

学校代码：10384

厦门大学硕士研究生毕业论文

国际转让价格

系(所、室)：会 计 系

专 业：会 计 学

研究 方 向：国 际 会 计

研究生姓名：李 虎

学 号：902014

指 导 教 师：常 勋 教 授

黄世忠副教授

一九九三年五月

内 容 提 要

当今世界,无论是西方工业发达国家,还是广大发展中国家,都越来越深地卷入到国际生产与交换之中。对外贸易、海外投资、跨国生产和国际技术交流已使各国不可分割地联系在一起。在这种国际化大趋势中,跨国公司以其遍布世界的生产和销售网络以及对外投资活动而发挥着日益重要的作用。跨国公司各单位之间的内部转让,作为跨国公司的一项整体功能,反映了内部分工与合作的要求。由于与国内经营的企业相比,跨国公司的总产量中需要以转让价格在集团内部流转的比重要大得多,因此,这种内部转让价格是频繁遇到的问题。

跨国公司受同一利益集团支配,其间的交易自然会有利益瓜葛,适当地利用转让价格可以减少整个集团的税款支出、增加利润,可以改善公司的现金流状况,可以增强公司的竞争地位等等。但是,跨国公司超越国境所进行的大量集团内部交易以及在集团内部交易中广泛采用的转让价格手段,造成了国际税收中一个棘手的难题——国际相关企业的征税问题。各国政府为了防止和纠正对国际收入和费用的不合理分配,避免税收权益流失,对国际转让价格作出了许多规定和限制。我国应如何借鉴各国的先进经验,达到既大量吸引外资又避免税收权益流失的目的,来加快我国的经济发展的呢。本文将作说明。

全文共分四个部分。

第一部分,概述。首先简略地叙述了国际转让价格产生的原因和过程,以及对世界各国的经济和其它方面的影响,然后比较具体地阐



述了跨国公司如何利用国际转让价格来达到其战略目的及其它目的，使我们对国际转让价格有了一个比较清晰的了解。

第二部分，制订国际转让价格。这一部分首先阐述了跨国公司在运用国际转让价格策略时遇到的各种极其繁杂的影响因素，以及如何根据具体情况区别对待这些因素，其次论述了制订国际转让价格的各种方法，这些方法的长处与不足之处，以及跨国公司内、外部各种因素的变化使得跨国公司的国际转让价格政策处在不断变化之中。这使国际转让价格问题无论是对于跨国公司本身来说，还是对于受国际转让价格影响的各国及其税务当局来说，都成为他们的一个很不容易把握的棘手的问题。

第三部分，国际转让价格与我国的经济的发展。我国在利用外资方面取得了很大的成就，但也显露出一些问题和不足，最主要的就是许多外商投资企业出现了普遍亏损或盈利极少的现象，经过仔细的研究和调查，我们发现这些企业是在通过国际转让价格转移利润和外汇资金。对于这种行为，我们必须通过反避税措施对其加以规范。在引进外资的同时，我国对外投资的发展却不是很迅速，二者有比较大的差距，因此，我们应当大力发展海外投资，充分利用各国的资源优势，恰当地利用有关的条例合法避税，使引进外资与海外投资齐头并进。

第四部分，对国际转让价格的调整。这一部分首先阐述了国际上对国际转让价格进行税务处理的基本观点和基本方法以及我国新税法对国际转让价格所持的态度，然后针对我国的具体情况，比较详细地阐述了对于各种形式的国际转让价格的调整原则和方法。最后则强调了加强税收征管工作对正确执行反避税条例的重要性以及加快改善我国的投资环境的必要性。

