

关联企业专利许可课税问题研究

朱亦辰

上海交通大学 凯原法学院

2015 年 4 月

摘要

在知识经济时代全球化的国际贸易过程中,知识产权日渐成为企业竞争力高低的决定要素之一,众多国际企业都不惜投入巨额经费及大批人力资源用于进行技术研发,并致力于加强对知识产权尤其是对专利技术的利用和保护。随着专利技术占生产力和产业资产的比重迅速增加,专利资产税收制度已然构成无形资产税制中最为重要的组成部分。而专利许可作为企业利用最多的专利商品化渠道,是技术这一国际生产要素流动的重要方式。

关联企业避税早已不是新鲜之事,但关联企业避税方式却处在不断变化出新之中。在企业全球利润最大化的目标驱动下,通过将转让定价、成本分摊等手段运用于专利许可交易中,跨国关联企业在无形资产领域避税如鱼得水。虽然避税并不违反税法的明确规定,但是,它往往以利用税法的漏洞、牺牲国家税收利益为代价来达到集团利益的最大化,因此具有不合理性。跨国关联公司的避税行为,直接影响国家财税收入,不仅会严重侵害了我国的税收主权,而且导致资本流动的扭曲效应和税收的不公平,阻碍了我国经济和国际贸易的发展。然而,专利资产有别于传统有形资产的特征,造成了传统课税理论与规则类推适用的困难。同时,在国际避税地和电子交易平台的发展等因素的助力下,关联企业技术许可避税问题日趋严重,税务当局课税难度加大。

鉴于此,笔者认为,对关联企业专利许可交易避税行为进行深入研究并结合我国实践提出可行的对策建议将十分重要。本文首先结合法律规定和学理观点对关联企业进行界定,并对专利许可作一概要介绍。其后结合实证结果分析我国的专利许可避税的现状和规制难点。在此基础上,对关联专利许可证交易的避税方式进行详细探讨,并对税收征管实践和法律制度的完善提出建议。

关键词: 关联企业 专利许可 避税 税收规制

第一章 关联企业之界定

关联企业已经成为当今社会经济生活中的普遍现象,它的出现是市场经济发展到一定阶段的产物,是规模经济时代的必然结果。关联企业在成本控制、资源配置、规模经营等方面的优势使得其不断发展壮大,已然成为推动市场经济发展的巨大力量。但另一方面,利用关联企业转移利润、逃避税负、规避外汇管制、进行内幕交易、不正当竞争等非常规的经营活动也随之大幅涌现。关联企业转移利润导致损害从属公司债权人和少数股东利益的结果,逃避税负使得国家财政受损、违背税收公平原则,内幕交易、不正当竞争则会损害其他经营者的利益、破坏市场秩序……关联企业带来的这种种不利后果使得其越来越受到政府和学者的关注,对关联企业的研究由此得以不断深入。本文试图从学理、法律规定以及实务各个方面,立足我国情况,对关联企业的概念和认定标准进行探讨。

第一节 关联企业的界定

一、学理上的定义

在具体展开论述前,有必要对关联企业和关联公司这两个概念进行厘清。两者的理论实质是相同的。而且,由于非公司企业并不具备独立承担责任的资格,因而实务中所涉及的这类企业在关联关系中往往扮演着第三人的角色,连结两公司的关联关系。也就是说,对关联企业的认定最终还是会落入关联公司的结局之中。由此,对于二者并无特别区分的必要。

从学理上看,关联企业尚无一个公认的定义,学者们的观点各有不同。我国学者施天涛认为,关联企业是指为达到一定的经济目的而通过特定手段所形成的企业之间的联合。¹学者史际春对关联企业的定义是指企业在资本、经济和技术和管理等方面的关联达到相当程度,以至于法律上对其关联性和交易加以控制的企业。²台湾地区学者王文字则认为所谓关联公司、关系企业即“数个于法律上各具有独立人格之公司,在经济上借由企业间相互控制及从属关系,或相互投资关系,形成类似命运共同体之大型企业团体。”³事实上,这些观点只是解释和归纳的角度有所不同,但是实质并无区别。施天涛所称“特定手段”即表现在“资本、经济和技术和管理等方面”,这些方面的关联使得企业间形成了相互控制及从属关系或相互投资关系,即关联关系。进一步分析可知关联企业具有以下几个显著特点:

首先,关联企业是数个具有独立法人人格的企业之间的联合。关联企业进行的转移利润等行为之所以能够实现,都是以企业法人独立承担责任为前提的。关联企业之间存在的控制、重大影响等关系可能会使得其成员企业实质上丧失独立地位,但是这些企业在形式上仍是独立法人。此种情况下,法院可能会适用法人人格否认制度,否认被控制公司的独立法人地位,但这只是少数情况下的例外,且仍是以独立法人人格的存在为前提。

其次,关联企业之间存在着关联关系。关联关系包括控制关系、重大影响以及其他利益

¹ 施天涛:《关联企业概念之法律透视》,载《法律科学》1998年第2期。

² 史际春:《企业和公司法》,中国人民大学出版社2013年版,269页。

³ 王文字:《公司法论》,中国政法大学出版社2004年版,572页。

关联关系。关联关系的形成可能采取多种方式，主要有股权参与或资本渗透，合同机制如特许经营、企业托管，或其他方式如人事联锁、业务结合或表决权协议等。

第三，关联企业形成是企业制度深化发展的结果，是企业追求利润的本质使然。一方面，关联企业可以造就规模化的经营优势，降低成本，促进资源整合和利用，从而增加利润；另一方面，关联企业还可能利用关联关系从事转移利润、逃避税负等不合营业常规的活动，甚至不惜完全牺牲某个企业的利益来追求集团利润最大化。

二、法律上的定义

最早将关联企业作为法律用语的是 1991 年颁布实施的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》（已失效）。随后依该法制定颁布的《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》（已失效）第 52 条对关联企业第一次作出了法律上的定义，规定关联企业是指与企业有以下之一关系的公司、企业和其他经济组织：（一）在资金、经营、购销等方面，存在直接或者间接的拥有或者控制关系；（二）直接或者间接地同为第三者所拥有或者控制；（三）其他在利益上相关联的关系。

现行税法中对关联企业做出定义的是《税收征收管理法实施细则》，该细则的定义与《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》是一脉相承的，只是个别用词更为准确。《企业所得税法》则出现了“关联方”这一概念，并由《企业所得税法实施条例》对作出相应的概念解释，根据该条例第 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。

同时，《公司法》和会计法规也存在相关规定。《公司法》第 217 条对“关联关系”做出了解释性规定。国家税务总局颁布的《企业会计准则第 36 号——关联方披露》（以下简称《会计准则 36 号》）与税法的规定一致，采用了“关联方”的概念。该准则第 3 条第 1 款规定：“一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。”

三、小结

应该看到，法律对关联企业的界定是基于其所调整的法律关系类型而进行的，因此不同类型的法律对于关联企业的概念的规定也是不同的。公司法关注关联关系中权利的分配、责任承担机制与利益相关者保护的问题。会计准则以资料管理为重点，关注的是企业间由关联关系产生的信息披露义务，而在税法的视角下，核心问题则是由关联关系产生的应纳税所得额差异。可以看到，无论是哪一种视角，都围绕着关联关系这一核心而展开。数个企业是否是关联企业，根本问题在于是否存在关联关系。因此，对于关联关系内涵的充分理解，是关联企业概念中的核心问题。同时，在讨论关联关系的内涵时，公司法、税法和会计法规的标准应当是可以相互借鉴的。

关联关系是一种较为稳定的关系，具有一定的持久性，因此区别于企业间偶然或暂时的交易关系。关联关系包括控制关系、重大影响以及其他利益关联关系。其中最为核心的是控

制关系，在我国所有关于关联企业、关联关系的规定当中都出现了这一概念。其他关联关系一般也都是以未达到控制程度为参照标准。

《会计准则 36 号》第 3 条第 2 款规定：控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。首先，控制（决策）主体支配的是企业的财务和经营政策，也就是一个企业的“命脉”所在；其次，能据以从该企业的经营活动中获取利益，这里强调了控制关系的利益关联性，这是关联关系的本质属性，关联企业的产生动机、最终目的均在于此。控制（从属）关系一般都是存在于母子公司之间。

控制可分为直接控制和间接控制两种类型。直接控制，是指一方以直接投资或双方签订合同等方式取得对另一方的控制权。间接控制，是指一方通过一个或多个第三方对另一方实行的控制。实务中，还存在直接与间接控制并存的情形，不妨称之为混合控制。如，A 公司持有 C 公司 20% 的股权，持有 B 公司 60% 的股权，B 公司持有 C 公司 30% 的股权，此时 A 公司持有的 C 公司股权应是其直接持有和通过 B 公司持有（间接持有）的股权之和。控制的类型还可大体分为股权控制关系和非股权控制关系。股权控制则又有全资公司和控股公司两种形式。全资公司是由母公司 100% 持股的公司，其资本全部来源于母公司。控股公司则通常是多数参与形成控制，但在公司股权极其分散的情况下，一方即使持有的股权或股份不超过 50% 也可以取得该公司控制权。非股权控制是指双方不存在股权关系，但一方通过合同机制和人事连锁、业务结合等方式取得对另一方财务和经营管理的决策权。

第二节 关联企业的判别

一、关联企业的判别标准

虽然我国多部门法均给出了关联企业、关联方或关联关系的定义。但仅从概念上来认定和判别关联企业或关联关系是否存在几乎是不切实际的。

关联企业中最主要的主体是公司，但我国《公司法》中，提到关联关系的条款不仅少而零散，且涉及范围界定的仅有一条（第 217 条），完全没有明确具体的标准。这反映出我国公司法制中对关联企业规制的缺失，既无详尽的规定，更谈不上形成完善的体系。

