



经济及社会理事会

Distr.: General
15 August 2014
Chinese
Original: English

国际税务合作专家委员会

第十届会议

2014 年 10 月 27 日至 31 日，日内瓦

临时议程* 项目 3(a)(四)

第 9 条(联营企业)：更新评注和转让定价问题

《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》第 9 条 更新评注

秘书处的说明

摘要

本说明简要介绍了《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》第 9 条(联营企业)更新评注的背景情况。这一问题将在国际税务合作专家委员会第十届会议上进行讨论。本说明附件载有小组委员会根据其任务授权就第 9 条(联营企业)：转让定价提出的评注的修正，供委员会审议。

* E/C.18/2014/1。



背景

1. 根据经济及社会理事会第 2004/69 号决议，国际税务合作专家委员会的任务是持续审查《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》，并在必要时对其加以更新，同时在处理其任务的这一方面和其他方面时特别关注发展中国家和经济转型国家。
2. 在上次于 2011 年更新《联合国示范公约》时，第 9 条评注的主要问题是第 3 段的措辞，该段载有前专家组的建议，即：各国应遵循经济合作与发展组织(经合组织)《跨国企业和税务管理转让定价指南》(下称《经合组织转让定价指南》)。委员会在讨论后商定保留这一表述，该指南认可在确定第 9 条所涉转让定价问题时适用公平交易原则，该段还承认《经合组织转让定价指南》在适用公平交易原则的实践中发挥的作用。委员会大多数成员认为这些观点仍然是适切的，不过，一些成员对第 3 段所述前专家组的意见是否适当表示关切，并质疑这些表述是否太笼统。他们特别指出，关于各国应遵循《经合组织转让定价指南》的建议可能需要说明，这些指南仅供在适用公平交易原则时参考。委员会商定在《联合国发展中国家转让定价实用手册》(下称《联合国转让定价手册》)编写完成后再进一步审议这些问题，而不预先判断审议结果。与此同时，对评注第 3 段作了修订，以澄清委员会并未充分审议前专家组在 2001 年《联合国示范公约》评注中表达的意见，尽管委员会成员一致认为，公平交易原则是《联合国示范公约》第 9 条的基础。
3. 委员会现已编写了《联合国转让定价手册》，手册对转让定价的实际问题提供了指导，重点是发展中国家普遍面临的问题。
4. 在小组委员会第 9 条(联营企业)：转让定价问题核心小组的一次会议上，审议了《联合国示范公约》第 9 条评注，并提出了一项拟议案文草案(见附件)。草案承认《经合组织转让定价指南》的价值，同时指出，它并不是唯一的指导来源。还明确提到《联合国转让定价手册》，它也是转让定价领域的权威参考。
5. 委员会受邀审议修改内容，这些修改试图确认和平衡有关上述问题的各种观点。如果委员会核准订正案文，或表示同意任何修正案，则订正评注将被纳入《联合国示范公约》的下一版，这一版预计将在委员会现有成员的四年任期内完成。

附件

对《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》第 9 条评注的拟议修正

第 9 条

联营企业

A. 一般考虑

1. 《联合国示范公约》第 9 条转载了《经合组织示范公约》第 9 条，第 3 款除外。如经合组织评注第 1 段指出的，“本条涉及联营企业(母公司和附属公司以及共同控制的公司)间基于非正常的条件达成交易后，可能为税务目的所作利润调整”。两个《示范公约》都载明公平交易原则，这是联营企业之间交易产生的利润的分配依据。对第 9 条的考虑应与关于共同协议程序的第 25 条和关于信息交换的第 26 条结合起来进行。

2. 对大多数国家而言，运用公平交易原则在联营企业间进行利润分配，必须首先在国内立法准许的条件下，按公平交易规则原则确定利润分配额。

~~3. 关于联营企业之间的商品、技术、商标和服务转让定价以及在非正常交易中确定正确价格的方法，前专家组表示，缔约国应遵守经合组织在《经合组织转让定价指南》中确立的原则。前专家组在 1999 年修订的《联合国示范公约》中认为，这些结论代表国际商定原则，建议在适用正常交易原则时遵循该《指南》，这项原则是该条的基础。~~

~~如专家组年会纪录所示，专家组尚未充分考虑前专家组表示的意见。~~

3. 值得注意的是，《经合组织示范公约》评注中载有关于本条的以下一般性说明：

1. 本条涉及联营企业(母公司和附属公司以及共同控制的公司)间基于非正常的条件达成交易后，可能为税务目的所作利润调整。委员会¹已花费大量时间和精力(并将继续这样做)审查本条的适用条件、其后果以及可适用于基于非正常条件达成交易后的利润调整的各种方法。其结论载于题为“多国企业和税务管理转让定价指南”的报告中，该报告定期更新，以反映委员会这方面工作的进展情况。

