

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 12020051300508

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

电子商务环境下的转让定价问题研究

Research on Transfer Pricing under the
Circumstance of E-commerce

张婷婷

张婷婷

指导教师: 蔡庆辉副教授

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: 2008 年 4 月

论文答辩时间: 2008 年 月

学位授予日期: 2008 年 月

答辩委员会主席:_____

评 阅 人:_____

厦门大学

2008 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，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的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

摘要

近年来，电子商务在全球蓬勃发展，作为一种新兴的商业运作模式，电子商务代表了未来贸易的发展方向。它不但改变了消费者或者企业进行交易的方式，对跨国企业内部信息的沟通和运作也有着深刻的影响。相比之下，电子商务的相关配套法律，包括转让定价税制的有关规定却没有跟上电子商务发展的步伐。

如何在保护电子商务交易模式，并创造东道国良好的投资环境的同时，又保护东道国自身的经济利益，成为新的经济发展环境下摆在各国税务当局眼前的问题。目前，国际社会已经对此问题有所关注，尤其是发达国家及相关组织，已经对电子商务给转让定价税制带来的问题展开研究，并制订和完善了有关电子商务的法规。本文正是基于这个基础对中国应当如何面对电子商务给转让定价税制带来的影响提出自己的一点建议。

全文除引言和结论外，共分为四个部分：

第一部分——主要介绍传统转让定价税制的相关概念、原则和转让定价调整方法，并简要介绍了电子商务的定义、特点以及发展。

第二部分——文章第二部分对电子商务给转让定价税制提出的挑战进行了较详细的分析，并说明了 OECD、美国、欧盟及其成员国电子商务法律和转让定价税制的相关研究和发展。

第三部分——在前面两部分的理论介绍后，本章节对电子商务交易的几个典型案例进行个案分析，考察典型电子商务交易的可比性分析、转让定价调整方法的选择等内容。

第四部分——我国电子商务环境下转让定价税制的完善。在前三部分的基础上，结合我国有关电子商务转让定价税制的现状和缺陷，对完善我国现有转让定价立法、细化电子商务相关的征税措施以及规范管理等方面提出建议。

关键词：电子商务；转让定价；法律

厦门大学博硕士学位论文摘要库

ABSTRACT

E-commerce has been booming the entire world in recent years. As a kind of rising business operational mode, e-commerce represents the future of business, which not only has changed the trade style of consumers and enterprises, but also imposed deep influences on negotiation and operation of multinational companies. Comparing this, the development of law about e-commerce, including transfer pricing law, does not match that of e-commerce.

How to protect the trade mode of e-commerce, create well investment environment of host country and protect economic benefit of host country, is the facing problem of tax authority all of the world under present economy environment. At present, international community become to focus on these problems, especially some developed countries and related organizations, which have began to do some research on the problems of e-commerce, enacted some law on e-commerce and made them perfect. Based on above, this article gives some suggestion about how to face these challenges brought by e-commerce in China.

Apart from introduction and conclusion, this article is divided into four chapters:

Chapter one: this chapter introduces connecting concept, principles and transfer pricing method about tax law system of transfer pricing. In the following, it analyses e-commerce's concept, characteristic and development

Chapter two: this part analyses challenges to transfer pricing tax law system brought by e-commerce, and how to reply these challenges in OECD, the US, the European Union and its parties.

Chapter three: based on the introduction of previous chapters, this chapter examines fact patterns of some e-commerce business models, and analyses how the arm's length principle in the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations could be applied to aforementioned business models.

Chapter four: perfection of transfer pricing tax law system of our country under the circumstance of e-commerce. This chapter analyses status quo and limitations of transfer pricing tax law system of our country under the circumstance of e-commerce,

based on which, it gives some suggestion on modifying present transfer pricing law of our country, refinement of taxation measures about e-commerce and standard management.

Key Words: E-commerce; Transfer Pricing; Law.

