

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 12920061150570

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

转让定价税制交易利润法研究
On Transactional Profit Methods of the
Transfer Pricing Regime

程 钢

指导教师姓名: 蔡庆辉 副教授

专业名称: 法律硕士

论文提交日期: 2009 年 04 月

论文答辩时间: 2009 年 月

学位授予日期: 2009 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2009 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士论文摘要库

内 容 摘 要

转让定价方法是各国转让定价税制的核心内容。由于存在一些缺点，加之现实关联交易的复杂性，被认为是最直接、最能体现正常交易原则的传统方法越来越无法适用。各国纷纷转向交易利润法。本文对交易利润法的研究分为三章。

第一章阐述了交易利润法的概念，回顾了交易利润法的发展沿革，介绍交易利润法的适用条件，对交易利润法的最后方法地位进行论述。交易利润法通过考察受控交易所产生的利润，调整应税所得，以合理的利润来体现正常交易原则。美国于 20 世纪 60 年代率先规定交易利润法，经过近半个世纪的发展，交易利润法已经成为各国转让定价税制中的重要组成部分，适用范围甚至更广于传统方法，其最后方法的地位不断被弱化。交易利润法可以与传统交易方法综合适用或者一种核验方法，同样要符合可比性要求、注重情报的收集。第二章论述交易利润法的三种具体方法，即利润分割法、交易净利润法和可比利润法，介绍这三种法的概念、适用，并分析每种方法的优缺点。本文第三章介绍了交易利润法在我国的发展。本文认为我国交易利润法立法经过不断地完善和发展，在理论上已经接近国际先进水平。尤其是 2007 年《企业所得税法》及其实施细则的颁布与实施，更是表明了我国交易利润法立法上巨大进步。但是我国交易利润法立法在很多方面仍然存在值得进一步改进的地方，第三章在对这些不足之处进行分析的基础上提出我国交易利润立法的完善意见。

——关键词：转让定价；交易利润法

厦门大学博硕士论文摘要库

ABSTRACT

As a fundamental way for Multinational Enterprises to maximize group profit and evade taxation internationally, Transfer Pricing is of great significance to any related enterprise and nation. Transfer Pricing Method lies in the core of Transfer Pricing taxation regime. Due to its weakness as well as the complexity of practical related transactions, the traditional methods, long considered to be the most direct means of establishing whether conditions in the commercial and financial relations between associated enterprises are arm's length, are found to be losing their applicability. Therefore, nations are turning to Transactional Profit Methods.

The legislation of Transactional Profit Methods began with the United States that stipulated "Other Methods" in its *Internal Revenue Code* in the 1960s. Transactional Profit Methods, after continuous development of nearly half a century, have become an important part of the tax system of almost all nations. The application of Transactional Profit Methods has extended to a scope even more extensive than traditional methods, their status as the methods of the last resort constantly weakened. Transactional Profit Methods review the profits resulting from the controlled transactions, adjust the taxable income and embody the Arm's Length Principle with reasonable profits. Transactional Profit Methods may be applied in conjunction with a traditional method or as a sanity check, and should be applied in accordance with the requirements for comparability and for the collection of information. The three methods of transactional profits, namely Profit Split Method, Transactional Net Margin and Comparable Profit Method, respectively have their distinct features and conditions for application. The choice of methods depends on the circumstances and fact of the case.

With unremitting endeavor and effort, legislation of Transactional Profit Methods in China has been tremendously improved and theoretically stands among the world's most advanced. The promulgation and implementation of

Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China, together with its implementation regulation in 2008 shows the enormous progress China has made in the legislation of Transactional Profit Methods. Nevertheless, there exist problems in many aspects that need further improvement.

The first chapter of this essay discusses the concept of Transactional Profit Methods, history of development, conditions for their application and their status as the methods of the last resort. The second chapter is on the three transactional profit methods. It discusses the concept, application of the three methods and analyses their respective strengths and weakness. The last chapter discusses the evolution of legislation of Transactional Profit Methods system in China, its defects, and correspondently raises some suggestion for future improvement.

