



国际税务合作专家委员会

第七届会议

2011年10月24日至28日，日内瓦

临时议程* 项目5(c)

讨论与国际税务合作有关的实质性问题：

转让定价：发展中国家实用手册

发展中国家转让定价实务问题非正式会议报告

秘书处的说明

所附为秘书处编写的2011年6月7日和8日在纽约联合国总部举行的发展中国家转让定价实务问题非正式会议的报告。会议由秘书处经济和社会事务部发展筹资办公室、弗里德里希·埃伯特基金会纽约办事处、关心世事中心和基督教援助会共同主办。会议相关材料(包括所附报告的更详细版本)可查阅http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/index.htm。

* E/C.18/2011/1。



附件

发展中国家转让定价实务问题非正式会议报告*

导言

1. 发展中国家转让定价实务问题非正式会议由经济和社会事务部发展筹资办公室、弗里德里希·埃伯特基金会纽约办事处、关心世事中心和基督教授助会共同主办。会议的目的包括：(a) 帮助国际税务合作专家委员会转让定价实务问题小组委员会(小组委员会)确保小组委员会正在编写的联合国转让定价问题发展中国家实用手册充分反映发展中国家的观点、优先事项和情况；(b) 向各常驻联合国代表团介绍转让定价问题以及跨国企业采取“不正当定价”做法的代价(人们普遍认为这一代价极高)。预期成果包括一个关于发展工作中的转让定价问题的非正式讨论和发展中国家对实用手册各章草稿的新的具体投入。不必要就具体问题达成一致意见，但是一旦达成一致意见，本报告都将记录在案。
2. 来自各国政府的 60 名与会者(包括来自各常驻联合国代表团、企业、非政府组织、国际组织和学术界的代表和顾问)出席了会议。
3. 经济和社会事务部发展筹资办公室主任 Alexander Trepelkov 和弗里德里希·埃伯特基金会纽约办事处执行主任 Werner Puschra 致欢迎辞。发展筹资办公室主任感谢弗里德里希·埃伯特基金会、关心世事中心和基督教授助会对举办本次会议的大力支持。他指出，这些机构的参与为有关国际税务合作和联合国在这一领域的作用的讨论增加了新的视角。
4. 主任还指出，会议的主要目的是在联合国转让定价问题发展中国家实用手册中充分反映发展中国家的观点、优先事项和情况。他简要介绍了实用手册项目的有关情况，并提及转让定价实务问题小组委员会的任务授权。他还提到需要采取适用于各国具体发展阶段的分阶段做法，并且需要在符合《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》(《联合国示范公约》)的前提下探讨可适用于发展中国家的灵活性。
5. 主任指出小组委员会的工作与委员会的总体工作以及其他小组委员会的工作的联系。他指出，各界对本组织在转让定价方面的工作极有兴趣，并肯定了与活跃在这一领域的其他有关各方开展合作的重要性，同时确认在这方面极需采取包容各方的做法，并肯定了联合国在这方面的作用。
6. 弗里德里希·埃伯特基金会主任特别指出了基金会纽约办事处在就全球经济增长治理以及国际和平与安全问题开展联络方面的作用。他强调指出基金会对发展筹资工作以及发展筹资办公室的长期支持。他指出，税收和公共财政已经成为国际

* 本报告表达的意见不一定代表专家委员会或联合国的意见。秘书处对其中的错误和遗漏负责。

上一个十分重要的问题，由于这两个问题涉及各国人民对其政府的期望，因而尤其重要。最后他强调，为改进国际税务合作，需要做的还有很多。

7. 主管经济发展助理秘书长乔莫·夸梅·孙达拉姆作了主旨发言。他强调转让定价问题在发展工作中的意义，并强调，交易定价如果不能真实地反映在一国赚取的利润，就会剥夺该国发展所需的资金和机会。同样，如果一国的征税额超出在该国境内所产生的利润的公平份额，也会造成双重征税，这就可能对投资环境造成不利影响，从而影响一国的发展潜力。

8. 助理秘书长指出，大多数力图解决错误转让定价问题的国家，包括发展中国家，都在处理这一问题上采纳了正常交易原则，真正的困难和不公平并不在于理论本身，而在于理论的实际应用。他强调，有必要开展有针对性的响应需求的能力建设，并帮助各国为试图建立长期互惠发展合作关系的企业创造降低合规成本的投资环境。国际机构必须开展合作，发展中国家也必须积极参与进来。

9. 谈到联合国能够为满足这些需求做些什么的问题，助理秘书长提及联合国的成员普遍性、任务授权和合法性，这使得联合国能够兼收并蓄各种观点，他还提及联合国与其他组织、企业、民间社会利益攸关方和各国开展合作的能力。

