

电子商务与跨国公司的转移定价策略

王靖

(厦门大学 财金系 福建 厦门 361005)

摘要: 电子商务飞速发展使传统税收体系受到挑战,也使各国税务机关对跨国公司的转移定价更加警惕。跨国公司在纳税方面面临着巨大的不确定性。因而需要有新的合理的转移定价策略以减少各国税务机关对转移定价进行审计时的潜在风险。本文对电子商务活动对跨国公司传统转移定价策略所带来的挑战及对策进行分析。

关键词: 跨国公司; 电子商务; 转移定价

中图分类号: F 713.36 **文献标识码:** A **文章编号:** 1007-4465(2003)01-0045-03

一、电子商务对传统税收体系的挑战及跨国公司面临的问题

目前,电子商务所带来的税收难题主要是由于电子商务“虚拟化”而出现的“交易空间”概念模糊所引发的有关税收规定的重新界定问题。传统的税收体系中,对跨国营业所得采用由收入来源国有限制地优先征税的方法,而确定应税所得额的一个重要概念就是常设机构。传统的常设机构概念涉及“经营场所”、“经营地点”,具有固定性的特征。而在电子商务情况下,企业通过在他国(收入来源地)的服务器(不管是自己拥有还是租赁的)或在他人服务器上的网址来从事交易活动,往往不存在“场所”,不具有固定性特征。如果固守传统的常设机构概念,就会使收入来源国丧失很大一部分征税权。OECD在这方面并没有取得多大进展。目前虽然OECD成立了电子商务所涉及的营业利润专门研究小组即所谓的营业利润技术顾问小组,专门研究如何将协定中有关营业利润的规则应用于电子商务,其中重要的内容之一就是考虑是否改变传统的常设机构定义及其确定规则,以便适应电子商务的发展。在还没有进一步的研究结果前,OECD仍然将传统的常设机构的认定规则运用于电子商务。即将符合条件的服务器和网络服务供应商认定为常设机构,而网址则不确认。由于对电子商务如何确定其常设机构并没有定论,对电子商务开征新税又会造

成传统贸易方式和电子商务之间的税收差别待遇,违反了税收中性原则。各国对于如何对跨国电子商务征税也就无法达成一致。

其次,由于电子商务的“无纸化”操作,其交易过程很少留下痕迹,再加上计算机加密技术的发展,使电子商务更具有隐匿性,各国税务机关对电子商务征税面临很大的困难。

由于电子商务可能侵蚀到各国的税基,对传统税收体系下的税收收入构成了威胁,因此,各国税务当局对跨国公司的转移定价保持高度警惕,试图堵塞通过电子商务来避税和逃税的漏洞,以便在其税收权限范围内从跨国公司那里征到合理的税收。由于不同国家有关税收规则很可能不一致,跨国公司因此而有可能受到双重征税、罚款等不公平的待遇。另一方面,虽然各跨国公司当前可以利用制度空白合理地避税逃税,但这终究是权宜之计。随着税收信息的完善,各国会制定出相应的税收法规以维护自己的征税权。因而,跨国公司在征税方面比以前任何时候都面临着更大的不确定性。

对于一个有着长远发展目标的跨国公司来说,不能只看到短期利益,而要做到“未雨绸缪”,对于电子商务所涉及到的转移定价也就需要针对各国税务机关的可能行动制订出应对策略,避免相应的政策法规出台后,没有合理策略应对所造成的被动局面。

收稿日期: 2003-01-15

作者简介: 王靖(1979—),女,土家族,湖北恩施人,厦门大学财金系硕士研究生。

二、转移定价的原则和方法

各国对于如何对电子商务征税虽然没有达成一致意见,但对转移定价却有一套长期以来逐渐形成的国际惯例可以遵循。跨国公司制定策略要做到游刃有余,就需要深入分析这些国际惯例,主要涉及转移定价的原则和方法。