—Key words: Transfer Pricing; Transactional Profit Methods

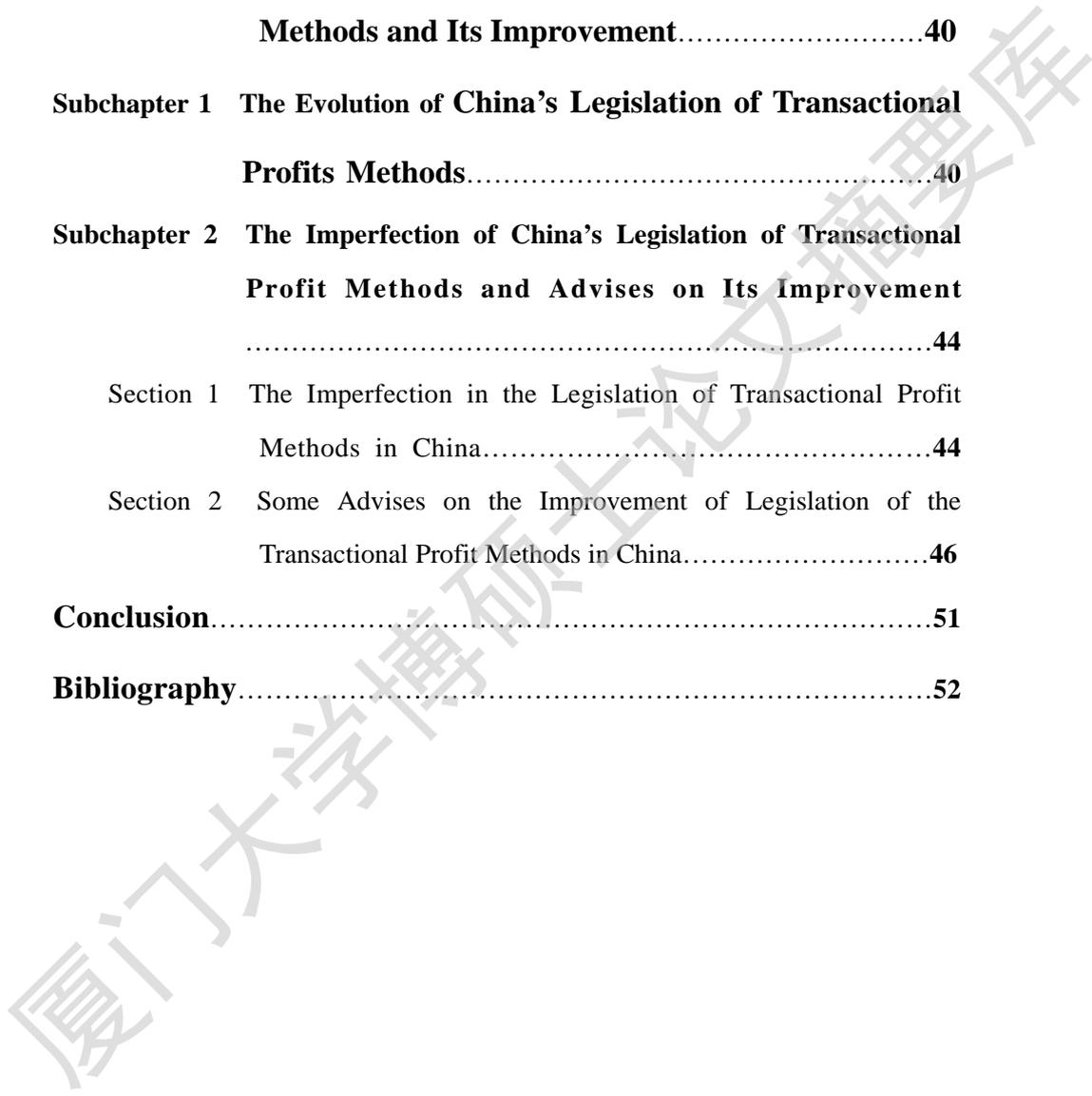
目 录

前 言	1
第一章 交易利润法概述	3
第一节 交易利润法的概念	3
一、转让定价方法概述	3
二、交易利润法概念	4
第二节 交易利润法的历史演进	5
一、交易利润法在美国的历史演进	5
二、OECD 规定中关于交易利润法的历史演变以及各国对交易利润法的规定	8
第三节 交易利润法的适用	9
一、交易利润法的适用一般问题	9
二、适用交易利润法的几个具体问题	11
第四节 交易利润法的最后方法地位问题再思考	12
第二章 交易利润法各具体方法研究	16
第一节 利润分割法	16
一、利润分割法的概念	16
二、利润分割法的适用	16
三、利润分割法评析	22
第二节 交易净利润法	24
一、交易净利润法的概念	24
二、交易净利润法的适用	24
三、交易净利润法评析	29
第三节 可比利润法	31
一、可比利润法的概念	31
二、可比利润法的适用	32
三、可比利润法评析	36
第三章 我国交易利润法研究及转让定价税制的完善	40
第一节 我国交易利润法立法的演变	40
第二节 我国交易利润法立法存在的不足以及建议	44
一、我国交易利润法立法上的不足	44
二、我国交易利润法立法的完善	46
结语	51
参考文献	52

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 Overview of the Transactional Profit Methods	3
Subchapter 1 The Concept of the Transactional Profit Methods	3
Section 1 Introduction to the Concept Transfer Pricing Methods.....	3
Section 2 The Concept of the Transactional Profit Methods.....	4
Subchapter 2 The Evolution of the Transactional Profit Methods	5
Section 1 The Evolution of the Transactional Profit Methods In U.S.	5
Section 2 The Evolution of the Transactional Profit Methods in OECD Guidelines and Other Countries.....	8
Subchapter 3 Application of the Transactional Profits Methods	9
Section 1 General Issue on the Application of the Transactional Profits Methods.....	9
Section 2 Several Specific Issues on the Application of the Transactional Profits Methods.....	11
Subchapter 4 Reconsideration on the Problem of the Status of Last Resorts of the Transactional Profits Methods	12
Chapter 2 On the Specific Methods of Transactional Profits Methods	16
Subchapter 1 Profit Split Method	16