10. 最后，助理秘书长指出，联合国可以在确保“游戏规则”关系到其利益的所有各方都能参与制订这些规则的谈判方面发挥更大的作用。这种包容性将有助于：确保这些规则考虑到税收制度和国际税务合作的实际复杂性；尊重各国决定其税收制度的主权权利，同时确认这种决定在国际上的“溢出”效应；最好地应对发展挑战。

议程项目 1

联合国在国际税务合作中的作用、转让定价对于可持续发展的影响以及可能的应对措施

专题小组讨论会 1：更广泛的国际税务合作问题

11. 专题小组讨论会 1 的目的是为讨论转让定价问题奠定基础，特别是讨论联合国在国际税务合作问题上的作用。

12. 发展筹资办公室主任的发言着重介绍了关于将国际税务合作专家委员会改组为一个政府间机构的提议，并向与会者简要介绍了应经济及社会理事会要求编写的秘书长题为“为促进国际税务合作加强体制安排，包括国际税务合作专家委员会”的报告(E/2011/76)。

13. 主任简要介绍了该报告，并说，该报告确定了加强体制安排的三种可选办法，供经社理事会考虑：(a) 加强现有安排；(b) 将委员会改组为一个政府间委员会；(c) 设立一个新的政府间委员会，同时保留现有委员会。经社理事会于 2011 年 4 月 26 日就该报告进行的首次讨论显示，在是否支持改组委员会的问题上意见不

一。主任指出，就阿根廷于 2011 年 6 月 1 日代表 77 国集团提出的有关决议草案 (E/2011/L.13) 进行的政府间非正式协商正在进行之中。

14. 专家组的第一位发言者强调委员会在国际税务问题上支持发展中国家方面的作用。他指出，企业界对于联合国在这些领域的作用十分有兴趣，特别是委员会目前正在审议转让定价问题。他还指出，来自发达国家和发展中国家的人员开展合作，就可以达成各方均可接受的规则，这些规则应当承认发展中国家和发达国家所采取的办法的多样性。实际上，所有税务条约都是基于健全的正常交易办法，但是在实践中，正常交易原则的适用有可能非常复杂。一个好的办法应审查功能、资产和风险，这样就能实现公平分享税收收入。尽管有经济合作与发展组织 (经合组织) 关于复杂的转让定价问题的准则，仍然有必要就如何处理转让定价问题并将正常交易原则运用于发展中国家提供实务指导。联合国的工作应当与经合组织跨国企业与税务部门转让定价准则保持一致，而不是重复经合组织和其他有关组织的工作，联合国的工作应当就正常交易原则的实际应用提供更多指导。在这方面，企业需要法律确定性，包括各国一致适用的准则。

15. 第二位发言者强调，联合国在国际税务合作中的作用是基于其普遍被接受性和合法性。本组织完全有能力支持发展中国家的税务部门处理跨国税收问题，并在各国增强税务部门效能的能力建设方面具有重要作用。他强调，发展中国家应当兼顾创收和创造一个有利于投资的环境这两个方面。

16. 另一位发言者强调，民间社会组织支持联合国在国际税务合作方面发挥更大的作用。本组织相比其他论坛具有一些比较优势：它拥有发展中国家的代表；它是一个具有召集能力的政治论坛；它可以结合贸易和发展等以综合方式讨论税收问题。该发言者指出，不应允许“资源重复”和“任务蠕升”的说法排挤联合国的正当作用。他强调，发展中国家被邀请与会讨论问题，与它们参与关键性决策会议 (包括投票权和施加影响的能力)，不是一码事。

17. 在随后的讨论中，主席提到两个具体问题：(a) 如将委员会改组为一个政府间委员会，应采取什么样的结构；(b) 本组织在拟订转让定价准则方面的作用是什么。关于后一问题，企业界代表指出，如联合国和经合组织各自发出相竞信息，就会造成困难，发展中国家指出，需要建立在其实际情况基础上的更实用的准则。

18. 在一般性讨论中，与会者指出，实用手册不是为了制造经合组织转让定价准则的替代文书，而是为了维护经合组织收入和资本双重税收示范公约和准则所采用的同一正常交易原则，并使正常交易原则在实践中的应用变得更为容易。谈到重复的问题，来自发展中国家的一些与会者指出，在这方面不应有思想的垄断，只有参与不同论坛的国家为同一组国家才会有“重复”，而实际情况往往不是这样。

专题小组讨论会 2：具体转让定价问题

19. 主席介绍了一系列具体的转让定价问题，包括转让定价对发展的影响、发展中国家处理转让定价问题的可选办法和委员会在转让定价问题上的作用。

20. 第一位发言者强调，转让定价对发展的影响是一个至关重要的问题，必须在更广泛的经济和税收政策范围内看待转让定价问题。发展中国家需要为发展的目的创收，同时促进商业活动。根据经济结构，发展中国家有可能对转让定价采取不同的方法。此外，争端解决机制在解决跨境税收问题上也是一个重要因素。

