

学校编码：10384 分类号密级

学号：13620141150221UDC

厦 门 大 学

硕士学位论文

转让定价税制下无形资产利润归属问题研究

Research on Profits Attribution of Intangibles under Transfer
Pricing Tax System

赖德栋

指导教师姓名： 蔡庆辉 副教授

专业名称： 国际法学

论文提交日期： 2017年3月

论文答辩时间： 2017年月

学位授予日期： 2017年月

答辩委员会主席：

评阅人：

2017年3月

厦门大学博硕士学位论文摘要库

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)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

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

内容摘要

近年来，跨国公司通过无形资产转让定价的方式以转移利润的现象愈来愈普遍，这为各国的税收实践带来了很大的挑战。其中，无形资产所有权的归属以及无形资产最终利润的归属是转让定价税制下的重要问题。本文从无形资产转让定价的实践模式入手，归纳了合同式研究开发模式、直接许可模式以及成本分摊模式，并分析了三种模式是如何在实践中造成无形资产的价值创造与利润归属不一致的结果，进而造成税基侵蚀与利润分离。之后，本文深入探讨了无形资产的所有权归属以及价值贡献回报问题。本文认为，无形资产的所有权可以区分为法律所有权和经济所有权，税务机关在判定转让定价实质时应当注重无形资产法律形式和经济实质的协调。另外，关联企业在无形资产的开发、价值提升、维护、保护和利用过程中所执行的职能、使用的资产以及承担的风险是决定无形资产最终利润归属的主要价值贡献因素，应适用独立交易原则进行认定与补偿。

经济合作与发展组织发布的 BEPS 行动计划报告《确保转让定价结果与价值创造相匹配》为无形资产的转让定价实践提供了指引。本文详细梳理了报告中关于无形资产的界定、所有权与价值贡献回报的确定以及地域性特殊因素等相关规定，并在此基础上为我国税法中无形资产转让定价制度的完善提出了五点建议。

关键词：无形资产；所有权；价值贡献

ABSTRACT

In recent years, it is more and more common that multinational companies transfer profit and escape from tax burdens by intangible transfer pricing. The ownership of intangibles and the ownership of profits are important issues of transfer pricing tax system. The paper starts with the practice of intangible transfer pricing, and summarizes the mode of contractual research and development, the mode of direct licensing, and the mode of cost allocation, and analyzes how the three modes cause inconsistency of value creation and profits attribution in the practice, thus resulting in base erosion and profit shifting. Then, the paper deeply discusses the ownership of intangibles and value contribution issues. Specifically, the paper argues that the ownership of the intangibles can be divided into legal ownership and economic ownership, and the tax authorities should pay attention to the coordination of intangibles' legal forms and economic values when determining the essence of transfer pricing. In addition, functions performed, assets used, and risks assumed by affiliated companies in the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of intangibles play the most important roles when deciding the ownership of intangibles' profit, and the process should be in keeping with the harm's length principle. The final report released by OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, provides guidance for intangible transfer pricing. This paper summarizes the regulations relating to the definition of intangibles, the ownership and value contribution issues, as well as the regional special factors in the final report.

And based on above analysis, the paper provides some suggestions to perfect China's existing tax system of intangible transfer pricing.

Key Words: Intangibles; Ownership; Value Contribution

目录

引言	1
第一章无形资产转让定价的概念与实践	2
第一节无形资产转让定价的概念	2
一、无形资产	2
二、转让定价	3
第二节无形资产转让定价实践模式分析	4
一、合同式研究开发模式	4
二、直接许可模式	4
三、成本分摊模式	7
第二章无形资产所有权与价值贡献回报分析	10
第一节法律所有权与经济所有权的分立与协调	10
一、法律所有权与经济所有权的分立	10
二、法律所有权与经济所有权的协调	11
第二节无形资产价值贡献的认定与补偿	13
一、无形资产价值贡献的认定	13
二、无形资产价值贡献的补偿	16

第三节 独立交易原则的适用与补充	17
一、独立交易原则对利润归属的指引	17
二、独立交易原则的适用困难	20
三、独立交易原则的补充指引	22
第三章 BEPS 行动计划的发展及对我国税法的启示	24
第一节 BEPS 行动计划对无形资产转让定价的发展	24
一、BEPS 行动计划 8-10 的介绍	24
二、无形资产的界定	25
三、无形资产所有权及价值贡献回报的确定	26
四、价值贡献分析中的地域性特殊优势	27
第二节 BEPS 行动计划对我国税法的启示	29
一、专门针对无形资产转让定价进行立法规定	29
二、对无形资产进行明确的界定	30
三、完善法律所有权及价值贡献回报问题	32
四、赋予税务机关事后审查权利	33
五、积极参与国际组织行动以及加强国际税务合作	33
结语	35
参考文献	36