目 录

第一部分 概述	1
一、国际转让价格和产生及影响	1
二、利用国际转让价格的目的	4
(一) 税务方面	4
(二) 非税务方面	6
第二部分 制订国际转让价格	12
一、制订国际转价格要考虑的各种因素	12
(一) 外部因素	12
(二) 内部因素	14
二、制订国际转让价格的方法	16
(一) 以市场价格为导向的方法	16
(二) 以成本为导向的方法	18
(三) 双重定价	20
三、影响国际转让价格政策变化的因素	21
第三部分 国际转让价格与我国的经济发展	26
一、我国利用外资情况	26
二、利用外资过程中遇到的国际转让价格问题	26
三、我国的对外投资	31
第四部分 对国际转让价格的调整	34
一、对国际转让价格进行税务处理的国际惯例	35
二、我国对国际转让价格的态度	37
三、对国际转让价格的具体调整方法	39
(一) 货物	39
(二) 无形资产	42
(三) 劳务	43
(四) 贷款	44
(五) 租赁	45
四、加强涉外税收征管工作	46
五、维护国家权益，税务对外开放	48
参考书目	51

第一部分 概 述

一、国际转让价格的产生及其影响

转让价格是指有关联的企业之间购销产品和劳务时所确定的价格。由于社会化大生产的发展,科学技术的不断进步,产生了许多新的生产领域和新产品,企业也逐渐由传统的单一生产型过渡到多种经营型,进而进一步形成为集科研、生产、销售、服务于一体而且跨越各种不同行业的公司集团。在公司规模庞大,企业产品多样化的情况下,采取集权制的组织结构已不便于发挥集团内各企业单位的经营积极性,因为这种权力集中化,虽然有利于集中领导,协调各单位之间的关系,但是,却会限制中下层管理人员的主动性、积极性和创造性的发挥,会使最高领导层陷于大量繁琐的日常事务中,使企业组织缺乏适应性和灵活性。所以,需要采用分权制的组织结构,让中下层管理人员对所负责的工作由计划、生产到销售进行统一管理。在这种情况下,就出现了将企业的生产经营活动,按产品或地区的不同,建立经营事业部,同时每个经营事业部是一个利润中心,在总公司领导下,实行独立核算,自负盈亏的组织结构形式。这些经营事业部并没有掌握经营所必须的全部资源,在不同程度上需要公司总部在法律咨询、公共关系、财务、采购、广告宣传等管理职能上给以协调和支持,同时也需要其他经营事业部和外部供应商来提供本经营事业部不能自给自足的货物、劳务和技术。当各个经营事业部也就是各利润中心之间相互购买和销售以及与公司总部发生业务往来时,就产生一种相互依存的关系。由于各利润中心的经理要对各自的收入和成本负责,因此就需要明确记载这些内部交易的价格,即转让价格。集团公司的

多种经营和纵向一体化,使得以前对外销售的产品有很大一部分变成了内部转让,转让价格的问题也日益显示出其重要性。

随着民族国家的兴起,真正的国际贸易出现了,企业的经营战略也由国内转向了海外。欧洲产业革命后,广泛使用机器生产,急需廉价的工业原料。这些企业对海外的投资由非生产性转向大规模的生产性投资,跨国公司逐渐发展起来,特别是第二次世界大战以后,随着各国对外投资的迅速增长,跨国公司迅速占据了世界经济的舞台,在新的技术革命和国际经济发展的直接影响和作用下,跨国公司已成为当代科学技术、国际经济和国际贸易中最活跃最有影响的力量。公司集团的转让价格也由于企业的跨国经营而具有了国际性。据统计,国际贸易总额中约有40%是由跨国公司的内部流转所构成的,因此,作为跨国公司的一种经营策略的国际转让价格对于跨国公司本身以及世界各国的经济正发挥着越来越重要的作用。

国际转让价格确切地说就是指跨国关联企业对它们之间进行的转让交易所确定的价格。由于跨国关联企业之间的资本股权、财务、税收相互关联达到一定的程度,是受同一利益集团支配的,所以它们之间的交易具有利益瓜葛,不一定按照市场上公平竞争原则来确定价格,可以使用人为的手段来随意提高或降低这种内部交易的价格,这即是国际转让价格的基本特征。国际转让价格是根据跨国公司的全球战略目标和谋求最大限度利润的目的,由总公司的上层决策者人为确定的,会影响各关联公司的利润,从而影响各关联公司的税收,因此,在国际税收上要对这些跨国关联企业加以规范。通常将具有下列关系的企业视为跨国关联企业:

- 1) 总公司与其分支公司之间;
- 2) 同一总公司的不同分支公司之间;

3) 母公司与其子公司或孙公司之间；

4) 同一母公司的不同子公司或孙公司之间；

5) 总公司与其分支公司的子公司之间等。

与跨国关联企业相对应的企业叫做无关联企业，无关联企业属于独立利益单位，它们之间的交易价格需要遵从市场竞争原则，受市场供求关系法则的影响。

国际转让价格的影响并不仅限于上述所提到的税收方面，它对跨国公司本身、对接受跨国经营的各国政府，以及对国际资本的流动都有着广泛的影响。对跨国公司本身来说，适当地利用转让价格，可以减少整个企业集团的各种税款支出，可以改善公司的现金流状况，可以增强公司的竞争地位，改善子公司在当地的形象，可以加速成本回收和利润汇回，避免风险。但不适当地利用转让价格，则有可能招致有关国家政府的报复和惩罚，被双重征税；还会导致错误评价各子公司和其管理人员的业绩，挫伤子公司管理人员的责任心、进取心和积极性，削弱企业的竞争能力。

对接受跨国经营的各国政府来说，国际转让价格是一个对国际收支状况大有影响的因素。对国际转让价格的管理如果过于松懈，会引起应取得的税收的大量流失，影响国家的财政收入；如果对国际转让价格管理过严，又会失去跨国公司向东道国提供的大量的就业、技术转让、间接税、出口等等类似的好处，而且还会使潜在的投资者不来投资，去选择别的管理宽松的国家 and 地区去投资，因此，对国际转让价格管理过严，会影响东道国的投资环境。对国际转让价格实行恰当的政策，既能从跨国公司中取得属于本国的那份公平合理的税收收入，又能吸引外资促进本国的经济发展，获得先进的技术和管理经验，同时促使国际资本合理地流动。

2. 利用国际转让价格的目的

国际转让价格是跨国公司的一种经营策略。公司总部上层决策者通过对国际转让价格的控制,使总公司及其设在国内外的各子公司或分支机构服从全球的战略目标,来谋求最大限度的利润。跨国公司利用国际转让价格的目的可以从两个方面谈起。

(一) 税务方面

1. 减轻公司所得税税负。由于各国所得税税率不同,跨国公司就可以通过抬高或压低国际转让价格,使整个公司集团少交所得税,从而增加了税后利润。例如,设在甲国的A公司和设在乙国的B公司是跨国关联企业,甲、乙两国的所得税税率分别为50%和30%,A公司生产半成品,转让给B公司加工后销售,A公司生产成本每件为100美元,B公司每件加工成本为50美元,成品以每件250美元销往市场,本期A公司向B公司转让10000件半成品,并经B公司加工后全部售出,A、B两公司本期的营业费用均为10万美元。在不同的国际转让价格下,由下表可看出,A、B两公司的所得税税负之和是不相同的。

当转让价格定为每件130美元时,A公司、B公司以及A、B组成的公司集团的各项目如表一所示,其净收益分别为10万、42万、52万美元。

	A 公司	B 公司	A、B 集团
销售收入	¥1300000	¥2500000	¥2500000
销售成本	1000000	1800000	1500000
销售毛利	¥300000	¥700000	¥1000000
营业费用	100000	100000	200000
税前收益	¥200000	¥600000	¥800000
所得税	100000	180000	280000
净收益	¥100000	¥420000	¥520000

当转让价格定为每件150美元时，A、B公司以及由二者组成公司集团的各项目如表二所示，其净收益分别为35万、7万、42万美元。

	A 公司	B 公司	A、B 集团
销售收入	¥1800000	¥2500000	¥2500000
销售成本	1000000	2300000	1500000
销售毛利	¥800000	¥200000	¥1000000
营业费用	100000	100000	200000
税前收益	¥700000	¥100000	¥800000
所得税	350000	30000	380000
净收益	¥350000	¥70000	¥420000

