

再论转移价格及其对策

政府的间接调控与监控体系的建立

张人骥

一、政府的间接调控

转移价格的直接调控反映了政府对转移价格制定的直接的控制作用。但无论是转移价格准则还是企业财务准则都只划定了企业“应当怎样做”。这些准则都不是法律,因此它不可能对违背这个准则的行为——滥用转移价格——作出处罚。所谓政府的间接调控则是针对由滥用转移价格所造成的经济后果,不是直接针对转移价格本身所采用的对策,而是采用法律手段、经济手段以及借用市场力量手段等间接调控措施,对之进行相应的约束。

1. 税收范围内的政府调控手段

在绝大多数分析跨国公司转移价格滥用的报告中,都强调指出,各个国家税收管辖权的差别是跨国公司滥用转移价格的重要原因。他们认为:“转移价格滥用通常都是由于存在着税收差别而引起的”,“外生变量,特别是诸如竞争程度、税收水平等影响转移价格的作用是很重要的”。

我们知道,国际投资活动与国际贸易活动中的税收差别具体表现在三个方面,首先是各国(或各税收管辖权范围)中的有效税率的差别,其次是各国收入税体制的基本结构差别,或者说应税收入确定的差别,第三是涉及双重税收的有效税制的差别。因此,既然上述三方面是造成转移价格滥用的重要因素,所以普遍认为减少税收差别是限制转移价格滥用的重要对策之一。

减少税收差别同时也是联合国跨国公司中心向发展中国家推荐的措施之一,但这毕竟是一项长期性的工作。我国属于发展中国家,有着较高的有效税率,因此逐步减少税收差别只能按照改革开放方针的总原则与步骤和世界贸易组织所提倡的惯例实施。但这一过程又是一个不断权衡的过程。因为税收是国家收入的主要部分,在减少国际税收差别的努力上也要力求使得税收差别减少所造成的损失能在跨国公司利用税收差别获利的减少上得到弥补。根据我国目前经济发展的实际状况,即减少税收差别的措施是一个长期努力方向,而无法作为近期实施的对策。

然而在现行的我国收入税体系结构的基础上,仍然具有补充、修正以达到限制与减少跨国公司滥用转移价格的可能性,这就是反避税条款和转移价格税制。除此之外,还可以采用对某些内部交易课征预扣税的措施。

(1) 反避税条款

反避税问题在发达国家已经受到长期的关注,并制定了相应的法律条款。当然这些条款

并不仅仅是在一个法规中制定的,与公司的其他有关税法的关联部分都散布在其他的税法中。但对于发展中国家,特别是我国,现在还缺乏这种条款。在这种条款的制定中应注意这几个原则:

第一,确定地理位置方法,即是针对设置在避税港和低税地区的关联企业制定反避税港条款的方法,还是采用功能性的方法,针对特殊类型的收入或者针对指定收入制定反避税港条款,或者是这两者都兼顾到。前者是为了避免税收主管部门因反避税港条款而课征税收时与国外税收主管部门发生摩擦与冲突,因而本国税收主管部门主动公布反避税港条款的适用范围,如德国、法国、日本等。也有象英国公布无条件适用与有条件适用的范围。而这个所谓适用范围也就是指世界上的避税港国家与地区。后者要直接认定外国公司的实际交易内容与性质,然后判定是否课征反避税港税收。因此,这种情况下,本国税收主管部门并不公布避税港国家与地区的名称,如美国、加拿大等。

第二,确定外国受控子公司的定义,即要明确定义出在国内持有有效证件居住的个人、法人或法人团体,直接或间接控制国外公司的股份、表决权、盈余分配权或实际资产分配权,达某个百分比以上者,该国外公司即为外国受控公司。这里指的持有有效证件居住的个人并不以国籍论处,而只要是有允许逗留的证明,都属于考虑的对象。

第三,征税的内容与计算。反避税港条款的税收征集有两种做法。一种是“个别确认法”,即对所有外国受控公司的非主动性收益项目^①课征税收,这是美国、加拿大、德国的做法;亦有采用“免税法”,即对不合免税标准的避税港子公司的全部收益项目课征税收,包括主动收益与非主动收益在内,全依国内股东比例,计算应税收入、征收反避税港税收,这是英国、法国、日本所采用的。

(2) 转移价格税制

转移价格税制同样也并非是一个专门税制,它主要地是和企业与个人收入税制相关联的。在转移价格税制中应当强调这样几点:

第一,仍是关联企业的确定问题。转移价格滥用就是因为存在着关联企业之间的内部交易。所以对于母子公司、姐妹公司以及特殊关系的企业要给出明确的规定。否则会造成课税对象的不明确。例如日本的转移价格税制中对这种关联企业的控制关系就给出了十分明确规定。

第二,转移价格税制一般是要求关联企业自我申报,并提供相应的价格制定原则和方法。但作为税务主管部门来讲,还是应依据正常交易价格(或不受控制市场价格)为准。这一点是和要求关联企业公开财务信息的要求相适应的。为了保证申报的可靠性,转移价格税制应规定税务主管部门可采用例如有关企业预先通知、申报、证明书等信息直接推定,以提高推定的准确性。

第三,转移价格税制是一种税收,因而要注意对跨国企业课征的调整问题。由于企业的跨国性,则我国的税收收入增加必然会造成跨国公司母国的税收减少,因此易造成双重课税。调整问题可与避免双重征税同时考虑。

(3) 对某些特定的内部交易征收预扣税

在通常情况下,对劳务和无形资产确定公开的市场价格或正常价格是非常困难的。所以,直接调控的某些措施的作用也很有限。但一种有效的做法是对跨国公司或关联企业的内部交

^① 非主动性项目相应于我国企业中的营业外收入,主动性项目相应于我国企业中的主营业务收入。

易所发生的管理费、利息、租金等征收较高的预扣税。这种措施既容易实施,也具有公正性。同时,对这一类内部交易征收预扣税现在在国际上也比较普遍,在发展中国家中也可以看成是国际惯例。因此实行这种措施并不影响国际贸易和国际投资流的活动。为了简化管理手续,可以用一个单一税率,例如 20% 的税率,统一对上述内部交易征收预扣税。为了体现公平和公正,对于即使非关联企业之间的这类交易,也以这个税率征收预扣税,这就减少了跨国公司与东道国的摩擦。当然,进一步为了体现国民待遇或非歧视性原则,即使我国企业之间(无论关联或非关联)的上述交易也应当执行这种预扣税制度。

2. 可供选择的其他间接调控手段

税收范围的调控是可以法律形式固定下来的措施,但也还有着可供选择的其他间接调控的措施。

(1) 关联企业之间支付水平的限制

最简单而可以有直接效果的方法来阻止和限制有可能产生转移价格滥用的关联企业间的交易。例如,可以规定将关联企业之间特许使用费和劳务费的支付水平限制在总销售额的一定的百分比上。这个百分比也可能是一个区间。至于在这个幅度之间如何取值,则可根据该企业的产品对我国经济产生多大的积极作用来决定。采用这种措施的印度尼西亚,它就规定了如果产品属于高科技尖端技术,那么它的最大特许使用费可在达到以五年作为一个周期的净销售额的 2%。

应当指出,这个措施简单明了,而且易于操作,它的效果却是明显的,对转移价格的滥用有较好的限制作用。

(2) 利润分配监控方法

利润分配监控方法也是控制转移价格滥用的一个手段。它的基本思路是估计跨国公司总利润在我国子公司的分配情况,以确定出一个合理的在我国子公司的利润额。这一般是用公式来表示的,在国际范围内,分配公式主要考虑销售额与劳动成本。子公司的利润分配额可表达为:

$$R(S, L)$$

其中 R 、 S 、 L 为跨国公司全球范围内的利润额、总销售额及总工资额;而 s 、 l 分别为在我国子公司中的销售额、工资额; α 与 β 为权数,且 $\alpha + \beta = 1$ 。

这个利润分配额是一个理论估计值,当实际值与这个估计值相差过大时,显然就有利润的转出,也即转移价格滥用就比较严重。

(3) 业绩要求

业绩要求是在政府的调控手段中最常用的方法,通常它都表现了政府的中长期目标。例如东道国通常都要求跨国公司的子公司或合资企业承担出口义务、外汇收支平衡、使用本地原材料、产品国产化等等,这都属于业绩要求。但这种中、长期目标的业绩要求尚不能克服我国合资方的由于转移价格滥用而造成的利益损失问题。因此在具体的合资企业合同中,除了上述国家所制定的业绩要求外,政府应指导我国的合资方提出相应的利益保障的业绩要求。如在合同的违约责任中,可以制定“产品由外方负责返销时,外方须确保合营公司获得可行性报告中的销售纯利润率,外方如不能达到上述销售利润时,视由外方违约,并承当相应经济责任,缴纳给合营企业达到上述销售利润率的违约金”的条款。此外,在合同协议上也可由双方协议制定出口

