BEPS 行动计划在我国涉外税收转让定价管理中的应用研究

佟 瑶

扬州大学法学院,江苏 扬州 225000

摘 要: 跨国企业之母公司与关系企业之间,常利用不合营业常规之订价策略,低价高卖或者高价低卖,将利润分配至设在海外低税率或免税天堂,以便于降低公司总税额,并降低子公司成本以便扩大竞争能力、避免汇率风险及套汇需求等功能。我国作为世界经济的重要一环,更需要不断完善关于转让定价方面的研究。

关键词: BEPS; 无形资产; 转让定价

中图分类号: D922.22; F812.42; F275

文献标识码: A

文章编号: 2095-4379-(2018)21-0084-02

作者简介: 佟瑶(1994-),女,汉族,江苏镇江人,扬州大学法学院,研究生在读,研究方向:国际经济法。

所谓转让订价就是对关联企业的交易进行订价的行为。转让定价本身是一个中性概念不管是按照市场价格水平定价,还是背离市场价格而不当操纵定价,都是转让定价。^① 转让定价的动机除了减轻、逃避赋税外,也是为了扩大利润、增加企业竞争力。转让定价本质上就是跨国集团对内部交易进行定价的行为。

一、问题的提出

在全球化和经济一体化的大背景下,跨国公司对全球经济活动的影响日益凸显,所获得的经济利益增多、内部交易量也变大。不合理的转让定价使得利润在不同的国家间不合理的转移。随着我国经济开放程度提高,税基被侵蚀也成了一个难题。转让定价的管理能力不高、经验不足使得我国税收有了更大的缺口。此外,无形资产、知识产权在当代经济中,占有很大的比重,我国大多是无形资产的进口者。发达国家在无形资产的收益分配上占有绝对的优势,使得我国的转让定价问题更为严峻。

OECD在2010年发布了《跨国企业和税务机关转让定价指南》。2017年又发布了新的《转让定价指南》版本,反映了2015年BEPS行动计划第8-10项行动计划以及第13项行动计划的修改和更新。以确保转让定价规则的执行,能够确保与其经济活动产生的所得利润相配合一致。

二、转让定价的相关概念和我国的规定

(一) 关于无形资产

在实际操作中最难估价的是无形资产,无形资产的不当转移将会发生严重的税基侵蚀与利润转移。研究无形资产首先要明确无形资产的定义和范围。OECD在1995年的转让定价指南中指出:所谓“无形资产”以此包括适用工业资产如专利、商标、商号、设计或模型的权利。还包括文学和艺术财产权利以及注入专有技术、行业秘密之类的知识产权。美国《国内收入法典》为了适用无形资产内容的不断扩大,对无形资产有了更详细的定义。我国《企业所得税法实施条例》第65条也有相关规定。但随着经济迅猛发展,

无形资产的种类越来越多,列举的方式远远不能将其完全定义,这就使得跨国公司在进行转让定价的时候利用法律漏洞满足自身利益,损害国家利益。

2015年的BEPS行动计划对形式资产采取了较为宽泛但明确的规定:除实物资产和金融资产以外,在商业活动中能够被使用、拥有或控制的,并且在可比情形下独立企业会因使用或转让,而对交易方进行补偿的资产。

(二) 关于独立交易原则与全球公式法

有关跨国关系企业的交易,应适用独立当事人间常规交易原则(the arm's length principle),又称为常规交易原则。是无形资产转让定价的核心原则。独立交易原则离不开的就是“可比性分析”,需要将关联企业间的交易与独立企业间的交易进行比较,无形资产自身的所具有的独特性使得寻找可比对象的难度增大。这就出现了全球公式法。如果在转移定价的问题上不再适用独立交易原则,全球公式法被人为是替代它的唯一方法。^②

国际税法学者 Avi-Yonah 教授提出了具体的方案:第一,依据全球统一的会计基准,全世界收入减除全世界费用,算出全世界所得。第二,以各个有关国家的成本费用比例为基础,决定假设的市场利润,再从全世界所得中优先分配此部分的分配额。第三,全世界所得额中,关于超过上述分配额部分,再按照各国的销售金额比例分配。第四,按销售金额比例分配的方式。由于无法获得从轻课税国家的统一,因此,不需取得国际间的共识,由美国率先采用。但此方案并没有得到OECD的采用。这种方案实际上各国不可能同意。事先按照公式进行分配,也无法正确反映各个课税对象交易的市场情况。各个国家都希望强调对自己有力的生产因素、技术因素、无形资产因素等,从而争取得到对自己更有利的结果。所以独立交易原则在目前比全球公式法更适合适用。

(三) 关于成本分摊协议

成本分摊协议(Cost Contribution Agreement)也是

规制转让定价的方法。依据美国与1988年所发布白皮书中,提出成本分摊协议的概念,其定义是成本分摊协议是缔约方之间达成的协议,受控参与方根据未来得到合理预期利益中的比例,来分摊无形资产开发成本及风险。而现在不再以“成本”评估转让定价合理性,而是依常规交易价格定价计算贡献。移转订价议题的焦点将从企业所承担的风险及投入的资本等考量因素,转移到企业所执行的功能,尤其是针对无形资产的发展、强化、维护、保护及利用的贡献。^③为了避免预估利益和实际利益差异而事后调整,成本分摊协议允许各参与方可以依据实际贡献和获利,定期作出适当调整(balancing payment)。

