

## 试论外资企业转让定价的新形式

### ——国内转让定价

北京林业大学经济管理学院 印中华\* 田明华\*\*

**摘 要：**外资企业避税已成为我国税收流失的主要方面，引起了社会的普遍关注。在花样繁多的避税手段中，国内转让定价作为跨国转让定价在一国内部的延伸，逐渐受到外资企业的“青睐”，对我国税收的危害也越来越大。本文在概述国内转让定价的基础上，对国内转让定价的危害、形式以及非避税动因作了深入细致地分析，并据此提出防范国内转让定价的对策。

**关键词：**国内转让定价 跨国转让定价 外资企业 税收 避税

外资企业在我国大肆避税已是不争的事实。2004年，外资企业纳税百强的纳税总额约为628亿元，与2003年基本持平，增长率近乎为零<sup>[1]</sup>。在我国经济高速发展、外资不断涌入的背景下，外资企业纳税竟无增长，只能说明外资企业利用各种手段逃避了税收。据税务部门估计，由于外资企业避税，我国每年的税收损失都在300亿元以上<sup>[2]</sup>。鉴于越来越多的外资企业扩大在我国的经营业务，国内转让定价必将成为外资企业避税的重要手段，进而造成我国更大的税收损失。

#### 一、外资企业国内转让定价概述

##### （一）国内转让定价的概念及形成条件

国内转让定价是指关联企业利用东道国内部地域或者产业之间的税负差异，通过在不同地域或者不同产业之间转移利润来实现总体利益最大化的经济行为。不仅同一跨国公司内部的分公司或者子公司之间构成关联企业，而且形式上毫无关系的企业之间，只要存在业务上的依附关系也会形成关联关系。如果企业a对企业b存在业务上的依赖关系，比如企业b控制了企业a的销售渠道，或者企业b是企业a原料的主要供应商，或者企业b是企业a产品的主要购买商，则企业b在很大程度上可以控制企业a的经营决策，那么企业a和企业b构成关联企业。国内转让定价实际上是跨国转让定价在一国内部的“缩影”（见图1）。因为税负差异不仅在国家之间存在，而且在一国内部不同地域或者产业之间也存在。我国的税收优惠政策纷繁复杂，导致各地区、各产业税负差异大。东部地区的税负比中西部大致高出2~3个百分点<sup>[3]</sup>。一些国家鼓励发展的产业也有相应的税收优惠政策。

\*印中华（1981-），男，北京林业大学经济管理学院在读硕士研究生；主要研究方向：国际贸易；通讯地址：北京海淀区清华东路35号，邮编：100083。

\*\*田明华（1969-），男，博士，北京林业大学经济管理学院副教授、副院长；主要研究方向：国际贸易，林业经济；通讯地址：北京海淀区清华东路35号，北京林业大学39信箱，邮编：100083。

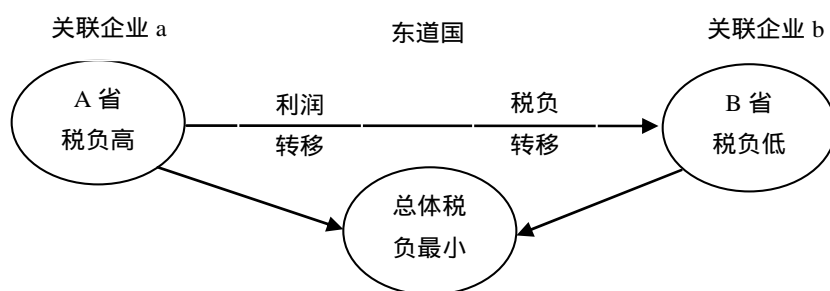


图1 外资企业国内转让定价流程图

## （二）造成我国税收差异的原因

### 1. 中央政府的税收倾斜政策

中央的税收倾斜政策分为地域税收倾斜和产业税收倾斜。在地域税收倾斜方面，国家在沿海经济开放区、经济特区、经济技术开发区、西部和东北给予了外商一系列的税收优惠政策。在产业税收倾斜方面，针对外资企业投资的不同产业实行不同的税收优惠政策。