Section 1 The Concept of Profit Split Method.....	16
Section 2 Application of Profit Split Method.....	16
Section 3 A Brief Comment on Profit Split Method.....	22
Subchapter 2 Transactional Net Margin Method	24
Section 1 The Concept of Transactional Net Margin Method.....	24
Section 2 Application of Transactional Net Margin Method.....	24
Section 3 A Brief Comment on Transactional Net Margin Method.....	29

Subchapter 3 Comparable Profit Method.....	31
Section 1 The Concept of Comparable Profit Method.....	31
Section 2 Application of Comparable Profit Method.....	32
Section 3 A Brief Comment on Comparable Profit Method.....	36
Chapter 3 On China's Legislation of Transactional Profits Methods and Its Improvement.....	40
Subchapter 1 The Evolution of China's Legislation of Transactional Profits Methods.....	40
Subchapter 2 The Imperfection of China's Legislation of Transactional Profit Methods and Advises on Its Improvement 	44
Section 1 The Imperfection in the Legislation of Transactional Profit Methods in China.....	44
Section 2 Some Advises on the Improvement of Legislation of the Transactional Profit Methods in China.....	46
Conclusion.....	51
Bibliography.....	52



厦门大学博硕士学位论文摘要库

前 言

跨国企业（Multinational Enterprise, MNE）指在两个或两个以上的国家从事生产或服务的组织。跨国企业母公司和子公司之间、各子公司之间由于股份占有、参与管理和控制等原因，彼此间存在一种特殊的关联关系，他们之间互为关联企业（Related Enterprises）。资本的本质是寻求利润。为实现集团利益最大化，跨国企业集团内部各关联企业之间在进行购销商品、转让无形资产、提供服务及融通资金等内部交易（Internal Transaction，又称为“关联交易”，Related Transaction 或“公司内部交易”，Intrafirm Transaction）时，往往利用关联关系，做出特殊安排，确定转让价格（Transfer Price）。该转让价格往往不同于正常交易价（the Arm's Length Price）。对税务机关而言，参与受控交易的关联企业又被称为受控纳税人（Controlled Taxpayer），关联企业间的交易被称为受控交易（Controlled Transaction）。

