

经合组织《转让定价准则》 最新发展及其借鉴

●秦伟宏

利用关联企业内部的定价转让^①一直是避税（特别是国际避税）最主要、最常见的形式之一。经合组织（OECD）对转让定价问题一向给予高度重视，经常不定期发布《转让定价准则》来指导各成员国的税收立法和实践；因为经合组织是主要发达国家的“富人俱乐部”，其《准则》在世界范围内对其他非成员国也有重大影响。1996年4月，经合组织发布了题为《关于多国公司和税务管理的转让定价准则》的最新版本《转让定价准则》（以下简称1996年《准则》），较之原《准则》，新《准则》作了一些重大修改，其中一些修改为各国一年多的实践证明是转让定价立法成功发展的成功发展，因而颇值得我国加以借鉴。

1996年《准则》的最新发展

总的说来，经合组织1996年《准则》的最新发展主要体现在两个方面。

（一）在无形资产转让问题上的发展

《准则》第六章“对无形资产给予特别考虑”。较之以前的各国立法有两大变化。

1. 将“无形资产”的定义进行扩展。

《准则》创造性地将无形资产划分为两类。第一类，“市场无形资产”，包括了传统意义上的无形资产，以及固定的客户、销售渠道等等；第二类“贸易无形资产”，包括了除市场无形资产之外的其他商业性无形资产，比如某些通过研究，开发而创设的无形资产。可见，除了专利、商标、专有技术和商誉等传统意义上的无形资产外，“贸易无形资产”和相当一部分“市场无形资产”都是所谓的“其他市场活动”（《准则》用语）的产物，我们不妨将

其统称为“新型无形资产”。在实践中，子公司创造“新型无形资产”常常以子公司被给予了长期独占经销权为前提条件，因为如果子公司不享有长期独占经销权的话，很难想象子公司会乐于承担沉重的市场开发费用。

“无形资产”定义的扩展在实践中可能带来一些重要的影响。

首先，是传统的无形资产在公司内转让带来的“超额收益”在关联企业之间的分配问题，也就是在集团内部转让无形资产所有权或使用权的合理定价问题。与确定转让有形财产定价相比，确定无形资产转让的价格要困难得多。有形财产所有权的转让价格主要以资本利得为标准，而使用权的转让价格则以租金为标准，有形资产容易找到相同或类似的财产做为参照标准，从而核定出较合理的价格。无形资产在所有权转让时，其价格的确定也以资

^① 一般法律意义上的“转让”特指转让财产所有权，本文所指“转让”则包括“转让财产所有权”和“转让财产使用权两重含义”。

本利得为核心问题,其使用权转让价格的确定则以特许权使用费为基础。无形财产的交易价格有两个构成因素,一是创造无形资产所耗费的成本费用,另一个是无形财产转让所带来的收益。在各国税收的传统作法中将无形资产转让后一定年限内(如欧洲大多数国家定为3年)的“新增超额收益”全部计入无形财产带来的收益内,笔者认为,让受让企业承担沉重的市场开发创设费用,而带来的超额收益却全部归属于转让无形财产的企业,这种作法显然不利于调动受让企业充分利用受让无形财产的积极性;毕竟各关联企业之间仍是相互独立的经济实体,有着各自的经济利益。因此这种方法阻碍了经济的发展。无形财产定义的扩大为寻求一种把“超额收益”在转让和受让企业间合理分配的方案打下了坚实的法律基础。定义扩展后承认了“新型无形财产”的所有权,也就是说承认企业可以通过其积极的市场活动创造出无形财产,并且对其享有包括收益权在内的各种所有权权能。在此基础上,在受让企业获得无形财产后带来的“超额收益”中,应有一部分被视为“新型无形财产”的收益而属于受让企业所有。比如,在一个经销体系中,母公司特许子公司

在产品上使用某项著名商标,子公司在享有长期独占经销权的情况下为创立良好的产品销售渠道或设计一套优秀的产品营销战略而投入了大量的人力、物力,有关的销售渠道或营销战略即属于一种“新型无形财产”子公司对于使用著名商标之后增加的部分甚至全部收益享有所有权,税务机关不得以子公司使用的商标为母公司所有为由而将全部收益归入母公司名下。实践中,这种新的收益分割法会直接引起母公司应纳税所得的减少和子公司应纳税所得的增加,从而最终导致母、子公司各自应纳所得税的变化。

其次,带来了确定无形财产转让价格方法上的变革,这也是“收益分割”上的变革带来的后果。

新《准则》中规定了一些用于确定转让定价的具体方法以供选择,其中包括传统的“独立市场价格法”(CUP)在可得到第三方证据时使用;以及“转售价格(RPM)在受让关联企业转让许可第三方使用财产时适用;同时还增加了两种交易性利润法——“交易净利润法”(TNMM)和“利润分割法”(PSM)^①。

