

中国与东盟国家转让定价税务管理比较研究

中国人民大学财政金融学院 朱青

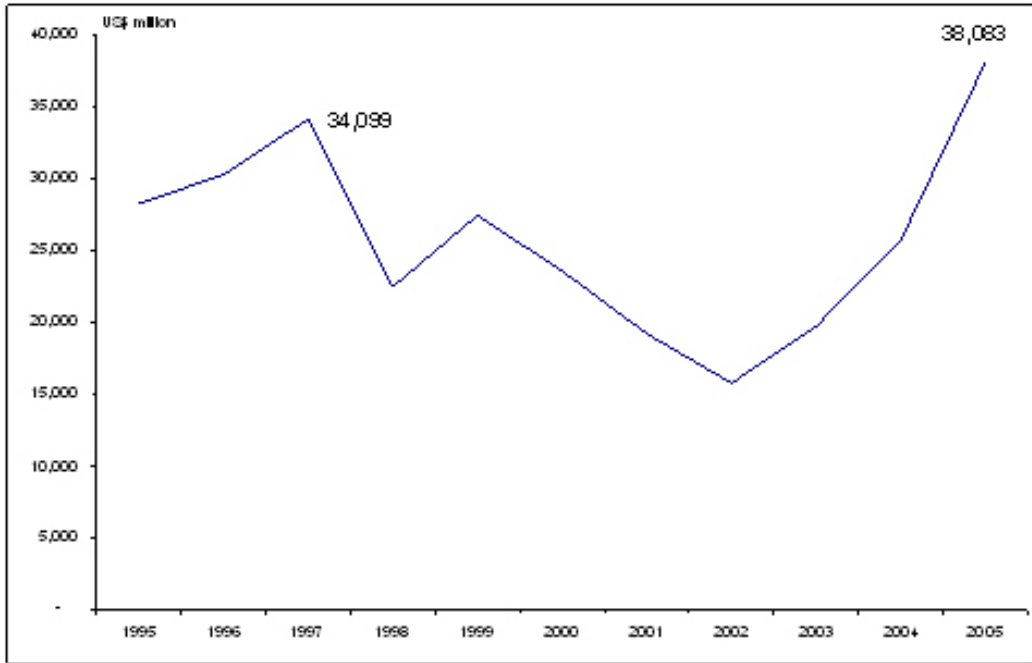
摘要

自建立中国—东盟自由贸易区以来，双方的投资和贸易发展迅速，已互为重要的贸易伙伴。为建立一个公平和谐的合作环境，促进贸易和投资的更好发展，除了积极进行区域经济战略调整以外，税收问题也不可避免地成为两方的一个重要议题。本文通过比较中国和东盟国家的转让定价税务管理的立法情况、转让定价的审查和调整方法、预约定价管理、文档管理、处罚规定和审查力度等方面的异同，发现中国现阶段转让定价管理中的不足之处，并提出切实可行的改进建议。

一、中国与东盟国家吸引外商直接投资概况

亚洲金融危机之后，东盟国家经济受到严重冲击，外商直接投资（FDI）流入量也持续下滑。为了吸引外资、恢复和发展地区经济，东盟国家将推进区域一体化进程作为一项重要的举措，并积极致力于推进东亚自由贸易区建设和签订双边自由贸易协定。2004年以来，在全球经济普遍转暖的背景下，东盟国家也加快调整自己的策略，经济增长步伐明显加快。随着种种努力的初见成效，东盟整体经济步入健康发展轨道，吸引外资能力不断增强，仅在2005年，流入东盟十国的FDI总额就达到了380亿美元，比2004年增长了48%，创下历史新高，并超过了1997年金融危机前该地区吸引FDI 340亿美元的峰值。下图反映了东盟国家自1995年以来FDI的变动情况。

1995-2005 东盟国家FDI变动情况



Source: ASEAN Secretariat, ASEAN FDI Database, 2006, BOP Basis

2006 年第一季度，东盟国家仍然表现出了较高的吸引外资能力，FDI 的流入比去年同期增长了 90%，达到 140 亿美元。

2005 年东盟国家 FDI 总额的 79% 是投向保险等金融服务业、制造业、商业和服务业的。其中制造业的 FDI 流入量是所有行业中最多的，达 278 亿美元，比 2004 年增长了 33%。此外，采掘业也成为吸引 FDI 的生力军，其增速超过 800%。