(一)正常交易原则

美国规则和 OECD 指南一致主张转让定价的判断和调整都必须遵循正常交易原则。所谓正常交易原则是说关联企业之间的交易,应当按照独立企业之间的交易原则行事,其定价应当与非关联企业之间在相同情况下交易定价一致,不受关联关系而导致的价格的人为确定。当一项受控交易的定价或其经营成果,与非受控纳税人在同一情况下从事相同交易所得到的成果一致时,这项受控交易就符合正常交易原则。如果不一致,就不符合正常交易原则,就需要按照正常交易原则进行适当的调整。尽量消除跨国公司利用转让定价达到减少税收负担的目的。

正常交易原则不仅是约束关联企业之间交易行为的准则,而且也是约束税务当局调整转让定价行为的准则。防止税务当局在对转让定价进行判断和调整时滥用职权。由于很少能找到相同的交易,因此判断一项受控交易是否符合正常交易原则通常是参考可比环境下可比交易的结果而定的,这需要运用一些具体方法。选择什么样的具体方法要按照最优法原则,挑选出最佳方法。

(二)最优法原则

最优法原则是美国 1994 年新的转让定价调整规则中规定的原则。在此之前的规则中对调整转让定价的具体方法,规定了优先顺序,其中可比非受控价格法为第一选择,只有当可比非受控价格法不能采用时,才能使用转售价格法,然后是成本加成法,而这些方法以外的其他方法如可比利润法和利润分割法则被排在第四顺序。在 1994 年的规则中,改变了这一规定,指出“必须依照根据实际情况,对正常交易结果能够进行最可靠衡量的方法,来确定一项受控交易的正常交易结果。因而,不存在绝对优先的方法,没有一种方法会永远被认为比其他方法更可靠。”在确定关联企业的交易是否正常交易结果时,可以先采用一种方法,但是如果发现另一种方法可以更可靠地对交易结果进行判断时,那么就必须采用另一种方法。同样,如果一种方法在多次使用中产生了不一致的结果,那么正常交易结果必须由能够依据实际情况,对正常交易结果进行最可靠衡量的那一次来确定。这就是最优法原则。

在 OECD 指南中虽然没有像美国规则那样明确

最优法原则,但其精神实质与美国规则是一致的。OECD 指南同样要求在选择具体方法对转让定价进行调整时,要充分考虑每一具体案例的事实和环境、可用的综合证据、方法的相对可靠性等因素,选择最能对交易结果做出最可靠判断的方法。这种方法表现为“具有较高的可比性和以及与交易具有更直接的关系,更接近交易的实际”。

那么如何知道一种方法是最可靠的或一种方法多次使用中那一次的结果最可靠,这就需要进行可比性分析,遵循可比性原则。

(三)可比性原则

确定一项受控交易是否属于正常交易,要以非关联企业之间交易的数据为客观基准进行判断。以非关联企业之间交易数据为基础的方法,其可靠性程度取决于受控交易与非受控交易之间的可比程度,可比性越高可靠性越强。由于很难找到完全相同的交易,找来作为参照的非受控交易与作为调整对象的受控交易之间的差异总是存在的。因此,可比性还取决于差异是否可以计量以及是否可以合理地加以调整。不可计量或不可调整的差异的存在意味着不可比。差异可以计量和调整意味着受控交易和作为参照的非受控交易之间具有很强的可比性。在这种情况下,运用可比非受控价格法通常比运用其他方法更可靠。因此可比性是确定哪一种方法为最优方法或者一种方法的哪一次应用为最可靠应用的首要因素。

三、对跨国公司制定全球电子商务的转移定价策略的几点建议

跨国公司只有保证他们的转移定价政策符合上述原则,减少税收审计风险,避免卷入不必要的法律纠纷,在此基础上,使公司全球范围内的应纳税额最小,才能为今后的发展创造良好的税收环境。因此,跨国公司需要重新制定转移定价策略以迎接二十一世纪信息技术飞速发展所带来的挑战。

(一)设计一个有效的电子商务转移定价体系

是否能设计一个有效的电子商务转移定价体系取决于是否为系统制定了一个正确的目标,以及是否有充分的证据可以证明所采用的体系是合理的。为了避免税收审计的风险,一定要保证公司的转移定价体系是建立在行业惯例和市场情况的基础上的。

因此,在设计研究电子商务的转移定价体系前,首先要回答以下四个关键性的问题:

1、公司是否已经确定了体系的目标?是要在公平待遇的基础上使税收最小化,还是减少进出口关税,还是要达到在他国交易的风险和税务执行成本最小化?

