# 转移定价税制的法律分析

来源：网络 作者：沉香触手 更新时间：2024-01-10

*转移定价税制的法律分析 转移定价税制的法律分析 转移定价税制的法律分析 「摘要」运用转移定价避税是跨国公司追求利润最大化的一个重要手段，对此行为进行法律控制是维护国家利益的内在要求，也是各国税收立法的重要组成部分。本文试图从法律角度对转移...*

转移定价税制的法律分析 转移定价税制的法律分析 转移定价税制的法律分析

「摘要」运用转移定价避税是跨国公司追求利润最大化的一个重要手段，对此行为进行法律控制是维护国家利益的内在要求，也是各国税收立法的重要组成部分。本文试图从法律角度对转移定价行为进行分析，并审视、评价现行转移定价税法控制的原则和方法，进而提出我国转移定价税制的相关问题及解决思路。

「关键词」转移定价；税法控制；法理「正文」

在内部交易中利用转移定价（也称转让定价）避税是关联企业[2]谋求高额利润的一个重要手段。在跨国公司，由于各国税制千差万别，客观上又为其利用转移定价进行国际避税提供了前提条件。为了维护国家利益，各国纷纷建立并加强了本国的转移定价税制，对跨国公司的转移定价避税行为进行法律控制。在我国，随着经济活动的日益国际化和市场经济的快速发展，有越来越多的跨国公司来华投资或扩大在华投资规模，跨国公司利用转移定价避税问题非常严重，相应地反避税形势也非常严峻。因此，对转移定价税制进行理论探讨和实践分析，将有助于加强对转移定价避税的认识，提高反避税的立法水平。

一、转移定价税制的法理基础

转移定价是指关联企业为了谋求整体利益的最大化，在集团内部对货物销售、资金借贷、劳务提供、有形财产租赁和无形财产转让等所制定的不同于市场公平竞争的价格，或就费用的分摊所进行的不合理分配。在企业经营领域，关联企业运用转移定价，有时系出于某种商业考虑，如调节利润以树立新建企业的形象，提高其竞争力，或是调节利润以避免海外经营时面临的政治风险、外汇风险、货币风险等。但更多时候是为了减轻税负，逃避税收，如将利润转移到税率低或可免税的关联企业，或是将利润转移到亏损企业，从而实现集团税负最小化。特别是在跨国公司，由于各国的税法差异，它可以更方便地经常利用转移定价的方式将利润从高税负国向低税负国转移，使集团利润在低税负国积聚，从而避免高税负国的税收负担，达到集团最大限度逃避税收的目的。

从企业角度，转移定价并不是一个贬义的概念，只是反映关联企业内部的一种定价原则。考察它的历史可以发现，转移定价问题起源于在同一税收管辖权下的两个关联企业之间的定价策略。最初并不是出于避税目的，而是为了节约交易成本。随着关联企业的发展和国际经济的推进，关联企业的经营从域内发展到域外[3]，相应地，其税务从受制同一税收管辖权发展到受制两个或两个以上税收管辖权。为了追求利益最大化，跨国公司常利用不同的区域税收优势在不同的区域设立功能不同的关联企业，对在这些企业内部的交易进行定价规划，从而降低交易成本，提高整个跨国公司的效益。

从税收角度，根据税收的“公共产品”性和税收的公平性原则，凡从政府获得利益者就应当负担税收。如果获得利益相同者，应负担相同的税收；获得利益不同者，应负担不同的税收；同时，凡具有相同纳税能力者，应负担相等的税收；不同纳税能力者应负担不同的税收[4].对关联公司而言，不论其母公司还是域外的关联公司都同域内的公司一样从域内政府提供的公共物品中受益，自然应当纳税，而纳税的重要基础就是域内企业所得。如果域内企业利用转移定价将在域内获得的利润转移到域外，即使主观上是为企业经营所需，但客观上却逃避了域内税收。这不仅有违税收公平原则，而且损害了域内政府利益。因此，域内政府一般都会进行积极的法律干预，从而维护域内的税基和税收管辖权。

从国际税收角度，各国为了自身利益对关联企业转移定价行为进行法律干预的结果，导致各国税收立法存在差异，也导致各国转移定价制度存在差异。如果一国的转移定价制度得不到相关主权国家的认可和配合，那么，各相关国家独立的、存在差异的转移定价制度势必造成对跨国企业的国际双重征税问题，进而影响跨国经营者的利益，不利于国际经济的发展；而要得到相关主权国家的认可或配合，则又涉及到尊重和保护各相关主权国家的税基和税收管辖权问题。因此，一国对跨国企业转移定价避税行为的法律干预，不仅要考虑本国的利益，还要考虑相关国家的利益和国际经济发展的需要。也就是说，转移定价的税法控制绝不是一项单纯的本国税务问题，而是一项国际经济政治问题。这也是转移定价税制相对于其它领域税制复杂的根本原因。