下表反映了 2005 年东盟四国及中国吸引外商直接投资（FDI）的情况。

2005 年东盟四国与中国吸引 FDI 情况比较

国别	FDI (亿美元)	GDP (亿美元)	FDI / GDP (%)	比上年增幅 (%)
中国	724.06	22288.62	3.25	19.42
马来西亚	40	1301.43	3.07	-13.04
新加坡	334	1167.64	28.6	125.37
印度尼西亚	52.6	2872.17	1.83	177.72
越南	58	517.45	11.21	25

在东盟国家中，马来西亚、新加坡、印度尼西亚和越南近几年来吸引的 FDI 增长幅度很大。马来西亚政府自 2002 年以来坚持实施“大马计划”，提高了政府效率，也改善了投资环境，同时还给予外国投资者一系列的政策优惠，这不仅使马来西亚

吸引外资的环境大大改善，也极大地提高了外商的投资热情。2004年，马来西亚吸引的FDI比上年增长了86.76%，FDI占GDP的比重达到了3.91%。但2005年马来西亚吸引外商直接投资的规模有所下降，由2004年的46亿美元降到了40亿美元。新加坡在2005年经济增长率高达8.4%。作为亚洲经济增长最快的国家之一，新加坡一直以其良好的投资环境和较高的投资回报率受到外国投资者的青睐。2005年新加坡吸引FDI金额为334亿美元，比2004年的148.2亿美元增长了125%，增速比上年提高了53个百分点。印尼的经济增长2004年以来也保持了5%-6%的较快速度，同时印尼拥有2.2亿人的大市场，近年来政治也比较稳定，政府还实施了一系列鼓励外商投资的税收政策（如投资纺织、化工和医药行业等22个行业的企业享受5至8年的免征所得税优惠），这些都为印尼吸引FDI创造了有利条件。2005年印尼吸引外商直接投资增速高达177%，在东盟国家中名列前茅。越南是近年来东盟国家中经济增长最快的国家之一，2005年GDP增长率高达8.4%。在GDP快速增长以及投资条件不断改善的同时，2005年越南FDI的增速达到了25%，比上年增加了14个百分点；2006年，越南FDI的增速又创新高，达到了72.2%的历史最高水平。

中国自从20世纪90年代以来，由于人力资源丰富，劳动力价格低廉，投资环境逐步改善，加之各级政府对引进外资工作的异常重视，并出台了一系列鼓励外资进入的优惠政策，其所引进的外商直接投资数额持续增长，吸引外商直接投资的规模在发展中国家中一直处于领先地位。“十五”期间，中国实际利用外资总额约3830亿美元，其中外商直接投资约2860亿美元。2005年中国实际使用外商直接投资金额为724.06亿美元，同比增长19.42%；但2006年中国实际使用外商直接投资的金额略有下降，为694.68亿美元，比去年下降了4.06%。

二、转让定价税务管理的立法情况

随着国际经济一体化的不断发展，跨国公司利用转让定价避税的问题日渐突出，它不仅让有关国家遭受了巨大的税收损失，也破坏了公平的国际税收环境。面对这种情况，各国都纷纷采取措施加以防范，转让定价准则也就应运而生。

在东盟国家中，马来西亚、新加坡、泰国和越南都有比较完善的转让定价税务管理法规；菲律宾正在酝酿出台转让定价准则；而印度尼西亚等国目前还没有出台

转让定价准则。

马来西亚首个转让定价管理条例是 2003 年 7 月国内收入局颁布的《转让定价准则》，它规定了符合公平交易原则的转让定价规则。另外，在《所得税法》第 140 节的一般反避税条款中，也有关于转让定价的相关规定。

新加坡的《所得税法》第 33 节和 53-2A 节中有关于转让定价税务管理的一些规定。此外，2006 年 2 月新加坡国内收入局还发布了第一个转让定价准则，对文件管理、定价策略、预约定价协议（APA）、管理程序、公平交易原则等都作了规定。

泰国的《收入法典》第 65 节和 79 节中也有转让定价的相关规定。2002 年 5 月，泰国财政部颁发了转让定价准则，对关联企业间转让价格的策略进行了规定。这一准则在原则和操作方面与 OECD 的转让定价准则基本上是相同的。