### 2. 省、自治区、直辖市制定的地方税收法规

地方政府为了招商引资，纷纷制定针对外资企业的税收优惠措施，导致地方政府之间展开了“减税竞赛”。由于这些措施既不连续又不统一，加剧了各地区、各行业的税收差异。

### 3. 老少边穷地区的税收优惠

这些地区经济极为落后，为促进其发展，政府对外资企业出让了更多的税收收入。虽然我国实行区域化、产业化的税收优惠政策，但是以区域化税收优惠为主。

## （三）国内转让定价与跨国转让定价的区别与联系

与跨国转让定价相比，国内转让定价具有自身的特点。不改变外资企业在东道国的利润总量；利用的是同一国家不同地区或产业的税收政策；无需考虑关税成本和进出口贸易的相关费用；方式更加灵活多样；运作简单，方式隐蔽，并且合乎转让定价税制的规定。但是，国内转让定价与跨国转让定价也有一定联系。虽然更多的外资企业把利润留在国内转化为资本，但是最终利润要流出我国。因此，避税港通常是利润的“归宿”，跨国转让定价则是转移利润的必要手段。因此，跨国转让定价和国内转让定价是外资企业实现利益最大化的两把“利器”，缺一不可。

国内转让定价倍受外资企业重视的背后有着复杂的政治经济因素。过去，外资企业对我国政治经济体制一直持有怀疑态度，但是又不肯放弃我国巨大的市场，因此大多过早地把利润转移到国外，仅在我国保留少量资本。由于我国外汇管制严格，直接汇出利润对外资企业既不方便又没好处，因此外资企业普遍采用跨国转让定价的方式。随着我国政治的稳定和经济的开放，外资企业的疑虑逐步消除，开始加大投资力度，进一步开发国内市场，以获取更大的利润。因此，国内转让定价成为外资企业的“新宠”。

## 二、外资企业国内转让定价的危害

### （一）导致税收的大量流失

目前，跨国转让定价是外资企业在我国避税的主要手段。与其相比，国内转让定价在避税方面具有明显的优势，在深刻的政治经济背景下，必将成为外资企业避税的主要手段，进而对我国财政收入和国家利益构成严重威胁。

### （二）干扰税收倾斜政策目标的实现

一国税收倾斜的目的在于引导资金、技术等稀缺生产要素向不发达地区或产业流动。虽然国内转让定

价表面上符合这一目的，但是外资企业不会真的用转移的利润在当地投资，而是仅仅把其当作利润的“避税港”和资金的“中转站”。因此，国内转让定价无助于不发达地区或优先产业的发展。

### （三）多得或者独占合资企业利润

外方在掌握合资企业购销权的情况下，利用其与东道国关联企业业务往来的机会，在利润分配前，通过国内转让定价，把利润及早转移到关联企业，达到攫取中方利润的目的。

### （四）削弱内资企业竞争力

我国给予外资企业的税收优惠引起了内外资企业税负的不均衡。外资企业在我国平均税负只有 11%，而我国一般内资企业的平均税负达到 22%，国有大中型企业的税负更高达 30%<sup>[4]</sup>。外资企业通过国内转让定价获得了更多的利益，造成内外资企业税负更大的不平等，使得本土企业在市场竞争中处于更加不利的地位，导致“强者越强，弱者越弱”。

### （五）诱使或者迫使内资企业避税

由于外资企业避税的成效显著，本土企业纷纷效仿。有的本土企业受到外资企业避税的启发，积极寻找避税途径，以获取更大的经济利益。有的本土企业则是迫于竞争压力，希望通过避税摆脱在税负上的劣势地位，增强企业竞争力。

