

## On the Legal System of Transfer Pricing Anti-tax Avoidance

Xianlin Guo, Chen Huang

School of Law, Capital University of Economics and Business, Fengtai, Beijing, China

School of Law, Capital University of Economics and Business, Fengtai, Beijing, China

gagzqh@163.com, 1364823487@qq.com

Xianlin Guo

**Keywords:** Transfer Pricing, Associated Enterprises, Advance Pricing.

**Abstract.** Transfer pricing is one of the typical tax avoidance methods of obtaining income and transfer profit between associated enterprises. With the rapid developments of international trade, more and more multinational companies is avoiding tax through transfer pricing; international tax coordination problem is increasingly serious. Governments are to strengthen the legislation of transfer pricing regulation; our country is no exception. Compared with western developed countries, China's transfer pricing legislation starts late and develops rapidly, but the deficiency and defects are gradually revealed. The author will introduce the related concepts, the historical development of transfer pricing and the shortage of the legislation in this aspect in our country in this article; finally, the author will put forward some suggestions in order to be able to make our transfer pricing legislation and practice tend to improve.

## 论转让定价反避税法律制度

郭先霖，黄晨

首都经济贸易大学法学院，丰台，北京，中国

首都经济贸易大学法学院，丰台，北京，中国

gagzqh@163.com, 1364823487@qq.com

郭先霖

**关键词:** 转让定价； 关联企业； 预约定价

**中文摘要.** 转让定价是关联企业内部之间实现收入或利润转移的典型避税方法，随着国际贸易的迅猛发展，跨国公司之间通过转让定价来避税的情况越来越多，国际税收协调问题日益严峻，各国政府都在加强对转让定价的立法规制，我国也不例外。我国相对于西方发达国家，转让定价立法起步较晚，发展迅速，但是不足和缺陷也逐渐显露。本文将通过介绍转让定价的相关概念、历史发展以及我国在这方面立法的不足，最后提出笔者的一些意见，以使我国的转让定价立法、实践趋于完善。

### 1. 引言

法治社会的今天，依法纳税是每个公民应尽的责任和义务，对公民来讲，纳税首先是一种负担，是自己的成本。企业为了实现利润的最大化，想尽一切办法降低成本，而税收就在其列。我国税法对企业偷税漏税行为规定了很严厉的惩罚措施。企业在降低税负和税法威严

面前，只能选择通过税收筹划合理避税。“避税”一词属中性，既有合理避税，又有违法避税。合理避税是在遵守税法、依法纳税的前提下，纳税人通过各种适当的、合法的手段对纳税义务的规避，合理避税是一种合法行为。由于合理避税的前提是有关法律的不系统、不完善、不健全、有缺陷，所以有人说合理避税就是钻法律的空子，是有违道德的。在我看来，趋利避害是人之本能，纳税人在不违反税法的前提下，通过合法的手段规避税负，争取最小的成本，赢得最大的利润是他们应有的权利。

合理避税的方法有很多，我们讨论的转让定价就是其一，除此之外，资产租赁、优惠政策、成本计算、资金筹划等都是合理避税的方法。我们在此只讨论转让定价方法。

## 2. 转让定价简单介绍

转让定价，又叫“转移价格”，顾名思义，是指在经济生活中存在业务关系、财务关系或行政关系的公司集团内部或利益关联方为了实现集团整体税负的缩减，通过货物购销、劳务提供、贷款往来、资产转让等方法，以低于按市场价格所承担税负的价格，在集团内部转移产品，以达到转让利润、减少纳税的目的。转让定价最终导致收入和费用在关联企业之间重新配置<sup>①</sup>。在经济全球化的今天，转让定价避税已经成为跨国公司在几个不同税收政策国家之间进行成本、价格、利润转移从而实现合理避税，达到利润最大化的国际性方法之一。实践上，一般做法是跨国公司把收入、利润从高税率国家通过转让定价转移到低税率国家。低税国向高税国转移商品时制定高价，高税国向低税国转移货物时制定低价。通过转让定价方法，企业是可以减少成本提高收益，但同时，国家税收也在一定程度受到了损害。我们都知道税收对于一个国家的重要性，所以很多国家都制定相关法律来规制转让定价，把转让定价避税控制在一个合理的程度，一方面维护国家的税收造福人民，另一方面也尽最大可能维护企业的利益，不打击企业的积极性，从而做到双赢。