会计法规注重的是关联方及其交易的信息披露，有关规定皆以程序性规定为主，意在规范会计工作人员的行为而非企业实体权益。尽管《会计准则 36 号》中亦列举规定了构成企业的关联方的情形，但该规定仍是比较粗糙的。如准则中对控制关系的判断标准仍然模糊，达到什么样的程度为控制，直接控制和间接控制的标准是什么，都未能明确。因而会计法规并未能提供一个可供各部门借鉴乃至执行的完善标准。

在税法中，对于法律法规提供具体标准的需求是最为强烈的。由于税法实务应用性强的特征，技术性和效率性的要求并存，税务工作人员在处理大量的个案中需要一个具体详细的标准以供实际操作。尤其因税收征管是直接涉及相对人基本权益（财产权）的行政行为，仅仅依靠概念性规定进行判断极易引起争议。鉴于此，国务院财政部于 2008 年制定了《特别纳税调整实施办法》（试行）（以下简称《办法》），《办法》对关联关系的判断规定了较为详细具体的标准。

根据《办法》第9条，关联关系，主要是指企业与其他企业、组织或个人具有下列之一关系：

（一）一方直接或间接持有另一方的股份总和达到25%以上，或者双方直接或间接同为第三方所持有的股份达到25%以上。若一方通过中间方对另一方间接持有股份，只要一方对中间方持股比例达到25%以上，则一方对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算。

（二）一方与另一方（独立金融机构除外）之间借贷资金占一方实收资本50%以上，或者一方借贷资金总额的10%以上是由另一方（独立金融机构除外）担保。

（三）一方半数以上的高级管理人员（包括董事会成员和经理）或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员是由另一方委派，或者双方半数以上的高级管理人员（包括董事会成员和经理）或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同为第三方委派。

（四）一方半数以上的高级管理人员（包括董事会成员和经理）同时担任另一方的高级管理人员（包括董事会成员和经理），或者一方至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同时担任另一方的董事会高级成员。

（五）一方的生产经营活动必须由另一方提供的工业产权、专有技术等特许权才能正常进行。

（六）一方的购买或销售活动主要由另一方控制。

（七）一方接受或提供劳务主要由另一方控制。

（八）一方对另一方的生产经营、交易具有实质控制，或者双方在利益上具有相关联的其他关系，包括虽未达到本条第（一）项持股比例，但一方与另一方的主要持股方享受基本相同的经济利益，以及家族、亲属关系等。

应当说，上述对于关联关系的判定标准是较严格的。该条规定界定关联关系的持股比例界限为25%，这一比例相对较低。而且，在间接持股的情况下，税务计算的持股比例实际上比实际比例要高。即使未达到25%这一比例，但若一方与另一方的主要持股方享受基本相同的经济利益，以及家族、亲属关系等仍可认为具有关联关系。这就排除了由于一方资本庞大而股权分散等原因，另一方持股比例虽不足25%但仍可实现对一方控制的情况。

虽然有了法律规定的具体标准，但是要将之在实务中有效应用往往依赖于税务机关掌握的信息，这主要来源于企业的信息披露、国际情报交换等等。然而，高科技商务信息平台的发展于现代企业投资形式的多样化和复杂化，对税务当局提出了严峻的挑战。

实务中，对企业间关联关系的判断难题多出现在跨国企业的间接控制的情况。跨国企业中的控制方可能通过多个中间方、多层次地将自身对关联方的控制关系隐蔽起来，使得税务机关难以发现。而且，即使税务机关可以通过非常规交易来认定关联关系，但也很可能会由于无法得到足够的信息而陷入争议之中。比如，一些内资企业通过在避税港型离岸金融中心注册多家“壳”公司的方式隐瞒企业的实际控制人。海外避税港对于本国来说处于一种监管真空的状态，在国内资产注入海外公司的过程中，控股关系和资产置换错综复杂，使监管部

门很难准确掌握内资企业和各家离岸公司之间的真实关系及其实际控制人⁴。税务当局和企业的这种信息不对称，是企业间关联关系认定方面的一大困难。

二、关联企业的表现形式

根据关联企业的结构形态的不同，可将之区分为以下几种类型：

1. 母子型：一方处于绝对的支配地位而相对一方处于绝对的从属地位。由企业出资设立从属企业、全额持股是典型情况。

2. 姊妹型：也称兄弟企业，指同受第三人控制，且相互之间没有控制-从属关系的各从属企业间的形态。如由同一人先后设立的几家公司即是这种类型。

3. 婚配型：数个企业相互投资，彼此取得对方企业的相当之影响力。最常见的方式是交叉持股。很可能形成共同控制关系。

4. 混合型：关联企业形态兼具上述两种或两种以上类型。

国外有康采恩、卡特尔、辛迪加、托拉斯多种类型的关联企业。基于我国经济体制的原因，目前这几种类型的关联企业在我国没有发展的空间，我国关联企业的主要表现形式是企业集团，并已颁行了专门调整企业集团的法律规范，包括部门规章和地方立法。前者主要有国家工商局颁布的《企业集团登记管理暂行规定》、银监会颁布的《企业集团财务公司管理办法》等。在地方性立法中，《深圳经济特区企业集团暂行规定》被认为是规定较为合理全面的地方性法规，虽然该规定现已被废止，但在某些方面特别是概念界定上仍然值得借鉴。

《企业集团登记管理暂行规定》第3条规定：“企业集团是指以资本为主要联结纽带的母子公司为主体，以集团章程为共同行为规范的母公司、子公司、参股公司及其他成员企业或机构共同组成的具有一定规模的企业法人联合体。企业集团不具有企业法人资格。”《深圳经济特区企业集团暂行规定》中企业集团的定义与该条规定大体一致，且还对所涉主体作了相应的概念解释。结合对两个文件理解，企业集团的定义中包含了以下各层次主体：母公司，是控制整个集团的资产和经营运作的中心，是企业集团的核心层；子公司即核心层对之拥有全资或控股权的独立法人，是企业集团依托的主要生产经营主体，称为企业集团的紧密层；参股公司，是指母公司或其子公司对之拥有股权但不足以达到控制水平的独立法人，可认为是受母子公司重大影响的企业，通常称为企业集团的半紧密层；其他成员企业或机构，包括企业集团的协作企业以及不具有法人资格的附属企业和事业单位。协作企业通常称为企业集团的松散层，是指以合同方式与核心企业、子公司协作经营，但不具有产权关系的企业。据此，可归纳出我国的企业集团具有如下法律特点：（1）企业集团是具有多层次组织结构的企业联合体。这个联合体以母公司为核心，向外辐射形成各个紧密关系不同的层次，但所有层次的企业均在不同程度上受到核心企业的控制或影响，整体上服务于集团的利益；（2）企业集团不具有法人资格，其成员企业以独立法人为主，也可包括某些非法人企业和事业单位；（3）企业集团以资本为主要联结纽带，资本联结通常以股权关系表现出来。除此之外，也存在以其他产权关系和合同方式作为联结纽带的情形。

⁴ 刘晨阳，田华：《避税港型离岸金融中心对我国跨境资本流动的影响及监管建议》，载《财政研究》2011年第9期。

第二章 关联企业间专利许可交易

第一节 专利与专利许可

一、专利

专利，是指法律赋予专利权人对其发明创造在一定范围内依法享有的专有权利。专利制度因知识产权法律制度的建立而成型，与此同时，作为在商业中应用最为广泛的一种无形资产类型，它无可避免地与其他法律部门发生千丝万缕的联系。

专利属于贸易性无形资产。与营销性无形资产（如商标、客户等）相对，贸易性无形资产通常是指通过高风险和高投入的研发活动产生，开发商一般试图通过产品销售、劳务合同或许可协议来补偿其开发活动的支出并取得回报。其内容包括用于生产商品或提供服务的专利、专利技术、设计和模型，也包括转让给客户或用于商业运作、本身就是商业资产的无形资产（如电脑软件）。⁵

二、专利许可的性质和目的

专利许可，也称专利实施许可、专利许可证贸易，是指专利权人或其授权的人作为许可方，以获取对价（通常是许可费）为条件，允许被许可方一定时间、地域范围内使用其专利的行为。专利许可实质上是许可方与被许可方就专利使用权的部分或全部转让而达成的合意，交易双方形成一种契约关系。因此在我国，除了《专利法》以及有关法律法规的特别规定外，《合同法》的规定对于专利许可合同应当是适用的。

企业作为许可方进行专利许可通常有多重目的，但侧重点有所不同。有的主要是为了获取许可费收入，有的则是为了相互获得对方的技术许可可以避免侵权，而一些专利资产雄厚的企业在进行跨地域许可时，则可能希望借此扩大产品市场，甚至以自身专利设置技术壁垒。而被许可企业获取专利许可的原因多是为了制造或销售新产品、降低生产成本、进入新的市场等。

三、专利许可的类型

专利许可之类型分析对于本研究的意义在于，专利许可的类型是交易合同的必备条款，对于价格的形成有重要影响。OECD 转让定价指南和我国《特别纳税调整实施办法》明确指出可比性分析的重要因素之一便是合同条款，由于合同条款往往界定了交易双方的责任、风险和收益分配，这些无疑都会影响交易的条件和对价。当涉及的是专利时，应着重考察的合同条款内容包括专利的类别（如发明或实用新型，产品专利或方法专利）、独占程度、受国家法律保护的程度和期限，还须注意的是，在某些行业专利的价值能够维持的期限可能远远短于法定保护期限（如计算机软件）。独占程度与竞争密切相关，因而会对市场份额产生影响，而若专利价值得以维持的期限过短，必然会对价格产生显著影响。这些因素都会直接或间接地在价格上反映出来。

根据不同的分类标准，专利许可可以分为不同的类型。最常见的分类标准是根据专利许

⁵ OECD, *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, para.6.3.

