

美国转移定价之最优法规则评析与借鉴

叶莉娜

(吉林大学法学院, 吉林 长春 130012)

摘要: 转移定价方法的选择对纳税人和税务当局都很重要。当前, 在独立交易原则下形成了至少5种可接受的方法, 供征纳双方依据个案的事实和情况予以选择。美国实施的最优法规则旨在为转移定价方法的选择提供具体指导。最优法规则与OECD指南的相关规定并不存在本质的区别, 但前者兼顾了原则性和灵活性, 更具有操作意义。虽然该规则也面临着来自无形资产、纳税人证明负担、会计准则等的冲击, 从而使该规则的应用受到限制, 但其价值仍然不容忽视。对于引进跨国投资最多、跨国公司转移定价问题日趋严重的我国而言, 最优法规则在原则性与灵活性的权衡、未列明方法的应用和创新、以及以比例原则规制税务机关的自由裁量权等方面对我国转移定价税制的完善具有启示意义。

关键词: 转移定价; 最优法规则; 独立交易原则; OECD指南

中图分类号: DF963

文献标识码: A

文章编号: 1006-1894 (2014) 02-0065-08

独立交易原则 (Arm's Length Principle) 是约束关联企业间交易行为和税务当局调整转移定价行为的共同准则, 被OECD^①和美国当作转移定价判断和调整的基础性原则。在该原则的指导下, OECD和美国都详细而又明确地规定了独立交易原则下可接受的方法,^②包括列明的方法和未列明的方法。就列明的方法而言, 共有5种, 分为两大类, 第一类被称之为传统交易法, 包括可比非受控价格法、再销售价格法、成本加价法; 第二类被称之为交易利润法, 包括利润分割法和可比利润法,^③纳税人和税务管理当局主要是在这5种列明的方法中进行具体选择。历史上, 美国 and OECD一样, 也认为交易法是被优先适用的, 只有在交易法不能适用的情况下, 才适用其他方法。3种交易法在传统上也是按照顺序适用的。随着跨国公司交易情况的日趋复杂化, 这种较为僵化的做法已不能满足现实需要, 并且也容易导致纳税人和税

收稿日期: 2013-04-06。

基金项目: 2012年国家社科基金项目“国际税法的热点问题与核心问题”(项目编号: 12BFX133)。

作者简介: 叶莉娜, 女, 吉林大学法学院博士研究生, 渤海大学经济学院客座教授, 研究方向: 国际税法。

① OECD在其指南中设立专章(第一章)分析独立交易原则, 并且在其指南第8章第8条也明确将独立交易原则作为成本分摊协议立法的基础原则。见: OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 22JULY 2010, Chapter I and Chapter VIII (C)。

② 美国依据调整对象的不同, 在其税法典的不同部分规定了具体的使用方法, 其中关于有形资产转移的方法规定在美国《税法典》1.482-3(a); 关于无形资产转移的方法规定在1.482-4(a); 关于服务的转移定价方法规定于1.482-9。参见: 美国《税法典》1.482-3(a)、1.482-4(a)及1.482-9。OECD没有对服务对象作出具体区分, 只作出基本的方法规定。参见: OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, Chapter II。

③ 需要注意的是, OECD不承认可比利润法, 另起炉灶推出了交易净利润法。因为本文以美国法为研究对象, 故此在此处也仅仅以可比利润法冠名。实际上两者本无本质差别。参见: 叶莉娜. 美国转让定价之可比利润法研究. 税收经济研究, 2012, (1)。

务当局之间的税收争议。因此,在1994年7月1日,美国税务局在其修订的转移定价税制中废除了这些方法适用的优先顺序,提出了运用最优法规则(the best method rules)进行转让定价方法的选择指导,对上述问题进行了较为系统的规定。^[1]该规则作为对征纳双方转移定价方法选择的指南,兼顾了原则性和灵活性,非常值得我们深入研究。