21. 另一位发言者指出，确定正确的转让价格也是企业内部面临的挑战。他说，随着企业全球化，行业发展趋势和保密管辖区的崛起，滥用转让定价来避税的现象不断增加。滥用转让定价在全世界造成了巨额税收损失。为了改进决策依据，他呼吁进行更多有关转让定价的实证研究和数据收集。

22. 第三位发言者指出，立法者与私营部门之间的知识差距是制定转让定价法规的主要制约因素。因此，提高认识、国际对话和教育至关重要。为了帮助解决发展中国家的转让定价问题，有必要设计简便、廉价和创造性的解决方案。

23. 另一位发言者指出，税收和发展是欧盟委员会工作的高度优先事项，因此，其重要的目的之一是提高发展中国家在转让定价方面的能力。为此，委员会已启动了关于如何支持发展中国家设计和实施转让定价立法的研究。初步结论之一是，实施转让定价立法通常会导致更高的税收。

24. 在讨论中，与会者强调，跨国公司与发展中国家税务机关之间在评估集团内部交易方面的信息不对称是一个关键的挑战。发展中国家的能力建设和增加关于转让定价的数据的获取和信息交流被视为关键的行动要点。

议程项目 2

转让定价的商业框架

25. 第一位发言者谈到企业在处理转让定价问题时的常见问题，并强调指出，公司并不都属于一种类型——它们各不相同。对私人公司税务主管的要求是最大限度地为股东带来回报，但必须以可持续的方式来做。税务主管不应关心在哪里缴税，只要他们只需缴纳一次税款。根据他的经验，税务主管的大部分时间都用在避免双重征税上，许多人没有时间来积极的税收筹划。他欢迎联合国通过实用手册参与转让定价工作，因为他的公司需要同来自许多非经合组织成员国的人打交道。

26. 他还认为，从公司的角度看，安全港有好有坏，但一旦设立，企业就没有义务将所缴税额最大化。转让定价是复杂的，简单的应对办法往往无法奏效，但实践中往往行之有效的一个简单的办法是，一旦政府介入，税务主管就应放手，让

政府来做决定，以便公司只缴一次税，因此良好的争端解决机制十分重要。他指出，诉诸仲裁有时是合理的，但必须务实，并使用常识来判断。

27. 另一位发言者指出，在“商业框架”一章中确定实用手册的适用环境十分重要。作为税务部门主管，他的主要关切是搞清在他的国家境内实施的功能和活动的真实价值。一般来说，按照独立市场价值进行的市场定价是在一个特定法域的一个可接受的价值衡量，尽管有时不完全如此。他还指出，即使有积极的税收筹划和滥用避税的例子，一般来说，转让定价日常要管的就是不可避免的集团内交易。转让定价是复杂和困难的，但并非“不可执行”的，并且是税收环境的一个非常重要的部分。

28. 另一位与会者指出，不同的企业集团有不同的模式，一些发展中国家的跨国公司模式可能会有所不同，例如，它们可能更偏向家族式。各国应了解这些问题，而不仅仅是因为为了赶时髦而建立转让定价制度。一些国家选择不建立具体的制度，因为会造成企业的合规成本过高。

29. 该发言者说，正常交易原则目前还没有明确的国际定义。目前对该原则所采取的办法是经合组织的做法，在将这一概念引入发展中国家时，可能需要加以修改。在初始阶段可以建立一个更具分摊性质的模式，以后随着能力的提高再建立完全的正常交易模式。实用手册商业框架一章的开头可以更清楚地介绍一下该模式。

30. 一位与会者指出转让定价制度在确定跨国公司在发展中国家的业务的价值方面的潜力，同时承认，这也有可能阻碍投资、造成双重征税、增加合规成本、增加不确定性等等。所有这些因素都必须平衡兼顾地加以考虑。他指出，分摊利润非常困难，因为跨国公司具有协同效应和规模经济，可以创造无法按国别锁定的价值。联合国的工作可以帮助确保有效的立法，非政府组织有可能在帮助正在考虑立法的国家的议员了解这一问题方面发挥一定作用。

31. 他指出，获取信息和风险管理是关键性问题，国别报告将有助于发展中国家确定高风险问题。他指出，这方面的审查越来越多，不仅仅针对公司的利润，而且针对其运作是否道德。他谈到联合国在帮助发展中国家获取关于公司结构的信息方面的作用，以及跨国公司的所在国在交换关于高风险交易和跨国公司的运作的信息方面的作用。

32. 他认为，联合国作为企业主管部门和民间社会可以在一个“安全空间”一起讨论这些问题的一个论坛，可以发挥一定作用，这将促进对于这些问题的根源的认识。转让定价的重点领域因国家而异，原因包括商业的规模和类型、行业重点以及商业和法律环境。如果联合国能够帮助发展中国家排定这些问题的优先次序将十分有益。此外，应当讨论商业模式的分步骤方法，以及这些模式是否有价值。