可双方当事人权利、义务的不同分为独占许可、排他许可、普通许可。另外，根据合同标的的流向，还可分为单向许可、双向许可以及专利联盟。双向许可又包括交叉许可以及回馈许可。若被许可方获得许可的同时还可以将该专利许可第三方，则又有分许可这一类型。下面对这些许可类型作简单说明。⁶

独占许可，是指合同方在合同约定的时间和地域范围内，独占性拥有许可方专利使用权，排斥包括许可方在内的一切人使用该专利的一种许可。这种许可收取的对价往往较高，因而在集团类型的关联企业中并不常见。

排他许可，也称独家许可，是指合同双方约定在一定范围内许可方仅能许可被许可方使用其专利，而不可再许可任何第三方使用，但并不排除许可方自己使用其专利。

普通许可，是指许可方得不受限制地将其专利许可给一个以上的被许可人使用，且专利权人自身同样可以自由实施其专利。这是最常见的一种许可方式。

交叉许可，也称相互许可，是指许可方和被许可方相互许可对方实施自己所拥有的专利技术而形成的许可。即合同双方互为许可方和被许可方。交叉许可协定的内容并没有统一的标准，除了容许双方使用各自的已被授权的专利技术外，还可以包括固定或变动的许可费，也可以包含适用领域或地理范围的限制，同时还可以包括双方拥有的所有专利或部分专利以及未开发的专利等等。⁷可见，交叉许可具有很强的灵活性，因而也是关联企业间使用较多的一种许可方式。

回馈许可，是指合同方约定，被许可人因利用许可专利而自行开发或研发出来的技术或进而申请的专利，须以回馈性质授予许可人使用。至于回馈许可是否需要支付对价，则根据双方的约定而定，通常专利权人会要求这样的许可是无偿的。

四、专利许可的对价

专利许可是一种交易行为，被许可方为获得专利许可向许可方给付的代价就是专利许可的对价。特许权使用费是最常见的对价形式，而在交叉许可中，对价则表现为给予对方专利许可。以下对于专利许可对价将有进一步探讨。

第二节 关联企业专利许可之非常规交易与避税问题

关联企业间的交易是关联交易的一种。关联交易，根据我国《企业会计准则》第8条的规定，“是指在关联方之间发生转移资源或者义务的事项，而不论是否收取价款。”

关联公司之间的关联交易有其存在的必然性和合理性。从经济学的角度分析，关联公司通过关联双方明确产供销关系、优化资本结构，使各自能够发挥生产经营的优势，进而达到取长补短、平等互利的目的。同时，关联交易具有降低交易成本、优化资源配置、促进规模经营、提高运营效率、加强市场竞争和实现公司利润最大化的功能，因而在实践中得到广泛

⁶ 关于各许可类型的定义，本文主要参考吴汉东教授的观点。

⁷ 岳贤平，顾海英：《国外企业专利许可行为及其机理研究》，载《中国软科学》2005年第5期。

运用。⁸

关联交易不一定是非常规交易，非常规交易自是相对常规交易而言，常规交易理应符合公平交易原则。当企业间存在关联关系时，“两个企业之间商业或财务关系的构成条件不同于独立企业之间商业或财务关系的构成条件”，关联企业因而得以利用这些条件实现其逃避税负的目的。应该看到，关联企业之间的非常规交易的目的是多样的，可能包括操纵利润和输送利益、美化、逃避税负、规避汇率风险、扶植子公司等。逃避税负是最常见的目的之一，也即本文的研究重点所在。

随着我国改革开放和经济建设进程不断加快，越来越多的外商选择来华投资，外资注入大幅增长。这一潮流在促进我国经济发展的同时，导致的一个必然结果是，跨国关联企业数量增加，国际避税造成我国税收流失严重。

由图 1 可看出，我国外商直接投资行业最大比重的是制造业，占据总直接投资的半壁江山。一方面，由于国情因素，制造业长期以来一直是我国的重点发展产业，相关税收优惠政策较多，这些政策为跨国关联企业避税提供了空间；另一方面，跨国企业大量利用“来料加工”、“进料加工”等加工贸易方式，以利于其控制产品的购销权和定价权，为避税提供便利。制造业是贸易性无形资产一个宽广的利用平台，商品生产所涉专利技术数量大、价值高，因而也是进行关联许可交易避税的常见行业。

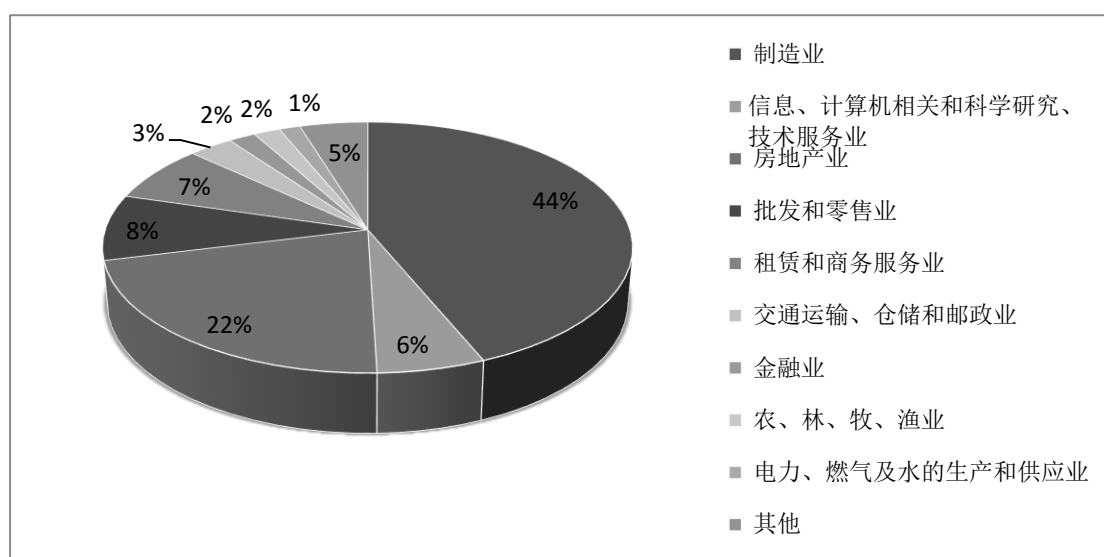


图 1：2012 年外商直接投资行业分布⁹

从外商直接投资的来源地来看，如图 2 所示，以 2012 年为例，对华投资前十位来源地分别是香港、维尔京群岛、日本、新加坡、韩国、台湾、美国、开曼群岛、萨摩亚和德国，其中，香港、维尔京群岛、新加坡、开曼群岛、萨摩亚均为世界公认的低税区或避税港。前十位国家（地区）实际投入外资金额占全国实际使用外资金额的 90%以上，而来自这几个国家（地区）的投资额占到前十位总投资额的 82.83%，比重之大不容忽视。近年来，跨国企业等国际关联企业避税案件频现，规模有扩大之势，引起舆论极大关注。据报道，2008-2011

⁸ 金剑锋：《关联公司法律制度研究》，中国政法大学，2005 年。

⁹ 该图数据来源于《中国统计年鉴》2013 年。

年间，微软成功避税约 45 亿元，而谷歌仅 2011 年一年避税额便达到 20 亿美元。我国每年因跨国公司避税造成的损失达 300 亿元以上。

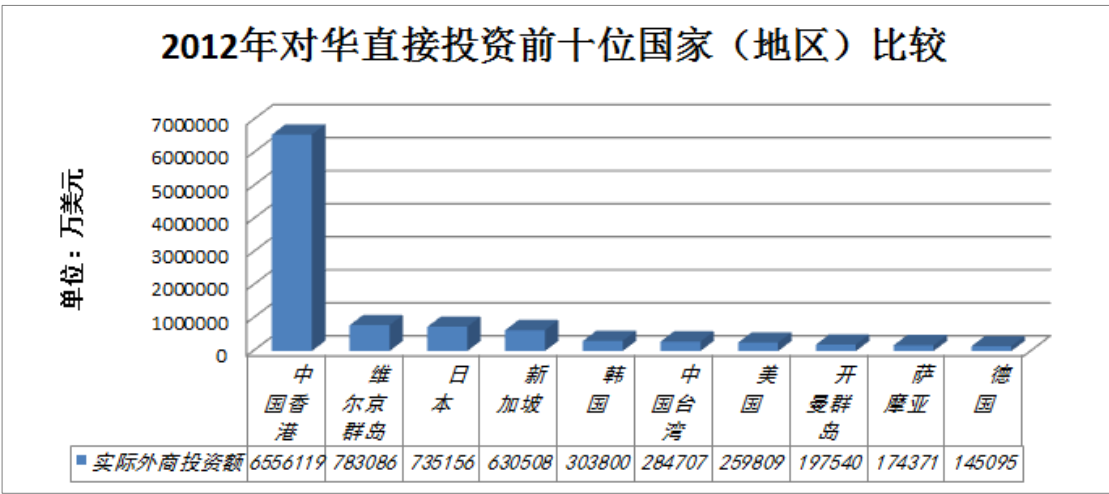


图 2：2012 年对华直接投资前十位国家（地区）比较¹⁰

虽然避税并不违反税法的明确规定，但是，它往往以利用税法的漏洞、牺牲国家税收利益为代价来达到集团利益的最大化，因此具有不合理性。避税是纳税人以并不直接违反税法文本但违反立法宗旨为前提而减少纳税义务的行为。跨国关联公司的避税行为，直接影响国家财税收入，不仅会严重侵害了我国的税收管辖权，而且将导致资本流动的扭曲效应和税收的不公平，阻碍经济和国际贸易的发展。

第三章 关联企业专利许可交易避税方式分析

第一节 采用转让定价避税的方式

转让定价是关联企业在其相互交易之中常常采用的手段，其目的是多种多样的，如美化财务报表、规避外汇风险、输送利益给大股东等，本文关注关联企业以避税为主要目的的转让定价。关联企业有关专利许可的交易中使用的转让定价避税方式有如下几种：

