移资金、业绩考核等。），企业在进行关联交易时，往往根据其战略需要对交易价格进行调整。因此，关联交易的实际转移价格往往或多或少地背离其理论价格。在有些情况下，转移定价与其理论价格甚至相去甚远。

关联交易转移定价具有正反两方面的效应，对于国家税收而言，同样如此。

关联交易转移定价是企业（集团）实现整体税负最优化的重要手段。通过转移定价，可以使整个企业集团税负的时间和金额安排实现最优化。因此，正常的关联交易转移定价是允许的。 企业通过关联方交易转移定价进行税负转移，减少了企业总体税负，造成国家税收收入流失，违背公平税负原则。这就要求加强对关联交易转移定价的税务规制，以防止国家利益的流失。特别是我国加入WTO后，国际投资会更多，为避免跨国公司利用转移定价进行逃税，迫切要求加强国际转移定价的税务规制。

二、国外对关联方转移定价税务规制的借鉴

关联交易转移定价税务规制的核心是对不合理的关联交易转移定价进行税务调整与规范。而判别转移价格是否合理，必须依据一定的标准，因此，标准的选择成为转移定价税务规制的关键。目前，对转移定价较为成功的规范是美国的正常交易准则和经合组织(OECD)1995年、1996年两个最新指南的相应规定。

1.美国的正常交易准则 目前，美国倡导的“正常交易准则”已被世界各国广泛接受（注：如英国1970年修订的《所得税法》第485节规定：“在某项资产交易中，若买卖双方存在控制与受控制关系，或者双方均受第三者所控制，并且，该项交易的价格不符合按正常交易原则所规定的独立当事人之间的交易价格，那么，应根据正常交易原则来重新计算英国当事人的课税所得”。德国1972年9月颁布的《涉外税法》第一条也规定：“纳税人与其关联企业从事国际交易的结果，若其交易所得低于独立企业间的交易所得，税务当局有权根据独立企业原则调整该纳税人的交易所得。”OECD税收协定范本第九条中提出：当“两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系，因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。”该原则的含义实际就是正常交易原则。在1995年7月颁布的最新指南正式确定了“正常交易原则”。）。因此它能较为真实地反映企业的经营，据以计算的应税所得额也比较合乎实际，因而形成的税收关系一般不会人为地损害当事人所在国的税收利益。

依据“正常交易原则”，在确认跨国公司某一项转移价格是否合理时，税务部门将参照同类产品在相似的销售条件下，由相互独立的买卖双方交易时形成的价格为标准价，将二者进行比较，得出结论。如果转移价格超越了“正常交易准则”确定的标准，税务部门有权实施“转移价格审计”，调整并重新分配该公司的利润、税收扣除额及其他收入项目，按照调整后的数额确认纳税人的真实应税所得额，强制其交纳税款及罚款。

为了评价跨国公司的转移定价是否符合“正常交易准则”，美国税法中规定了三种计算交易价格的方法，这三种方法目前被许多国家采用。

(1)可比不受控制定价法(Comparable Uncontrollable pricing method)该法要求母公司将产品销售给予子公司的价格应与同种货物由独立的买卖双方交易时的价格相一致，并将交易所得同与其经营活动相类似的独立企业的获利相比较，得出可比利润的上下限。此法最能体现“正常交易准则”的要求。但是在质量、数量、商标、品牌甚至市场经济水平的差别等方面，直接对比并非易事。

(2)转售定价法(Resale pricing method)此法将从事交易的母、子公司视为相互独立的供销双方，要求供应方的转移价格相当于销售方转售给第三方的价格减去合理的销售毛利。合理的销售毛利是指转售者获得的毛利要与市场上同类商品的其他销售者的毛利相一致。此法尤其适用于跨国公司内部交易中接受产品的一方不需要再进行物质加工使产品大量增值而将其直接销售出去的情况。

(3)成本加成定价法(Cost-plus method)此法是在生产者或销售商的实际成本上加毛利来确定转移价格的方法，毛利的确定须参照执行同种职能的独立公司所享有的毛利水平。

以上三种方法都是采用了“独立实体”理论，即将跨国公司的内部成员视为彼此独立、互不关联的“独立实体”，并将跨国公司的转移价格与市场上正常的销售价格相对比，鉴定转移价格的合理与否。当无法取得可比价格或无法取得可参照信息时，“独立实体”理论将失效。税务部门会转而利用“单一实体”理论，即将整个跨国公司视为“单一实体”，利用“利润分配法”来评估转移价格。此法将跨国公司的整体利润按各成员所占用的资产、履行的职责及承担的风险比例进行分配，通过考察各成员的利润，间接评估转移价格的合理性。

在美国，跨国公司有权依据自己的情况选择一种转移定价方法，该种方法的具体规定确定转移价格，并前后期一致。

2.OECD的最新指南 3.转移定价规范的新方法：预约定价制

长期以来，对转移定价规范的做法主要是事后调整。其缺点在于：税收收入不稳定；容易引起争议和征纳双方的矛盾；税务处理的不确定性和滞后性会影响企业的经营决策；造成对经济的过分干扰：调查处理的时间过长，消耗征纳双方大量人力、物力。 在预约定价制下，纳税人从事有关交易活动，必须事先将其和境内外关联企业之间的内部交易与财务收支往来所涉及的转移定价方法，向税务机关报告，经审定认可，作为计征所得税的会计核算依据，并免除事后税务机关对其转移定价进行调整。实质上，APA就是把转移定价的事后调整改为预先约定。其理论基础是，如果内部交易涉及国的税务机关均在事前审查中认可了该交易的转移定价符合正常交易原则，它们便不会再对此项交易的合理性怀疑，从而避免了事后审查与税务调整的麻烦，对各方当事人均有极大的便利。 当然，预约定价制也不是没有缺点。其缺点主要是：迫使企业披露敏感性机密信息；在调整转移定价政策方面缺乏弹性；要提交大量文件和管理；遵循和应用较为复杂，费时费力（注：Gerard G.Muller,Helen Gernon & Gary K.Meek,1997:Accountirg:An International