其中的“利润分割法”可以说是新型收益分割法的直接后果。随着“新型无形财产定义”的逐步推广,“利润分割法”将成为核

定无形财产转让合理价格的最受欢迎的方法,这已为欧洲各国税务机关一年多来的实践证明。许多税务机关更乐于采用“利润分割法”,是因为在无形财产转让领域中,随着区分控制性交易和非控制性交易越来越困难,适用传统的“独立市场价格法”和“转售价格法”日益困难;而适用另一种交易性利润法——“交易净利润法”也不适合无形财产定义的扩展,因为这种方法的前提是假设受核定的企业不拥有有价值的非传统无形财产。当以双方都拥有有价值的新型无形资产为前提时,唯有“利润分割法”允许交易双方都可得到超额回报,因而是最佳选择方案。

2. 承认对已核定无形财产转让价格的事后调整。

税收机关对一项无形财产转让的价格确定后,是否可以在特定情况下加已调整?各国对此态度不一。以美国为代表的一些国家充分认识到了对无形财产特别是其许可权使用费估价存在的巨大困难,在立法中明确规定税务机关可以对其已核定的无形财产转让定价进行事后调整。欧洲的大多数税务机关都明确禁止这种事后调整。但在现实的经济生活当中,有些事实情况的变化确实会带来赔偿或报酬条件的重大变

① 利润分割法是一项交易利润法,该方法确认从一项受控交易(或根据经合组织转让定价准则第一章中的原则能够适当汇总的多项受控交易)取得的,用于在关联企业之间进行分割的合并利润,然后,在接近于能够预见于和反映于一项正常交易安排中,具有经济合理性的基础上,在关联企业之间加以分割。有两种运用利润分割法的方式:贡献分析和余值分析。

化。不依这种变化及时对原核定价进行调整必然会造成国家税收和纳税人中的一方过度受损，而一方过度得利。经合组织这次在《准则》中的有关修改在一定程度上可以看作是欧洲各国向现实的一种妥协，是向美国式观点的靠拢，然而这种靠拢是存在着重大保留的，如1986年美国在其“超级特许权使用条款”中规定了特许权使用费与所得相匹配原则，相应地规定了“定期事后调整制度”，在当时曾引起轩然大波遭到欧洲各国的强烈反对，这种对立情绪至今仍未完全消除。《准则》中强调“只有在相互独立的企业间发生了重大的、不可预见的事实变化，影响了原来用于确认交易价格的假定前提时，才可以进行事后调整。”只承认“不定期事后调整”。但无论怎样，这一规定毕竟为欧洲各国接受“事后调整”开了一条先河，给了税务机关一件实现合理税收的有力武器。

（二）在集团内劳务转移问题上的发展

《准则》用第七章专门来讨论了同一企业相互成员间提供劳务的问题。原1979年《准则》强调：“只有在劳务可以给集团成员带来增强商业地位的收益，而且必须购买此种劳务时（不向其他集团成员购买就必须向集团外成员购买），方可提供此种劳务。”但这规定并无违反时的罚则，也无如何计价的说明，因而算不上实质性规定。1996年《准则》则

对此问题作出了较为详细的规定。

《准则》首先将专以提供劳务为业的供应者和兼营其他营利项目的供应者区分开来，对于前一种供应者提供的劳务仍适用“成本加利润价格法”，而对后一种提供劳务者所提供的劳务价格，新《准则》认为不一定要适用传统的“成本利润法”。《准则》明确规定“劳务提供者通常都要从劳务中赚取利润，但许多情况下劳务确实是仅以成本价提供的。”这无疑是对原《准则》中仅规定“成本利润法”的一种改良，提出了“成本价”的计价方法。新《准则》中举了这样一个例子：劳务提供者在其所耗费用超过市场价后仍然同意提供该项劳务，因为此项劳务可以带来其他兼营项目上的收益，提高了其总利润。

在费用的计算上，《准则》规定了一些可供选择的方法：如费用分摊法和比例分摊法。在劳务转移的费用范围上，经合组织大多数国家则采用了“费用和所得配比法”来确认合适的独立服务价格，也就是主张以接受服务方预期或实际得到的利益为劳务提供的价格基础。

1996年《准则》对于中国的借鉴意义

我国目前的转让定价立法体现在1991年7月1日生效的《外商投资企业和外国企业所得税法》第十三条和《外商投资企业和外

国企业所得税法实施细则》（以下简称《实施细则》）第四章52条至58条。关于其适用范围是否过于狭窄，条文是否过于简单一直存在较大争议，本文在此不一一详述。本文现仅就新《准则》对于中国税收立法的借鉴意义加以论述。