## 3. 国际上关于转让定价立法的简单介绍

美国是世界上第一个制定法律来规范转让定价的国家，也是第一个实行预约定价税制的国家。20世纪90年代以前，美国各州政府、联邦政府都不同程度的出台了很多关于转让定价的条令、法律。比较系统完整规定的是1994年国内收入署出台的关于转让定价的最终条例。与以往不同的是，该条例要求关联企业除了要提供财务会计报表以及相关的账证原件、还要释名如此定价之依据和关联企业的财务会计报表、贸易往来情况以及控股的规模等。通过这样的做法，美国税务局可以更加详细的了解到跨国公司定价的依据、公司财务状况以实现查税保税之目的。除此之外，美国对违法的转让定价处罚实行差别对待，通过具体的比例规定，超过一定规模的属于严重的违法，对之处以较严厉的处罚；相反，对一般违法则主要是进行调整定价，从而进行正常的收税，并不给与较严厉的处罚。从美国规定的处罚措施可以看出，美国当局对企业定价权自由的保护，自主定价权早在20世纪末的美国已经成为受国家保护的企业基本权利之一。

日本的《税收特殊措施法》是比较系统介绍转让定价规制的法律，规定了几种转让定价的具体做法，该法明确规定转让定价只适用于总部设立在国外的外国企业与日本国内企业之间进行的关联交易。日本对企业违法规定的罚则与美国不同，实行统一规定，即按照调整后少纳税的所得的一定百分比进行罚款。日本也要求提供相关财务会计报表等材料以审计数据的真实性。

除了美国和英国，国际上越来越多的国家通过制定双边或多边国际法来规制跨国公司在各国之间进行转让定价。一些世界性组织也设立专门机关，每年进行国际性大讨论来研究税

<sup>①</sup>王骏：《跨国转让定价：避税不是唯一目的》，载《财会学习》2010年第01期。

收问题，例如联合国设立税收委员会，每年都会举办全球税收研讨会，交流经验、解决矛盾，以协调各国之间转让定价的税收管理。

由于我国20世纪80年代之前一直实行计划经济体制，没有适宜转让定价避税发生的基础。所以我国对转让定价进行探讨也是开始于改革开放之后，经历了曲折的过程。我国第一次出现转让定价规制法律的是1987年深圳市政府出台的《深圳特区外商投资企业与关联公司交易业务税务管理的暂行办法》的地方性法规。直到1991年，全国人大和国务院相继出台《外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则。从1987年到1991年的这几年，由于缺乏相关法律依据，国家税务局对一些关联企业的反避税调查都遇到了很大的困难，也是源于此，1991年我国终于出台了我国第一部介绍转让定价规制方法的法律。<sup>②</sup>该法实施细则则具体规定了调整的具体办法。随着改革开放的进一步扩大和相关立法的出台，该法的实施也越来越困难。1998年国家税务总局发布了《关联企业间业务往来税务管理规程（试行）》，我国首次对预约定价制度做出了相关规定。这部法律对税务局开展转让定价审查做出了比较详细的规定，对我国转让定价法律制度的完善起到了承上启下的作用。2001年的《税收征收管理法》及其实施细则对转让定价做了具体规定，随着2008年《企业所得税法》和2009年《特别纳税调整实施办法（试行）》的出台，我国关于转让定价的法律法规越来越趋于国际行列，也越来越便于实施，税收立法日趋完善。

#### 4. 我国转让定价规制的缺陷

我国的转让定价制度是随着改革开放的深入发展在不断完善的，虽然现如今的法律法规较之前有了极大的改进，但是也存在很多不足，与迅猛发展的跨国贸易的增长速度相比，相关法律的完善仍然略显滞后。

##### 4.1 相关法律法规的效力层级较低

截至目前，由全国人大及其常委会制定的有关转让定价规制的法律，仅有三部：《外商投资企业和外国企业所得税法》、《税收征收管理法》、《企业所得税法》，而且《外商投资企业和外国企业所得税法》已经废止。由于经济形势的发展速度极快，而制定法律的程序较复杂，新出现的问题来不及制定法律，所以大量存在着国务院、财政部和国家税务总局制定的《条例》、《实施细则》、《办法》、《规定》等行政法规、规章和地方性法规。由于相关法律的数量大大少于行政法规、条例等，所以在转让定价实施的时候出现了很多由于上位法的相反规定而否定下位法的情况。其次，由于立法技术的限制，法律内容的含蓄，不可能过于具体，存在着大量原则性内容，这使得法律的权威性和普遍适用性大大降低。