2005 年 12 月越南财政部颁发第 117 号文（该文取代了 2003 年的 128 号文），对转让定价税务管理的内容进行了详细规定。该文涉及了转让定价的所有主要方面，包括关联企业的界定、定价策略、APA 以及文档管理。

菲律宾税务当局 1979 年颁布的《全国国内收入法典》第 179 节中含有转让定价税务管理方面的内容。该国目前已起草了转让定价准则，但至今没有正式颁布。

印度尼西亚在 2001 年 1 月新颁布的《所得税法》第 18 条中包含了转让定价相关条款，但转让定价准则至今没有出台。

中国自 20 世纪 90 年代以来陆续出台了一系列转让定价税务管理的相关法律法规。例如，《外商投资企业和外国企业所得税法》第十三条以及该法实施细则第四章对关联企业业务往来的定价方法做出了原则规定。2001 年 5 月 1 日起实行的《税收征收管理法》第三十六条以及《税收征收管理法实施细则》第五十一条至五十六条规定了税务机关对关联交易价格进行调整的各种情况。为了规范关联企业间业务往来预约定价税收管理的程序，2004 年 9 月 3 日国家税务总局颁布了《关联企业间业务往来预约定价实施规则》（国税发[2004]118 号）。2004 年 10 月 22 日国家税务总局借鉴国际上通行的做法，结合我国税收征管体制改革的总体要求和实施转让定价税务管理工作的具体实践，修订并颁布了《关联企业间业务往来税务管理规程》（国税发[2004]143 号）。

三、转让定价的审查和调整方法

东盟国家在关联企业交易定价问题上都坚持公平交易原则 (arm's length principle)，而且多数国家都采用 OECD《转让定价准则》中提出的 5 种转让定价方法，即可比非受控价格法 (CUP)、再销售价格法 (RP)、成本加成法 (CP)、利润分割法 (PS) 和交易净利润率法 (TNMM)。但越南和菲律宾还可以采用美国倡导的、但遭到欧盟国家和日本等国反对使用的可比利润法 (CPM)。

在转让定价各种方法中，东盟国家一般优先使用传统的定价方法，例如，马来西亚的转让定价准则规定，只有当传统方法不能使用时才能使用利润分割法和交易净利润率法。但新加坡税务部门则对 OECD 规定的五种方法没有使用顺序上的限制。

我国新的税收征管法实施细则第五十五条规定：“纳税人有本细则第五十四条所列情形之一的，税务机关可以按照下列方法调整计税收入额或者所得额”：（一）可比非受控价格法；（二）再销售价格法；（三）成本加成法；（四）其他合理方法。这表明，我国在使用传统交易法时可以无序进行。2004 年 10 月修订的《关联企业间业务往来税务管理规程》[国税发（2004）143 号]第二十八条规定：“（四）其他合理方法。在上述三种调整方法均不能适用时，可采用其他合理的替代方法进行调整，如可比利润法、利润分配法、净利润法等”。这表明，同大多东盟国家一样，我国在传统交易法和利润法之间是有使用顺序要求的，即只有在传统交易法不能使用时才能使用利润法。OECD 在其转让定价准则第三章“关于交易利润法的结论”中指出：“传统交易方法应优先于交易利润法。迄今为止的实践表明，在大多数情况下，可以应用传统的交易法。只有当传统交易法不能单独可靠地使用或完全不能使用时，利润法可以作为最后的一种手段”。

四、预约定价协议 (APA)

目前 APA 在东盟国家还没有广泛推开，只有印度尼西亚和泰国等少数国家的税法中含有双边及多边的 APA 程序。泰国税法中虽有 APA 程序，但目前还没有企业申请与税务局签订 APA。马来西亚政府也正在考虑实行 APA。新加坡国内收入局自从 2001 年以来参与了 20 多个相互协商程序 (mutual agreement procedure) 和 9 个双边 APA，但是进行这些项目的目的主要还在于避免双重课税。

中国国家税务总局在 2004 年 9 月颁布了《关联企业间业务往来预约定价实施规则》[国税发(2004)118 号]，对企业与税务机关谈签预约定价协议的程序和要求进行了详细的规定。目前中国税务部门已经与外商投资企业谈签了 140 多个单边 APA；2005 年与日本东芝复印机和日本税务局签订了双边 APA；2006 年 12 月 22 日与美国的沃尔玛公司和美国联邦税务局达成了双边 APA；目前还有 5 个双边 APA 正在谈判中。

