

学校编码：10384

学号：12920061150560

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

UDC\_\_\_\_\_

厦门大学

硕士学位论文

转让定价调整中的可比性分析研究

Study on Comparability Analysis within Transfer Pricing  
Adjustment

周燕芬

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：2009年4月

论文答辩时间：2009年 月

学位授予日期：2009年 月

答辩委员会主席：\_\_\_\_\_

评 阅 人：\_\_\_\_\_

2009年4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

为了防止跨国企业不当操纵转让定价逃避税负，各国政府通常采用正常交易原则作为标准，决定纳税人的真实收入并据此征税。正常交易原则的核心是比较，即对关联企业之间和独立企业之间的交易设定的条件进行比较并且计算出依据正常交易原则受控企业本应获得的利润。为了使此种比较有作用，相比较情形的相关经济特征必须具有充分可比性，因此税务机关必须充分考虑影响可比性的因素，搜索与受控交易或企业相同或者相似的可比非受控交易或企业，并选用最合理的转让定价方法对受控交易进行转让定价调整。除引言和结语外，正文共分四章：

第一章概述可比性在转让定价调整中的重要性。可比性是适用正常交易原则的前提，是最优法则的基础。可比性的确立需要考虑资产或劳务的特征等五个因素，即可比性的标准。

第二章探讨信息的查找和选择。为了保证可比性分析的可靠性，必须获得充足的可比交易或企业的信息。可比交易分为内部可比交易和外部可比交易两种，内部可比交易一般应优先于外部可比交易适用，因为它们与被调查的受控交易具有更加直接和密切的联系。

第三章论述了方法的可比性分析，探讨了如何确立每个方法下受控交易和非受控交易的可比性程度，以及如何调整存在它们之间的影响价格或利润的实质性差异，从而选出最合理的方法（即最优法）来决定受控交易的正常交易价格或者正常利润结果。

第四章回顾了我国可比性立法的历史发展，分析了我国立法中存在的不足，并借鉴其他国家的先进立法经验和国际惯例，提出完善我国可比性立法的建议。

**关键词：** 转让定价； 正常交易； 可比性

## **ABSTRACT**

In order to prevent multinational enterprises from avoiding taxation by manipulation of transfer pricing, tax administrations in various tax jurisdictions usually apply arm's length principle as a benchmark to adjust the controlled transactions to arm's length level. Application of the arm's length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. To be comparable means that none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the conditions being examined in the methodology (e.g. price or margin), or that reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effect of any such differences. In addition to the preface and conclusion, this paper is divided into three chapters:

Chapter 1 focus on the importance or comparability in transfer pricing adjustment. Comparability plays an important role in the application of the arm's length principle and the best method rule. In order to establish the degree of actual comparability between the controlled transactions and uncontrolled transactions , it is necessary to compare attributes of the transactions or enterprises that would affect conditions in arm's length dealings, including characteristics of property or services, functions and risks borne, contractual terms, economic circumstances and business strategies.

Chapter 2 pays attention to identifying reliable information on comparables, because the comparison of the conditions in a controlled transaction with those in independent transactions demands a substantial amount of data. Comparables can be divided into internal comparables and external comparables. A general preference for internal comparables (where they exist and are reliable enough) over external ones is universally accepted as internal comparables are likely to have a more direct and

closer relationship to the transaction under review

Chapter 3 demonstrates the comparability analysis of each transfer pricing method so as to select the most appropriate method. The relative reliability of a method based on the results of transactions between unrelated parties depends on the degree of comparability between the controlled transaction or taxpayers and the uncontrolled comparables, taking into account the factors described above (factors determining comparability), and after making adjustment for material differences.

Chapter 4 points out the shortages of China laws and regulations in relation to comparability analysis after an overview of the development of the aforesaid. And advice on how to improve the comparability mechanism in China is provided with reference to the advanced experience of other countries in legislation and international practice.

**Key Words:** Transfer Pricing; Arm's Length Principle; Comparability

**Abbreviations 缩略语表**

OECD	Organization for Economic Cooperation and Development 经济合作与发展组织
OECD 税收协定 范本	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 关于对所得和财产征税的协定范本
转让定价指南	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 跨国企业与税务机关转让定价指南
CFA	Committee on Fiscal Affairs of the OECD OECD财政事务委员会
第六工作组	Working Party No.6 of the OECD Committee on Fiscal Affairs OECD财政事务委员会第六工作组



**Table of Cases 案例表**

<b>Short Title</b>	<b>Full Case Title and Citation</b>
United Parcel Service 美国联合邮件公司案	United Parcel Service of America, Inc. on Behalf of Itself and Its Consolidated Subsidiaries, Petitioner V. Commissioner of Internal Revenue, Respondent, 1999.美国 联合邮件公司及其子公司诉税务局长案,1999。  T.C. Memo 1999-268; 1999 Tax Ct. Memo LEXIS 304; 78 T.C.M. (CCH) 262; T.C.M. (RIA) 99268.