产品售价的计算方法,即成本加管理费加毛利率,以保证合资时中方股东利益,同时也给涉外税收主管部门提供了估算外方所得税的基本数据。

二、建立对转移价格滥用的监控体系

许多发展中国家的经验教训都包含了这样的一个前提条件:即无论政府主管部门采用何种措施,都需要一个完善的监控体系提供必要的支持与实施。一个完善的监控体系应当具有三个方面的主要功能:直接的普遍性的监控功能;对企业内部交易的审核和审计功能;国际市场和跨国公司经营信息的收集、存储、传递的功能。这三个功能中的某一些曾结合政府的直接与间接调控手段作了讨论,在这里将主要研究如何建立这样一个体系的问题。

1、在我国建立对转移价格滥用的监控体系的指导原则

建立有中国特色的社会主义理论和实行社会主义的市场经济体系是建立这个监控体系的基本指导原则。

在这个指导原则下,监控体系应当是立足于保护竞争、限制垄断,并且逐步建立起我们国家的能力,由此尽可能地使外国资本和技术的流动与我国的建设事业逐步地协调起来。

在这个指导原则下,监控体系的设计并不应当也不必要在政府部门中专设一个独立机构,而尽可能地利用现有的政府机构象外税、工商管理、商检、卫检、海关、内外贸易部、统计等机构,以达到多方位的监控。这些机构应当有效地协作,并及时与非官方机构以及各关联子公司互通信息,使得各跨国公司的行为及时公布于众,从而达到使跨国公司逐步地趋向于进行诚实交易。

2、监控体系的设计

(1)目标设计

根据指导原则,处理对转移价格滥用的监控体系的目标为:在社会主义市场经济法律的框架内,利用和开发公开的(国内与国外的)市场信息和关联企业的(法定公开和专项上报的)信息,形成限制跨国公司转移价格滥用的环境,并且形成相应的检查与审核,运用直接调控和间接调控的各种手段,从而达到以较低的管理成本取得保护国家正当收益和我国在合资企业的股东的正当收益的目的。

这个总目标可以进一步分解为如下几个方面:

①充分的利用多种现代手段收集、处理、存储、传输有关跨国分公司的产品信息(包括产品特性、质量、国际市场价格、关联企业之间价格)、财务信息(近年来的财务业绩和财务资料披露),及在我国关联企业和跨国公司的全面信息,以达到这些信息在所有政府机构与非政府组织(高等院校、独立会计师事务所、有关研究部门)之间的充分的、无偿地交流和应用的目的。

②运用政府的间接手段对不正当竞争行为及利润转移行为进行监督,以达到对明显的转移价格滥用的现象根据法律进行查处的目的。

③通过国际交流,尤其是信息交流与人员交流以达到在双重税收及处理转移价格滥用的税收调整上减少与东道国政府主管当局的摩擦,增加信任和理解。

④在处理转移价格滥用的实践操作中不断总结新情况与新问题,并向各级立法当局提出新的法律与法规依据,从而达到对转移价格滥用的监控高度法制化的目的。

(2)结构设计

①组织机构设计

如同监控体系的指导原则所指出的,这个体系并不是要求建立一个专门、独立的行政机构,而主要是依靠现有的政府各组织机构实施有序的协调,降低以致消除我国政府中各有关机构之间的不透明度,联合一致限制跨国公司在我国的转移价格行为。

整个体系的结构,以国家外资委和税务主管部门为主,协调海关、工商管理、统计、进出口检验、国内外贸易、银行,松散地结合独立的会计师事务所、咨询公司、大专院校与研究机构。

在这个体系结构中,外资委和税务总局并非作为领导机构出现,而是作为政府机构的部门间协调者的身份出现,用于协调各政府机构在掌握、了解、处理价格滥用问题上的行为。而松散联系的非政府组织,则主要从事接受政府机构的委托进行某些处理转移价格问题的咨询、调查、审计、研究工作,以及发表一些涉及转移价格问题但政府不便出面的意见。

②功能结构设计

功能结构设计用于说明各主要功能与相关子系统、相关机构之间的关联关系。因为转移价格处理与监控是涉及多方面、多地区的国际问题,虽然主要地由税务主管部门及工商管理主管部门出面,但与其他各政府机构和非政府组织的交往是非常密切的,而且税务与工商管理也不可能将全部功能统包下来,所以各功能之间的关系应当是有配合、有协作又相互独立存在。