1. 关联企业间专利许可交易的对价不合理。

专利许可证贸易的合同标的是专利权中包含的使用权，本质上属于知识产权，是一种无形资产。从国际税法的观点言，即使跨国企业集团内部互相授权专利权、商业秘密或专有技术、使用知识产权等无形资产以从事生产或营销时，也必须遵照公平交易原则来收取合理的使用费。¹¹ 无形资产许可使用的对价，通常称为特许权使用费，我国税法的规定亦使用这一名称。在现实的交易中则有多种名目，如许可费、技术使用费、技术援助费用等。

关联企业转让定价往往通过“高买低卖”的方式将征税国利润转移出去。在专利许可交易中，表现为企业向其外国关联企业支付与许可专利的功能、价值不相符的高额使用费，或

¹⁰ 该图数据来源于《中国统计年鉴》2013 年。

¹¹ 许秀芳：《国际技术转让所得课税法律问题》，北京大学出版社 2007 年版，56 页。

者将专利许可授予外国关联企业时收取较低的特许权使用费。

这种方式的避税之道，一方面提高了成本和费用，以增加税前扣除，甚至造成账面亏损。另一方面，低价转让专利技术则导致企业利润降低，同样减少了应纳税所得额。

2. 向海外关联企业支付与其承担的功能不相符的专利技术使用费。

本国企业利用与海外关联企业间存在的某些业务来往，将大量款项以特许权使用费、技术使用费的名目输送到海外关联企业。这些企业往往是关联购销环节的分销商和承担有限功能的合约制造商。分销商不承担任何与技术研发相关的职能，不应向其支付特许权使用费。对于只承担市场营销、售后服务、无技术含量的加工等有限功能的制造商，支付高昂的技术使用费无疑也违背了公平交易原则。

3. 进行混合交易或签订混合合同。

专利许可交易在对价的给付上，往往不是采用将每一项内容的对价分别核算之后简单相加的方法，至少在进行纳税申报时候不会如此。专利的特许权使用费可能会被包含在设备租赁的费用之内，或是根据技术服务的费用加以调整。一笔涉及专利产品的许可使用的交易，其价格所包含的项目中可能根本不会出现特许权使用费或许可费这样的内容。当然，技术服务、培训等劳务的对价也可能完全包含于特许权使用费之中。总的来说，包含专利许可的混合合同的对价可能有以下几个主要种类：设备租赁费用、技术服务费用、技术资料费用、技术培训费用等。

当混合合同涉及专利等无形资产的交易时，情况往往非常复杂。因为无形资产的独特性，对其本身单独估价已经较传统商品困难，遑论与其他交易混合之时。在专利领域，这一问题则尤为突出，基于专利的垄断特性，一定地域范围内不会存在相同的专利，每一项专利都是独一无二的，而确定公平交易价格的可比性分析却致力于寻找相同或相似的可比资产。再者，可归于专利许可的费用在何种程度上能够与可归于其他因素（如设备的租赁或服务）的费用相分离，也是实务中遭遇的难题之一。

混合交易是现代企业交易的发展趋势，由于关联企业间协作性较独立企业强，尤其是集团企业内部资源的高度整合，采用混合合同的交易方式对其更为有利。关联企业间的混合合同，已经成为税务机关审查的一大难点。因此，对于混合合同的征税方式，值得进一步研究。

第二节 采用受控外国企业避税的方式

本国居民通过控制设立在避税地的受控外国企业，将利润滞留在国外企业不汇回，从而延迟甚至逃避居住国的纳税义务，是国际避税的常见方式。受控外国企业，即是指由本国居民控制，在低税辖区设立的非出于合理经营需要而对利润不作分配或减少分配的外国企业。这里的利润仅指企业非积极的经营活动所得。¹²

受控外国企业的控制结构不止一种，可能是单层控制结构，也可能是多层控制结构。随着控制层级增加，企业管理结构会趋于复杂化，而且多层控制的设计目的往往是避税安排。

¹² 企业的收入在税法上可分为积极收入和消极收入。积极收入指的是企业通过积极的商业经营活动取得的收入，消极利润一般是非营业收入，如股息、利息等。

比如,有学者专门研究了“双爱尔兰(荷兰三明治)”避税安排¹³。该避税安排的基本机理是,企业利用爱尔兰企业所得税税率低,而且其税制中没有针对跨国公司转让定价行为的反避税规定等反避税条款的特点,在爱尔兰设立子公司1,再由子公司1设立子公司2,从而使子公司1与本国居民公司(母公司)之间的交易可享受居民国与爱尔兰税收协定的优惠,而子公司2在爱尔兰当地的利润又可以通过与子公司1的交易转移给子公司1,从而降低在爱尔兰的税负。为了规避对专利支付征收的预提所得税¹⁴,子公司1又在荷兰设立一个壳公司3,子公司1可以将专利先授予荷兰子公司3,再通过荷兰子公司3许可给子公司2使用,荷兰子公司再将特许权使用费支付给子公司1,在爱尔兰和荷兰的税收制度下,这一过程完全不产生纳税义务。

设立受控外国企业避税主要有如下几种操作方式:

1.转程投资公司。转程投资公司,意指此类公司的设立目的是为了在他国进行投资,包括返程投资和非股东居住国的到第三国投资。返程投资,是指投资者为了享受居住国(母国)对外资企业的税收优惠等“超国民待遇”,先到国外注册一个公司,再通过该公司向母国投资设立企业。返程投资在以前实行双轨税制的中国十分常见。此类公司常被称为空壳公司或基地公司,设立地大多是避税港。此外,基地公司也可能向母国之外的第三国投资,以进行关联交易或享受相关国家的税收协定利益。

2.国际金融公司。国际金融公司是指为跨国公司集团内部借贷业务充当中介人或者为第三方提供贷款的机构。主要是利用避税地对资本利得不征税或者税收协定中对利息预提税的减免优惠政策,来减少直接借贷业务所需支付的高额税款。¹⁵

3.国际商务公司。国际商务公司是指在国际间从事货物和劳务交易的公司,也成为导管公司。其主要的职能是为购买、销售、租赁等业务开发票并在账面上反映业务流程,通过并无实际意义的中转贸易业务,把高税率国家公司的利润和其他来源的利润利用转移定价等手段转移到避税地。¹⁶

4.专利持有公司。母公司先在避税港设立一个子公司,再将本公司或集团所有的专利权或专利申请权转让给该子公司,如此,母公司或其关联企业在使用该专利时,则需以支付特许权使用费等对价的形式从该子公司处获得许可使用权。这样一方面可以进行利益输送,另一方面还可以规避某些国家对特许权使用费征收的预提税。

以上几种类型的公司中,与专利许可交易直接相关的是国际商务公司和专利持有公司。专利持有公司与关联公司之间直接发生许可交易,而国际商务公司则是为相关混合交易提供避税之便,对隐藏在产品和服务购销、设备租赁、技术服务中的专利许可价费暗渡陈仓。转让定价是这两类公司必不可少的手段之一,但此种避税方式与上文的单独转让定价交易有本质区别。

¹³ 赵国庆:《审视跨国高科技公司避税行为,完善我国反避税制度——兼评“双爱尔兰(荷兰三明治)”避税安排》,载《国际税收》2013年第8期。

¹⁴ 根据爱尔兰税法,在爱尔兰应征收预提所得税的特许权使用费支付只针对专利,不包括其他版权或非专利技术。

¹⁵ 王清友,郭上上:《离岸公司的国际避税手段与法律分析》,载《中国律师》2009年第5期。

¹⁶ 同6

第三节 采用成本分摊协议避税的方式

根据 OECD 转让定价指南的定义，成本分摊协议（CCA），是指企业之间议定的一项协议性框架，用以确定各方在研发、生产或获得资产、劳务和权利等方面承担的成本和风险，并确定这些资产、劳务和权利的各参与者的利益的性质和范围。本文讨论的成本分摊协议，仅是指企业与其关联方共同进行无形资产的开发，并按照约定的比例分摊成本、分享利益的协议。

成本分摊协议参与方使用协议所开发或受让的无形资产不需另支付特许权使用费。因此，若所涉及的专利是各关联企业基于成本分摊协议共同开发或受让的，则使用时不需支付特许权使用费。换句话说，参与方因参与成本分摊协议而获得了相应的受益权，学理上将之分为法律所有权和经济所有权。法律所有权可能由所有参与方共同享有，也可能仅由一方或少数几方享有，无论是哪种情况，所有参与方均享有经济所有权——据以对该项资产获得实质利益的权利。税务工作应秉持“实质重于形式”原则，对税收主体的评价更多关注于事实上的所有权而非名义上的所有权，这一点最突出的体现就是“受益所有人”制度，具体阐述请见后文。

由于所有成本分摊协议的参加者都是关联企业，它们也倾向于通过规定不同企业承担不同比例的成本与风险，使集团整体税负极低化。而且，如何审查各个参加者预期收益份额与贡献比例，尚未有具体成熟的规则指导。因此，关联企业的成本分摊协议可能并不符合成本与预期收益相配比的原则或违反公平交易原则。

类似专利的工业无形资产的转让定价规则在不同分支机构贡献成本的情况下，会因为成本分摊协议而变得复杂。在一项技术已经部分开发的情况下，就很难决定公平交易价格并且期望产出存在风险。研究发现表明：进行成本分摊的公司更有可能参与利润转移。¹⁷

此外，关联企业往往利用成本分摊协议转移制造活动并同时转移为支持制造活动相关的专利等无形资产，此举的目的是为了规避向子公司许可专利使用权时对特许权使用费征收的所得税。子公司和母公司通过签订成本分摊协议，以“加入支付”（新参与方为获得已有协议成果的受益权而做出合理的支付）的方式加入到专利资产的研发中，从而取得该项专利的经济所有权，子公司因而无须许可便可无偿使用该专利。