国内转让定价具有传播速度快、影响范围广的特点，笔者引入博弈论来说明国内转让定价的传导机制（见图 2）。假设某地存在 a、b 两家相互竞争的外资企业，两家公司都可以通过国内转让定价来获益。如果两家公司不进行国内转让定价，那么得到的利益均为 0。如果只有 a 公司进行国内转让定价，那么 a 公司除了得到国内转让定价本身带来的利益 2 外，还可获得额外利益 1。这一额外收益是 a 公司通过国内转让定价确立的竞争优势带来的。反之，结果亦然。为了自身利益的最大化，理性的公司会毫不犹豫地选择国内转让定价。此时，由于不存在国内转让定价的额外收益 1，两家公司都获得正常收益 2。由于我国涉外税法没有对国内转让定价做出规定，外资企业国内转让定价的风险小。因此，国内转让定价容易在整个地区或者整个产业蔓延，使其危害迅速扩大。

		b 公司	
		转让定价	不转让定价
a 公司	转让定价	2    2	3    0
	不转让定价	0    3	0    0

图 2 外资企业国内转让定价的博弈分析

## 三、外资企业利用国内转让定价避税的方式

跨国转让定价使用的方式同样适用于国内转让定价。比如，商品购销和提供劳务的“高进低出”，固定资产租赁费以及无形资产使用费与转让费的增加或者减少，贷款利息的提高或者降低，虚报设备价格，贷款代替股本，滥用税收优惠政策等。但是，国内转让定价也具有独特的方式和优势。

### （一）外资企业逃避所得税（见图 3）

所得税是我国给予外资企业优惠最多的税种，也是外资避税最多的税种。假设外资企业在一国的 A 省设立了独资企业 a，其产品主要销往该国的 B 省。A 省的所得税税率  $T_1$  要大于 B 省的税率  $T_2$ 。如果外资企业 a 把产品直接销往 B 省，利润 R 将回流到企业 a，此时企业 a 缴纳的所得税为  $RT_1$ 。理性的外资企业会选择另一种方法：在 B 省设立销售公司 b，由企业 a 把产品低价销售给关联企业 b，再由关联企业 b 按照正常价格在 B 省销售。这样，利润就截留在企业 b，所得税按照 B 省的低税率  $T_2$  缴纳。假设关联企业 a 以成本价把产品销售给关联企业 b，企业 b 的利润为 R，缴纳的所得税为  $RT_2$ 。由于  $T_2 < T_1$ ，则  $RT_2 < RT_1$ ，

所以外资企业少交的所得税额为  $\Delta T = RT_1 - RT_2 = R(T_1 - T_2)$ 。设立关联企业 b 后，外资企业还可以享受再投资退税的优惠政策，进一步减轻了税负。

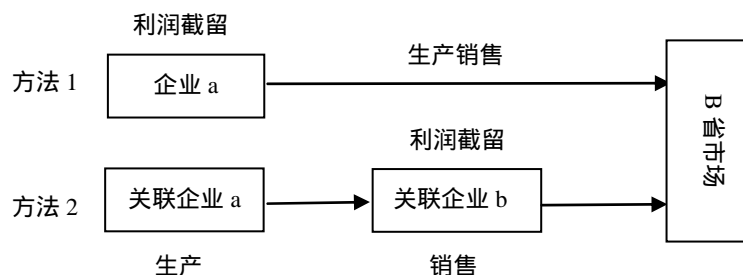


图3 外资企业采用低价销售形式的国内转让定价

更为有效的方式是，关联企业 b 委托关联企业 a 生产加工产品，而购销权由关联企业 b 控制（见图4）。这样利润截流在关联企业 b，而关联企业 a 只收取少量的加工费，从而减少了更多的税负。

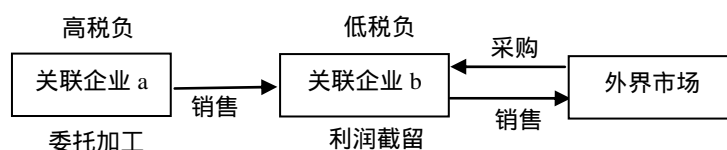


图4 外资企业采用委托加工形式的国内转让定价

不仅低价销售可以转移利润，而且增大开支也能达到同样的目的（见图5）。假设关联企业 a 获利丰厚，由于处于高税率区，因而要缴纳大量税款。此时，关联企业 b 可以通过各种名义向关联企业 a 收取高额费用，或者借给关联企业 a 一笔高息贷款，并且要求关联企业 a 必须预先支付全部利息。这样，在会计年度截止前，关联企业 a 的利润就转移到关联企业 b，造成关联企业 a 获利微薄，甚至亏损。由于关联企业 b 处于低税率区，这样就减轻了外资企业的整体税负。