一、最优法规则基本内容解读

美国《税法典》规定了专门条款,^①对最优法规则的定义及价值追求、运作方式等基本问题做出了规定。嗣后,最优法规则几乎贯穿于全部的具体业务类别的应用中,比如,在成本分摊协议中,就专门规定了最优法规则的应用,^②还对最优法规则的具体应用进行了举例说明。^③

(一) 指导原则与价值追求

最优法规则下,纳税人和税务当局在为个案选用某个具体的转移定价方法时,判断的标准是该方法下的可比性、数据质量和假设的可靠性,比其他方法更能够为受控交易提供最符合独立交易原则、最能符合个案的事实和情况。因此,最优法规则的指导原则仍然是独立交易原则。这样规定的主要原因是,有时候符合个案的方法可能有多种,如果两个或多个方法产生不一致的结果,此时就需要应用最优法规则去选择那个最能够提供最可靠的独立交易结果的方法。因此,最优法规则的价值追求就是对最优的独立交易结果的追求。

(二) 3个重要技术因素

最优法规则的应用离不开3个重要技术因素的支撑:可比性、可靠性及功能分析。

1. 可比性 最优法规则的基础是独立交易原则,可比性是独立交易原则的灵魂。因此,可比性是最优法规则应用的第一个技术因素。最优法规则下可比性包括两个方面:第一,受控和任何非受控可比交易(或纳税人)之间的可比性;第二,分析中所用数据和假设的质量。需要注意的是:(1)不同的转移定价方法要求不同的分析重点。如再销售价格法分析的要点在于包括受控和非受控纳税人所履行的相同或类似功能、所用的相似资源、承担的相似风险;而利润分割法则需要重点分

① 参见:美国《税法典》1.482-1(c)(1)。

② 美国最新修订的成本分摊协议(CSA)最终规则规定了必须解释为什么选择的方法构成最优法。参见:federal register/Vol.76, No.246/Thursday, December 22,2011/Rules and Regulations, Explanation of Provisions: E. Transfer Pricing Methods- § 1.482-7(g)。

③ 该部分一共列举了9个例子,以说明最优法规则的具体应用。例子主要包括对可比非受控价格法的青睐、再销售价格法优于可比非受控价格法的例子、再销售价格法优于可比利润法、可比利润法优于再销售价格法、成本加价法优于可比利润法、可比利润法优于成本加价法、对可比非受控价格法的青睐、剩余利润分割法优于其他方法、可比利润法优于利润分割法。这些例子只是为了说明转移定价方法的相对可靠性的一般结论,并不提供一般应用规则,都以简化事实为基础,仅仅具有一般的指导意义。参见美国《税法典》1.482-8。

析相关经营活动的意义和对成本、所得和资产的适当分配。(2)可比对象的可比性程度问题。主要要求尽可能相似的可比性。比如,如果可比对象属于不同的国家,则要求国家之间在人口、个人平均收入、对产品的需求率等方面的相似性方面都可比。因为只有在这些方面相似,才能预计在这些不同国家能获得相似的销量和价格,成本也大概相同,否则就不具有可比性。(3)可比对象的调整问题。首先,因为受控交易和非受控交易都受到各种经济条件的限制,影响可比性程度的因素是千差万别的,大多数情况下,我们不可能找到与受控交易完全相同的可比交易。因此,只要能针对受控交易与可比对象之间的差异做出能提高可比性程度的调整,降低那些可能阻碍可比性的准确性因素的数量和程度,则仍然是可以接受的。其次,针对可比性所做的必要的调整的范围非常广泛,除了受控交易和非受控方所履行的功能、所承担的风险的相似性外,还需要对不同品牌的影响、货款的支付条款、存货水平、保证条件、汇率风险等方面的差别都进行比较分析,看是否需要作出调整。