##### 4.2 缺乏系统完整的法律

我国关于转让定价的法律制定实行的是法律、行政法规、规章、地方性法规等各层级规范性文件并存的制度，这在实践中往往存在关于一个问题，税务人员要查找很多法律文件，不仅效率低下，而且会产生各规定之间如何协调取舍的问题。一些西方发达国家国内已经形成了一套系统完整的转让定价立法体系，而我国对于转让定价的规定却散见于各类规范性法律文件之中，使得我国的转让定价规制缺乏系统完整性。

##### 4.3 关联企业的认定标准不科学

转让定价是适用于关联企业之间的，关联企业的认定对实施转让定价反避税税务调差显得尤为重要。由于我国法律对于关联企业的认定散见于各类法律中，而法律层级的规定又过

---

<sup>②</sup>该法第13条规定：外国企业或外商投资企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所及其关联企业之间的业务往来，应当按照独立交易的原则，不按照独立企业之间业务往来进行定价从而得到的收入，支出的费用等，税务机关都有权进行调整。



于抽象，很难具体适用。目前对于关联企业的认定比较具体、实践中税务机关经常拿之认定关联企业的是2009年国家税务总局颁布的《特别纳税调整实施办法（试行）》，③我国认定关联企业的对象，是企业与其他企业、组织或个人。这一规定，避开了国际上直接将关联企业的认定对象限于以下两种情况：一是直接规定关联企业是指母子公司之间和同一母公司所属的各个子公司之间存在某种关系；二是总分公司之间和同一总公司所属的各个分总司之间存在某种关系。国际上对于关联企业的认定存在两种做法，一种是包括上述两种情况，另一种是只包括前一种情况。我们先来分析第二种为什么把后一种情况舍弃的原因以及不足之处。转让定价规制的是企业避税问题，如果总分公司之间不存在避税问题，那当然不在关联企业的认定之列。④国际上一些国家之所以这么规定是考虑到总公司和分公司是一个法人，纳税时应该一起合并纳税，故而不存在转让定价的问题，但是这些国家这么规定基本都存在于上个世纪八九十年代之前，因为上世纪八九十年代之前，一些国家由于没有进行经济体制改革，跨国贸易很少，所以同在一国内的总分公司通过合并纳税是可以避免企业违法避税的；但是随着各国经济体制改革，经济全球化的迅猛发展，各种规定越来越受到阻碍。因为原在一国之内的总分公司越来越发展为在不同的国家，不同的国家由于税制、成本费用摊派、定价差异等不同，总分公司之间完全可以通过转让定价规避纳税，所以现如今世界上很多国家的做法都是将关联企业认定在以上两种情况之内，既包括母子公司、又包括总分公司。但我国对关联企业的认定既未提及母子公司，又未提及总分公司，而是通过几个企业之间存在某种关系就认定为关联企业。我们可以看出我国在关联企业的认定上过于繁杂，一共规定了七八种情况；并且有几种情况仅用“控制”一词，那么多大比例为控制？这给各地方税务局认定关联企业留下了“发挥空间”。总而言之，我国避开母子公司、总分公司认定关联企业的做法还是有一定道理的，但是规定的情况过于繁杂，缺乏系统完备的统一规定，造成实践中效率低下；而且一些用语过于模糊，缺乏更详细的解释，如果没有地方性法规辅助解释，会造成企业和税务局之间不同的理解，引发矛盾。

#### 4.4 转让定价方法的可操作性差

《特别纳税调整实施办法（试行）》第四章虽然以七条之多专门规定了转让定价的方法，但是总的来看，有些方法适用的情况很少，经常会用到的方法却略显不足。⑤虽然该办法同时规定了各方法的适用条件、公式、原则等，但根据国家税务总局发布的年度预约定价安排报告，我国企业在制定预约定价协议时几乎全部采用的是交易净利润法和成本加成法，至于为什么企业仅用这两种方法，我们在此不进行讨论，但我们能看出的是办法对几种方法的规定几乎是“一视同仁”，并没有因为一些方法的经常适用而给予过多的“关怀”。从2009年办法的出台到如今，过去了近九年，这九年之间，经历了多部法律的修改完善，而关于转让定价还是止步于2009年。一些新情况，新问题都没有及时得到解决，使得经常用的两种方法如今也是“苟延残喘”，这一点从越来越多的转让定价审计案例就可以看出。由于缺乏更有针对性的方法，给企业和税务机关在制定预约定价协议时造成了很多矛盾。