③功能信息关联设计

在这个复杂的功能结构中,相互间的信息交流是十分频繁的,所有的监控系统的功能则是在这些信息交流中体现出来。当然在每个功能中所包含的各个机构的自身的操作和运行是由功能内自身机构的职责所决定的。

三、完善的、分布式的信息网络与信息的收集

无论是直接调控还是间接调控,要实施政府的调控手段需要大量、及时、准确的信息。这时不仅需要跨国公司及其关联企业的一些基本情况的信息(即静态信息),还需要了解跨国公司与关联企业之间各种交易、国际市场产销情况的价格、数量等现实信息(即动态信息)。这是一件非常巨大的信息系统工程。因此要解决好两个问题,即首先是如何将分布在各政府机构中自身所具有的信息的收集传输、存储、等功能相互协调起来,成为支持对转移价格监控的有力的信息中心;其次是除了在现在经常性的信息收集渠道外,还要发展哪一些新的信息来源,以适应对转移价格监控的需求。

1. 分布式的信息网络

事实上,我国政府机构中许多职能部门,都从事着大量的信息采集工作。例如,统计局从事着对企业的综合数据的统计工作,外税局从事着涉外企业的财务状况与财务数据统计工作,海关从事着各种产品的进出口数量与价格的统计工作,银行则从事着关联企业的外汇来往,国内外信贷等统计工作,工商管理部门则从事着企业经营状况统计工作。因此,事实上已经建立了一个分布式的信息收集、存储的结构,但只是没有联系起来。各职能部门的统计信息工作没有交流,没有透明度,只有为自己工作的服务和为直属上级领导服务的功能,缺乏部门间协调与交流。所以,分布式的信息网络就是首先要使现有的信息在部门间交流起来,形成对转移价格监控的信息网络。在这个网络上,应当做到下述几个方面:

- (1)为实现转移价格的监控,各职能部门已经拥有了哪些信息,尚还缺乏哪些信息。
- (2)各个职能部门所缺乏的信息,有哪些现成的渠道可以提供或使用。
- (3)为了提供其他部门的使用,本部门还有哪些信息需要进一步加工处理。

(4)制定出一个固定信息与流动信息在部门间交流的统一的规范与规定,以真正做到将指定的信息在指定的时间传输到指定的地点。

在上述四点完成后,一个初步的对转移价格监控的信息网络也就形成。当然,进一步完善这个网络需要在电子计算机的支持下,经过信息专家的调查与设计,形成完善的、分布式的电子数据处理系统,从而达到监控系统的高效、低成本的运行。

2. 开发信息收集的来源

由于跨国公司活动的国际性,所以单靠我们国家官方与非官方机构在国内进行信息的收集与处理是远远不够的,必须进一步开发在国际范围的信息源。这些重要的来源是:

(1)从跨国公司本身可以获得它在国内与国外经营活动的信息。例如关于再销售价格、销售成本、费用、补贴以及在其他国家的可比交易的销售情况等等。除了东道国的工商管理部門与税务部门在不违背国际商业秘密惯例下指定要求提供上述信息外,有些跨国公司的母国如德国也制定了相应的法规,要求这些跨国公司在国外的分支机构有义务向东道国管理部门通报信息。

(2)第二个来源是大量的公开出版物,特别是在跨国公司的母国。例如大多数财务报表(资产负债表、财务状况变动表等)都在母国公开出版,有时也在东道国出版。还有一类出版物如 Who Owns Whom,它列出了会员企业的详细信息。随着可维护的计算机情报信息系统的使用,如 INTERNET, Nexis, 国际联机检索等,可以非常方便地查询。又如国际报价系统也是了解国际行情的重要来源。这类系统可以由非赢利性的研究分析部门出面以极低的(甚至无偿)代价获得国际跨国经营活动的信息,以向官方及企业提供有关转移定价的咨询。

(3)国际性的、区域性的组织及协议参加者网络是很大的信息源。世界银行的研究分析与联合国跨国分公司中心在汇集国际市场价格信息上有着特别的作用。这种组织还可作为国际税收管理问题讨论的场所,在制止避税港使用的双边协定上作为信息交流的场地。