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

引 言	1
第一章 电子商务环境下转让定价基本问题概述	2
第一节 传统转让定价问题简述	2
一、基本概念及原则	2
二、转让定价的调整方法及说明	4
第二节 电子商务概述	6
一、电子商务的定义及特点	6
二、电子商务的发展	8
第二章 电子商务对转让定价税制提出的挑战 及国际社会的应对	9
第一节 电子商务对转让定价税制提出的挑战	9
第二节 电子商务与转让定价税制的新发展	12
一、经济合作与发展组织的研究与进展	12
二、美国关于转让定价问题的法律调整	14
三、欧盟对转让定价的法律调整	16
第三章 电子商务交易中转让定价调整的实例分析	20
第一节 转让定价调整实例分析之一——子公司管理服务器	20
一、子公司担任经销商情况下的转让定价调整	20
二、子公司作为服务提供者情况下的转让定价调整	22
三、转让定价调整方法的选择	23
第二节 转让定价调整实例分析之二——子公司从事网络 零售的其他三种情况	24
一、存在多个服务器的状况	24
二、子公司拥有技术支持工作人员	25
三、网站完全由子公司开发	26

第三节	OECD 在电子商务转让定价问题上的立场及对此的评价	26
一、	OECD 在电子商务转让定价问题上的立场	26
二、	对 OECD 立场的评价	27
第四章	中国转让定价税制缺陷及如何应对	
	电子商务挑战的建议	30
第一节	中国转让定价税制的缺陷	30
一、	中国转让定价税制的发展	30
二、	电子商务环境下我国转让定价税制的缺陷	32
第二节	完善中国转让定价税制的建议	34
一、	完善电子商务相关税收法律	34
二、	结合电子商务特点加强税收征管	35
三、	推广预约定价协议	36
四、	加强税收协调与合作	37
五、	加强对税务人员的培养	38
六、	加强对中介服务机构的规范工作	39
结 论		39
参考文献		41

CONTENTS

Introduction	1
Chapter 1 Introduction to Transfer Pricing under the Circumstance of E-commerce	2
Subchapter 1 Introduction to Traditional Transfer Pricing	2
Section 1 Basic Concept and Principle	2
Section 2 Transfer Pricing Method	4
Subchapter 2 Introduction of E-commerce	6
Section 1 Concept and Characteristic of E-commerce	6
Section 2 Development of E-commerce	8
Chapter 2 Challenge to Transfer Pricing Law brought by E-commerce and Response of International Community	9
Subchapter 1 Challenge to Transfer Pricing Law brought by E-commerce	9
Subchapter 2 E-commerce and Development of Transfer Pricing Law	12
Section 1 Research and Evolvement of OECD	12
Section 2 Regulation of USA on Transfer Pricing	14
Section 3 Regulation of European Union on Transfer Pricing	16
Chapter 3 Case Study on E-commerce	20
Subchapter 1 Cases Study (1)	20
Section 1 Subsidiary as Distributor	20
Section 2 Subsidiary as Service Provider	22
Section 3 Choice of Transfer Pricing Methods	23
Subchapter 2 Cases Study (2)	24
Section 1 Multiple Servers	24
Section 2 Technical Support Staff in Subsidiary	25
Section 3 Website Fully Developed by Subsidiary	26
Subchapter 3 Standpoint of OECD on Transfer Pricing under the	

	Circumstance of E-commerce and Related Opinion	26
Section 1	Standpoint of OECD on Transfer Pricing under the Circumstance of E-commerce	26
Section 2	Opinion on Standpoint of OECD	27
Chapter 4	Defective of Chinese Transfer Pricing Law and Suggestion on Challenge of E-commerce	30
Subchapter 1	Defective of Chinese Transfer Pricing Law	30
Section 1	Development of Chinese Transfer Pricing Law	30
Section 2	Defective of Transfer Pricing Law under the Circumstance of E-commerce	32
Subchapter 2	Suggestion on Improvement of Chinese Transfer Pricing Law	34
Section 1	Improving Tax Law on E-commerce.....	34
Section 2	Strengthening Tax Collection Combined with Characteristic of E-commerce	35
Section 3	Promoting APA	36
Section 4	Strengthening Tax Coordination and Cooperation	37
Section 5	Bringing up Inland Revenue Staff	38
Section 6	Standardization of Intermediary Service Institutions	39
	Conclusion	39
	Bibliography	41

引 言

随着经济全球化的发展，跨国企业内部的交易活动越来越多，它们经常在位于不同国家的子公司之间进行内部交易，通过不合理定价，达到降低企业集团整体税负的目的。目前，如何进行转让定价已成为跨国企业税务筹划的重点，而相应的，各国税务当局为了保护本国税基、维护本国利益，对此问题日益关注，对转让定价的管理也越来越规范和严格。

近年来电子商务的迅速发展，给原本就难以监管的转让定价问题带来了更多更复杂的挑战。针对电子商务环境下的转让定价问题，各国以及经济合作与发展组织（以下简称 OECD）都进行了不同程度的关注和研究。本文从转让定价税制的基本概念和原则出发，参考各国和 OECD 最新的研究，并结合电子商务交易中发生的转让定价的实例，对电子商务环境下的转让定价问题做出探讨，并就中国该如何应对电子商务给转让定价税制带来的挑战提出相应的建议。