#### 4.5 预约定价制度亟待完善

首先，目前我国关于预约定价的规定只在《企业所得税法》及其实施条例和《特别纳税调整实施办法》这三部规范性法律文件中有涉及，在前两部中规定的很纲领性、原则性，所以目前《特别纳税调整实施办法》是唯一的一部对预约定价有实践指导意义的法律，但是其

③该办法第二章第九条是这么规定的：“《企业所得税法实施条例》第一百零九条及《税收征收管理法实施细则》第五十一条所称关联企业，主要是指企业与其他企业、组织或个人具有下列关系之一：”

④吴申军：《论我国转让定价税制的改革与完善》，中国学位论文全文数据库

⑤该办法第二十一条规定，企业发生关联交易应该适用独立交易原则，选用合理的转让定价方法，具体包括可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法、利润分割法，该办法同时规定还可以适用其他符合独立交易原则的方法。

法律效力层级相对较低，实施过程中难免会因各种原因被“抛弃”。其次，我国的预约定价法律制度缺乏国际性协作。转让定价大多发生在跨国公司之间，这必然会牵涉到各国税法差异的协调问题。虽然我国与世界上很多国家已经建立了税收征收国际伙伴关系，但目前我国仅与日本、美国、韩国签署了双边预约定价机制，当我国与其他国家产生转让定价避税纠纷的时候，往往会缺乏相关的预约定价双边协议而陷入僵局。最后，目前相关法律对预约定价的事后监管问题存在空白区域。预约定价协议要求关联企业在实施关联交易之前就要制定相关的标准，在实际进行交易的过程中根据已经制定的标准对受控交易定价做出调整。税务机关应该实时监督企业的执行情况，对不符合协议约定或者对适用标准做出篡改的应该及时予以制止，这样才能真正起到预约定价制度的作用。但是就目前的实际情况来看，税务机关仅仅是在年度终了后才对各项协议指标进行审计核实，没有进行中间实施过程中的实时监控，这导致了很多企业在交易过程中弄虚作假，仅在年度终了审计时突击造假，严重违背了预约定价协议的初衷。

#### 4.6 相关法律并未对税务人员资格资质做出规定

纵观我国对于转让定价的法律规定，几乎全部仅针对转让定价原则、理论、方法，并未提出对转让定价规制人员的资格资质要求。本来我国税务机关对转让定价适用的人员数量就很少，又没有严格法律规定税务机关人员需具备哪些资格资质，导致我国税务机关在进行转让定价规制时质量不高，问题不断。实施转让定价法律规制对税务人员的要求很高，不仅需要懂得税务知识，还需具备会计、审计、法律，甚至是计算机知识，由于税务机关相关人员整体素质不高，加之这本身就是一项相当繁琐的工作，所以在实际实施过程中出现了很多苦难。

#### 4.7 违法责任较轻

违法责任是实施转让定价的保证，是彰显法律权威的环节，是促使企业遵守法律法规的压力。根据我国的《特别纳税调整实施办法》和《税收征收管理法》，对违法税法的当事人除了补缴和加息外，最高的罚款是五万元。<sup>⑥</sup>对比美国罚则，我国对违法者的处罚措施较轻，这使得一些企业存在侥幸心理，增大了违法的可能。

### 5. 完善我国转让定价规制的建议

#### 5.1 建立系统完备的转让定价法律体系

我国目前转让定价没有专门的基本法律，大部分规定都是散见于各法律规范之中，缺乏核心法；并且大部分法律条文属于原则性、指导性的规范，实际经常用到的法律法规效力层级又较低，我国并没有形成具有合理效力层级的转让定价制度体系，这些问题会严重影响、制约转让定价法律法规的具体实施。我国应尽快改进我国转让定价立法体系，整合现有的相关法律法规，制定一部专门的转让定价法，使之成为今后实务中专门针对性的一部基本法典，最终形成层级有序、规范合理的转让定价立法体系。

#### 5.2 完善关联企业的认定标准

我国对于关联企业的认定，散见于几部规范性法律文件中，显得复杂又不易识别。而实践中经常认定关联企业的《特别纳税调整实施办法》中的一些用语又过于抽象，使得我国税务机关对于关联企业的认定长期以来不规范。我国应提升立法水平，明确原则性、指定性用语的含义；明确一些法律原文用语的具体比例标准；借鉴国际上通行做法，完善我国的关联企业认定标准。

<sup>⑥</sup>美国规定如果调整超过事先约定的范围，将被处以透漏税款金额20%—40%的处罚。

### 5.3 规范我国的转让定价调整方法

我国法律虽然具体规定了几种转让定价方法，但实践中经常用到的交易净利润法和成本加成法随着经济的不断发展遇到了很多困难。我国应尽快出台新的法律法规，结合新形势、新问题，完善转让定价调整方法，使之更好的得到利用。