2. 可靠性 最优法规则下的可靠性要求所提供的资料、数据和相关信息应具备完整性与准确性,对相关问题所作的假设也必须合理、可靠。此外,如果条件允许,还要求有尽可能多的可比对象,尤其要求基础数据的完整性和准确性。因为数据的完整性和准确性会决定辨认受控和非受控交易之间差别的范围,以及用于解释这种差异之调整的可靠性。如果能提高数据的完整性和准确性,则分析会相对更加可靠。

3. 功能分析 功能分析确认受控实体的功能、风险和资产以及受控和非受控交易之间的紧密的功能可比性以及可比数据的可靠性,是可比性和可靠性的基础。需要注意的是,最优法选择是将所有转移定价分析的独立因素结合起来,权衡几个通常是相互冲突的因素,因此,这个选择的过程应当是个替代过程。^①

二、最优法规则的价值评析——兼与OECD规定对比

对转移定价方法的选择问题一直也是OECD重点关注的对象。OECD《跨国公司和税务当局转移定价指南》(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators)明确提出依据案情进行“最适当的方法选择”。^②鉴于OECD指南几乎是所有国家转移定价规则的基准(包括美国在内),因此,在研究美国规则时,也不可避免地要谈及OECD的相关规定。

(一) 两者有着共同的精神实质与价值追求

首先,两者都奉行独立交易原则,都是为具体的案例寻找最合适的方法。总体上来讲,OECD准则虽然没有象美国规则那样明确最优法原则,但其精神实质与美国

^① See: Amerkhail, Valerie. Functional Analysis and Choosing the Best Method[C]. Practical Guide to U.S. Transfer Pricing, Third Edition, December 2006.

^② 参见: OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, Chapter II, Part I.

规则是一致的,同样要求在对转移定价进行调整时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,选择能对交易结果做出最可靠判断的方法。^[2]

(二) 方法体系对比

OECD和美国提出的方法体系大致相同,具体的方法名称及应用差别也不大,主要区别体现在以下3个方面:

1. 可比利润法(Comparable Profit Method, CPM)和交易净利润法(Transactional Net Margin Method, TNMM)之争

这两种方法都是以利润为基础的方法,虽然也在适用范围、所选择的利润水平指标等方面存在差别,但是,两者更多的是相同点。一些OECD成员坚持使用这个名称,意在暗示此方法与其他3个传统方法一样,是一种交易方法。事实上,可比利润法一直是用于判定产生于整体交易的利润的。^[3]笔者也赞同这个观点,认为两者并不存在本质的差别。^[4]

2. 方法排序和未列明的方法的选用

(1) 方法排序方面。OECD明确规定了方法体系的排序问题,主要规定先适用价格法,再适用利润法。在价格法中,最推崇可比非受控价格法,其次是再销售价格法和成本加价法。对于交易净利润法和利润分割法,虽然这两种方法没有具体的应用排序,但是也规定了后面这两种方法仅仅在前3种方法不能应用时,或者作为前3种方法的补充时,才能予以应用。OECD的态度影响了很多的欧洲理论界和实务界,比如,有欧洲学者就坚持认为适用交易利润法,应当限制在特殊情况下,即当没有应用任何传统交易方法所需要的信息或所有的信息不充分时适用。^①OECD的这种价值排序能够简化纳税人和税务当局的转移定价管理,遗憾的是,没有对这些方法的应用做进一步的指导。而且,影响跨国公司转移定价行为的环境和条件以及动因是复杂和多变的,在实践中到底应采用哪一种方法不可一概而论,需要具体情况具体分析。最优法规则认为,在对受控交易的独立交易结果的确认问题上,必须依照实际情况,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。^②实质上,美国当局之所以不规定调整方法的使用顺序,就是为了体现最优方法的特色。只要是符合该转让定价案件的最优的方法,在不违反基本法律程序的情况下都可以得到适用,没有先后顺序之分。^③

(2) 未列明的方法的应用。OECD规定了跨国公司可以设定那些在指南中没有

① See: Matei, Gheorghe and Pirvu, Daniela. Transfer Pricing in the European Union [J]. Theoretical and Applied Economics, 2011, 18(4).