议程项目 3

一般法律环境

33. 谈到印度在建立转让定价的法律环境方面的经验，第一位发言者说，印度在实行“更加开放的经济体系”的政策，从而吸引了更多外国直接投资后，于 2001 年成立其转让定价小组。当局在认识到需要符合本地实际情况的政策设计后，就应当设计一个适合本国行业类型的稳定的政策，因为法律或法规的频繁变更可能给企业带来不确定性。

34. 另一位发言者介绍了她认为有助于使正常交易办法更为行之有效的几个关键因素：(a) 存在被广泛接受的国际“规则”和诸如经合组织转让定价准则和联合国发展中国家转让定价实用手册这类准则；(b) 具体国内转让定价法律；(c) 有效的争端解决和避免双重征税机制；(d) “基于经验的”可比数据。她认为，如果没有可用作可比数据的当地数据，纳税人就可以利用区域数据或全球数据。在某些情况下，可使用一些类型的真正基于经验的客观数据。她还建议，对于发展中国家而言，需要确定国家建立一个可比数据数据库初期可使用的数据类型，在建立一个完整的大型数据库之前可能需要有一个最初的加速期。未来象联合国这类机构可以在协助这一进程方面发挥重要作用。

35. 另一位发言者指出，推出具体的转让定价制度并不总是一件坏事，因为确定性对于企业来说十分重要。

36. 还有与会者指出，国家需要高质量的数据，以受益于预定价格协议方案。另一位发言者说，从出售数据库访问权的私营实体获取这类数据的成本阻碍了高质量数据的使用。

议程项目 4

建立发展中国家的转让定价能力

37. 第一位发言者谈到获取实施转让定价方案所需的高素质工作人员的困难和缺乏数据的问题。他建议开始小规模实施，然后逐步扩大，随着方案的扩大，税收当局将制定更多一般规则和法规。

38. 另一位与会者认为，在大多数情况下，发展中国家的小型本地企业最终必须缴税，而大型跨国公司往往很少或根本不缴税。制订良好的投资政策和不提供过多的税率奖励非常重要。他欢迎就税率减让和税率奖励进行公开辩论。

39. 一位发言者认为，在许多情况下，本地公司不知道如何运用正常交易原则。有一个国家做了研究，结果表明，接受调查的 200 家附属公司中几乎没有一家知道内部价格是如何确定的。因此有必要教育企业。海关官员也需要接受关于如何确定转让定价风险的培训。

40. 谈及能力建设和技术援助问题，一位与会者谈到一个良好的司法系统以及一个善于听取意见的议会制定适当的法律的重要性。她还强调必须平衡兼顾实施转让定价制度的好处及其实施成本。对于国家整体而言，实施转让定价带来的好处必须高于其成本，在这方面，实用手册应反映每个国家的情况。

41. 谈到能力建设，另一位发言者认为，转让定价制度最好应作为更广泛的税收政策改革的一部分推出。转让定价法应涵盖国内转让定价和国际转让定价，特别是在提供税率奖励的国家。在发展中国家，保障税务当局转让定价审计所需的高层次专门人才的最实用的办法，是让一个由一小组审计人员组成的转让定价团队进行全面转让定价审计，而由其他审计人员在日常审计期间处理转让定价风险问题。

42. 在一般性讨论中，与会者一致认为，重点明确的能力建设的好处大于成本。这在转让定价领域十分重要，但这种能力建设不应以牺牲其他重要问题上的工作为代价。与会者还认为不同政府实体的税收政策一致性也十分重要，政府内部缺乏协调给政府和纳税人造成的不确定性会影响能力建设。因此，能力建设需要针对整个政府结构。一位与会者指出，只要有足够的政治意愿，税收立法就应考虑具有税收影响的税率奖励，这将是确保一致性的一个有用的方法，也更便于确保充分计入税率奖励对税收的影响。

43. 另一位与会者指出，投资促进当局的主要目的是鼓励投资，有时会过度依赖税率奖励，这可能与税务部门的目标相冲突。这一问题尤其突出，因为往往不需要用税率奖励来吸引投资。

44. 数名与会者指出，能力建设应当满足一个国家的特定需要，应以国家主导为前提，并且不应在不考虑其更广泛的影响的情况下将其限于转让定价。不过，也有人指出，大范围改革是一个代价巨大的长期过程，也许必须开展战略领域的早期改革，如分析和“逐步取消”免税期，包括积累对长期变革的支持和公信力。

45. 一位与会者谈到能力建设的技能建设方面，并指出，能够提供在咨询公司无法获得的兼顾工作与生活的机会，也是吸引和留住高素质员工队伍的一种方式。

46. 在许多国家，人们看重是否能够确保有关人员在初步培训(往往为期两年)后能够留在转让定价领域。不过，另一些与会者强调，让有关人员长期留在某一领域可能引发操守问题。