二、转移定价税制的原则和方法

考察世界各国税法，可以发现目前各国对转移定价避税行为进行管理和控制的原则主要是正常交易原则。所谓正常交易原则，是指在处理关联企业的转移定价问题时，将关联企业视同独立企业对待，以独立企业的正常交易价格取代不合理的转移定价，重新分配利润，并据以征税。该原则自1977年被《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》和1979年的《联合国关于发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》采用后，已成为国际上普遍认可并采用的跨国公司及税务机关用于处理转移定价问题的标准。

推究正常交易原则的理论基础，不外乎两个方面：一是从企业角度，假定两个企业之间因所有权而带来的联系完全终止，那么各个独立的企业在各自的经济利益驱使下会如何行动？不言而喻，由于企业的属性是经济的，独立的企业具有独立的经济利益和经济责任，出于保护自己的本能和竞争的需要，每个企业都会尽可能按照公平独立的价格进行交易，同时获得公平的赢利。就税法而言，把正常交易原则作为税务部门处理转移定价问题的标准，实际上正是立法者在设想一个理性的、独立的企业在相同或相似的情况下会如何决策的结果。二是从国际税收角度，既然跨国关联企业的转移定价会涉及各相关主权国家的税基和税收管辖权，那么以正常交易原则处理跨国关联企业的转移定价问题，无疑会有利于体现税收公平和维护国家间的主权公平，因为根据正常交易原则确立的税制，其调整的重点不是征纳双方的关系，而是国与国之间的收入分配。基于此，正常交易原则才成为现代各国转移定价税制的基本原则。

为了具体实施正常交易原则，需要确定调整定价的方法。目前国际上比较通行的调整方法主要是可比价格法（CUP法）、再销售价格法（RPM法）和成本加价法（CPM法），通称传统交易法（traditional transaction methods）。“传统交易法是确定关联企业间商务和财务关系状况是否独立的最为直接的方法”[5]，但它在实践中执行有一定的难度，一方面因为跨国公司为数众多，日常交易频繁且数额巨大，税务部门难以做到按照正常交易原则核实每笔交易的价格；另一方面因为在某些情形下，税务部门很难找到那种真正独立的和可供比较的第三方交易价格，如专有技术和特殊服务，其转移价格合理与否往往无从比较。因此国际上又探索出了一种新的调整方法，即交易利润法，包括利润分割法和交易净利润法。此两种方法包含较多经济学内容，本文不再细述。

不论是传统交易法抑或交易利润法，都属于对转移定价的事后调整。对税务部门而言，有种种执行方面的困难[6]；对跨国公司而言，事后调整的不确定性会影响企业的经营决策，甚至有可能使企业面临被双重征税的危险。在这种背景下，预约定价制度应运而生。其基本含义是指纳税人事先将其与域外关联企业之间内部交易的业务往来所涉及的转移定价标准（如定价方法、可比因素、对未来事件的关键性假设等）向税务机关申报，经税务机关认可后，作为计征所得税依据，并免除事后税务机关对转移定价进行价格调整的一种制度。预约定价制度不仅使跨国公司按照事先确定的价格进行交易不必有所顾虑，也使税务机关由此摆脱了繁琐费时的事后审核工作，同时还有利于保证国家税收收入的稳定性。因此，预约定价制度自1991年美国首先采用以来，不仅发达国家竞相采用，许多发展中国家也开始逐步建立。在国际税收协调需要进一步加强的全球化趋势下，预约定价制度“无疑成为避免国际税收争端的一个最具发展潜力的重要措施”[7].