CONTENTS

Introduction.....	1
Chapter 1 Concept and Practice of Intangibles Transfer Pricing	2
Subchapter 1 Concept of Intangibles and Transfer Pricing	2
Section 1 Intangibles.....	2
Section 2 Transfer Pricing	3
Subchapter 2 Analysis of Practice modes of Intangibles Transfer Pricing	4
Section 1 Mode of Contractual Research and Development	4
Section 2 Mode of Direct Licensing	4
Section 3 Mode of Cost Allocation.....	7
Chapter 2 Analysis of Ownership and Value Contribution Returns of Intangibles	10
Subchapter 1 Separation and Coordination of Legal Ownership and Economic Ownership.....	10
Section 1 Separation of Legal Ownership and Economic Ownership.....	10
Section 2 Coordination of Legal Ownership and Economic Ownership	11
Subchapter 2 Identification and Compensation of The Value Contribution of Intangibles	13
Section 1 Identification of The Value Contribution of Intangibles	13

Section 2 Compensation for The Value Contribution of Intangibles	16
Subchapter 3 Application and Supplement of The Arm's Length Principle	17
Section 1 Guide for Profit Attribution by The Arm's Length Principle.....	17
Section 2 Application Difficulties of The Arm's Length Principle.....	20
Section 3 Supplementary Guidelines for The Arm's Length Principle.....	22
Chapter 3 Development of BEPS Action Plan and Implications for	
China's Tax Law	24
Subchapter 1 Development of BEPS Action Plan for Intangibles Transfer	
Pricing	24
Section 1 Introduction of BEPS Action 8-10.....	24
Section 2 Definition of Intangibles	25
Section 3 Ownership and Value Contribution Returns of Intangibles.....	26
Section 4 Regional Special Advantages in The Analysis of Value Contribution.	27
Subchapter 2 BEPS Action Plan's Implications for China's Tax Law	29
Section 1 Introduce Legislation for Intangibles Transfer Pricing.....	29
Section 2 Clarify Definition of Intangibles.....	30
Section 3 Perfect The Issues of Legal Ownership and Value Contribution	32
Section 4 Give Tax Authorities The Right to Review	33
Section 5 Actively Participate in International Organizations' Actions and	
Strengthen International Tax Cooperation.....	33
Conclusion	35
Bibliography	36

厦门大学博硕士学位论文摘要库

引言

随着经济全球化的发展,世界各国经济之间相互渗透、相互影响的程度不断加深,而跨国公司的交易也愈加频繁。一些跨国公司为追求企业利益的最大化,通过税务筹划逃避自身的纳税义务,其利用无形资产转让定价避税的现象和趋势也越来越严重。根据已掌握的数据,经济合作与发展组织(以下简称“OECD”)保守地估测,每年税基侵蚀和利润转移造成了世界各国数千亿美元的税收损失。比如苹果、微软、索尼和通用等跨国公司每年都通过一系列的税收筹划大大降低公司的税负。从2009年至2011年,微软公司通过特别的税务结构,向爱尔兰转移了约210亿美元的净收入,由此少缴纳了45亿美元的税收;^①从2009年至2012年,苹果公司利用美国与爱尔兰的税收规则的区别以及美国税制中的打勾规则,成功规避了440亿美元的税收。^②跨国公司利用特别的税务结构将全球利润转移至低税率国家或者地区,进而在很大程度上逃避了自身的纳税义务。

OECD与20国集团在2013年启动了防止税基侵蚀和利润转移行动计划,旨在打击国际避税,提升国际税收规则的一致性,以实现一个更加透明的全球税收环境。^③其中,第8-10项行动计划《确保转让定价结果与价值创造相一致》是BEPS行动计划的重要内容,该项行动计划重点关注无形资产转让定价过程中的避税问题,以及交易各方在价值创造过程中应获得的利润水平。本文在此背景下,重点关注无形资产转让定价过程中价值创造与利润归属的相关问题,并且在BEPS行动计划报告的启示下,为我国税法的完善提出建议。

^①盛立中.殃及全球的“爱尔兰面包片”避税大法[J].涉外税务,2013,(5):51.