47. 一位与会者指出，即便建议采纳国际标准，最终也须由具体国家决定采取什么样的转让定价标准。人们公认，发展中国家必须有能力做出这些决定，并在拟订所建议的标准方面发挥他们自身的作用。在这方面，秘书处指出，实用手册的目的不是告诉各国应当做什么，而是在实务层面帮助那些选择在拟订转让定价标准时采用正常交易办法的国家。这并不意味着关于更广泛和更长期问题的讨论不

应当在委员会内进行，包括那些旨在扩大发展中国家在制定可能成为国际标准的准则过程中的参与的讨论。

议程项目 5

实现正常交易定价的方法

48. 实用手册第五章提出了用来确定正常交易价格的不同方法，并讨论了每种方法的优缺点。在以往的草稿中，传统方法和交易利润方法在两个不同的章次分述，而当前草稿将这两种方法放在同一章中处理。

49. 第一位发言者指出，该章尽可能在实质上接近经合组织准则，但在如何处理每种方法的优缺点方面有所不同，并且在可以适用这两种方法的情况下提供了例子和公式，以明确应当何时以及如何在实际层面予以应用。还讨论了交易利润方法的一些方面，提供了比经合组织准则更多的实用细节。

50. 她提到关于如何处理缺乏可比数据以及使用假设可比数据或秘密可比数据的讨论，并说，或许可以研究一个日落条款，其中可以在纳税人选择退出的基础上对简单的功能使用一个客观的“基于经验”的范围。显然，数据将从何而来是一个问题，联合国这类组织可以在这方面发挥一定作用。这类基于经验的数据必须是透明的，能够大致反映正常交易情况，需要讨论这类数据应当基于全球情况，还是区域情况，还是地方情况。

51. 主席指出，试图在缺乏必要信息的情况下运用转让定价方法，将不可避免地导致失败和可能的双重征税，因此这个问题是一个非常实际的讨论问题。

52. 第二位发言者确认发展中国家采用全面的正常交易定价需要有过渡期，但说他不认为一个固定的利润率制度能够实现这一目的。一个更合适的过渡概念，是逐步取消以前的封闭经济体制的限制性规定。关于经过渡性简化或非常简单的转让定价机制，人们需要意识到一旦这些机制已经实行，再去除它们所面临的困难，特别是在这些机制提供了让税的情况下。

53. 他认为，在发展中国家最有代表性的情况出现在传统产业，这些产业对无形资产(如品牌或商标)的估值并不那样困难。鉴于往往缺少当地可比数据，有必要在可比数据方面向发展中国家提供指导，并且有必要对外国可比数据作出必要的调整，包括就会计原则的差异进行调整。

54. 另一位发言者指出，应当在“方法”一章中更全面地阐述确定企业的功能和评估风险问题。他强调必须确定管理企业功能的人是否能够管理它们所审查的实体的这种功能。必须考虑的不仅是人数，而且还有他们的技能和经验。

55. 他强调，从商业角度看，只有建立了完善的解决争端和仲裁机制，以解决冲突可能导致双重征税的问题，在不同国家适用不同的转让定价标准才能有效运作。

56. 另一位发言者认为，实用手册应侧重于简化转让定价准则，使之便于发展中国家税务部门执行。实用手册不仅应当反映经合组织准则，还应当考虑到所有会员国的情况。他认为，主要问题有：(a) 发展中国家采用经合组织准则太过困难，正常交易原则是否实际可执行也仍不确定，因此按照这些准则来办对于发展中国家来说也许并不是最好的路子。因此有必要强调简便和可持续性；(b) 实用手册在获取可比数据的实际困难方面应更为客观；(c) 应更直接地面对获取必要信息的困难，实用手册应当更加明确地支持国别报告；(d) 应更多考虑其他替代方法，如安全港、剩余利润分割法、固定利润率和综合方法；(e) 应处理使用转让定价方法将利润转至避税天堂的问题，在转让定价方法一章中还应论述举证责任倒置等方法；(f) 许多参与这项工作的人对于复杂性和继续使用经合组织准则有既得利益，因此，应当让非政府组织和独立学者更多地参与实用手册的编写工作；(g) 正如助理秘书长在主旨发言中所指出的，应当认识到，目前的规则是由发达国家设计的，发展中国家需要更多地参与这一进程。如果实用手册只考虑到经合组织准则，那么它就应当受到批评。

57. 一位发言者说，方法一章是实用手册的核心部分，应成为主管部门在实践中如何运用正常交易原则的“工具箱”。他称其为达到正常交易效果的路线图，但他说，具体转让定价方法的选择取决于有关情况和现有信息。处理转让定价问题的人必须能够对这些问题进行评估，税务部门好的税务审计人员应当能够做到这一点。