图5 外资企业采用增大开支形式的国内转让定价

外资企业 a 在“免二减三”的税收优惠结束前，重新注册关联企业 b，并将全部资金通过国内转让定价注入关联企业 b。实际上，关联企业 a 已成为“空壳”，其全部业务由关联企业 b 承担。一方面，造成关联企业 a 亏损，继续推迟其纳税时间；另一方面，外资企业可以重新享受“免二减三”的税收优惠（见图6）。

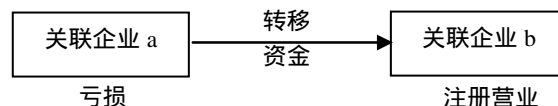


图6 外资企业利用“免二减三”的税收优惠政策逃避所得税

## （二）外资企业逃避增值税。

增值税是我国征收的主要税种之一，具有税率高和税基宽的特点，成为外资企业避税的主要对象之一。利用特定产业的税收优惠政策避税已成为外资企业逃避增值税的重要方式。

### （1）利用民政福利企业是外资企业逃避增值税的有效手段

由于民政福利企业享有增值税即征即退的优惠政策，因此外资企业可以设法控制民政福利企业作为其囤积利润的“基地”。图 7 中，关联企业 a 是某一外资企业在我国的上游企业，关联企业 b 则是下游企业。如果按照正常方式进行交易，关联企业 a 和 b 都要负担巨额的增值税和所得税。但是，如果该外资企业控制一家民政福利企业，使其成为关联企业，利用“高进低出”向民政福利企业转移利润，造成关联企业 a 和 b 账面上的亏损。这样，关联企业 a 和 b 的增值税和所得税都得到大幅减免，增值税和所得税转移到民政福利企业。由于民政福利企业享有增值税和所得税即征即退的优惠政策，所以该外资企业逃避了大量的税款。如果民政福利企业在从关联企业 a 购买产品时不按规定索取增值税发票，则关联企业 a 可以将未开发票部分的收入不申报入账，从而逃避了大量增值税<sup>[5]</sup>。如果民政福利企业把产品转售给关联企业 b 时提高价格，则关联企业 b 也达到了逃避增值税的目的。

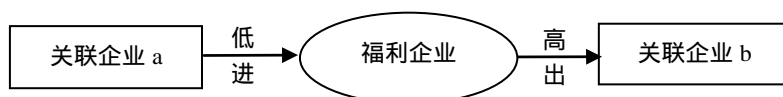


图 7 外资企业利用民政福利企业逃避增值税

## (2) 利用高新技术企业是外资企业逃避增值税和营业税的重要方式

图 8 中，外资企业 a 销售自动化设备。由于企业 a 把一套自主研发的软件装配到自动化设备中，自动化设备的销售价格大幅提高，但是购进的材料并不多，所以企业 a 的增值税负担大大增加。理性的外资企业会把软件开发部门独立出来，在经济特区成立专门的软件公司。软件公司先以高价把软件销售给企业 a，再由企业 a 装配后销售到市场。由于软件公司属于高新技术企业，所以只缴纳 3% 的增值税并且免征营业税。企业 a 则可以抵扣 17% 的进项增值税。由于软件价格被人为抬高，企业 a 实际抵消的增值税远远大于 14%，税负大大减轻。企业 a 还可以采用增大开支的方法把利润转移到软件公司，以便享受更多的税收优惠。

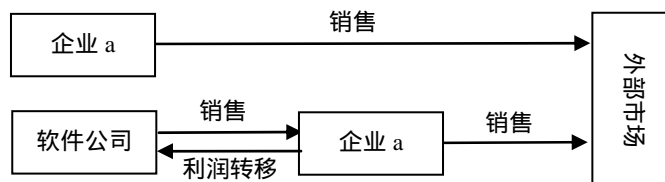


图 8 外资企业利用高新技术企业逃避增值税和营业税

(3) 东北增值税改革为外资企业避税提供了契机。东北税制改革在八大行业实行消费型增值税试点，即允许八个行业的一般纳税人扣除外购固定资产所含增值税税金<sup>[6]</sup>。如果设在东北三省的外资企业在税制改革规定的八大行业范围内，则可以充分利用这一有利条件，以高价从位于低税区的关联企业购买设备，以便冲抵增值税，企业利润也转移到低税区，实现整体税负的降低。