第四章 关联企业非常规专利许可交易之税收管理

第一节 关联企业间专利许可交易监管与规制所面临的困难

一、关联企业专利许可交易价格的认定困难

如果关联企业专利许可的特许权使用费的价格不符合公平交易原则，税务机关有权对之作出调整。这其中的一大困难，便是确定争议许可贸易的公平交易价格。

根据 OECD 指南，为确定公平交易价格而进行的可比性分析应当考虑的因素包括：交易

¹⁷ Jane G.Gravelle:《避税港：国际避税与逃税》，葛夕良、朱明摘译，载《经济资料译丛》2011 年第 3 期。

资产或服务特性、交易各方的功能和风险、合同条款、经济环境以及经营策略。下面选取几个角度切入分析，以说明关联企业专利可比性分析的难度所在。

在交易资产特性方面，关联企业专利许可交易需要考虑的因素包括专利的类型、专利适用的行业或生产流程、专利的可替代性等。由于专利的独特性，要找到与交易专利相同的无形资产几乎是不可能的任务，为了增强可比性分析的可靠性，合理的方式应该是对以上所列交易专利的特征进行逐个分析比较，而采纳各个特征都最为相似的可比资产。问题是，对于那些在产业中替代性低的专利，找到相似资产的概率相应的也非常低或者付出的成本太过高昂。

经济环境对于跨国关联企业的转让定价分析尤为重要。不同地域意味着不同的市场，经济环境对价格的影响是显而易见的。因此，为了确定受控交易的公平交易价格，要求独立企业与关联企业进行营业活动的市场具有可比性，且相关差异不会对定价产生重大影响，或者可以对其进行适当的调整。在跨国许可贸易的情况下，寻找可比的外国市场是一个难题，原因是多方面的。其一，内国与外国市场是否真正具有可比性的问题；其二，会计标准差异问题；其三，信息的获取问题，内国税务机关可能无法获得关于外国可比交易的必要信息，使得其可能难以审计纳税人提交的可比性分析。

经营策略是可比性分析的又一个重要因素。在特定情况下，纳税人为了获取更大的利润回报，可能采取某些策略，如一定时期内增加市场开发支出、以低于市场中同类商品的价格进行销售，甚至出现对某种商品或服务以亏损价格交易。比如在组合策略（portfolio approaches）中，纳税人可能会以低价销售某种商品，但该种商品却会产生对另一高利润商品或服务的需求。

经营策略的可比性分析仍以获取第三方可比交易的商业策略为基础。OECD 可比性分析讨论稿指出，市场份额策略在非关联方之间一般仅适用于微量的交易。当关联方之间声称采取该等策略时，一般也与非关联方之间所采的策略存在重大差异。¹⁸ 根据指南，税务机关还应注意审核这样一种情况，即跨国企业集团中的某一企业一边亏损，一边与集团中的盈利企业继续业务往来。¹⁹ 审查的内容涉及该企业是否得到足够补偿，这种补偿的数额自然仍需以独立企业在公平交易原则下能够接受的价格作为标准，但是这样的信息寻找无疑非常困难。

还应注意，最初，无形资产转让定价规则的适用，基本上意味着审查关联方之间收取的特许权使用费是否合乎正常交易原则，而今其实施机制显得远为复杂：当前无形资产与转让定价之间的关系，更关注专利和商标的所有权所在、受控交易各方执行的功能、进行的投资和付出以及资产的经济所有权所在。²⁰

二、国际征税权的竞争加剧

在经济全球化的浪潮下，跨国企业通过分布于世界各国的关联网络，频繁进行跨国经济活动，因而对跨国纳税人的征税往往牵涉多国税收利益。有贸易往来的国家之间通常会签订

¹⁸ OECD, *Comparability: public invitation to comment on a series of draft issues notes*, 2006, pp. 43-44.

¹⁹ OECD, *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, para.1.71.

²⁰ 陈智超：《无形资产转让定价问题研究》，厦门大学出版社 2012 年版，96 页。

税收协定。税收协定是处理跨国贸易涉及的税收问题的重要依据，对签订各方具有约束力。目前，我国已经先后与 100 多个国家签订了双边税收协定。

根据国际税收协定，除构成常设机构的情形，对于跨国专利许可贸易的所得，收入来源国有权课征一定的预提所得税，也就是说，跨国专利许可所得的征税权由收入来源国和居住国共享。基于扩大本国征税权份额的目的，收入来源国与居住国之间的竞争在所难免。

收入来源国与居住国之间的征税权竞争，从另一个层面来看，实质是发展中国家和发达国家的征税权竞争。基于专利许可的标的主要是发明等技术型专利以及不同类型国家技术发展水平存在差距的事实，发展中国家与发达国家实际上分别处在了技术输入国与输出国的地位，因而国际专利许可所得的资金流向主要是从发展中国家到发达国家。国际税收协定的两个范本——UN 范本和 OECD 范本的分歧，充分反映了发展中国家和发达国家的这种竞争态势。代表发达国家的 OECD 范本和代表发展中国家的 UN 范本的分歧，集中体现在特许权使用费和技术服务费的征税观点上。OECD 范本极力缩小特许权使用费的定义范围，甚至将租赁所得自特许权使用费条款移到了营业利润条款。而采纳 UN 范本的国家则根据该范本的特许权使用费条款，将技术服务费纳入到特许权使用费的范围据以征税。

居住国和收入来源国征税权竞争的灾难性后果，就是对跨国企业的双重征税。这不仅加重了企业负担，违背税收公平原则，还可能阻碍跨国贸易的发展，最终损害国家的经济发展和税收利益。而且，如果任凭这场竞争愈演愈烈，可能会给避税港以渔翁得利的结果。

跨国关联企业利用避税港的低税负特征，设立基地公司转移财产和所得已经成为常见的避税方式。由于避税港缺乏透明度和信息交换的制度特征，从而易于形成监管真空，使得关联企业能够利用避税港大幅藏匿利润。在我国，不少外资企业的投资方来自英属维尔京群岛（著名避税港）等地，而国内背景的公司也在避税港注册的也有一万多家，其中，搜狐、网易、金蝶等公司也名列其中。²¹ 寻求避税港问题的有效规制方法，已经成为税务当局亟待解决的任务之一。

三、电子商务的发展引起的挑战

电子商务的出现和发展是现代科技对商业贸易助力的结果，这一新兴商业模式的出现，在推动经济发展的同时，也给传统税制带来了极大的冲击和挑战。

电子交易平台的出现使得线上交易变得安全便捷，纳税人可以减少甚至完全不必借助于分公司等常设机构进行交易，同时，由于网络世界中买卖双方往往不必揭露真实信息，使得交易具有较强的隐蔽性。以上种种导致了税务机关的监管难度加大，加之电子数据传输迅速、转移方便以及加密措施复杂多样等特点，税务机关要搜集企业的交易信息变得更为困难。这就加剧了征纳双方原本就存在的信息不对称问题，因此税务机关除了对纳税人提出信息披露要求之外，还必须不断提高自身的监管能力，才能应付电子商务课税带来的挑战。

电子商务对税收征管更深层次的影响在于导致了对税法体系中税收基本要素的分歧，主要包括下列两个方面：

第一，跨国交易谁有课税权，即来源所得认定问题，即如何认定传统上所定义的营业场

²¹ 张静：《浅谈对外资企业利用避税港避税的认识》，载《法制与社会》2010 年 2 月。

所，以及居民与非居民的课税问题。由于网络平台的虚拟性、开放性和全球性，使得传统课税理论重视实体征管的模式无法适用，也使得在传统经济模式下的常设机构、经营活动所在地、劳务活动发生地等地域概念变得模糊不清。企业通过在网络服务商提供的服务器上架设网站发布信息进行推销、接收订单等活动，而产品生产、服务提供却很可能是在其他地点进行。如何判断企业常设机构、经营活动所在地、劳务活动发生地据以征税？此外，在网络空间中，很难完整取得交易者的真实身份信息，使得征税国居民税收管辖权的行使遭受阻碍。总的来说，网络平台和电子商务的出现模糊了与税收管辖权相关的属地和属人两个方面的连结因素，使得来源所得的认定与税收管辖权的行使面临巨大难题。

第二，电子商务交易所所得所归属之应税类别，即电子商务交易所形成之所得，是营利利润、劳务所得或特许权使用费所得，有待重新界定。电子商务发展的一大特点是数字化产品的出现与迅猛发展。数字化产品大多涉及著作权、专利权等无形资产，因而数字化产品交易属于商品销售或是知识产权许可交易出现疑问。传统课税理论一直强调按照所得分类确定税目税种，而电子商务中经常引发争议的恰恰是这一点。比如向用户提供具有某种功能的软件，用户是否取得该软件的著作权，交易是否仅仅关注该软件的功能而非软件本身，都将影响所得是归属于营业利润、特许权使用费或是技术服务费。

第二节 关联企业非常规专利许可交易之税收规制

一、非常规专利许可交易的判别

1. 判别标准——公平交易原则[the arm's length]

为规制关联企业间非常规交易的发生，首先应建立非常规交易的判别标准。目前，公平交易原则是国际上通行的判别关联企业交易是否符合营业常规的基本原则，我国目前也以此为标准。

公平交易原则，也称独立交易原则，正常交易原则，《企业所得税法实施条例》第 110 条规定，独立交易原则是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。即关联企业间交易的所得及其他收入，应当按照无关联关系的企业之间的交易进行分配。

市场经济环境下，企业行为的根本驱动力在于追求利润。如果不存在关联关系，进行交易的企业各自必然以最大化其利润为目标。换言之，其选择进行该笔交易是因为其认为不存在更好的交易选择，此即 OECD 商业重组指南转让定价部分提出的现实可得替代选择原则。现实可得替代选择这一概念的含义是，独立企业在评估某项交易时，会将其与其他显示可得的选择进行对比，而只有在没有明显更具吸引力的替代交易方案的情况下，才会达成该项交易。²²由此，以无关联关系的企业（又称独立企业）之间的交易价格作为比较的基准具有合理性。

相比之下，关联企业间由于存在控制、管理等关系而使得其业务往来不同于独立企业间

²² OECD, *Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines*, 2010, para.9.175.