2、公司是否需要在不同的国家对电子商务采用

不同的转移定价策略?

3、公司在分析研究时是否考虑了不同税收年度电子商务所发生的变化,如交易方式的变化?

4、对每一个电子商务合资企业,以及对所有的合资企业整体是否有充分的资料可以证明其收益率是合理的?

(二)选择最优转移定价策略

从跨国公司来说,转移定价是为了将净收入在不同国家的不同的分支机构进行分配,之所以要分配是因为它们有着不同法律和税收环境。为了达到转移定价的目的,公司需要研究不同的转移定价方式,以确定对税务机关来说哪一种是最合理的。

1、按照正常交易原则,可比非受控价格是各国税务机关的首选方式。按照可比性原则,公司需要考虑其所采用非受控价格是最具有可比性的。因此,公司需要进行功能比较,即比较分析其在受控和非受控交易中所承担的或将要承担的重要经济活动,以及与这些经济活动相关的已使用或将要使用的经济资源;对影响价格和利润的风险进行比较;对行业经济情况进行比较;对所提供的产品和服务的特性进行比较。

2、由于电子商务并不反映公开市场价格,尤其是服务和无形资产方面,很难找到合适的可比非受控价格以确定服务和无形资产的价值,按照最优原则,应采用成本加成法。但在采用成本加成法时,一定要确信对所有的外国分支机构所采用的加成比率与在非关联交易中采用的是同一比率。

3、分析不同的转移定价方式按照正常交易原则是否会产生重大差别,并对这些差别进行分析,然后确定一种对税务机关来说最有说服力也是最易接受的方式。

(三)将有关电子商务的收入和管理费用在关联方和非关联方之间平均分配

(四)对全球电子商务转移定价进行充分的记录

跨国公司应该有充分的记录作为对电子商务进行的转移定价的根据,证明其符合正常交易原则,避

免受到税务机关以不正当转移定价为由处以罚款的风险。因此,公司需要对所有相关国家有关电子商务的行业和市场情况保持最新和最可信的记录。需要强调的是,只有对企业内部的转移价格坚持正常交易原则,才能有效地对转移定价进行记录。而且,为了表明企业兼顾了各国的税收管辖权,全球性的转移定价资料体系可能是跨国公司的最优选择。

(五)对电子商务作出有理有据的陈述

在各国税务机关审计之前对电子商务作出一个条理清晰,有说服力的陈述是跨国公司得到税务机关信任的关键。通常一个有效的陈述包括以下几个方面:

1、对电子商务一贯采用的转移定价方式的分析报告,包括与电子商务相关的关联企业和非关联企业可比利润的风险分析等。

2、不同税收年度相关电子商务的变化。

3、转移定价方式发生变化的理论根据。

4、对于电子商务所采用转移定价方式的结果的合理性解释。

(六)确保电子商务的保密性

除非经过授权,任何一个跨国公司都不愿看到税务机关将税收检查中得到的电子商务的保密资料透漏给外部人员。因此,需要慎重考虑应向税务机关提供哪些资料,避免某些有关财务状况和生产情况的机密资料泄密,影响到公司的竞争能力。

[参考文献]

[1] 国家税务总局国际税务司译. OECD 税收协定范本注释[M].北京:中国税务出版社,2000

[2] Daniel .H.K.Ho Peter.T.Y.Lau. A tax study of transfer pricing in China[M].The International Tax Journal[M].Greenval. Fall2002.

[3] Wagdy.M.Abdallah.Global transfer pricing of internationals and e-commerce in the twenty-first century[M]. Mutinational Business Review. Detroit. Fall2002.

(责任编辑:冷靖)