Perspective(4th edition),McGraw-Hill.（机械工业出版社影印）P187.）。事实上，迄今为止，美国实施成功的APA并不多。但总的说来，预约定价制仍不失为一种新型的转移定价税务规范的有效方法。

三、我国转移定价的税务规范及评价 应该说，较之《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、税收征管法及外商投资企业与外国企业所得税法实施细则中有关规定，《关联企业间业务往来税务管理规程（试行）》较好地借鉴了国外经验，如取消了机械地按次序选择调整方法的规定，增加了对可比性的详细规定，引进了可比利润法、利润分割法、净利润法等方法。但对于这些方法，缺乏具体规定，因而在实际税收征管中常常采用核定利润率的方法进行调整，其结果往往有违正常交易原则（曲晓辉、杨全忠，1999）。

四、对完善我国关联交易转移定价税务规范的思考

1.对可比利润法、利润分割法、净利润法等调整方法作出详细可行的指南，以便税务机关根据实际情况灵活选择合适的调整方法。 3.针对目前上市公司滥用无形资产关联交易转移定价较为严重的问题，应当对无形资产转移定价问题作出详细规定。无形资产由于价值的不确定性更大，因此，需要对无形资产转移定价作出更为详尽具体的规定。OECD在最新指南中专设一章，对无形资产进行了规范，并确定了如下符合正常交易原则可供无形资产转移选择的方法：

(1)如果有第三方证明，就采用可比非受控价格法；

(2)如果关联企业再批转给第三方，就采用转售价格法；

(3)或者采用利润分割法。该指南同时承认，无形资产价值非常不确定时，变化了的情况可能导致报酬条件的修改，双方可以保留将来进行调整的权利。目前我国关于无形资产转移定价的税务规范只有《关联企业间业务往来税务管理规程（试行）》第三十二条，“对关联企业之间转让无形财产的作价或收取的使用费参照没有关联关系所能同意的数额进行调整。调整时要注意考虑企业与其关联企业之间转让无形财产及与其非关联企业之间转让无形财产，在开发投资、转让条件、独占程度、受有关国家法律保护的程度及时间、给受让者带来的收益、受让者的投资和费用、可替代性等方面的可比性。”但是，该规程没有具体说明采用何种方法、如何进行调整。虽然该规程规定了一些调整有形资产转移定价的传统方法，但由于无形资产具有和有形资产完全不同的特点，传统的调整方法往往难以奏效。相反，可比利润法、利润分割法等方法反而更适合无形资产转移定价的调整。因此，有必要对这些方法作出详细规定，并指出每种方法使用的前提及可比性分析的重点，使得税务人员可以根据具体的情况进行选择。

4.试行“高低两难法”。要求关联企业的一方或双方向税务当局如实申报价格，若税务当局认为卖方报价过低，有权指定它以该价卖给非关联企业；若税务当局认为买方报价过高，有权责令它以该价购买非关联企业同类产品，以使申报价格不敢过高，也不敢过低，对其有利的价格便是公平价格，以此作为最终实行预先定价协定的过渡措施。

5.加强国际税务合作，与有关国家鉴定避免双重征税协议。通过鉴定避免双重征税协议，明确税收的国别归属，既可以避免国际税收摩擦，又能有效地保护国家利益，加强国际税收合作，防止税收流失或双重征税。截至1999年底，我国已同61个国家正式签署了避免双重征税协议，约占我国有贸易投资往来国家和地区的39%，但其余61%的国家和地区尚未签订这种协议。为保证在国际税收协定背景下转让定价调整的顺利实施，保护我国的国家利益，应及时与其他有关国家签订国际税收协定。另外，还应当积极进行广泛的国际税务合作，如交易税务方面的情报等。

6.借鉴国外立法经验，把举证责任转移给纳税人。如果没有反证，税务部门在税收争议中所举证的全部事实均认为属实；如果要推翻这一结论，纳税人应负举证责任。在争议诉讼过程中，纳税人应列举使人信服的证据，来反驳税务部门征税所依据的法律事实。但当税务部门依法对纳税人的不正常避税、偷税进行处罚时，则必须履行举证责任。

7.提高税务征管人员素质，以适应转移定价税务规范和调整的要求。

此外，还应加大对利用关联交易转移定价逃避税收、损害国家利益的行为的处罚力度。

【参考文献】 [2] 李琪.关联方关系及交易定价问题[N].中国财经报（财会世界），2024-10-11.

[3] 李鹏程.析预约定价协议[J].涉外税务，2024,

(1).

[4] 廖晓靖，刘念.所得税优惠与关联企业转让定价的关系研究[J].财经研究，2024,

(1).

[5] 徐静.跨国经营中的转移定价及其对我国经济的影响与对策[J].山西大学学报（哲学社会科学版），1991,

(3).

[6] 曲晓辉，杨金忠.跨国集团公司转让定价策略的实证分析[J].国际贸易问题.1999,

(6).

字库未存字注释：

＠①原字艹加凡

本文档由站牛网zhann.net收集整理，更多优质范文文档请移步zhann.net站内查找