通过表一和表二的对比，可以得出，在两个国家所得税税率差别较大时，通过货物或劳务的直接转让，达到减轻整个公司所得税税负的目的。具体的做法是，跨国公司以较低的国际转让价格从高所得税税率的国家的子公司输出产品，从而减少了高税国家子公司的利润，也就减少了其应交的所得税额，虽然以较低的转让价格接受产品的低所得税税率的国家的子公司增加了利润，需要多纳一部分所得税，但是，对整个跨国公司来说，少纳的所得税额要大于多纳的那部分，总的来说，减少了整个跨国公司集团的所得税税负。同样的道理，跨国公司如果以较高的转让价格将产品从低所得税税率的国家的子公司输入高所得税税率的国家的子公司，也能取得同上例中同样的减轻总税负的效果。以上是两国所得税税率相差较大时，在两国公司间直接输入输出产品的形式。

当两国所得税税率相差不大时，可以通过间接的方式达到减轻总税负的目的。假设甲、乙、丙是跨国关联企业，甲、乙两公司所处的A、B两国所得税税率相差不大，丙公司是一个低所得税税率或无税国

中的外国基地公司,甲公司的产品就可以以较低的转让价格转移给丙公司,丙公司将此产品略作加工或不加工再以较高的转让价格转移给乙公司,这样,本来应属于甲、乙两公司的利润就转移到了丙公司,从而减轻了跨国公司整体的所得税税负。

2. 减少或逃避关税和增值税

由于许多国家废除了出口税或过境税,进口税成为各国关税中最主要的一种,关税多为从价税,会提高商品的价格,跨国公司通过采用压低转让价格的方法向另一国的子公司进口商品,可以减少从价计征的关税。

跨国公司还可以利用区域性关税同盟的有关优惠规定来逃避关税。例如,欧洲自由贸易区规定,商品如系自由贸易区外生产的,由一成员国运往另一成员国时,须交纳关税。但如果该商品的价值一半以上是在自由贸易区成员国中增值的,则在该自由贸易区内运销可以免于交纳关税。因此,如果一家自由贸易区外的跨国公司要把一批半成品运往其设在西德的子公司,制成成品后欲在自由贸易区内销售,那么,跨国公司就采用调低国际转让价格的方法,人为地压低半成品的售价,使其在西德制成成品后的价值一半以上是在西德增值的,这样该商品在运往自由贸易区其它成员国时就不用交纳关税了。

对于设在高增值税国家的子公司,以较高的转让价格向其提供货物,降低它的增值额,从而减少其增值税。

3. 逃避预提税。

预提税是指东道国政府对外国公司或个人在本国境内所取得的股息、分红、利息、租金、特许权使用费等所得,根据收入来源管辖权原则,由支付所得单位代扣代交的所得税,也称预提所得税。在两国间没有税收条约或协定的情况下,预提税率大都在20%以上,利用

用低转让价格,可以减轻或逃避预提税。例如,跨国关联企业A公司本应向B公司支付一笔股息或特许权使用费,为避免被征收预提税,可以不支付,而通过低转让价格输给B公司货物或以高转让价格从B公司输入货物来代替。

4. 增加外国税收抵免额。

外国税收抵免是指有一个国家对税收抵免采取法律手段加以认可,不必通过双边税收协定加以规范的一种抵免方式。它分为直接抵免法和间接抵免法。在实行直接抵免法中的限额抵免法时,又可以采取两种限额抵免的办法,即分国限额法和综合限额法。分国限额法是按纳税人在不同来源国的应税所得额,逐一按居住国税率计算出各自的抵免限额;综合限额法是指将纳税人在两个或两个以上来源国的应税所得额累加起来,按居住国税率计算出的抵免限额。如果跨国公司在国外的分公司所在国全是比本国所得税税率高的国家,或是比本国所得税率低的国家,采用分国限额法和综合限额法是没有区别的。当跨国公司在国外的投资国有高税率国家也有低税率国家时,采用综合限额法,可以将一国的多余限额同另一国的超限额相互冲抵,而采用分国限额法则不能互相冲抵,因此,对纳税人来说,实行综合限额是优于分国限额法的,当跨国公司在国外的分公司中,出现有的盈利,有的亏损时,采用综合限额法,各公司的盈亏相抵,会使抵免限额降低,从而对跨国公司不利。