目 录

引 言 .....	1
<b>第一章 可比性在转让定价调整中的重要性</b> .....	2
<b>第一节 审查可比性的理由</b> .....	2
一、可比性是适用正常交易原则的前提 .....	2
二、可比性是最优法则的基础 .....	3
<b>第二节 影响可比性的因素</b> .....	4
一、资产或劳务的特征 .....	5
二、功能和风险分析 .....	5
三、合同条款 .....	7
四、经济环境 .....	8
五、经营战略 .....	9
<b>第二章 信息的查找及筛选</b> .....	11
<b>第一节 概述</b> .....	11
一、信息的重要性 .....	11
二、信息查找的证明 .....	11
<b>第二节 内部可比交易的优先</b> .....	13
一、内部可比交易和外部可比交易的定义 .....	13
二、内部可比交易优先的理由及限制 .....	14
<b>第三节 外部可比交易的搜索</b> .....	16
一、信息来源及其可靠性的确定 .....	16
二、查找外部可比交易的典型程序 .....	21
<b>第三章 转让定价方法的可比性分析</b> .....	23

<b>第一节 传统交易方法的可比性分析</b> .....	23
一、可比非受控价格法 .....	23
二、转售价格法 .....	25
三、成本加成法 .....	27
<b>第二节 交易利润法的可比性分析</b> .....	30
一、可比利润法 .....	30
二、交易净利润法 .....	31
三、利润分割法 .....	33
<b>第四章 我国可比性分析立法及完善研究</b> .....	36
<b>第一节 我国可比性分析立法的历史发展</b> .....	36
一、可比性立法的空白 .....	36
二、可比性立法的突破 .....	37
三、可比性立法的里程碑 .....	37
<b>第二节 我国可比性分析立法的不足</b> .....	38
一、立法过于简单、原则 .....	38
二、立法层次过低 .....	39
三、与其他法律相冲突 .....	40
<b>第三节 完善我国可比性分析立法的建议</b> .....	41
一、立法层次建议 .....	41
二、具体规则建议 .....	41
<b>结 语</b> .....	44
<b>参考文献</b> .....	45

## CONTENTS

<b>Preface</b> .....	1
<b>Chapter 1 The Importance of Comparability in Transfer Pricing</b>	
<b>Adjustment</b> .....	2
<b>Subchapter 1 Reasons for Examining Comparability</b> .....	2
Section 1 Comparability is Essential for Arm’s Length Principle .....	2
Section 2 Comparability Lays the Basis for the Best Method Rule .....	3
<b>Subchapter 2 Factors Determining Comparability</b> .....	4
Section 1 Characteristics of Property or Services .....	5
Section 2 Functions and Risks Borne .....	5
Section 3 Contractual Terms .....	7
Section 4 Economic Circumstances .....	8
Section 5 Business Strategies .....	9
<b>Chapter 2 Identifying Reliable Information on Comparables</b> .....	11
<b>Subchapter 1 Introduction</b> .....	11
Section 1 The Importance of Information on Comparables .....	11
Section 2 Documenting a Search for Comparables .....	11
<b>Subchapter 2 General Preference for Internal Comparables</b> .....	13
Section 1 Definition of Internal Comparables and External Comparables .....	13
Section 2 General Preference for Internal Comparables over External Comparables: Rationale and Limits .....	14
<b>Subchapter 3 Search for External Comparables</b> .....	16
Section 1 Determination of Available Sources of Information and of Their Reliability .....	16
Section 2 Typical Process for Identifying External Comparables .....	21

<b>Chapter 3</b>	<b>Comparability Analysis of Transfer Pricing Methods</b>	23
<b>Subchapter 1</b>	<b>Comparability Analysis of Traditional Transaction Methods</b>	23
Section 1	Comparable Uncontrolled Price Method	23
Section 2	Resale Price Method	25
Section 2	Cost Plus Method	27
<b>Subchapter 2</b>	<b>Transactional Profit Methods</b>	30
Section 1	Comparable Profits Method	30
Section 2	Transactional Net Margin Method	31
Section 3	Profit Split Method	32
<b>Chapter 4</b>	<b>Study on China Laws and Regulations in Relation to</b>	
	<b>Comparability Analysis and Its Improvement</b>	36
<b>Subchapter 1</b>	<b>Historical Development of Comparability Analysis in Legislation</b>	
	<b>in China</b>	36
Section 1	Lack of Legislation	36
Section 2	Breakthrough of Legislation	37
Section 3	Milestone of Legislation	37
<b>Subchapter 2</b>	<b>Shortages of Comparability Analysis Mechanism in China</b>	38
Section 1	Easy Legislation	38
Section 2	Lower Legislative Level	39
Section 3	Conflict of Laws and Regulations	40
<b>Subchapter 3</b>	<b>Proposals of Comparability Analysis in Legislation in China</b>	41
Section 1	Proposals of Legislative Level	41
Section 2	Proposals of Laws and Regulations	41
<b>Conclusion</b>		44
<b>Bibliography</b>		45