转让定价（Transfer Pricing）是关联企业和税务机关对关联企业间的交易进行定价的行为。既包括关联企业内部交易的定价行为，也包括税务机关对关联企业不正当操纵转让定价（Transfer Pricing Manipulation）确定的背离市场价格（Market Price）的转让价格进行调整而确定其市场价格的行为。^①跨国企业转让定价存在税务动机和非税务动机。^②就税收动机而言，跨国企业转让定价的目的是使集团在全球范围内的税负最轻，实现集团税后利润最大化。其最基本的策略是利用各国税收政策的不同，人为地控制转让价格，高价进口、低价出口，调高税率较低国家关联企业的账面利润，同时调低税率较高国家关联企业的账面利润，将利润转移到税率较低国家，从而实现全球范围内关联企业的税负降低。^④当前，65%以上的跨境贸易是在跨国企业集团的关联企业之间完成的。^⑤数量如此之巨的跨国企业内部交易，无论是对跨国企业还是对其居住国或是所得来源地国都有十分重要的税收意义。

删除的内容：^③

删除的内容：利润率

^① 刘永伟. 转让定价法律问题研究[M].北京：北京大学出版社, 2004. 22.

^② 杨洪. 转让定价行为的动机分析[J].法制与社会, 2005. (05): 400-401.

^④ 杨斌. 关联企业转让定价及调整方法概述——美国和 OECD 转让定价规则比较研究之一（上）[J]. 涉外税务, 2001(10):31-36.

^⑤ CHRIS, ADAMS & RICHARD, COOMBES. Global Transfer Pricing: Principles and Practice [M].London: Reed Elsevier (UK) Ltd., 2003. 2.

利用转让定价在跨国关联企业间进行收入和费用的分配以及利润的转移,是跨国企业进行国际避税常用的一种手段。安永会计师事务所 2008 年对 24 个国家的 850 家跨国企业的转让定价问题调查报告表明,40%的跨国企业认为转让定价问题是他们面临的最重要的问题,74%的母公司和 81%的子公司相信未来一两年内转让定价问题将成为“绝对重要”或“非常重要”的问题。^①当转让定价没有反映市场力量和正常交易原则时,关联企业的纳税义务和其所在国的税收收入就会受到歪曲。不正当操纵转让定价违背国际税收分配公平原则和跨国纳税人税负公平原则,不利于国际税收健康环境的建设和国际税法的有效实施。^②不正当操纵转让定价必然会造成收入和费用不合理的国际分配格局,从而影响有关国家的税收利益。因此,各国越来越重视转让定价问题,尤其是 20 世纪 90 年代以来各国纷纷加强对转让定价的管理。^③

转让定价税制是税法制度的一个重要内容,转让定价方法是转让定价制度的核心内容,各国普遍接受正常交易原则为转让定价制度的基本原则。转让定价税制的渊源既包括国家的税收法律法规,也包括财税部门制定的部门规章,还包括与其他国家签订的双边或多边税收协定。关联企业不正当操纵转让定价使账面利润和实际利润不符,影响相关国家的税收利益。各国制定转让定价调整方法,调整发生的违反正常交易原则转让定价,消除转让定价导致的账面利润和实际利润差异,使企业的利润水平反映其真实经营活动,以使企业所在国征收与其实际收入相符的所得税。

^① Ernest & Young. Global Transfer Pricing 2007-2008[R], 2008. 2.

^② 刘永伟. 转让定价法律问题研究[M].北京:北京大学出版社,2004.6.

^③ 萧承龄.一些国家近期对跨国所得税的管理措施[J].涉外税务,1997(03):29-32.