58. 另一位发言者提到一个国家在转让定价方面使用固定利润率的经验。这样就不需要寻找可比数据，是纳税人和税务部门的一个简便廉价的系统。他承认，需要在法律中细致规定固定利润率，必须充分针对具体行业，计算公式也应透明。他建议在“方法”一章或独立的一章中列入有关固定利润率的一节。

59. 在随后的讨论中，与会者就在各种情况下哪种转让定价方法最为合适交换了意见。就一些国家法律规定的“其他”方法的性质进行了讨论；有人建议，如果这种做法被充分肯定为根据正常交易原则确定价格的方法，其经验就可以让其他国家受益。也有人指出，任何“固定”的做法都应该认识到，可能需要做出一些调整，以考虑到特殊情况。一位与会者认为，简化利润率可能难以符合正常交易原则，与会者就这种做法是否只适用于利润趋向于在竞争对手之间获得均衡的充分竞争的市场进行了讨论。

60. 主席在总结中指出，经常缺乏可靠的信息以及对这些信息进行必要的分析和调整的能力有限是普遍的关切。他指出，委员会可以请转让定价实务问题小组今后在当前的实用手册工作以外，就这一问题做一些工作。他还指出，能力建设问题已经被再次提出，这一问题不仅体现在风险管理方面，而且体现在如何运用方法方面，包括在衡量功能、资产和风险方面。

议程项目 6

可比性

61. 第一位发言者阐述了经常缺乏可比性数据的问题，并谈到有一个国家的情况，税务部门在寻找可比交易时不得不使用欧洲的数据库，因为没有国内数据。由于该国与欧洲情况有所不同，而且他们在进行调整以使之符合国内市场情况方面尚未取得长足的进步，这些数据不完全可比，不过，纳税人也有类似的问题。一个棘手的问题是，许多发展中国家缺少支付这些数据库的使用费的资金，而纳税人自己可能根本无法使用这些数据库。一种可能性是出台法律，要求提供财务信息，以便建立数据库。

62. 另一位发言者着重谈到功能、资产和风险分析。例如，功能尤为重要，应审查招聘了哪些人，他们的技能和基本情况。对于一些国家而言，市场渗透战略十分重要。在决定谁应承担子公司和母公司之间的成本时，各国是看它们的整体业务的性质以及相关部门，在搜索数据库后将采用过滤问题，以确保有功能上和经济上的可比性。它们将寻找公开可用的材料，包括其他国际监管机构所要求的材料。就可比性来说，必须了解某一行业的程序。在印度，在大多数情况下，可以在相应的数据库中找到可比数据，但这些产品往往是复杂的，可能很难找到可比数据。

63. 另一位与会者表示，可比性问题十分复杂，并指出，可比性是必要的，也是复杂的，但总可以找到借口认为没有可比性。这就带来了不确定性，并导致经常使用交易净利润率法。不论使用的是何种可比性，总可以有理由反对它。关键是，可比性问题必须以诚信的方式对待。它不只记录了你所正在做什么，还记录了为什么你这样做，不只记录了什么是你不做的，而且记录了为什么你不做。这既适用于政府，也适用于纳税人。不利的一面是很少有决定是黑白分明的，在处理这些不确定性问题时需要诚实信用。实用手册可以以较大篇幅处理这类问题。

64. 一位与会者指出，举证责任是动态的或可转移的推定，可能有助于处理复杂性的代价和信息差距的问题。

65. 主席在总结讨论情况时谈到在同一区域内各国之间统一做法的好处。他指出，非转让定价专家的法官可能不理解在技术上没有问题情况，因此必须将这些复杂的问题变得尽可能便于理解。完备的文件来自好的数据，而这些数据可能很难获取，因为跨国公司往往能比政府部门获得更多信息。

议程项目 7

争端解决

66. 第一位发言者介绍了这个题目，并解释说，转让定价项下的争端解决非常类似于委员会目前正在《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》工作中讨论的一般相互协商程序意义上的争端解决。她指出，有效的争端解决机制十分

重要，并强调，如果妥善和完善地设计并实施这一机制，它对税务部门和企业都是有好处的。

67. 她指出，许多发展中国家税务部门缺少资源，并建议建立实用和有效的争端解决机制，尽量避免争端，帮助它们提高效率。她谈到相互协商程序在确保加强双重征税条约的目的方面的作用，包括在避免双重征税方面的作用。最成功的相互协商程序的特点包括透明度、合作和审计职能的一定独立性。

68. 关于预定价格协议，她指出，这种协议未必对每个人都合适，在建议将它们作为第一选择时应谨慎从事，不过它们对于许多国家都十分重要。

69. 她认为，税务条约仲裁是处理大量争端解决工作、帮助主管部门更顺利处理有关工作并使人们对该系统有信心的重要途径。在实践中，它也许比调解更为重要。应当务实地解决所面临的困难，包括仲裁费用的再分配是否可以促使各国更易于接受这种方式。