由于采用综合限额法还是分国限额法是一个国家的主权问题,跨国公司无法改变,所以,当一国采取综合限额法,跨国公司在国外的分公司有的出现亏损,有的出现盈利时,跨国公司可以通过转让价格,将自己的部分利润转移给亏损公司,增加来自所有外国的应税所得,从而增加了外国税收抵免额,否则,盈利的外国分公司上交外国的所

得税将得不到抵免。

(二)非税务方面

1、打入并控制市场,增强子公司的竞争能力。

总公司为了扶植国外子公司的建立和发展,除了向它融通资金外,还利用国际转让价格以低价售给子公司商品和劳务,降低子公司的成本,或者以高价购买子公司的产品和劳务,以增强其竞争能力,打入新的国外市场。随着子公司竞争能力的增强,逐步控制市场,同时,子公司显示出的较高的利润率,有助于提高其资信水平,使它在当地出售股票与证券或者谋取信贷变得比以前容易许多,使其竞争能力得到进一步的增强,竞争地位更加巩固,形成良好的良性循环。

2、调节利润,改变子公司在当地的形象。

跨国公司通过低转让价格向子公司提供产品和劳务以及高转让价格接收子公司的产品和劳务来调高子公司的利润,使子公司表现出良好的财务状况,以便使其在资本市场上取得有利的地位。反之,可以通过转让价格调低利润,避免由于子公司利润过高而引起的一系列问题。例如,东道国政府可能要求重新谈判跨国公司进入的条件,分享其高额利润;或者在东道国中滋长要求没收外国企业高额利润的压力;发展中国家的工会组织代表工人的利益,可能会要求共享企业盈利的权利,增加工资待遇和福利开支;新的竞争者会受到高额利润的强烈吸引而打入本行业,使竞争加剧等。因而,跨国公司可以采取转让价格的方法,把盈利悄悄地转移到国外去,因而子公司的帐面上只显示较低的公司利润。

3、调拨资金

跨国公司的多层次、多部门的国际调节机制,有利于在全球范围内组织生产和销售,并且能从整个公司体系内部各单位之间统筹调度

资金,同时根据多国性经营的要求,利用众多的国际国内资本市场。跨国公司一般总是将重要的部件的生产、科研、高级技术、管理人员集中在母公司所在国。要求其它各国的子公司对母公司在这方面的开支支付一定的费用,这样,就可以采用转让价格的方法调拨各个子公司的资金。由于各国经济发展的不平衡,跨国公司还可以利用转让价格将资金从低利国家转移到高利国家。

跨国公司对外投资,希望迅速安全地收回成本和利润。但是子公司所在国一般都对外国资本汇回母国有限制,比如征收一定比例的所得税,因此,通过转让价格的对策,可以及时地收回成本和利润,有些设在外国的子公司,由于受当地政府投资法令等的限制,很难在当地取得用于生产和流通的资金。母公司为解决其困难,可以以低转让价格提供货物及高转让价格购买其货物,使子公司得到资金融通。

4. 减少和避免各种风险

首先是外汇风险问题,跨国经营的业务活动会使用到各种货币,各国货币的国际汇价处于经常波动的状态,汇率的波动会影响跨国公司国外资产和负债的价值。影响它的当期利润和未来的现金流量。对这个问题处理不当会使跨国公司遭受极大的损失。对付外汇风险,先要预测汇率的变动,计算因汇率变动而使公司可能经受损失的风险程度,然后使用套期保值的方法。除此之外,还可以适当地应用转让价格的方法,提高售价;加速收回当地货币应收帐款延期偿还当地货币的应付帐款;加速偿还外币的应付帐款;把多余的资金转给母公司或者硬通货国家的子公司等等。这样来减少因货币贬值带来的损失,或者获取汇率差价的利益。或者把损失转移给特定的联属企业。有些国家出于对国际收支平衡的考虑,实行严格的外汇管制,对当地子公司汇回利润加以各种限制,并课以重税,母公司利用转让价格,则可