五、转让定价的文档要求

在东盟国家中，除了泰国以外，其他国家目前还没有严格的转让定价文档要求。泰国收入局要求纳税人提供包括反映该跨国公司整体经营情况的文档，以及选取某种定价方法的理由，以支持其转让定价政策。纳税人如果不能提供上述材料，就很容易遭到转让定价审计。

新加坡、马来西亚、越南等国不要求纳税人主动提供转让定价的同期文档，但如果税务部门要求纳税人提供转让定价的支持文件，则纳税人应当在规定的期限内提供（越南，30 天内），或者面临审计的风险将大大提高（新加坡），或者税务审计人员就可以寻求非公开的内部可比资料作为转让定价审计和调整的依据（印度尼西亚）。

中国目前还没有转让定价文档方面的具体规定。国家税务总局近期将出台《关联企业间业务往来相关资料管理办法》，这一法规将进一步明确纳税人保存、提供关联交易资料的义务和责任，以及税务机关和纳税人使用相关资料的保密义务。中国现有的法规对关联交易的文档提供只有一些简单的要求。例如，《关联企业间业务往来税务管理规程》第七条规定：“企业未按规定期限向主管税务机关报送其与关联企业间业务往来年度申报表的，由主管税务机关责令限期报送，并可按税收征管法第六十二条的规定处以二千元以下的罚款；情节严重的，可以处二千元以上一万元以下的罚款”。《关联企业间业务往来税务管理规程》第十八条也规定：“主管税务机关在立案审计调查企业与其关联企业间业务往来情况时，有权要求企业提供与其关联企业间业务往来有关交易的价格、费用标准等资料。企业接到主管税务机关下达的《关于提供与关联企业业务往来有关具体资料的通知》后，应在通知规定的期

限内（最长不超过 60 日内），及时、完整、真实、准确提供”。《关联企业间业务往来税务管理规程》第二十八条第（六）款还规定：“对企业未能按期提供其与关联企业间业务往来价格、费用标准等资料的；或者提供虚假资料；或者不如实反映情况；或者拒绝提供有关资料的，主管税务机关应按税收征管法实施细则第四十七条的规定采用合理方法核定，调整其应纳税的收入或者所得额”。

六、处罚规定

东盟国家对外商投资企业转移利润一般都有一定的经济处罚措施，但并没有像美国、英国、印度等国家那样对纳税人滥用转让定价单独制定罚则，而是将税法中对纳税人不交或少交税款的一般罚款规定适用于滥用转让定价的行为。

例如，印度尼西亚按 2% / 月对补交税款征收滞纳金，但最多不能超过补税额的 48%；马来西亚要对纳税人要按少交税款的 1—3 倍处以罚款；菲律宾则按少交税款的 25%课征罚款，纳税人如有欺诈行为，再加罚 50%；新加坡则按少交税款的 1—4 倍处以罚款；泰国按少交税款的 1—2 倍课征罚款，并且每月按少交税款的 1.5%加收滞纳金，但滞纳金最多不能超过补征税款的 100%；越南则对晚交税款处以 0.1%/天的罚款。

目前，中国对外商投资企业利用转让定价转移利润的行为还没有类似上述东盟国家的罚款或加收滞纳金的规定，如果企业受到审计调查向和利润调整，至多承担补缴税款的义务。当然，如果企业不按税务机关规定的期限补交税款，税务机关则要从滞纳补交税款之日起加收滞纳金，但对企业从事关联交易至补交税款限期之间的纳税义务不征收滞纳金。目前对企业向境外转移利润的行为惟一的带有处罚性质的措施是国税函[2006]901 号文所规定的：“对企业利用转让定价向境外关联企业转移利润而且没有进行账务调整的，对转出的利润不免征预提所得税”。显然这一措施的防范力度是很有限的。在这种情况下，外商投资企业利用转让定价向境外转移利润不仅能够占用未缴税款的时间价值收益，而且还不用付出任何多余的代价和成本。