70. 秘书处指出，仲裁有助于带来更大的确定性。然而，仲裁的成本和复杂性对许多发展中国家而言是一个很大的挑战，并可能使这些国家不愿意采用这种方式。如果费用由纳税人承担（并且各国同意纳税人密切参与这一过程，而这往往本身就是一个问题），则给人的感觉可能是，这可能鼓励仲裁员作出不利于税务部门的决定，因此这不是一种解决办法。另外有可能，至少在最初几年，仲裁员可能被认为缺乏对发展中国家的实际情况和条件的了解。可能需要为仲裁费用提供预算外拨款，并且在大多数情况下都需要大量的外汇。如果这方面有困难，就会有一个问题，即一国可能从现实出发同意采取某一立场，即使这在客观上可能不是最适当和公正的结果。关于预定价格协议，有可能各国只有在慎重考虑，并且只有当他们相信自己了解“游戏规则”后才加入该系统。许多国家可能不认为它们应当在早期阶段就将有限资源花费在很可能合规的纳税人身上。在这个过程中需要采取分阶段方法，以增强信心。

71. 一位发言者提请注意各国能够为涉及合规的纳税人的预定价格协议投入多少资源。他说，一个好的仲裁条款不应费用过高，仲裁条款可能有利于具备许多预定价格协议经验的国家，但不建议没有这种经验和专门知识的发展中国家采用这一条款。应当更重视税务条约以外的仲裁和争端解决问题，因为发展中国家没有强大的条约网络，对这类仲裁条款的经验很少。联合国可以在拟订一份可靠的仲裁专家名单方面发挥重要作用。

72. 关于仲裁和争端解决的国内方面，一位发言人提及其本国的争端解决程序，他的国家税务条约数目很少，而且要花费很长时间才能通过立法程序。因此在实践中，这一问题更多是国内争端解决，而不是条约项下的仲裁。许多发展中国家不愿在这样一个复杂的领域采用仲裁和调解，这些国家的许多主管部门经费预算很紧，使它们难以获取仲裁案件所需的资金。他提到关于仲裁员缺乏有关发展中

国家的经验和对发展中国家的了解的关切，并请注意需要有发展中国家的专家。这是联合国在能力建设方面可以发挥作用的一个领域。

73. 一位发言者在回应纳税人不提供适当文件的问题时，提出一个问题，即发展中国家为什么不能在缺少文件而纳税人能够弥补这一问题的情况下作出坚定的推定。

74. 另一位发言者指出，诉讼在发达国家比在发展中国家更昂贵，因此发展中国家有更多的转让定价诉讼。这种诉讼程序冗长，因此必须找到避免这类纠纷或处理这类纠纷的途径。安全港是一种可能性，但实践比理论更困难。

75. 另一位与会者指出，企业界强烈青睐仲裁能够带来的投资制度的确定性和完备性。至于成本，可以将一些用于能力建设的资金用于支持一个常设小组，以便使发展中国家不用承担这些费用。在许多情况下，各国提到主权问题，表示它们不能同意仲裁，但他认为，它们至少应当检查一下，它们在投资协议等其他领域签订的条约是否有类似的条款。他指出，按照《欧洲联盟与调整关联企业利润有关的消除双重征税公约》(欧洲联盟仲裁公约)的做法，仲裁条款的巨大好处之一是迫使双方签订相互协商程序协议。但是，秘书处询问，欧洲的做法是否适用于更不平衡的关系，比如一些发达国家和发展中国家之间的关系，与会者讨论了解决这种不平衡问题的大致方法。

76. 一位与会者指出，仲裁条款是完备的，它们可能对投资者有吸引力。也许可以为发展中国家做一些修改，让联合国或其他可接受的机构提出或选择仲裁员。只要运用得当，仲裁费用可能低于其他机制，也可以避免操守问题，而且较少受到国内诉讼程序的影响。另一位与会者指出，只要运用得当，仲裁可以提高发展中国家的地位，例如根据具体情况向部长们提供不担任高级职务的专家。

议程项目 8

审计和风险评估

77. 第一位发言者强调审计和风险评估对于发展中国家的重要性，并建议，应实行鼓励效率和效力的战略。各国必须确定哪些案子是高风险的，哪些不属于高风险，因而不需要采取进一步行动。许多国家没有“风险分析”，尤其是在境外关联方是一个低税收法域的情况下。有限的资源应尽可能高效地使用。在转让定价问题的开始阶段即应如此，在这一阶段应先解决容易取得成效的问题(不需要大量资源的明显错误定价的情况)，而后再处理更复杂的资源密集型案件。