三、我国转移定价税制相关问题及解决思路

从上述立法的相关规定看，我国转移定价税制的指导原则“独立企业原则”与国际上通行的“正常交易原则”是一致的，其所采取的调整方法[8]也是国际上通行的，并且，随着国际转移定价税制的发展，我国立法基本上能够保持与之同步，因此，从总体而言，我国转移定价税制还是先进的。但是，另一方面，它也存在诸多问题：如整体立法的内容过于简单和抽象，缺乏对各种调整方法实际内容的规定，尤其是对国际上认为最重要的可比性问题很少提及；有关劳务和无形资产的转移定价税制立法很不完善；没有规定转移定价避税中的举证责任、国际税收合作问题；关于各种调整方法应循序适用[9]的规定不适当，等等，从而使转移定价税制的一些措施在实践中的应用不仅缺乏合法性和明确性，更增加了管理上的困难，影响了转移定价税制实施的效率。

针对我国转移定价税制中存在的问题，有关部门已着手进行调查调整，专家学者也从各方面提出了解决问题的措施或建议[10].但笔者认为，在一种制度经过实践检验需要调整完善时，并不是单纯提出几条措施或提出几个解决问题的对策就能达到目的的，它必须重新审视该制度赖以确立的原则并根据其实践检验的结果确定一条解决问题的总体思路。就我国转移定价税制而言，保障国家税收安全、对跨国纳税人公平课税固然是其基本要义，但正如前文所言，关联企业的转移定价并非全然为了避税，而当关联企业的转移定价不是为了避税而是一种普通的经营手段时，法律如何保障关联企业作为纳税人（包括跨国公司）应当享有的合法权利和经营利益？特别是在经济全球化的背景下，法律应该如何通过转移定价税制鼓励关联公司利用转移定价促进本企业整体、长远发展，进而促进本国经济发展？对此问题，我国现行的转移定价税制显见是考虑不够的，其存在的诸多问题也皆源于此。如《涉外企业所得税法实施细则》有关转移定价调整方法应循序适用的规定，实际上是过多考虑了主管税务机关在管理上的方便和效率，而较少考虑或没有考虑其采取的方法是否最能反映具体交易的合理结果。换言之，该规定过多侧重了国家的征税权，而忽视了关联企业权利和利益的保护，客观上可能损害经济发展，进而影响国家税基。类似的问题还有许多，限于篇幅，本文不再一一细述。

随着经济国际化和我国市场经济的发展，跨国公司运用转移定价避税的问题将更加突出，完善相关税制，加强反避税固然是今后工作的重点，但在制定或完善相关税制的同时，如何维护关联公司（包括跨国公司）的利益以利于经济发展，也是我们不能不考虑的问题。本文的意义也正在于此。

「注释」

[2] 所谓关联企业，是指它们之间存在关联关系的企业。各国税法及税收协定一般都没有对关联企业给出简短而明确的定义，只是给出了一些关联企业或关联关系的判定标准。概括起来，主要有两个标准：一是股权控制标准；一是企业经营管理或决策人员的人身关系标准。此外，有些国家在采用上述两个标准的同时，还采用其他一些标准，如资金、技术上的依赖标准等等。参考刘剑文主编《国际税法学》（第二版），北京大学出版社，202\_年4月第一版，第240－241页。

[3] 此处的“域”是指“法域”，即法的效力的空间范围。一般情况下，一个国家就是一个独立的税收法域。但在个别实行联邦制的国家，由于每一个联邦或州都享有税收立法权，因而，也可能存在多个税收法域。

[4] 参见国家税务局科研所编著《西方税收理论》，中国财政经济出版社1997年版，第134页[5] 参见《OECD转让定价准则》（1997）。

[8]根据《涉外企业所得税法实施细则》第54条和《税收征收管理法实施细则》第55条规定，具体调整方法包括可比价格法、再销售价格法、成本加价法和其他合理方法。其中“其他合理的方法”，根据《关联企业间业务往来税务管理规程（试行）》第28条的规定，又包括可比利润法、利润分割法、净利润法、预约定价法以及核定利润率法等。

「参考资料」

2、刘剑文主编《税法学》，人民出版社（北京），202\_年6月版。

3、刘剑文主编《国际税法学》，北京大学出版社（北京），202\_年4月版。

4、曹鸿轩主编《中国税法教程》，中国政法大学出版社（北京），202\_年2月版。

5、刘剑文主编《WTO体制下的中国税收法制》，北京大学出版社，202\_年3月版。

6、陈长文等著《财经法律与企业经营》，北京大学出版社（北京），202\_年1月版。

7、王顺林著《外商投资企业转让定价研究》，复旦大学出版社，202\_年12月版。

8、刘永伟著《转让定价法律问题研究》，北京大学出版社，202\_年8月版。

9、（英）大卫。特洛、马克。阿特金森著《国际转移定价》，电子工业出版社，202\_年6月版。

10、（美）R.科斯、A.阿尔钦、D.诺斯等著《财产权利与制度变迁》，上海三联书店、上海人民出版社（上海），1994年11月新1版。

11、相关论文。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！