第一章 电子商务环境下转让定价基本问题概述

第一节 传统转让定价问题简述

一、基本概念及原则

（一）转让定价（transfer pricing）的相关概念

想充分理解转让定价的定义，需要了解关联企业、转让定价税制等几个相关的概念。

首先是关联企业（related enterprises），转让定价作为国际避税的手段之一，通常存在于关联企业之间，而要确定两个企业之间存在转让定价，也必须首先要认定这两个企业属于关联企业。对关联企业的判断，美国《国内收入法典》（Internal Revenue Code）第 482 条规定：“任何……两个或两个以上的组织、贸易主体或经营主体共同隶属于同一利益主体，或者直接、间接地受控于此同一利益主体，即被视为具有关联关系。”而根据《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》（以下简称 OECD 范本）第 9 条的规定，凡是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，该企业就可被认为与另一企业具有关联关系。^①关联企业在我国作为一个正式的法律术语，首见于 1991 年《外商投资企业和外国企业所得税法》，其《实施细则》第 52 条对此做出了详细的规定。^②我国现行关于关联企业的定义规定于《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第 109 条：“关联方是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人：（一）在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系；（二）直接或者间接地同为第三者控制；（三）在利益上具有相关联的其他关系。”^③

以上国家和组织的规定大多都只是对关联企业进行了描述或定义了判断标准，如果从学理上讲，关联企业是具有直接或间接控制和被控制关系的两个或两

^① OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital [M]. Paris: OECD Publishing, 2003.art.9.

^② 《外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则现已废止.

^③ 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第 109 条, 2007 年 12 月 6 日颁布, 2008 年 1 月 1 日起施行.

个以上的公司,为共同获得更多利润而在购销活动中以低于或高于市场正常交易价格进行交易。^①

由于关联企业之间存在着这样或者那样的联系,在交易中,他们也就更容易利用协议和安排标高或标低交易的价格。这种做法有时候也可能是跨国企业出于其全球战略上的安排,但更多的是为了降低公司在某一国家的利润,达到避税的目的。这种将企业内部的交易价格人为地提高或降低的手段被称为转让定价。

其次是转让定价税制,转让定价和转让定价税制并非等同的概念。对于转让定价,我国著名的国际税法学家高尔森教授认为,“所谓转让定价,是指关联企业在内部交易中不按照一般市场价格定价,……其主要目的则是……将整个关联企业的纳税额减少到最低程度。”^②而姚梅镇教授则认为:“关联企业之间进行交易时不按照一般市场价格标准,而是根据逃避有关国家税收的目的的需要来确定有关交易的价格。这种基于逃避税收目的而确定价格的做法,称为转让定价。”^③不管其定义是什么,我们都可以看出,两位学者下定义的角度都是从企业转让定价的目的即逃避税收出发,进而明确其含义。转让定价的目的使得大家对它的认知更多的是限于逃避税收的方面,成为一个中性并略带贬义的词语。而转让定价税制是指,为了规范关联企业之间的转让定价问题,某个国家、组织或国家之间制定的用于确定和调整关联企业间不当定价的基本原则、方法、措施等实体性和程序性规则的总称。

(二) 转让定价税制的基本原则——正常交易原则

正常交易原则是转让定价税制的核心原则,由美国首先提出,并为 OECD 范本第 9 条所确认,从而渐渐成为被大多数国家承认的一项原则。1979 年 OECD 转让定价指南描述了如何实际运用这项原则,并于 1995 年做了实质性的修订和更新。^④

政府最早对公司定价产生兴趣源于第一次世界大战中政府向高额战争暴利课税的要求,1915 年英国财政法和 1917 年美国税法均提到了这些问题。但是直

^① [加]威廉·R·斯科特. 财务会计理论[M]. 陈汉文, 夏文贤, 陈靖等译, 北京:机械工业出版社,2005.195.

^② 高尔森. 国际经济法文选[M]. 天津:天津人民出版社, 1994.100.

^③ 姚梅镇, 主编. 国际经济法概论[M]. 武汉:武汉大学出版社, 1989.578.

^④ OECD 于 1979 年发布了关于转让定价的报告《转让定价与跨国公司》, 其于 1995 年进行了全面的修订并发布《跨国企业与税务机关转让定价指南》. 以下如无特别注明皆指 1995 年转让定价指南, 并简称为转让定价指南.