第一章 交易利润法概述

第一节 交易利润法的概念

一、转让定价方法概述

转让定价方法（Transfer Pricing Method）是税务机关和关联企业在对关联企业内部交易进行定价过程中参考或者使用的方法。跨国企业内部交易的转让定价方法，无论是以成本为基础，还是以市场为基础，抑或是以交易为基础，所确定的交易价格往往和正常交易价格不符。为确定受控交易价格是否符合正常交易原则，税务机关要采用转让定价方法进行判断和比较，以正常交易价格衡量受控交易，并对通过不正当操纵转让定价行为制定的价格和费用的分摊等进行调整，以救济受损的税收利益。

各国税法和经合组织（以下称OECD）1995年发布的《跨国企业和税务机关转让定价指南》（以下简称《转让定价指南》或OECD指南）通常将转让定价方法划分为两大类：以交易为基础的方法和“其他方法”。以交易为基础的方法又被称为传统交易方法，是指可比交易法或可比交易价格法，具体指可比非受控价格法、再销售价格法、成本加价法三种方法。这三种方法被认为是建立在正常交易基础上，是正常交易原则的具体运用，是“判定关联企业在其商业或财务关系中设定的条件是否符合正常交易原则最直接的方法”。^①

但是由于现实交易的复杂性，特别是有时难以获得充分可靠的数据，在有些受控交易个案中，税务机关常常无法采用三种传统方法中的任何一种。这种情况下，各国往往转向接近公平交易条件的“其他方法”。

二、交易利润法概念

交易利润法，指对一个或者一个以上的关联企业参与特定受控交易所产

^① OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs[R]. Paris: OECD, 1996. Par. 2.49.

生的利润进行考察的转让定价方法。^①交易利润法以关联企业或/及非关联企业在可比非受控交易所获得的利润为基础，确定关联企业在受控交易中的正常交易价格。交易利润法以利润为基础，同时又要求交易具有一定的可比性。^②交易利润法是通过具体交易的利润进行比较，反证交易定价的不合理，将不正常的应税所得调整为正常的应税所得，以合理的利润来体现正常交易原则的一种转让定价调整方法。^③OECD 在 1994 年《转让定价指南》中将利润为基础的方法称为“利润方法”（Profit Methods），在 1995 年正式文本中增加“交易的”一词，使之成为“交易利润法”（Transactional Profit Methods）。

交易利润法不是同可比非受控价格法等方法那样具体的转让定价方法，而是同传统方法类似的一个类概念，所有以利润为基础的转让定价方法，如交易净利润法、比较利润法等，均统称为交易利润法。各国税法中一般不直接使用“交易利润法”这个词，而将以利润为基础计算关联企业正常交易结果的方法等统称为“其他方法”、“其他合理方法”（如匈牙利），或者直接列出本国可接受的具体的交易利润方法（如美国、加拿大）。

交易利润法可以分为两类。一类是利润比较方法，强调净利润水平的比较。另一类是利润分割方法，是一种分配利润的方法。OECD《转让定价指南》1995 推荐了两种交易利润法，即利润分割法和交易净利润法，但不限制企业采用其他接近正常交易原则的方法。《指南》规定“唯一符合正常交易原则的利润法，是那些与该指南推荐的这两种方法相一致的方法”，^④以利润为基础的方法，只有在与 OECD 税收协定范本第 9 条相符，尤其是可比性方面相符是才能接受。^⑤美国采取了与 OECD《转让定价指南》不同的规定。美国财政部制定的《国内收入法典》第 482 条实施细则（Internal Revenue Code Section 482 Regulation，以下称 U.S. Rugs. §1.482 或者美国转让定价实施细则）没有采用交易净利润法，而是规定了利润分割法和另一种与颇受争议的

^① OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs[R]. Paris: OECD, 1996. Glossary.

^② 刘永伟. 转让定价法律问题研究[M].北京: 北京大学出版社, 2004.61.

^③ 胡勇辉. “比较价格法”和“比较利润法”的适用性分析[J]. 企业经济, 2004, (4): 69-72.

^④ 同本页注①, 第 3.1.段。

^⑤ Id., Par. 3.3.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库