^②崔晓静,何朔.“美国微软公司避税案”评析及启示[J].法学,2015,(12):92-102.另外,打勾规则(Check-the-Box Rules)是指根据美国《国内收入法典》的规定,可由纳税人自己选择其经济实体在税收上是按法人公司、合伙企业、独资企业、分公司还是忽视实体来处理的税收规则。根据美国《国内收入法典》F部分的规定,从一个独立的法人实体支付到另一个独立的法人实体的收入,如美国公司的国外子公司所赚取的特许权使用费收入,属于F部分所得,在美国须立即征税而不予延期。然而,当特许权使用费等收入根据打钩规则与受控外国公司透视规则的规定属于美国《国内收入法典》上的“忽视实体”支付或在两个“忽视实体”之间支付时,则无需缴纳F部分所预设的税收。所以,打勾规则实际上有效地帮助美国国内纳税实体规避税收义务。

^③OECD. Implementing the BEPS Package—Building an Inclusive Framework[R]. Paris:OECD,2016.

第一章无形资产转让定价的概念与实践

第一节无形资产转让定价的概念

一、无形资产

准确界定无形资产的定义和范围对于调整其转让定价的实践具有重要的意义。但是学界目前对此尚未存在一个共同的认识。在会计学和税法领域，无形资产的概念也有所区别。在会计学领域，无形资产被界定为“用于生产产品或者转让给其他单位、或出于管理目的而持有的、无实物形态的、可分辨的非货币资产。”^①1992年11月中国国务院批准发布的新中国第一部《企业会计准则》对于无形资产的表述为：“无形资产是指企业使用的无实物形态的资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等。”^②可以看出，会计学领域无形资产的概念重点突出其经济上的特性以及其不具有实物形态。不过在转让定价的分析过程中，需要重点考量的无形资产并不一定是依据会计准则被确认的无形资产。^③

在税法领域，学界较多引用的是OECD《转让定价指南》和美国《国内收入法典》（以下简称“法典”）对无形资产的定义。OECD最早在其1995年版的《转让定价指南》中指出：“无形资产包括使用工业资产的权利，比如专利、商标、商号、设计或者模型等。也包括了文学、艺术财产权利以及如行业秘密、专有技术之类的知识产权。”^④OECD在其2010年修订的《转让定价指南》（以下简称“指南”）中进一步对于商业性无形资产作出了说明。指南认为，商业性无形资产即被用于商业活动的无形资产，包括商品生产或劳务提供时所涉及的专利、设计、模型及专有技术。同时，可转让给客户或用于商业经营的、本身即是商业

^①IASC1998年InternationalAccountingStandards38.2.

^②中国1992年《企业会计准则》。

^③OECD. GuidanceonTransferPricingAspectsofIntangibles,Action8:2014Deliverable, OECD/G20BaseErosionandProfitShiftingProject[R]. Paris:OECD, 2014.29.

^④高春水.BEPS背景下无形资产转让定价税制研究（硕士学位论文）[D].上海：华东政法大学，2016.6-8.

资产的无形财产权利也属于商业性无形资产的范畴。^①和 OECD 不同的是, 法典第 428 条采取了详尽列举的方式对无形资产进行定义。法典规定, 无形资产包括:

(1) 专有技术、专利、发明、流程、设计、配方或模型; (2) 版权、文学或艺术作品; (3) 商标、商号或品牌; (4) 特许经营、许可证或合同; (5) 方法、程序、系统、客户名单、评估、研究、预测或技术数据; (6) 其他类似的因其自身具有知识属性或无形资产属性而具有价值的资产。^②

OECD 指南对无形资产进行了界定, 但并没有对无形资产的特点进行说明, 而且其只列举了几项无形资产, 并不全面。美国法典虽然对无形资产进行了较为详尽的列举, 但却缺少一个明确的定义。笔者认为, 无形资产的种类非常繁多, 无法通过列举将其概括完全。完整的无形资产的界定除了较为详尽的列举之外, 还应当有一个准确的定义, 以对无形资产的特点加以概括。

二、转让定价

转让定价是指关联企业内部之间就交易的无形资产、产品或劳务的价格进行确定的一种内部定价机制。^③但也有观点认为, “关联企业之间的交易价格与市场上独立企业之间的交易价格不同, 这种以避税为目的的关联交易价格的确定, 就是转让定价。”^④

关联企业在内部交易的定价实践中, 常通过企业内部的劣势以确定不同于市场中独立企业正常交易的价格。这种不当操纵转让定价的行为也因其频繁出现而使人们习惯性地将其认定为转让定价制度。上述定义似乎就是指不当操纵转让定价的行为, 而本文所要探讨的无形资产转让定价的税法规制也更多地针对具有避税性质的不当操纵转让定价的行为。但是, 在关联企业的内部交易中, 也存在按

^①OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations[R]. Paris: OECD, 2010.5. 另外, 本文中 OECD 指南均指 OECD 的 2010 年版《转让定价指南》。

^②范坚, 姜跃生, 主编. 国际反避税实务指引[M]. 南京: 江苏人民出版社, 2012.206.