在竞争市场上的交易活动，如果该情形的存在导致其中一个企业没有取得其本应取得的利润，则税务机关可依据公平交易原则，将这部分利润计入该企业的所得，并据以征税。

依据公平交易原则，为审查确定关联交易是否存在非常规之情形，应寻找可与之比较的独立企业间进行的交易，即可比非受控交易。通常，如果满足以下两个条件之一，那么一项非受控交易与一项受控交易即为可比（即该项非受控交易就是可比非受控交易），这两个条件是（1）在进行比较的交易之间或进行这些交易的企业之间存在的差异（如果存在的话）对公开市场上的再销售价格毛利没有实质性影响；或者（2）能够进行合理准确的调整，以消除此类差异所产生的实质性影响。关于非受控交易的可比性，将在以下关于转让定价的部分进行详述。

2. 特许权使用费的合理认定

对专利许可关联交易的审查目的是确保企业应税所得的准确性，因此审查的核心往往在被许可方支付的对价——特许权使用费上。特许权使用费主要决定于专利本身的价值，同时也要考虑其他因素。具体来说，在审查企业间专利许可特许权使用费时，应考虑的因素主要有：专利本身的性质和研发成本、合同性质和交易条件、该项许可的预期收益以及经济环境等。

首先，专利本身的性质包括专利的先进性、所处生命周期、更新周期、工艺难度、商业化成本。如果该专利属于行业先进科技，更新周期长，处于开发期或成长期，工艺技术难度不大，商业化成本不高，则其经济价值较高。无形资产研究开发费用为转让方技术创新的成本，主要包括专利技术开发、产品设计、试验阶段的调研费、专家咨询费、材料费、设备费和实验费等。²³成功的商业专利的研发成本往往十分巨大，这一阶段的成本费用常会在产品销售阶段体现出来，一个常见的例子如新型药物刚上市时总是定价高昂。

专利的法律保护也会影响价格，包括法律保护的内容、期限与地域范围等。如果专利的经济效益高但受法律保护保护的期限较短，则许可方通常会收取较高的特许权使用费以最大化其利益。

合同性质和交易条件对于价格的影响表现在：许可费要取决于转让全部使用权还是部分使用权，许可类型（分为独占许可、排他许可和普通许可）、许可使用期限和地域范围（如被许可方利用无形资产所生产的产品是否存在出口限制），被许可方改进许可专利后的所有权归属以及许可费支付方式。如果许可方转让该专利的全部使用权，许可类型为独占许可，许可使用期限较长，不限制被许可方利用专利所生产产品的出口，允许被许可方享有改进专利后其增值部分的所有权，并采用无法快速收回技术创新投资、与被许可方共担风险方式的提成支付方式，则在其他同等条件下该许可的价格将相对较高。²⁴

受让方或被许可方的预期收益是无形资产交易双方在缔约时所预期的受让方或被许可方基于无形资产可能。预期收益可以根据预期产量和销售量、预期毛利润、预期净利润或者其他能够合理预测收益的标准确定。在关于专利的成本分摊协议中，合理预期收益和开发成本是最为根本的问题。

²³ 陈兰兰：《跨国企业集团内部交易的税收法律制度研究》，对外经济贸易大学，2003年。

²⁴ 同 18

经济环境可大致分为市场环境和政策环境两个方面。市场环境包括该专利所处行业概况，产品的市场规模，市场层级，市场占有率，市场竞争程度，消费者购买力，商品或劳务可替代性等。如果某一专利产品的市场处于扩张期，占有率较高而可替代性差，则特许权使用费通常较高。政策环境主要指政府管制的性质和程度。经济环境和政策环境都与交易风险密切相关。如果被许可方承担了较多风险，则价格相对有所降低。

二、转让定价避税之税收规制

（一）现行法律规定

1. 转让定价调整方法

由于转让定价是跨国企业最常用的避税方式，因此相应的调整一直是税务机关反避税的重点。传统的转让定价方法以价格为中心，包括可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法。新兴的交易净利润法和利润分割法则以利润为中心。

1) 可比非受控价格法

可比非受控价格法以非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公平成交价格，被认为是最符合公平交易原则的转让定价方法，可适用于所有类型的转让定价调整，包括专利等无形资产的交易。

可比非受控交易可以是非关联方与非关联方之间的交易，也可以是关联方与非关联方的交易。交易的可比性将对结果的可靠性产生决定性影响。虽然所有可比性因素都必须在可比非受控交易法下得到考虑，但尤其重要的是受控与非受控交易所涉专利资产的特性，以及合同条款和经济环境上的差异，因为合同条款或经济环境上的差异，可能对交易对价产生重大影响。

由于专利本身的独特性质，要找到与受控交易十分类似并且不存在对价格有实质性影响的在独立企业之间进行的交易比通常情况下的实体交易更为困难。两项专利间的细小差别可能对价格产生重大影响。此时，如果可以对该差别进行合理调整，则该非受控交易仍可作为可比交易使用。但应当注意可比非受控价格法的相对可靠性会受到为了实现可比性而进行调整的准确性的影响。

2) 再销售价格法

再销售价格法以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。其计算公式如下：

公平成交价格=再销售给非关联方的价格×(1-可比非关联交易毛利率)

可比非关联交易毛利率=可比非关联交易毛利/可比非关联交易收入净额×100%

适用再销售价格法时，产品的可比性分析不如适用可比非受控价格法时重要，而功能分析在适用再销售价格法时比较重要。因而适用再销售价格法对受控交易标的物与非受控交易标的物差异所作调整的幅度较小。在可比非关联交易的选择时，以被调查的受控交易方转售给非关联方的价格为可比数据的可靠性更高。

虽然在再销售价格法中允许产品间存在较大差异，但仍然必须将在受控交易中所许可的专利资产与非受控交易中所许可的资产相比较。较大的差异更有可能反映在受控和非受控交

易中各方所发挥的功能的差异上。如许可方除专利许可外是否还提供技术指导和人员培训。一般认为,在使用再销售价格法时对产品的可比性要求较低,但是当交易标的是价值较高或者相对较为独特的商业专利时,产品或资产的相似性仍然重要,因为可比性越高,得到的结果越好。

3) 成本加成法

成本加成法以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易的公平成交价格,可比非关联交易毛利称为成本加成率。成本加成法的可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易在功能风险及合同条款上的差异以及影响成本加成率的其他因素,具体包括制造、加工、安装及测试功能,市场及汇兑风险,机器、设备的价值及使用年限,无形资产的使用及价值,商业经验,会计处理及管理效率等。

成本加成法对于专利许可交易的适用是很有限的,主要基于。一是交易成本难以确定。通常,专利研发成本占总成本的比重较大,而研发成本并不一定会反映在交易价格上。企业处于占领市场、搭售交易等策略,可能不会将价格定得很高。二是成本加成率难以确定。由于专利的新颖性、创造性特征,找到可靠的可比非关联交易非常困难,遑论其毛利数据。

4) 交易净利润法

交易净利润法以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率等。将这些利润率指标适用于受控交易一方,可以确定其正常交易经营利润,并进而得出正常交易特许权使用费。

由于营业利润相比毛利润而言对产品差异的敏感度较低,因而相对于传统交易法而言,交易净利润法并不要求很高的产品相似性,尤其适用于缺乏可比非受控交易的知识产权类资产的转让定价。在交易利润法下,应该充分关注所投入的资源 and 所承担的风险这两项营业利润的内在影响因素。

5) 利润分割法

利润分割法是将受控交易的营业利润或损失依照一定比例合理分配给各参与方的转让定价方法,分配比例依照关联方所承担的职能、风险以及使用的资产情况来确定。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法。一般利润分割法是根据关联方所承担的职能、风险以及使用的资产情况将全部利润合理分配给各方。剩余利润分割法则是将关联交易各参与方的合并利润减去分配给各方的常规利润的余额得到剩余利润,再根据各方贡献程度对剩余利润进行分配。利润分割法通常适用于各参与方关联交易高度整合且难以单独评估各方交易结果的情况。因而利润分割法尤其适用于关联企业共同进行专利研发的情况。

2. 预约定价安排 (APA)

预约定价安排是指企业就其未来年度关联交易的定价原则和计算方法,向税务机关提出申请,与税务机关按照独立交易原则协商、确认后达成的协议。预约定价安排根据参与国数量的不同,分为单边、双边和多边 3 种类型。

从某种意义上说,预约定价安排的缔结是一种“多赢”的结果。企业通过预约定价协议可以大大降低相关交易及所得受到事后调整的风险,提高税负的确定性。税务机关则可以节约税收稽征成本,提高税收管理与服务水平。而双多边安排对于消除国际双重征税有重大意

义。同时,预约定价的谈签又是企业与税务机关以及国家间进行利益博弈的过程。协议的达成有赖于各方一定的妥协。企业决定是否申请预约定价安排之时往往要综合考虑本身交易状况、受到反避税调整的风险性大小、相关国家查处力度和税法遵从成本等因素。

单边安排是企业纳税人与一国税务当局达成的,因而原则上只对该国税务机关有约束力。但是跨国企业转让定价问题并不只是一个单边事项,往往牵涉多个国家的税权和税收利益。因此,OECD 明确表示更青睐双多边安排:“在任何可能的情况下,预约定价安排都应当通过相应条约的多边协商程序在双边或多边的基础上达成。”²⁵

预约定价安排并不适用于所有企业,反避税调整风险极低的企业没必要申请预约定价安排,而且安排的缔结过程需要耗费税务机关和纳税人大量的人力、物力和财力,因而通常只有那些关联交易频繁、交易规模大的跨国企业会选择适用。《办法》规定,预约定价安排一般适用于年度发生的关联交易金额在 4000 万元人民币以上的企业。²⁶