1. 应将有形财产和无形财产转让定价的确定在立法中分开规定。《实施细则》第五十七条对如何确定关联企业之间财产转让或提供财产使用权的价格做了规定，但没有把有形财产转让和无形财产转让区别开来，笔者认为这是《细则》的最大缺憾之一。前文已经谈到过，有形财产的交易与无形财产的交易之间是存在重大差异的，由于无形财产的独占性和专有性特点，其转让不易找到相对应的参照标准来确定交易价格，因此价格弹性极大，无形财产转让交易的定价多年来一直是困扰各国税务当局的一大难题，各国税法实施细则中对这方面的规定所占的篇幅都很大。例如，美国在其1986年发布的被称之为“超级特许权使用费条款”的税收改革方案第482节，1988年发表的关于转让定价的白皮书，以及1992年发布的关于第482节的新财政法规注释都对其详加规定；经合组织1996年《准则》中也专辟第六章对之加以论述，足见各国对于该问题的重视程度。从经济发展的客观规律来看，市场经济越发达则无形财产在经济生活

中的重要性越突出,在立法中将无形财产交易从有形财产交易中剥离出来单独加以调整乃是市场经济发展的客观要求。我国在九十年代以来确立了发展社会主义市场经济的总目标,建立完善了知识产权立法体系,我国税法尽早适应市场经济发展的客观要求,采用发达市场经济国家的通行惯例,将无形财产交易定价和有形财产交易定价分别加以规定,乃是历史的迫切呼唤。

2. 明确承认“新型无形财产”。我国税法中尚未对此做出规定。但这种无形财产定义已为经合组织各国一年多的实践证明是有助于调动受让企业的积极性,有利于对受让无形财产充分加以利用的作法。同时这种作法还可起到消除地域上的“税负不公”促进税收在地区间合理分配的作用。故我国宜在立法中加以确定。

3. 引入新的“利润分割法”作为无形财产定价可供选择的方法之一,废止原固定顺序的规定。《实施细则》第五十四条规定了转让定价四种调整方法的使用顺序“(一)按独立企业之间进行相同或者类似业务活动的价格;(二)按再销售给无关联关系的第三者价格的所应取得的利润水平;(三)按成本加合理的费用和利润;(四)按其他合理的方法。”与国际通行作法相比第一种方法实质上就是“独立市场价格法”,第二种方法是“转售价格法”,第三种方法是“成本利润法”,但对

什么是第四种方法没有作出明确的规定和列举。我国税务机关在实践中比较偏好使用位于顺序首位的“独立市场价格法”,但常常由于尺度难以把握而造成执行不当,背离了“正常交易原则”。在国际税收实践中,许多发达国家在立法中已经废止了以顺序定价的方法,而鼓励以灵活实用的态度来选择适合的调整方法,如经合组织在1979年《准则》中,美国1992年通过立法都正式废止了传统的顺序定价法。前文已经论述过,“利润分割法”是无形财产定义扩展后最佳定价方法之一,明确将其列入法律可能较之作为一种默示惯例法归入第四类“其他方法”,更具有权威性和明确性,是一种与国际惯例接轨的表现。但鉴于国情,笔者认为目前一下完全废止顺序法不甚妥当。我国一方面应加快制订各种定价方法具体实施细则范例;另一方面可以采用美国和经合组织的立法模式做力过渡性规定:包括“利润分割法”在内的交易利润法只有在传统定价方法不能适用,或适用不合理时方可适用。

4. 在立法中明确允许特殊情况下的事后调整。我国税法中目前对这一问题尚未作出规定。在计算转让无形财产应税所得时,两个构成因素中,成本费用可以在征税时加以确定,而带来的“超额收益”在征税时尚未发生,只能以预计加以确定,并依据其征税,预计与事后实际发生的收

益常常不绝对一致,如果两者的实际差距较小时,从“经济原则”出发当然可以不做调整”。但因为特殊情况造成两者实际差距过大时,如果不允许对原税收进行调整是严重违反税法基本原则的,是一种时间上的“税负不公平”。我国立法中应明确给予税务机关事后调整权和纳税人申请事后调整的权利,以实现税负公平的目标。

5. 对提供劳务的定价应分情况加以规定。《实施细则》第五十六条对劳务收费做出了规定,对不按独立企业之间业务往来收取和支付劳务费用的,当地税务机关可以参照类似劳务活动的正常收费标准进行调整。但对何为正常收费,构成劳务收费重要组成部分的成本应包括哪些因素,正常收费是否包括利润因素,在什么情况下允许仅按成本收费等一系列实际操作问题,均未规定明确的标准,这给具体执行带来了很多困难。经合组织的新《准则》中对这些问题一一提供了答案,其中一些为实践证明是合理的解决方法。笔者认为,《准则》中将专以提供劳务为主的供应者和兼营其他营利项目的供应者区别开来,分别适用“成本加价法”和“成本法”的作法有其合理性,尤其值得我国借鉴。◇

(作者单位:厦门大学法律系)