### 5.4 完善我国的预约定价协议制度

预约定价的签订是否成功虽然重要，但也仅是这项工作的开始，只有该协议得到有效执行才能发挥它的真正作用。通过之前的分析，我国缺乏对预约定价协议制度的跟踪监督，鉴于此，我国税务机关应该加强对中间环节的监督，加强过程检查与审计，提高监督的力度。此外，我国预约定价制度缺乏与各国的联系，双边规范少，我们应该努力建立与双边国家的税收筹划联系，建立双边预约定价机制，完善国际税收情报交换工作，使我国的预约定价机制能和各国的税法之间相协调，减少矛盾的产生。

### 5.5 提高税务机关人员的专业素养

由于转让定价税务工作涉及面很广，不仅需要税务专业知识，还需要会计、审计、法律、计算机等知识，这就对从事这项工作的人员素质要求极高，我们必须重视对这些人员的针对性培训，并且从立法上提升对此类公务员考试的报名资格，严格地选拔人才，并定期对人员进行培训。只有税务机关工作人员的知识面广，才能更好地服务纳税相对人，更好地从事这项工作。

### 5.6 加大惩罚力度

我国对违法转让定价相关管理规定的处罚轻于国际上一些国家，关联企业的违法成本低，使得一些企业“铤而走险”，抱有侥幸心理。我国应尽快完善相关法律，提高违法责任，加大处罚力度。

## 致谢

本文是我在研究生阶段重点研究的课题的一个小结，在此特别鸣谢我的导师王显勇老师和我的同学黄晨，他们给了我很多启发和指导；其次，感谢文章中所有引用或参考的文献的原作者，是他们让我站在了“巨人的肩膀”上得以获益，最终才使本篇论文顺利完成，在此鸣谢、感恩。

## References

- [1] Yixin Liao and Ruigang Chu, The Study on the Legitimacy of Transfer Pricing Document Rules: Comments on Assistance Obligation of Taxpayer, Modern Law Science, issue2,2018.
- [2] Zeping Zhang and Lina Ye, The Transfer Pricing Rules of Intangible Properties from the Perspective of International Tax Division, Modern Law Science, issue2,2016.
- [3] Xiaojing Cui and Shuo He, Analysis and Enlightenment of Microsoft Corporation Tax Avoidance Case, Law Science, issue12,2015.
- [4] Yingge li, Related Enterprises Transfer Pricing Laws and Regulations, Contemporary Law Review, issue2,2002.
- [5] Yanshuang Yin, Investigation in Anti-multinational-cooperation International Tax Avoidance, Hebei Law Science, issue5,2006.
- [6] Lin Han, The Future of Transfer Pricing, International Taxation in China, issue5, 2018.

- [7] Shuai Zhang, The Summarizing of Affiliate Transaction's Transfer Price of Companys, Communication of Finance and Accounting, issue9,2010.
- [8] Cuiying Kong and Xianhua Wang, International Harmonization of the Transfer Pricing Tax System, Taxation Research, issue10,2016.
- [9] Yuemei Guo and Yueli Xiao, The Choice of Ways to Perfect the Supervision of Tax Havens in China, Taxation Research, issue10,2016.
- [10]Xueqin Li, Introduction of The U.S. Transfer Pricing Tax System, Chinese Agricultural Accounting, issue4,2015.
- [11]Zhijun Xu, Discussion on Internal Transfer Pricing, Accounting Learning.2018.
- [12]Xiaoyan Zhang, A Study on Transnational Corporations' Transfer Pricing and Arm's Length Principle, Taxation Research, issue2,2018.
- [13]Yan Wang, Design on Perfecting Chinese Transfer Pricing Tax System, Journal of Central University of Finance & Economics, issue1,2005.
- [14]Jingyu Hou, A Brief Analysis of Transnational Tax Avoidance Modes and its Enlightenment to China's Anti-tax Avoidance System, China Journal of Commerce, 2018.
- [15]Junyang Hu, Study on Transfer Pricing Tax Avoidance of Multinational Corporations in China and Anti-Avoidance Strategies, Master's Degress Thesis(Professional) of Shanghai Customs College,2017.
- [16]Yuesheng Jiang, Motivations, Opportunities and Main Thoughts concerning the Adjustment of Transfer Pricing Strategy in China, International Taxation in China, issue10, 2014.