^③苏建. 跨国公司转让定价反避税研究[M]. 北京: 中国经济出版社, 2013.1.

^④姚梅镇, 主编. 国际经济法概论[M]. 武汉: 武汉大学出版社, 1989.578. 另外, 关联企业是指两个企业中, 若其中一个企业相对于另一个企业的关系满足 OECD 税收协定范本第 9 条所属的 (1a) 或 (1b) 规定的条件, 那么这两个企业彼此就是关联企业。OECD 税收协定范本第 9 条规定, 当: (1a) 缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本, 或者 (1b) 同一人直接或间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本, 并且, 在上述任何一种情况下, 两个企业之间在商业或财务关系中达成或施加的交易条件不同于独立企业之间达成的交易条件, 此时, 本应由其中一个企业取得, 但由于这些条件而没有取得的利润, 可以计入该企业的利润, 并据以征税。

照市场价格水平进行定价的行为。^①因此，笔者更赞同“转让定价,从税务实践上看，即对于关联企业间发生交易的定价”这一定义。^②转让定价既包括了以避税为目的的不当行为，也包括了遵循独立交易原则进行定价的行为。

第二节无形资产转让定价实践模式分析

无形资产在转让定价的实践中体现的是一种权利或获得超额利润的能力，它虽没有物质实体却具有价值。关联企业的无形资产转让定价实践，主要适用三种模式。

一、合同式研究开发模式

关联交易一方可以通过委托关联交易的另一方研究开发某项无形资产，而获得该无形资产的所有权以及该无形资产带来的价值回报。受委托的关联交易的另一方则依据合同约定获取相应的报酬。合同式研究开发模式类似于无形资产的研究开发者向其他关联企业直接出售该无形资产所有权的情况。此外，关联企业通过合同式研究开发模式进行避税的常见方式是将无形资产以过高或者过低的售价折合成一定的比例入股，在获取关联企业的利润时能够减少其在纳税国的纳税数额。

二、直接许可模式

（一）直接许可模式下的转让定价形式

无形资产的转让通常以许可交易的形式进行。关联企业无形资产转让中一个影响利润的重要因素便是企业以何种标准收取特许权使用费。关联企业在对无形资产中的非专利技术进行转让时，可以通过收取过高或者过低的特许权使用费来转移利润。^③比如，外方企业将技术折合成较高比例的股权入股合资企业，或是在将技术进行转让时作价过高。具体来说存在如下三种情形。

^①廖益新教授在其主编的《国际税法》中表明，关联企业转移定价本身是一个中性的概念，不宜简单地将其与国际避税概念之间画等号。

^②MARKHAM, MICHELLE. The Transfer Pricing of Intangibles[M]. Kluwer Law International, 2005.9-14.

^③王顺林.外商投资企业转让定价研究[M].上海:复旦大学出版社,2002.70.

1、规定过高的技术入门费。技术入门费是合资或者合作企业向外方预先支付的费用，应当只在技术总价中占据较少的比例，通常小于技术总价的 20%。但在实践中，我国合资或合作的外方在转让技术时会规定较高的入门费，有时甚至高达 50%。

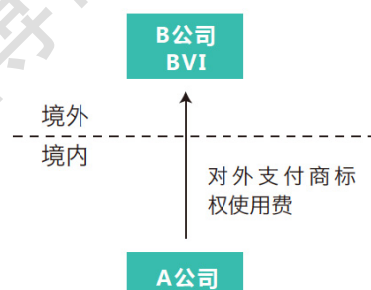
2、规定过高的提成率。提成率是技术受方在销售额中规定固定比例的金額，作为技术使用费支付给技术供方，通常不高于 5%。我国合资或合作的外方企业在技术转让合同中经常规定超过 5%的提成率，有时甚至对每年使用该技术进行生产的数额进行限定，对超额部分规定 7%的提成率。

3、规定过长的提成年限。一般情况下，许多国家规定的技术转让协议的最高期限为五至十年，而我国的《技术引进合同管理条例》规定了不超过十年的合同年限。^①

（二）特许权使用费案例分析

1、案件背景

图一：A 公司支付商标权使用费避税情况



资料来源：ChinaFinanceExecutiveCouncil：《BEPS 行动计划年度总结和中国反避税最新进展》，2015 年 1 月 26 日。

2013 年初，成都市某区国税局税务人员在办理对外支付税务证明的工作中发现，某外资经销商（A 公司）不断地向位于英属维京群岛（BVI）的境外 B 公司支付总额近一亿元人民币的商标权使用费。A 公司是一家 2001 年成立的外资

^①《技术引进合同管理条例》第 8 条规定，合同的期限应当同受让方掌握引进技术的时间相适应，未经审批机关特殊批准不得超过 10 年。

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