到 1935 年美国才制定规则将正常交易原则作为转让定价税制的基本原则规定下来。随着国际贸易和跨国企业的快速发展，OECD 力求加强在税收上的国际合作以避免双重征税和避税问题，并一直致力于建立一种在各成员国中能被普遍认同的标准，即正常交易原则。OECD 范本中第 7 条营业利润和第 9 条关联企业分别采纳了该原则。这一原则自提出以来，已经得到 OECD 所有成员国以及几乎所有其它工业发达国家和大部分发展中国家的支持。

与正常交易原则相关的还有两个概念即正常交易和正常交易价格。正常交易是符合市场经济规则的交易，是在独立平等的企业之间，在遵守追求利润最大化规则的基础上进行的交易，而在正常交易中的价格就是正常交易价格。税务机关在考查关联企业的定价时，遵照正常交易的原则，将关联企业间的交易与相似的独立交易相比，从而得到模拟出来的价格，并据此征税，这就是转让定价税制中的正常交易原则。

正常交易原则之所以能被有关各国普遍接受，一个重要原因就是其为跨国企业与独立企业提供了平等的税收待遇，它通过将关联企业置于相同的税收地位而避免了这些企业由于税收上的有利或不利条件而形成不平等的竞争地位。它既能为各国税务部门行使各自的征税权力提供一致而坚实的基础，又能将双重征税和双边摩擦减少到最低程度，因此无论是企业还是政府都能够接受。

然而由于正常交易原则固有的缺陷，随着交易的复杂化，符合要求的可比交易越来越难以找到，这一原则正面临着巨大的挑战，甚至有些国家及学者认为，正常交易原则已经不再适合转让定价税制，应当寻找另外的方法来解决这一问题。尤其是随着电子商务的发展，这个为各国所普遍接受的原则已经遭遇到前所未有的挑战。

二、转让定价的调整方法及说明

（一）传统交易方法

一般来说，传统的转让定价调整方法是指可比交易价格法，转让定价指南第二章规定了三种传统的交易定价方法——可比非受控价格法、再销售价格法和成本加成法。这三种方法历史最为悠久，是最符合正常交易原则的方法，也是 OECD 最为提倡使用的方法。以下将对这三种方法做一个简要的介绍。

1、可比非受控价格法（Comparable Uncontrolled Price）

可比非受控价格法又被称为市场价格法，它将受控交易所转让的财产或提供的服务的价格，与在可比情形下进行的可比非受控交易中针对所转让的财产或服务而确定的价格加以比较，^①确定前者是否为正常交易。可比非受控价格法与其它两种方法相比，更注重对产品可比性的考查，由于这种方法更关注产品本身，被认为是最符合正常交易原则的方法。但是实践中，在独立企业中很难能够找到与受控交易非常类似且不存在影响价格的差异的交易，如果交易间存在差异，对这些差异所造成的价格影响进行合理的调整是一件很难的事。何况在商业发展的今天，特别在电子商务领域，想从公开市场上找到合适的可比交易并获得相关交易的准确资料已经越来越困难。OECD 仍坚持首选可比非受控价格法当然是希望在理论上能够坚持住创立转让定价税制的出发点，维护正常交易原则，但这对实践部门来说可谓是困难重重。

2、再销售价格法（Resale Price Method）

再销售价格法是以关联企业购得的产品再销售给独立企业的价格为基础，扣除适当的毛利，再对费用进行调整之后得到某一价格，并将这个价格视为关联企业间最初交易的公平交易价格。^②这也是仅次于可比非受控价格法的一种方法。再销售价格法注重的是功能的可比性，适用于并未对产品进行实质性增值加工的销售商。按照国际惯例，再销售价格法多适用于行销企业，如果企业对产品附加了无形资产等，则很难选择适用该方法进行合理定价。

3、成本加成法（Cost Plus Method）

成本加成法是财产（或服务）的供应方在受控交易中向关联购买方转让财产或提供服务而产生的成本的基础上，加上适当的成本加成额，得到原受控交易的公平交易价格，这一方法特别适宜于纵向一体化的关联企业的内部交易。由于现代跨国企业更重视企业内部分工的细化，这种内部交易的产品很难找到可比产品的交易。而且如果涉及到独有的技术，也很难根据可比交易进行调整。

（二）交易利润法

交易利润法，是以关联企业或非关联企业在可比非受控交易所获得的利润

^① OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 1995. Para. 2.6.

^② *Id.*, Para. 2.14.

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