② 参见: 美国《税法典》第482节第1章第C分章。

③ 参见: 王兆曦. 转让定价税收法律制度的国际比较及对我国的启示(上) [EB/OL], 2007. http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=4&a_id=6670. [2007-5-25] [2013-03-16].

描述的方法，前提是这些价格能满足独立交易原则。但是跨国公司的这种选择权是受到限制的，即要求跨国公司选用未列明的方法时必须能解释清楚为什么OECD确认的方法不能适合个案的具体情况和为什么选择的其他方法可能提供一个更好的解决方法。换言之，如果OECD确认的方法对特定的案件更合适的话，则不能用“其他方法”替代。相比之下，在最优法规则的指导下，任何一种列明的方法都可以采用，甚至可以采用未列明的方法。这使美国的税务当局和纳税人有相对的灵活性。^[5]可以使纳税人和税务当局在有充分理由时偏离列明的方法，适用最适合于具体个案的转移定价方法。这种规定能够鼓励征纳双方进行制度创新，从而推动转移定价税制的发展。这可能也是美国在国际税法领域总能承担领头羊角色的原因之一。

（三）对征纳双方的价值

最优法规则权衡了纳税人和税务管理当局两方面的利益。对于税务当局来说，最优法规则授权税务机关根据具体情况选择适用最合适的转移定价调整方法，不再有使用顺序上的限制。这使联邦税务局官员的工作具有相当的灵活性；对于纳税人来说，最优法规则对纳税人与其关联企业间的转移定价方法选择提供了出于税收目的的指导，会降低纳税人遭受税务机关转移定价调整的风险，不但有助于降低纳税人的服从成本，还有助于降低纳税人遭受转移定价处罚的机会。

总之，对于最优法规则的前景很多人持乐观态度，认为美国规则及他们对最优法适用的要求，对税务从业人员(practitioners)、纳税人和税收官员都有好处，不论他们是否从事美国交易，甚至认为美国发起的转移定价要求会随着时间的推进扩展到全世界。^①

三、最优法规则面临的冲击

（一）基础原则——独立交易原则本身受到的冲击

1. 集团内交易的增加使寻找可比对象越来越难 全球化、国际贸易和跨国公司数量在过去的10年里持续增长，据调查，2008年，就有大约2/3的全球交易发生在关联组织之间。^②大量发生的关联交易使征纳税双方寻找可比对象都不容易。

2. 来自无形资产的冲击和挑战 在涉及无形资产时，可比性要求涉及合同条款、风险分配和合理预期收益、无形资产开发的潜在利润等多个方面。由于无形资产缺乏充足的信息，导致资本市场上的不透明、易变和不公正感，使传统的独立交易原则的应用受到了挑战。此外，需要注意的是，电子商务对独立交易原则的挑战也不容忽视。因此，独立交易原则所受到的冲击不可避免地会波及到对最优法规则

^① See: Amerkhail, Valerie. Functional Analysis and Choosing the Best Method[C]. Practical Guide to U.S. Transfer Pricing, Third Edition, December 2006.

^② 这是Earnst & Young组织在调查了世界上24个国家中共850家具有跨境活动的公司之后得出的数据。See: Earnst, Young. Global Transfer Pricing Survey 2007~2008: Global Transfer Pricing Trends, Practices and Analysis, 2008. www.worldcommercereview.com/publications/article_pdf/60. (2013-02-10).