## (三) 外资企业逃避消费税 (见图 3)

假设外资企业 a 的销售收入为 S，由成本 C (含税) 和利润 R 构成，消费税税率为 30%。方法 1 中，外资企业 a 应纳消费税为  $30\%S = 30\%(C+R)$ 。消费税的纳税行为发生在生产领域，而非流通领域或终极的消费环节。关联企业中生产应税消费品的企业，如果将应税消费品销售给其独立核算的销售部门，由于处于销售环节，只缴纳增值税，不缴纳消费税，可使集团的整体消费税税负下降<sup>[7]</sup>。因此，方法 2 中，由于关联企业 b 处于销售环节，不缴纳消费税，外资企业的整体消费税仅为  $30\%C$ ，比方法 1 少缴的消费税为  $30\%R$ 。

## (四) 外资企业延缓纳税时间

由于我国对外资企业实行包括“免二减三”在内的一系列税收优惠政策，外资企业可以通过国内转让定价制造“亏损”的假象，从而无限期地递延纳税时间。这相当于从银行取得了一笔巨额的长期无息贷款，对于缓解企业资金紧张尤为有效。与其他避税方式相比，延缓纳税时间给企业带来的利益有限，所以以此为目的的外资企业并不多见。由于我国对于外资企业的税收政策优厚以及转让定价管理松弛，外资企业有很大的空间采用国内转让定价来削减税负，因此延缓纳税时间并不是外资企业避税的主要目的。

#### 四、外资企业国内转让定价的非避税动因分析

国内转让定价的作用不仅限于避税，而且是打击竞争对手，扶植关联企业，侵吞中方利润的重要手段。因此，国内转让定价是外资企业实现经营管理战略的有力武器。

##### （一）打击竞争对手，形成垄断

我国区域市场分割严重，这为外资企业进行地区行业垄断创造了条件。外资企业通过国内转让定价，将利润转移到某一实力强大的子公司，并且命令该子公司低价销售产品。由于集中了外资企业大部分利润，该子公司有能力长期大量地低价销售产品，而且不会受到反倾销制裁。当竞争对手因无法承受低价销售的压力而退出该行业时，外资企业就达到了地区垄断的目的。

##### （二）粉饰企业业绩，骗取股市资金

如果外资企业的分公司或者子公司上市后处于亏损状态，为了募集更多的股金，外资企业可以利用国内转让定价把其他关联企业的利润注入该企业，形成该企业的虚假繁荣，诱骗股民购买该公司的股票。

##### （三）侵吞中方利润

中外合资、中外合作是外商投资的重要方式。由于中方屡屡出让经营决策权，尤其是购销权，外方可以轻而易举地利用国内转让定价，把税前利润转移到关联企业，达到侵占中方利润的目的。中方的股权比重越大，外方的动机越强烈。

#### 五、防范外资企业国内转让定价的政策建议

税负差异是导致国内转让定价的根本原因。只有消除税负差异，才能从根本上解决国内转让定价问题。但是，税负差异是由我国经济发展阶段决定的，是我国宏观调控政策的重要组成部分，也是协调地区、行业经济发展的有效手段，具有存在的合理性。因此，我国不能以消除税负差异为代价来解决国内转让定价问题，而应该通过其它途径来弥补税负差异带来的损失。

##### （一）修订转让定价税制，加大外资企业国内转让定价的避税成本

设计和实施避税方案是国内转让定价避税成本的两个重要方面。此外，税务部门反避税调查的风险也是国内转让定价成本的重要组成部分。由于我国对外资企业避税的处罚轻微，外资企业避税的风险小，再加上设计和实施避税方案的成本也不高，外资企业国内转让定价的避税成本低，所以容易诱发外资企业的避税行为。