预约定价程序依纳税人申请而启动,谈签与执行通常经过预备会谈、正式申请、审核评估、磋商、签订安排和监控执行 6 个阶段。根据《中国预约定价年度报告(2012)》,截至 2012 年 12 月 31 日,中国税务机关累计已签署 56 个单边预约定价安排和 29 个双边预约定价安排。预约定价制度已经成为我国税收征管领域的一项重要制度。

(三) 评价与完善

1. 混合合同的转让定价调整

我国未对混合交易的转让定价进行特别规定,鉴于混合合同在现实交易尤其是涉及技术类交易中高频的出现,笔者认为较为完整的对混合交易的税务处理规则是非常必要的,对此可以借鉴 OECD 的有关经验。

OECD 转让定价指南对于混合合同征税的基本观点,是将混合交易拆分,在每个单独交易的基础上进行评价,因为这样更符合公平交易原则。但是,基于合同的整体性,各个交易往往彼此联系紧密或连续发生,以致于很难在单独交易的基础上对它们做出评价。这种情形在关联企业的混合交易合同中更为常见。指南就列举了几个例子,如对关联企业同时许可专有技术和提供重要零部件,或者通过另一个关联企业安排一项交易。指南指出,在这些情况下,对几个单独交易组合估价或将交易作为整个安排的一部分来考虑,比将其作为单独交易来考虑更为恰当。²⁷ 但是,在另一些情况下,应用单独交易评价方式有其必要性,如一揽子交易(package)的情形。跨国企业集团可能将一组获利如授权使用专利、专有技术、商标、提供技术和行政管理服务、出租生产设备等作为一个单独交易,并且制定一个价格。指南特别指出,在某些情况下,对一揽子交易进行整体估价可能是不现实的,因此必须把一揽子交易中的要素分离开来。在分别确定了各个要素的转让价格后,税务机关仍然需要考虑一揽子交易价格从整体上说是否符合公平交易原则。²⁸

2. 订立“安全港”(safe harbor)

²⁵ 刘永伟:《OECD<预先定价安排指南>述评》,载《涉外税务》2001 年第 3 期。

²⁶ 参见《特别纳税调整实施办法》(试行)第 48 条。

²⁷ OECD, *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, para.3.9.

²⁸ OECD, *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, para.3.11.

运用公平交易原则会要求收集和分析可能难以获得或评估的资料。在某些情况下，其复杂性可能与公司规模或其受控交易的水平不成比例。这种情形在无形资产交易的评价中更为凸显，诸如专利权转让、许可使用这类交易由于标的物独特性高，要获得可靠的可比数据不仅困难重重，而且通常是不经济的。为解决这一难题，有些国家在其税法或操作规则中设定一个特许权使用费的费率范围，只要交易费率在该范围之内，即认为符合公平交易原则，即所谓的“安全港”或“避风港”。

根据纳税人受控交易的情况，安全港的应用有两种形式：一是把某些交易排除在适用转让定价规定的范围以外（具体可以通过设立最低标准），一是将适用于受控交易的规定简化（例如规定价格和利润必须介于的范围）。²⁹ 确定范围的参数可以是一系列针对具体门类的毛利或利润指数。不论是哪一种形式，都是税务机关向纳税人提供了一种简化的转让定价方法。只要企业关联交易的价格或其他指标处于安全港的范围之内，将被视为公平交易价格而被税务机关接受。否则，企业将很可能面临深入审查，一旦其不能提供所调查的交易价格或结果合理性的证明资料和详细说明，税务机关有权对其进行转让定价调整。

根据安全港规定，纳税人可以预先了解到为了满足安全港的要求，公司的价格和利润率必须处于的范围，从而提高了纳税人税负的确定性，简化了其遵从成本。同时，安全港将会在减轻税务机关的管理负担，降低其审查成本。虽然安全港制度可以带来以上种种好处，但它也具有不可忽略的缺陷。首先，它有可能对从事受控交易企业的定价决策产生不当影响。为了把应纳税所得转移到其它管辖国，企业会被驱使修改其转让价格，还可能引发避税，以至于为了利用安全港规定而进行人为的安排。它也能对实行安全港制度国家的税收收入以及与选择安全港的企业进行受控交易的关联企业所在的国家产生不利的影响。更加重要的是，安全港可能会与实行符合公平交易原则的转让价格不相容而导致双重征税的结果。因此，制定此种税收政策时必须对各种利弊加以权衡，慎重地做出决定。

三、受控外国企业避税之税收规制

（一）现行法律规定

《企业所得税法》第 45 条规定：“由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于本法第四条第一款规定税率水平的国家（地区）的企业，并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的，上述利润中应归属于该居民企业的部分，应当计入该居民企业的当期收入。”这是我国受控外国企业税制的原则性规定。

1. 受控外国企业的认定

根据《企业所得税法》的规定，我国对受控外国企业设定的条件有四：一是由中国居民（含企业）控制，二是设立在实际税负低于规定标准的地区，三是非合理的经营需要，四是对利润不作分配或者减少分配。

居民企业的定义，规定于《企业所得税法》第 2 条第 2 款。中国居民，则是根据《个人所得税法》的规定，其从中国境内、境外取得的所得在中国缴纳个人所得税的个人。控制包

²⁹ OECD, *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, para.4.95.

括直接控制和间接控制，判断标准有股份控制和实质控制两类。

1) 股份控制

根据《办法》的规定，股份控制须满足两个条件，一是中国居民企业或居民（统称中国居民股东）必须在纳税年度任何一天单一持有外国企业 10%以上有表决权股份，二是中国居民股东须共同持有该外国企业 50%以上股份。

为防止股东通过两个以上公司多层持股逃避受控外国企业税制的情况，《办法》规定持股包括单层直接或多层间接持有，且多层间接持有的按各层持股比例相乘计算，但中间层持有股份超过 50%的，按 100%计算。

2) 实质控制

所谓实质控制，是指虽未达到股份控制条件，但在股份、资金、经营、购销等方面对企业拥有构成实质的控制力。例如，受控外国企业的股份结构相对分散，中国居民企业或居民持有股份比例虽未达到规定的控股标准，但已能决定或极大影响企业经营决策和利益分配。关于实质控制的判断标准，可以参考《办法》关于构成关联关系条件的规定。

对于受控外国企业税制适用的地域范围，《办法》对《企业所得税法》的规定作出了明确解释，实际税负低于《企业所得税法》第四条第一款规定标准税率水平的 50%（12.5%）即被认为是“明显低于”而符合受控外国企业的地域条件。

关于非合理的经营需要如何判断，首先涉及的是经营需要是否存在的问题，因为受控外国企业之中不乏毫无经营实质的空壳公司或导管公司。实践中，以下几点可作为经营实质存在的参考依据：一是该公司生产、经营的场所在避税地；二是该公司的主要领导人在避税地，其判定标准是董事会经常在避税地召开，股东大会每年在避税地召开；三是该公司的从业人员大部分在避税地；四是该公司的业务大部分与非关联企业往来；五是该公司的财务账册在避税地保存。³⁰ 如果所涉外国企业能够提供资料证明其经营实质性，而非是以不合理的经营需要减少或规避我国税收为主要目的，则可被认定为符合《办法》第 84 条规定的豁免条件之一——主要取得积极经营活动所得，而得以避免受控外国企业税制的适用。

2. 受控外国企业所得的计算和抵免

我国居民企业或居民个人被税务机关确认为受控外国企业股东的，其在受控外国企业按控股比例计算应取得的所得，不论是否以股息的形式汇回，均应计入该居民企业的当期收入据以征税。该部分所得已在境外缴纳的企业所得税税款，可按照所得税法或税收协定的有关规定抵免。计入中国居民企业股东当期的视同受控外国企业股息分配的所得，应按以下公式计算：中国居民企业股东当期所得=视同股息分配额×实际持股天数÷受控外国企业纳税年度天数×股东持股比例。受控外国企业与中国居民企业股东纳税年度存在差异的，应将视同股息分配所得计入受控外国企业纳税年度终止日所属的中国居民企业股东的纳税年度。

3. 豁免条款

《办法》第 84 条规定了豁免适用受控外国企业税制的三种情形，不过须由股东自行提供资料证明。一是设立在国家税务总局指定的非低税率国家（地区），根据国家税务总局《关于简化判定中国居民股东控制外国企业所在国实际税负的通知》（国税函[2009]37 号）的规

³⁰ 周金荣：《关于新<企业所得税法>受控外国公司规制的探讨》，载《税务研究》2008 年第 1 期。

定，这些国家（地区）包括美国、英国、法国、德国、日本、意大利、加拿大、澳大利亚、印度、南非、新西兰和挪威；二是主要取得积极经营活动所得；三是年度利润总额低于 500 万元人民币。

4. 法律适用涉及的“受益所有人”问题

受控外国企业避税会涉及税收协定的适用问题，在涉及股息、利息和特许权使用费的跨支付中，受控外国企业常利用中国与他国签订的税收协定中的税收优惠待遇进行避税。为了规制这一点，税法引入了“受益所有人”制度。

国税函〔2009〕601 号文规定，“受益所有人”是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人。“受益所有人”一般从事实性的经营活动，可以是个人、公司或其他任何团体。受益所有人与法律（名义）所有人相对，后者指的是在法律上对财产或权利享有所有权的人，而受益所有人要求其是对财产或权利享有实际的支配权，是事实上的所有人。在具体案件中，受控外国企业一般是交易专利的法律所有人，在其收到特许权使用费后就会将之转移给实际的控制人。

国税函〔2009〕601 号文要求，在判定“受益所有人”身份时，不能仅从技术层面或国内法的角度理解，还应该从税收协定的目的（即避免双重征税和防止偷漏税）出发，按照“实质重于形式”的原则，结合具体案例的实际情况进行分析和判定。在举证责任方面，纳税人在申请享受税收协定待遇时，负有提供资料证明其具有“受益所有人”身份的责任。