的应用上。

（二）纳税人的证明负担问题

首先，最优法规则对纳税人的服从能力提出了较高的要求。主要表现在：（1）最优法规则要求纳税人提供尽可能多的关联企业资料。如果纳税人仅仅是某外国关联企业的分支机构或小股东时，因为纳税人对关联企业没有控制权，则难以获得必要的信息，从而使纳税人缺乏服从最优法规则的能力。（2）最优法规则需要公司在确立内部价格时考虑所有各种已经被接受的方法，要求对各种可能应用的方法的优缺点作出相当详尽的分析，所做选择必须详细列出理由，因为每一种方法均有优缺点，因而，最优法规则可能引起争议。^[6]

其次，最优法规则要求适用最接近公平交易价格的方法，同时对可比价格尽可能少做调整。这使实践中不论是纳税人还是美国税务局都不敢轻易尝试未列明的方法。对于纳税人来说，如果采纳了未列明的方法，而其方法得不到税务局的认可，将可能遭受处罚；对于税务局来说，对纳税人方法的调整，也需要提出充分的理由，否则就可能承担税务诉讼败诉等后果，因此，最优法可能使纳税人和联邦税务局都面临沉重的证明负担。^①由于纳税人可能出于对最优法的追求，不敢使用那些未列明的方法，这会阻碍转移定价新方法的应用，阻碍国际税法的创新，这是税法发展的损失。

此外，大型跨国公司最需要的是稳定的税收环境。^[7]最优法规则使税务机关具有较大的自由裁量权，总是存在纳税人的转移价格不被税务机关承认的可能性，从而给跨国纳税人的经营带来不确定性。

（三）来自会计准则的障碍

最优法规则要求有重要的、详细的会计信息，对受控交易和非受控交易在会计方法和所出售货物的成本与经营费用之间的报告成本方面的差异作出调整。由于国际会计准则一体化进程缓慢，各国的会计准则差别巨大，这对于位于美国之外的外国关联实体来说，至少面临如下困境：第一，如果纳税人所用的会计方法与美国公认会计原则有实质性差异时，由纳税人负责对任何此类实质性差异作出合理解释，在客观上造成纳税人的举证责任负担；第二，这使他们面临着巨额的调整成本，进而可能使他们面临双重征税的风险。这对其他国家尤其是具有大陆法系会计传统的国家如我国来说，会阻碍我国企业在美国的投资。因此，如不能推进国际会计准则的进程，则最优法规则可能会对那些外国的受控参与者对美国的市场准入构成实质性障碍。

^① 参见：[美]鲁文·S·阿维—约纳.国际法视角下的跨国征税——国际税收体系分析[M].熊伟译，北京：法律出版社，2008:109。

四、对我国的启示

（一）原则性与灵活性的权衡

我国税务机关进行纳税调整的“合理方法”仍然是OECD转让定价指南所规定的传统方法，在具体的应用中，存在原则性过强、可操作性差的缺陷，如何借鉴最优法规则，兼顾原则性和灵活性，是我们完善转移定价税制所必须要考虑的问题。

（二）重视利润法的应用

我国的转移定价方法体系秉承OECD指南。我国税务机关进行纳税调整的“合理方法”仍然是OECD转让定价指南所规定的传统方法，实际应用中以价格法居多，尤其是可比非受控价格法。这与我国现在跨国公司的经营结构有关——作为“世界加工中心”，我国涉外企业从事的活动更多的是传统的加工业，所以价格法比较适当。但是，无形资产的放量交易也越来越多地出现在我国的企业经营中，电子商务在我国也在蓬勃发展，因此，我国也应当开始重视利润法的应用。

（三）鼓励未列明方法的应用和创新

虽然我国的转移定价方法体系以OECD指南为蓝本，但我国也规定了“其他合理方法”，这说明我国其实是持与美国同样的态度，这种“其他合理方法”，其实就是“未列明的方法”，但是我国没有作出明确的规定。因此，实践中应用较少。为了鼓励制度创新，应当鼓励“其他合理方法”的应用。