我国企业所得税法第41条第一次引入了成本分摊原则,为关联企业间发生的共同成本费用的分摊提供法律依据。我国关于成本分摊协议的规定在《特别纳税调整实施办法(试行)》的第七章中。例如指出成本分摊协议的执行并不需要税务机关的审核,但若成本分摊协议不符合独立交易原则,则税务机关将会实施特别纳税调查调整。同时也指出了成本分摊协议应该具有一定的基础条件:“合理的商业目的”。不享有合理的商业目的以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。^④根据实际收益进行调整。明确提出了成本分摊协议需要遵守合理商业目的的原则、独立交易原则以及成本和预期收益相一致的原则,同时强调了如果无法满足同期资料管理要求,则成本分摊协议不发生效力。BEPS行动计划的内容可以作为我国完善转让定价制度的重要参考资料,或者可以将部分成果直接转化为国内法。

(四) 关于预约定价制度

美国于1991年导入了“预先定价协议”制度(advance pricing agreement, A. P. A) 日本于1987年开始导入“事前确认制度”。在事前先申请税征机关确认纳税人所想要采取的“最合理的独立企业间价格的算定方法等”,以作为将来申报课税的依据。^⑤

2002年我国就引入了预约定价制度,但只停留在了行政法规和规范性文件的层面,《企业所得税法》首次把预约定价制度提升到了法律层面。预约定价制度将原先的事后审查、调整改为了事前审查,这更有利于各方的利益。对于企业来说,降低了日后利益的不确定性和风险性;对于税务机关来说,有助于税务机关掌握信息主动权,了解公司之间的交易信息。提出“可接受的价格或利润区间”的概念,通过对确定的可比价格、利润率等情况的进一步审核和评估,在预约定价中估算出税务机关和企业均可接受的价格或利润区间。如果实际的经营结果在预约价格和利润区间之内,税务机关不再调整。如果企业发生实际经营结果不再安排所预期的价格或利润区间之内的情况,税务机关应在报经上一级税务机关核准后,将实际经营的

结果调整到阿派所确定的价格或利润区间内。

三、我国转让定价制度存在的问题和完善措施

(一) 增加关于无形资产的规定

我国转让定价税制调整的对象主要是有形财产,然而当今的全球经济、网络经济、知识经济的发展使得电子商务、无形资产的影响越来越大。转让定价制度对与这类问题很难处理,我国在特别纳税调整实施办法(试行)第23条可比非受控价格法和第26条交易净利润法中涉及了对无形资产的转让定价方法,但与现实的需求和其他国家的规定相比较,规定不充足。这两种方法都需要进行可比性分析,在实际情况中,无形资产的可比对象的寻找并不简单,粗略的规定使得税务机关在现实中运用起来较为困难。

(二) 提高对转让定价行为的处罚

特别纳税调整实施办法(试行)第105条、第106条、第107条规定了处罚办法。OECD规定处罚额度为申报税额的10到200%;美国规定如果调整超过事先预订的范围,将被处以偷漏税额20到40%;英国则超过100%。相比而言,我国的处罚力度很轻,这样并不能起到威慑的作用。罚款的数额应当与违规的数额数量直接相关,数量直接作为处罚依据。

(三) 积极参与国际协调并运用其资源

我国虽然没有加入OECD,但在OECD倡导的BEPS计划中,也进行了深度参与,同时也参加了《税务行政互助多边公约》(the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters),OECD也提供了很多技术援助和资源帮助发展中国家税务当局提高转让定价管理的技能和知识。我国应该充分运用这些资源。第一,转让定价的认定需要大量的数据和相应信息,通过加强国际间的交流,获得更多、更准确的税收情报,加强对税收情报交换工具的磋商,以评估转移定价的风险、提升透明度,以有效应对跨国公司相关问题。第二,对于各国提供的转移定价文件采取统一一致的处理模式,并通过各国政府间课税资讯交换,避免重复制作按照国别报告文件,减轻跨国企业的负担。第三,在交流的过程中学习发达国家、地区、组织的转让定价调整技术,以便于改进税收方法、填补税收漏洞。

[注 释]

① 刘剑文主编. 国际税法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2013: 219.

② 那力. 转移定价问题的公平交易法与全球公式法之争——美国法院一个新近判决引起的轩然大波[J]. 天津财经大学学报, 2011(8).

③ 徐丽珍 欧阳泓. BEPS Action8 针对无形资产成本分摊协议之修订报告[J]. 税务旬刊, 2015-8-10.

④ 朱长胜. 关于成本分摊协议应用的几点思考[J]. 财务与会计, 2013(2).

⑤ 川田刚. 国际课税的基础知识. 第356页. 陈清秀. 国际税法[M]. 台湾: 元照出版公司, 2016: 274.