（二）评价与完善

对受控外国企业课税涉及国际征税权的竞争和国家税收管辖主权，且随着企业税务筹划的发展和跨国资本流动的增加，通过受控外国企业进行避税的表现形式也日趋复杂，我国现有的规定过于简单，在当前的挑战面前实不足以为税务工作提供有力指导。

在与他国谈签税收协定时，应当立足于我国税收国情，在国际税收博弈中更好地保护我国利益。在改革开放初期，我国作为技术输入国的贸易地位是非明显，在专利技术贸易中处于税收来源国地位，因而往往极力争取对特许权使用费的预提税征收权。但是，随着我国经济实力的增强和贸易地位的提高，企业“走出去”的发展趋势增强，我国在和一些国家（比如东南亚、非洲地区一些国家）的贸易中逐渐处于技术输出、资本输入地位。我国应当注意到自身发展状况和国际贸易动向，在谈签税收协定时对来源国预提税征收权和居民征税权做出合理平衡，减少受控外国企业滥用税收协定避税的可能。

四、成本分摊协议避税之税收规制

（一）现行法律规定

《企业所得税法》第 41 条第 2 款及《企业所得税法实施条例》第 112 条明确允许企业与其关联方共同开发、受让无形资产，或者共同提供、接受劳务，前提是其间发生的成本在计算应纳税所得额时应按照独立交易原则进行分摊，即企业在与其关联方签订成本分摊协议时，应当按照独立交易原则与其关联方分摊共同发生的成本。《办法》第八章对税务机关进行成本分摊协议管理作出了更为具体的规定。

首先，成本分摊协议必须遵循成本与收益相配比原则，意指参与方承担的成本也即所作

贡献应与其预期收益相比，这是公平交易原则的应有之义。《办法》仅提到了这一原则，但未就其含义和要求加以说明。根据这一原则，参与方的成本和利益分配在成本分摊协议签订时就已确定，只要各方均依协议履约，最终成果收益的分配（也可能是亏损的分担）也应取决于此，也就是说，该原则是判断实际利益分配是否恰当的根本标准。由此，在专利资产的成本分摊协议下，各参与方合理预期收益份额和所承担的开发成本的确定，是两个最为根本的问题。

在预期利益有无的问题上，参照《办法》的规定，企业对成本分摊协议所涉专利资产的收益权应有合理的、可计量的预期收益，且以合理商业假设和营业常规为基础。作为专利资产开发 CCA 的参与者，其签订协议的动因在于获得协议目标资产的受益权，并能够通过直接或间接地利用而获取利益，如通过与关联企业或独立企业间的许可协议。如果某一方对其自身从此项开发活动中获得利益没有合理的预期，在税务处理时就不应将其视为成本分摊协议的参加者。实践中应注意不能仅根据企业承担了部分或全部的活动或成本就判定其预期利益的存在。

对各参与方分摊的成本即所作贡献份额的确定也应遵循公平交易原则。《办法》第 65 条规定，关联方承担的成本应与非关联方在可比条件下为获得该项受益权而支付的成本相一致。具体来说，参与方承担的专利资产开发成本，应当为该参与方承担的所有与开发活动范围有关的成本，加上其向其他参与方支付的所有成本分摊付款，减去其从其他参与方处获得的成本分摊付款。

如果经税务机关审查，协议中各参与方分摊的成本与预期收益不相配比或者存在其他违反公平交易原则的情形，则税务机关有权做出调整。即使在协议执行期间，税务机关仍有权要求根据实际情况做出补偿调整。而且，如果协议的实际执行情况与原定条款严重背离，或者有证据证明企业有滥用成本分摊协议的企图，税务机关有权摒弃部分或全部的成本分摊协议条款。《办法》第 75 条就规定了不允许企业自行分摊的成本税前扣除的五种情形，除前述提及的不符合独立交易原则和成本与收益配比原则外，还包括不具有合理商业目的和经济实质，未按规定备案或准备、保存和提供有关成本分摊协议的同期资料，自签署成本分摊协议之日起经营期限少于 20 年三种情形。

（二）评价与完善

以上规定虽有借鉴国际经验的部分，但内容较少且较原则化，在一些细化规定上指南更具有操作性。

在对预期利益份额的估计上，指南给出了几个估计方法：1）依据各参加者因该项协议而预期产生的额外收入或降低的成本。2）在适合情况下可使用销售可比资产而收取的价格。3）通过分配指标来反映参加者在预期利益中按比例划分的份额。可作为分配指标的包括销售额、使用、生产或销售的单位、毛利或营业利润、员工数量、投资的资本等等。某一具体分配指标是否恰当取决于协议中开发活动的性质以及分配指标与预期利益的关系。³¹ 在专利这类工业产权的联合研发中，企业常常采用发布专利技术许可而取得的特许权使用费来估

³¹ OECD, *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, para.8.19.

计预期收益。

指南还给出了对贡献份额进行税务处理的一般规则，即假设该纳税人在协议之外为进行属于该协议的活动（如从事研究和开发、获得开展 CCA 活动所需财产中的受益权）而作出此贡献，并依据协议中该项活动的性质从税收角度对其定性（如作为研发支出费用）。根据这些标准，这些贡献大多可被视为可扣除费用。³²

此外，《办法》对成本分摊协议中成本的范围没有予以关注。成本自当限于与专利开发活动相关的成本，但仅限于直接相关还是间接相关亦可？分摊各方为了获取最大利益，可能不当地扩大或缩小成本范围从而影响所获收益，以达到其调整税负的目的，因此笔者认为，有必要对成本的范围在立法上予以明确界定。

结论

本文的主要论点如下：

1. 专利许可证交易是关联企业尤其是跨国关联企业用以避税的常用途径，也是我国税收流失的大头之一。关联企业避税不仅会侵害我国的税收管辖权，更可能对市场经济秩序造成扰乱和破坏，阻碍经济和贸易的发展，必须对此引起足够重视。

2. 关联企业专利许可交易的避税方式并不单一。关联企业可以通过转让定价、受控外国企业、成本分摊协议几大方式进行虚抬成本费用、利润转移、延迟纳税等避税安排。具体而言，转让定价避税的表现又有不合理对价、虚构或夸大交易功能、混合合同等形式；受控外国公司则有单层受控、双层乃至多层受控之分。针对这样的现状，必须针对不同的避税方式设计相应规制方法堵塞避税渠道。

3. 避税行为审查的核心是特许权使用费，税务稽查在面对不同的避税方式时，应当注意识别特许权使用费的不同名目或表面形式，在准确性的前提下，以独立交易原则为指导，充分关注交易标的的特殊性，对专利的性质、研发成本、合同性质和交易条件、功能环境等进行综合分析，选取最适合的转让定价方法。

4. 当前，我国税制面临着专利许可交易自身特性、国际征税权竞争和电子商务交易平台发展的几大挑战，其对专利许可交易的适用性与实际效用值得质疑，具体规定有待完善。

本文的创新点包括：

1. 改变以往的泛化研究思路，专注于跨国专利许可证贸易。由于专利许可证贸易在无形资产贸易中占有重要地位，并且为实务中的常见课税难题，因而该课题的研究具有以小见大，映射全局之意义。

2. 双向角度的探讨研究。通过对现状的观察，树立我国作为跨国收入来源国或居住国的立场区分，提出我国国际税收地位和贸易状况的变化应主导相应的政策取向。

3. 对关联企业税务审查的基本原则——独立交易原则如何具体适用到专利许可证交易中进行探讨，并借鉴有关国际经验对专利许可证交易下特许权使用费的认定因素加以具

³² OECD, *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, para.8.23.

体阐述。

参考文献：

- [1] 史际春：《企业和公司法》[M]，中国人民大学出版社 2013 年版。
- [2] 王文字：《公司法论》[M]，中国政法大学出版社 2004 年版。
- [3] 吴汉东：《知识产权法》（第六版）[M]，中国政法大学出版社 2012 年版。
- [4] 许秀芳：《国际技术转让所得课税法律问题》[M]，北京大学出版社 2007 年版。
- [5] 陈智超：《无形资产转让定价问题研究》[M]，厦门大学出版社 2012 年版。
- [6] 金剑锋：《关联公司法律制度研究》[D]，中国政法大学，2005 年。
- [7] 陈兰兰：《跨国企业集团内部交易的税收法律制度研究》[D]，对外经济贸易大学，2003 年。
- [8] 施天涛：《关联企业概念之法律透视》[J]，载《法律科学》1998 年第 2 期。
- [9] Jane G.Gravelle：《避税港：国际避税与逃税》[J]，葛夕良、朱明摘译，载《经济资料译丛》2011 年第 3 期。
- [10] 刘晨阳，田华：《避税港型离岸金融中心对我国跨境资本流动的影响及监管建议》[J]，载《财政研究》2011 年第 9 期。
- [11] 岳贤平，顾海英：《国外企业专利许可行为及其机理研究》[J]，载《中国软科学》，2005 年第 5 期。
- [12] 赵国庆：《审视跨国高科技公司避税行为，完善我国反避税制度——兼评“双爱尔兰(荷兰三明治)”避税安排》[J]，载《国际税收》2013 年第 8 期。
- [13] 王清友，郭上上：《离岸公司的国际避税手段与法律分析》[J]，载《中国律师》2009 年第 5 期。
- [14] 张静：《浅谈对外资企业利用避税港避税的认识》[J]，载《法制与社会》2010 年 2 月。
- [15] 刘永伟：《OECD<预先定价安排指南>述评》[J]，载《涉外税务》2001 年第 3 期。
- [16] 周金荣：《关于新<企业所得税法>受控外国公司规制的探讨》[J]，载《税务研究》2008 年第 1 期。
- [17] OECD, *Comparability: public invitation to comment on a series of draft issues notes*, 2006.
- [18] OECD, *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax*

Administrations, 2010.

[19] OECD, *Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines*, 2010.