以将尚未形成的利润悄悄地从子公司转移出去,使此子公司仅表现出很小的一部分利润,甚至亏损。

其次,是在通货膨胀严重的国家,严重的物价上涨会使当地子公司的货币性资产的购买力不断降低,为防止这种损失,母公司可以把提供给这些子公司的货物和劳务的转让价格人为地抬高,以便把这些子公司的现金转移出来。

第三、一些东道国政府为了维护本国市场和当地居民的合法权益,实行市场价格控制政策。当东道国政府限制跨国公司以倾销价格在当地市场销售时,母公司可以调低对当地子公司的转让价格,使子公司仍能以较低的价格在当地市场销售其商品,获得较高的利润,显示出良好的经营状况,从而击败竞争对手。当东道国政府限制跨国公司可以高价售出产品时,母公司可以调高对当地子公司的转让价格,使子公司的产品成本增高,其结果仍能使整个公司获取较高的利润。此外,利用较低的转让价格,还可以使更多的产品进入一个实行外汇管制或者对进口货物价值实行限额的国家。

5. 从合资企业中多捞好处

跨国公司投资于其它国家和地区,与其在当地举办合资经营企业,从根本上来讲,它的最终目的同样是为了追求高额利润。合资企业可以使跨国公司回避贸易保护主义政策的限制,实行出口替代。由于许多国家对外国资本对本国的投资规定了一些限制条件,诸如,投资范围、所有权、兼并、出口、就业、原料、产品、税法、外资流出等条件,使得合资企业遭到种种限制。跨国公司对付这种限制的方法就是,利用国际转让价格,尽快尽可能地从这个合资企业中多捞好处。如,有些国家不允许合资企业扣除研究和开发成本、一般管理费用、专利权使用费等,跨国公司可以提供对合资企业的转让价格来补

偿。有些国家对合资企业规定,可以按出口商品的价值给予税款的减免和补贴,跨国公司通过制订较高的转让价格就能获得更多的税款减免和补贴,补贴一般是由政府支付给合资企业,这就减少了东道国相应的税收,以及更多地抵销了较高的应税收益。还有前面提到过的利用国际转让价格绕过东道国政府的外资流出限制。

一般情况下,跨国公司为了减少因交纳所得税以及盈利后对合资的东道国分红而造成的损失,不管它在合资企业中投资额所占的比例有多大,大都会利用国际转让价格,使合资企业的总收入减少,费用成本增加,从而不仅将自己应分得的利润拿走,而且还将当地合作者应得的那一份也据为已有。

第二部分 制订国际转让价格

一、制订国际转让价格要考虑的各种因素

制订国际转让价格,是一个极其复杂的过程,因为国际转让价格要涉及到各种错综复杂的变动因素。这些因素交织在一起,简直令管理当局感到力不从心,无所适从。例如象所得税差别、关税壁垒、竞争、通货膨胀、货币价值、对资金转移的限制、政治风险,以及合资企业各合股人的权益等等,特别重要的是,国际转让价格的决策往往会产生许多难以预料的问题。下面就从外部因素和内部因素两个方面来谈谈。

(一)外部因素

在考虑税负问题时,为减少跨国公司整体所得税税负,可以对处在低所得税税率的国家的子公司采用低价进高价出的转让价格。可是,假如进口此子公司产品的国家是高关税国,则需交纳较高的关税;反之,对处在高所得税税率国家中的子公司以高转让价格提供货物,如果此国恰是高关税国,则需向它交纳较高的关税。综合考虑所得税和关税的影响,作出制订转让价格的决策并不难,然而,还有其它重要因素。

跨国公司为了加强子公司的竞争能力,可以以较低的转让价格向其提供货物和劳务,夸大其净收益,但是,这有可能引来一些竞争者,与其争夺市场。特别是当地一些竞争者意识到跨国公司的企图时,会采取报复性的措施,使此子公司难以立足。当地政府为了保护本国企业的利益,也会采取反托拉斯、反倾销的行动,使跨国公司的企图难以实现。同时,使子公司表现出较高的利润,也会增加所得税税负,特别是当此国正是高所得税税率国时。

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.

厦门大学博硕士学位论文摘要库