78. 她说，在确定风险评估战略时，一个重要的问题是，是集中还是分散转让定价小组。她注意到在风险评估阶段，而不是审计阶段引入安全港的可能性，这将为纳税人提供某种程度的确定性，明确他们是否有可能被审计。她还指出，实现健全的风险评估的另一个重要途径是确保有关资料一应俱全。

79. 另一位发言者提出了他认为对于有效的风险评估十分关键的几点。在评估风险时，当一个国家刚刚开始转让定价工作时，集中的方式往往是必须的。但这并不意味着，应由一个设在总部的单位负责进行整个审计，但建议总部进行监督，以确保风险评估和审计质量。必须获取正确的信息，纳税申报应列入关联方交易的关键信息。在作为风险评估的一部分与海关当局共享信息时必须小心谨慎。海关信息可能不准确，纳税人避免遭遇反倾销行动的理由可能被用作转让定价调整的依据，因此也可能面临困难的境地。

80. 关于转让定价制度，发展中国家往往可以借鉴其他国家，但应注意两国可能不同的国内情况。在一个具备庞大的国内市场或者丰富资源的国家，一个严格的审计方法可能会取得成功，但在没有这些条件的发展中国家采取类似的严厉方法就可能阻碍外商投资。他建议在制定新的税务审计法律时，利用律师和企业内部税务人员的知识，他们在一些情况下有可能比税务官员有更多的经验。并非所有情况都可以进行审计，因此与企业内部税务人员合作非常重要，特别是在早期阶段，以便在纳税人中推广良好行为。

81. 另一位与会者指出，当局应仔细考虑他们希望纳税人在报税时提供哪些信息，要求的太多，可能会导致提供了他们无法正确分析的信息，提出正确的问题可以使风险评估更知情和有效。她提到目前在经合组织内部进行的关于不同税收管辖区联合进行税务审计的讨论，并说，这是一个有创意的想法，可能有助于更有效地使用资源。不过，这种审计在解决可能的税务纠纷时可能更有效。她说，采用在一定时期内税务官员的评估税额指标给税务人员造成了很大压力，尽管有些国家出于操守考虑可能采取这种办法。最后，秘密可比数据的使用，使公司神经很紧张，原因要么是所使用的是敏感的商业信息，纳税人对竞争力感到担忧，要么是公司无法获取被用作可比数据的信息，因此无法对其进行质疑。

82. 一位与会者在谈到为可比性的目的使用来自包括海关在内的其他来源的数据时，同意这一做法的困难。他注意到这些数据的价值，并指出，尽管海关部门和税务部门要看的是不同的东西，但他们有共同的兴趣。另一位与会者指出，海关数据对于大量从事商品贸易并下大力气确保贸易数据的准确性的发展中国家可能尤为重要，特别是其他有用的数据几乎没有。

83. 另一位与会者建议，审计不仅个别纳税人，而且整个行业，是一个很好的主意，因为同一行业中的公司往往采取类似的行动。进行跨国合作，以形成一个对于全行业的合规看法，将有助于积累经验，拟订更多指标，并发挥资源的规模效益。

84. 一位发言者表示，行业联合审计的想法有一定困难，因为难以在其他公司在场的情况下从一个公司获得信息，一些问题具有全行业性质，但另一些问题只涉及具体公司。对全行业的所有企业进行审计，确保共有问题得到相同的对待，而

不是审计该行业，将更有成效。联合审计涉及尚未经过检验的信息，在这个阶段没有什么可供比较，因此他不能肯定这在实践中有多有效。

85. 另一位与会者指出，他的国家已开始了联合审计计划，公司发现很难理解为什么所得税税务部门会审查有关材料，而其他税务部门，如增值税部门，会在之后再次审查类似的材料。此外，工作中与纳税人密切接触几年的人员可能不再可靠，由于培训税务审计师费用昂贵，如何处置那些有可能已经不再可靠的人员，以及如何替换他们是一个问题。即使从私营部门征聘会计人员，他们也需要大量的再培训。

86. 另一位发言者指出，为明确起见，联合审计不必为实时审计，这可能解决了所提到的一些关切。一位与会者指出，出于与反垄断/竞争法有关的原因，有关于哪些信息可以在竞争对手之间共享的限制。他不得与竞争对手会面 and 讨论除税收以外的任何问题，即便如此也必须记录他说了什么。例如，在试图确定一个国家的矿产的可比价格时，可能竞争对手那里有现成的信息，但是由于有反垄断/竞争政策，无法要求提供这些信息。

会议闭幕

87. 秘书处指出，这次会议十分重要，体现了联合国在税务合作问题上的召集能力和非政府组织在这些辩论中的重要作用。对话带来了许多迥然不同但非常有道理的意见，与会者本着相互尊重和合作的精神提出了这些意见，现在可以吸收到实用手册中，以满足发展中国家的需要。本报告将转交负责起草有关各章的小组委员会，供其在 2011 年 9 月的会议上审议。