(4)跨国公司的母国,一般都是发达国家。它们所提供的跨国公司的调查报告、状况研究以及其他的官方资料和周密完整审查技术,对发展中国家来讲,都是关于跨国公司活动的特别重要与有用的信息来源。但是在使用这个信息源时要注意如何回避母国的所谓“税收保密法”的障碍。为消除这一障碍可以做这两件工作:即尽量采用双重税收处理中的信息交换,不仅能了解跨国公司行为的一段情况,而且还能得到具体某个纳税法人的特殊信息;另外就是设法通过非官方的途径,象联合项目科学研究、对外商务协作等以达到联合调查母国跨国公司活动的直接接触的目标。这种信息交往对我国官方部门与研究单位来讲既要充分认识这种信息交换的重要性,更要通过这种交换提高我们的能力。

(5)还有一个途径就是通过处在东道国地位的发达国家的有关政府部门了解母国的跨国公司的基本信息。

(6)我国可以参加某些发达国家所采用的联合审计规划。这是两个或多个管理机构同时对跨国公司的联合审计,其目的就在于减少非公开收入和隐瞒应报告的交易的机会。此外,我国的税收当局也有可能联合审计规划中与发达国家合作,从而在这中间获得信息和审计技术,这是在其他方面无法获得的。

四、处理转移价格滥用所涉及的法律问题

在转移价格监控体系中,所有的处理转移价格滥用功能都必须有充分的法律依据。

1. 法律的齐配

鉴于转移价格问题异常复杂,涉及面广,所以不可能在一个法律中包含这一切,而且国际上也没有这种惯例。但至少在法律中所涉及的要特别注意以下几点:

(1)在公司法中,要对跨国公司在我国的关联企业以及涉及第三国的关联企业的组建、兼并、购买、参股、清算、破产等问题要有相应的条款。对关联企业间的控股、控制权要有适当的定义与法律限定。

(2)在反不正当竞争法中,对关联企业间的非正常价格,即特高价、特低价的限定要有相应的条款。

(3)海关法、商检法对关联企业之间的进出口产品的价格、数量、质量、卫生标准等的报关、进出口等,要规定有关交易对象信息的披露,以及国际上可比参考信息的提供等条款。

(4)要制定相应的转移价格税收与反避税法律。

(5)所有与我国有避免双重税收协议的国家与地区,都要考虑达成在双方国内的以及涉及第三国的跨国公司和关联企业信息交换的条款,以及关于联合审计与调查的权限的法律规定。

2. 合理的调整

在处理转移价格滥用问题上,特别在处罚或税收补偿问题上必然会涉及两个法律管辖权的矛盾与冲突问题。这有些类似于双重税收问题,但又不完全相同。如何保证当我们的税务主管部门作出调整时,有关国家的税务主管部门也能作出正确的调整响应,这是双边关系中的一个重要问题。在国际惯例上一般有两种方式来处理它:

(1)在双边税收条款中,通常总是考虑到在一个缔约国所作出的调整是反映了在正常方式下所确定的利润,那么在另一个缔约国也会作出正确的调整步骤。但是有时也难免发生冲突,因此,缔约国之间的协商是调整的先决条件。

(2)东道国与母国对转移价格进行联合调查和联合审计,那么这个调整步骤实际上在联合过程中就已经实施了,而事后审核所必须的调整就成为不必要了。这种方式将会大大地减少在转移价格处理中各不同税务主管部门之间的摩擦。

上述两种方式从理论上讲没有很大的差别,但前者实际上需要两个税务主管部门的交涉、协调关于税法上不一致的地方,因此效果上没有后者好。

合理的调整步骤从根本上讲是消除双重税收给跨国公司带来的阴影,使它的法定收益得到保障,从而鼓励跨国公司不再寻找各种借口来抵制东道国和母国的监控与审查。

~~~~~

## · 书讯 ·

# 《企业管理决策支持系统》出版

我校陈和本和夏健明编著的《企业管理决策支持系统》一书,最近已由立信会计出版社列入“现代经营管理系列”丛书正式出版。该书是为经济管理类专业的定量分析方法课程设置的,对管理科学中最常见的定量分析问题建立数学模型,对各种模型结构、各种定量决策方法的基础概念和分析解决问题

的方式作概略性描述。全书计 25 万字,分为四大部分:一、资源配置;二、预测决策;三、网络技术;四、作业管理。本书融学术性、理论性和实用性于一体,是作者长期从事企业管理决策支持系统这一课题的重要研究成果。

(朱)