七、转让定价审计、调整的力度

在东盟国家中，马来西亚和印度尼西亚的税务部门对转让定价的审计力度较大。马来西亚对每个外商投资企业至少每 5 年进行一次审计，对在过去 12 个月中进行过

审计的公司的转让定价政策还要进行监督。2003年8月，马来西亚国内收入委员会（MIRB）成立了全国转让定价专家小组专门从事转让定价的审计工作。2006年1月又有3个转让定价审计小组成立，作为专家小组的分支机构。

印度尼西亚虽然没有成立专门的转让定价审查小组，但是近年来转让定价调整案件的数量却有大幅度上升。税务部门对持续亏损两年以上或者对关联方的产品出口价格与国内售价相差很大的公司进行重点审查。

其他东盟国家对转让定价的审计并不十分严厉。但最近泰国对电子、汽车、IT等支柱产业转让定价的审查变得越来越严格。新加坡税务部门原来同意本国外资企业向境外关联企业提供劳务按5%的比例加成，但最近也不再承认这个比率，认为5%的加成率过低。

中国税务部门自1991年至2004年共对11441户外商投资企业进行了转让定价审计，其中结案6976户，结案率为60%；调增应税所得额291亿元人民币，补税25亿元。经过税务部门反避税的努力，中国外资企业的亏损面已由1990年代的70%降到了2005年底的42.57%。

八、几点看法

1. 与东盟国家相比，中国已经具有了较为完善的转让定价税务管理的法律法规，特别是中国在预约定价协议（APA）方面走在了多数东盟国家的前面。但总体来看，中国与东盟国家都处于转让定价税务管理的起步阶段，均没有比较成熟的经验。

2. 相比东盟国家，中国在转让定价方面没有相应的经济处罚机制，这不利于税务机关反避税工作的有效开展。中国应尽快出台对外商投资企业滥用转让定价的处罚措施，以形成对其滥用转让定价向境外转移利润的一种威慑。这种处罚可以采用罚款或征收滞纳金两种形式。但如果采用滞纳金形式，应当参照印尼和泰国的做法，规定滞纳金的上限，否则会给纳税人带来过大的负担。

3. 中国和东盟国家都十分强调吸引外资，所以必须处理好吸引外资与反避税的关系。其实，吸引外资不等于听任外商向境外转移利润。马来西亚的经验就表明，加强对外商的反避税并不会阻碍FDI的流入。特别是发达国家目前对转让定价管理很严，发展中国家如果管理过松，跨国纳税人就会“欺软怕硬”，将利润转移到发达

国家，从而造成本国税收利益的损失。

4. 中国应加强反避税队伍的力量。目前全国专职的反避税人员还不足 100 人(美国约有 700 多人)，比在我国的普华（70 人）和德勤（30 人）等国际会计师事务所从事转让定价工作的人员还少。按目前反避税的人员状况，对全部在华外商投资企业估计要 800 年才能全部审计一遍。

5. 反避税工作是“艺术”而不是“技术”，其专业性强、难度大、知识含量很高。中国目前从事转让定价工作的人员专业知识较为缺乏，且缺乏实战经验。所以要借鉴马来西亚的经验，建立良好的培训机制，注重提高反避税人员的素质，培养和发展转让定价的专家和有技术的转让定价审计人员。

参考文献：

1. OECD:《跨国企业与税务机关转让定价指南》，中国税务出版社，2006 年版
2. 熊涓，马千里：“中国与东盟国家利用外资及相互投资分析”，《生产力研究》，2006 年第 10 期
3. 朱青：“对付国际避税：各国政府各有高招”，《中国税务》，2003 年第 11 期
4. Ernst & Young, “Transfer Pricing Global Reference Guide”, June 2006
5. Adeline Wong, “VI. Malaysia”, Tax Management Transfer Pricing Report, January 24, 2007
6. Kitipong Urapeepatanapong, “VIII. Thailand”, Tax Management Transfer Pricing Report, January 24, 2007
7. Frederick Burke, “IX. Vietnam”, Tax Management Transfer Pricing Report, January 24, 2007
8. <http://thestar.com.my/news/story.asp?file=/2006/10/17/nation/15743184&sec=nation>
9. <http://www.zaobao.com/stock/pages14/china060907b.html>
10. <http://siteresources.worldbank.org/DATASTATISTICS/Resources/GDP.pdf>