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 引 言

跨国公司为了实现其总体经营目标和全球经营战略，往往不当操纵转让定价，转移利润、逃避税负。为防止和校正跨国公司利用转让定价避税，各国政府通常采用正常交易原则（Arm's Length Principle）作为交易定价原则。正常交易原则的核心是比较，即通过对比关联交易（Related Transaction）（也称受控交易，Controlled Transaction）或企业与非关联交易（Unrelated Transaction）（也称非受控交易，Uncontrolled Transaction）或企业的交易条件与交易内容的可比性程度（Degree of Comparability），来评判是否需要受控交易的价格或利润进行调整（即转让定价调整）。因此，可比性分析是适用正常交易原则的前提。

我国的转让定价立法起步较晚，有关可比性分析的规定更是寥寥无几，理论界的研究也很少。基于此，本文即针对转让定价调整中的可比性分析进行研究，借鉴美国 2001 年《国内收入法典》（Internal Revenue Code）第 482 节（Section 482）及财政部 1994 年《第 482 节规则》（U.S.Regs.§1.482）的规定和经济合作与发展组织（OECD）1995 年《跨国企业和税务机关转让定价指南》（《转让定价指南》）及其于 2006 年 5 月发布的《可比性草案讨论稿》（Comparability: Public Invitation to Comment on a Series of Draft Issues Notes）以及其他国家或地区的先进立法经验和国际惯例，提出完善我国可比性分析立法的建议。

# 第一章 可比性在转让定价调整中的重要性

## 第一节 审查可比性的理由

### 一、可比性是适用正常交易原则的前提

跨国公司集团为了实现其总体经营目标和全球经营战略，往往操纵转让定价，通过人为抬高或压低转让价格，在各个跨国公司集团内部之间转移利润，使公司集团的利润尽可能多地在低税国（或避税地）关联企业<sup>①</sup>中实现，从而减轻或逃避税负。<sup>②</sup>

跨国公司滥用转让定价避税，一方面造成了有关国家税收收入的流失，损害了国家的财政利益；另一方面破坏了公平的市场环境，造成了国际资本的不正常流动，扰乱了经济秩序。<sup>③</sup>大多数国家因此建立了全面的转让定价制度，以校正跨国关联交易背离公平市场价格的行为。<sup>④</sup>这些国家大多都采用了正常交易原则，美国财政部《第 482 节规则》、OECD《转让定价指南》、OECD 2003 年《关于对所得和财产征税的协定范本》（以下简称 OECD《税收协定范本》）和联合国 2001 年《关于发达国家与发展中国家避免双重征税的协定范本》以及大多数税收协定也都采用了这个标准。<sup>⑤</sup>

正常交易原则之所以被国际社会普遍接受，<sup>⑥</sup>一个重要的原因是各国税务当局认为根据这个标准最有可能计算出在其管辖范围内的合理的应税收入。此外，由于采纳了独立实体（Separate Entity）的概念，它将关联企业和非关联企业置于相同的税收地位而避免了由于在这些企业之间造成税收上的有利或不利而扭

① OECD《转让定价指南》专业术语中规定：相对于两个企业而言，如果其中一个企业与另一个企业的关系满足 OECD《关于对所得和财产征税的协定范本》第 9 条的条件，那么这连个企业彼此就是关联企业。

② 廖益新，主编. 国际税法[M]. 北京：北京大学出版社，2001. 374.

③ 匡萍. 我国转让定价税制存在的问题及对策分析[J]. 聊城大学学报(社会科学版), 2007, (1): 71.

④ CLARK, ROBERT G. Transfer Pricing, Section 482, and International Tax Conflict: Getting Harmonized Income Allocation Measures from Multinational Cacophony[J]. American University Law Review, spring, 1993, 42: 1160-1161.

⑤ LEPARD, BRIAN D. Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study[J]. Duke Journal of Comparative & International Law, 1999, 10(43): 76-69.

⑥ DAHLBERG, MATS. Transfer Pricing: Using the Comparable Uncontrolled Price Method (Master Thesis)[D]. Lund: University Of Lund, 2003. 3.



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](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库