目前，我国涉外税法对外资企业国内转让定价尚无规定，形成了巨大的税收漏洞。因此，修订转让定价税制就成为加大外资企业国内转让定价避税成本的关键举措。因此，应把转让定价的调查和处罚范围扩展到国内关联方，这样就涵盖了国内转让定价。过轻的处罚会刺激外资企业避税的欲望。因此，对外资企业国内转让定价应从严、从重处罚，建议以转移利润的30%~40%作为罚金，并且避税企业在一段时期内丧失享有税收优惠的权利。对查处的外资企业应予以公布，向避税企业施加舆论压力，加大外资企业的避税成本。对查处的外资企业应登记造册，定期检查，使其不敢再铤而走险。预约定价税制是能够实现外资企业和税务部门“双赢”的新型转让定价税制。因此，应把预约定价税制扩展到国内转让定价，并加以推

广。

## （二）加强行政管理

地方政府可以规定：外资企业利用国内转让定价转移到低税区的利润必须用于当地投资，否则按惩罚性税率加征地方税。这样既增大了外资企业的避税成本，又起到了吸引外资的作用。

## （三）制定电子商务反避税方案

虽然我国电子商务还远未成熟，目前不会对反避税工作造成实质性影响。但是，电子商务是交易模式发展的一次革命，我国早晚要进入电子商务时代。电子商务使得国内转让定价更加迅捷、隐蔽，大大增加了税务部门反避税的难度。因此，我国税务部门应成立专门机构对电子商务避税进行深入研究，在参照国际电子商务避税和反避税的发展趋势以及经验教训的基础上，结合我国实际，制定出我国的应对方案。

（四）完善电子税务信息系统。建立全国税务部门内部网络系统，通过跟踪、监控可疑外资企业关联方的纳税数据，及时发现外资企业的国内转让定价行为。

## （五）实现工商、税务、物价部门的联合执法

建立工商、税务、物价部门的公共数据库，加强各个部门的协调合作，加大对外资企业国内转让定价的打击力度。

## （六）处罚国内低价销售行为

外资企业利用国内转让定价除了有避税的动机外，还有垄断的目的。由于这种不正当竞争行为不属于倾销，政府尚无法处罚。因此，可以联合税务、工商、物价等部门共同制定对国内低价销售的处罚措施。

## （七）打破地方保护

一些地方政府领导为了突出政绩，对外资企业的避税行为进行袒护、纵容，甚至干扰国家税务局的调查取证。虽然国家税务局并不隶属于地方政府，但是依然在很多方面受其节制，所以国家税务局的反避税工作困难重重。应给予国家税务局充分的自主权，建立国家税务局反避税的激励机制，抑制地方政府对外资企业的保护。

## （八）加强税务部门对外资企业的监管力度

曾有税务专家估算，以我国现有的人力、物力和技术手段，外资企业平均每家被审计的概率是 800 年一次<sup>[8]</sup>！虽然这一估计未必准确，但是说明加强税务部门对外资企业的监管势在必行。因此，中央政府应从人力、财力、物力上支持税务部门的反避税工作，成立独立的反避税机构，培训专业的反避税队伍，给予其调查取证的特权。

### 参考文献：

1. 洪其华、赵何娟：内资企业效仿外企避税，国家打击避税力度加大，第一财经日报，2005-1-1
2. 王家清：外商投资企业避税问题的思考，中国乡镇企业会计，2006（4）：50-51
3. 陈新：西部大开发税收策略研究，学术论坛，2003（3）：72-73
4. 程瑞华：外资企业超国民待遇当止，金融信息参考，2005（3）：22
5. 完善民政福利企业税收优惠政策的建议，江苏省阜宁县地方税务局网站，<http://www.fnds.gov.cn/szsj/200622180130.htm>，访问时间：2006-7-17
6. 刘东明：企业纳税筹划，北京：中国人民大学出版社，2004：223
7. 贺志东：如何有效合理避税，北京：机械工业出版社，2005：171
8. 地方政府如何解决外企的避税问题？中国转让定价网，<http://www.cntransferpricing.com/ArticleShow.asp?ArticleID=545>，访问时间：2006-7-14

（责任编辑：刘成华、小雨）