（四）以比例原则规制税务机关的自由裁量权

最优法规则下，赋予了税务机关较大的自由裁量权，这是因为转移定价情况千差万别，法律不能穷尽所有的情形作出明确的规定。如果不赋予税务机关自由裁量权，纳税人便可以通过详细研究税法漏洞、创造法律未规定的交易形式来达到避税的目的。需要注意的是，对税务机关的自由裁量权也应予以有效规范，以避免其自由裁量权的滥用，导致破坏税收法定主义。^[8]由于美国有税务法院等机构，能够对税务机关自由裁量权的行使进行有效监督，而我国没有税务法院，行政复议又很难解决此类税务机关自由裁量权行使不当的问题。如果引入最优法规则，就必须解决好税务机关自由裁量权的收与放的问题。笔者认为，应当以比例原则为指导。比例原则是公法上普遍适用的基本原则，被视为公法领域的“皇冠原则”。比例原则能够有效地压缩税收政策制定者的立法自由裁量权在行使过程中恣意与专横的空间，制约自由裁量权的滥用，是税收政策制定裁量权的行使合理化的重要保障。^[9]不过，如何依据比例原则提出具体的措施，需要我们进行多方面权衡。

五、结语

美国最优法规则的价值在于对征纳双方进行个案转移定价方法的选择提供具体

的指导,其基本价值追求是最可靠的独立交易结果。与OECD指南提出的“最合适的转让定价方法的选择”相比较,美国的最优法规则提供了更为具体的指导。美国一向领导国际税法的潮流,作为拥有世界上最多跨国公司部门的国家和最大的资本输出、输入国,该规则在推动美国转让定价税制发展的同时,必将对世界各国转让定价税制的发展有重大影响。因此,从国际税法的角度来讲,极具研究价值。

我国是引进跨国投资最多的发展中国家,跨国公司转移定价在我国的严重程度可谓人所共知。因此,最优法规则是值得我们关注和研究的。需要注意的是,转移定价税制是个动态发展的过程,因此,最优法规则也将是个不断发展的过程,需要我们予以长期关注。

参考文献:

- [1] 刘永伟. 国际税法精要[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2012.
- [2] 吕立伟. 转移定价税制的国际经验与惯例评析——基于美国 and OECD 转移定价税制视角[J]. 财会通讯, 2009, (12).
- [3] [美]Anold, Brian J., McIntyre, Michael J. 国际税收基础[M]. 张志勇等译、北京: 中国税务出版社, 2005.
- [4] 叶莉娜. 美国转让定价税制之可比利润法研究[J]. 税收经济研究, 2013, (1).
- [5] [美]鲁文·S·阿维—约那. 国际法视角下的跨国征税——国际税收体系分析[M]. 熊伟译. 北京: 法律出版社, 2008.
- [6] 匡小平. 美国最新转让定价条例的效应(下)[J]. 涉外税务, 1996, (2).
- [7] 叶珊. 税法之预约定价制度研究[M]. 北京: 人民出版社, 2009.
- [8] 刘剑文, 熊伟等. 财税法成案研究[M]. 北京: 北京大学出版社, 2012.
- [9] 汤洁茵. 金融创新的税法规制[M]. 北京: 法律出版社, 2010.

Comments and Reference on the Best Method Rules in the U.S. Transfer Pricing Law

YE Li-na

Abstract: The selection of transfer pricing method is very important to both taxpayers and tax authorities. Nowadays, at least five acceptable methods have been formed under the Arm's Length Principle, which may be used by taxpayers and tax authorities to make a choice for a single case by considering the facts and circumstances in that case. The U.S. Best Method Rules is directed against the specific choices among the transfer pricing methods. The U.S. Best Method Rules is of more practical meanings than the related regulations in the OECD Guidelines for it balances principle with flexibility though there's no essential difference between the two. Although the rules are still facing impacts and challenges from intangible assets, taxpayers' proof burden, accounting standards, etc. and these impacts and challenges made the application of this rule restricted. However, from the perspective of the author, its values can't be ignored. The U.S. Best Method Rules is of certain enlightening significance for the perfection of the Chinese transfer pricing tax system, such as the balance between principle with flexibility, the application and innovation of the unspecified method as well as the regulation at the discretion of the tax authorities by the proportion principle.

Key words: transfer pricing; the Best Method Rules; the Arm's Length Principle; OECD guidelines

(责任编辑: 金孝柏)