4. 经合组织评注继续指出，委员会认为《经合组织多国企业转让定价和税务管理指南》“反映了国际商定原则，为本条作出权威说明的公平交易原则的适用提供了指导。”委员会认为，指南载有以这两项示范公约为蓝本签订的双边税务条

¹ 经合组织财政事务委员会。

约第 9 条规定的公平交易原则的适用有关的宝贵指导意见。委员会还认为，对于避免对公司利润的国际双重征税非常重要，应当就如何适用公平交易原则形成一个共同理解，并且两项示范公约应当为预防和解决任何转让定价争端提供一个共同框架。从这一目的出发，委员会编写了《发展中国家转让定价实用手册》，手册特别关注发展中国家的情况，反映了处于能力发展相关阶段的这些国家的实际情况，并力求与《经合组织转让定价指南》提供的指导保持大致一致。

B. 第 9 条各款的评注

第 1 款

5. 第 1 款规定，在涉及联营企业的情况下，一缔约国税务当局为了计算纳税义务的目的可以重新编制企业账户，如果由于企业之间的特殊关系，这些账户并未列明产生于该国的应纳税真实利润。在此类情况下，核准进行调整显然是适当的，本款无需多加评注。只有两个企业之间订立或施加了特殊条件，本规定才适用。如果联营企业之间的交易是按正常的公开市场商业条件(换句话说，是在公平基础上)进行的，则不应重新编制此类企业账户。

6. 在经合组织财政事务委员会关于“资本弱化”问题的报告²中，税务条约与关于资本弱化的国内规则之间在本条适用范围方面相互影响。正如经合组织第 9 条评注第 3 段所指出的那样：

(a) 如果关于资本弱化的本国规则意在使借款人的利润与公平情况下本应发生的利润相对应，则本条不阻止这些规则的适用；

(b) 本条不仅关系到确定贷款合同规定的利率是否为公平利率，而且还关系到是否能将初步推定的贷款视为贷款，或是否应将它视为某种其他类型的付款，特别是股本缴款；

(c) 为解决资本弱化问题而适用的规则，一般不应起到增加国内有关企业应纳税利润，使之超过公平利润的作用，而且在适用现行税务条约时应遵循这一原则。

经合组织的评注继续指出：

4. 产生的问题是，有些国家为处理有关当事方之间交易而采用的特殊程序规则是否与本范本相一致。例如可以问及，举证责任倒置或国内法中有时做出的任何一类推定是否与公平交易原则相一致。若干国家对本条的解释是，本条决不阻止根据本国法律，按不同于本条的条件调整利润，而且它具有加强条约所载公平交易原则的功能。此外，几乎所有成员国都认为，将比正常要求更严格的补充信息要求或举证责任倒置，不会构成第 24 条意义上的歧

² 由经合组织理事会于 1986 年 11 月 26 日通过，并转载于《经合组织示范税务公约》全文版第二卷第 R(4)-1 页。

视。不过，在某些情况下，适用有些国家的国内法可能导致与本条原则不符的利润调整。本条允许缔约国通过对应调整(见下文)并根据共同协议程序处理此类情况。

第 2 款

7. 用经合组织评注的话说，“重新编写联营企业之间在第 1 款设想的情况下进行交易的内容可能导致经济上的双重征税(对不同的人持有的同一笔收入的征税)，因为利润上调的 A 国企业有责任就其在 B 国的联营企业手中已被征税的一些利润纳税”。经合组织评注指出，“第 2 款规定，在这些情况下，B 国应作出适当调整以避免双重征税”。³

不过，经合组织评注认为，

6. B 国不会只因 A 国增加了利润就自动进行调整；只有 B 国认为经调整的利润额正确反映了通过公平交易取得的利润，才会进行调整。换句话说，如果一个联营企业利润的增加超过了按公平交易原则正确计算得出的数额，则不应援引和适用本款。因此，只有 B 国认为在 A 国进行调整无论是从原则上还是从额度上都是合理的，它才会承诺对联营公司利润进行调整。

7. 本款未规定调整方法。在此情况下，经合组织成员国利用不同的方法实行减免，因此，缔约国可双边商定它们想在本条中增加的任何具体规则。例如，有些国家较赞成采用以下方法，即如果 A 国 X 企业的利润增至在公平基础上所能达到的水平，则要对 B 国 Y 企业包括双重征税利润在内的利润重新进行税款估定，并据此做出调整，以便从应纳税利润中扣除一定的数额。另一方面，还有一些国家更倾向于做出如下规定，即为了第 23 条的目的，对 B 国 Y 企业手中双重征税的利润按在 A 国征税的方式处理；因此，根据第 23 条规定，对于其在 A 国的联营企业所支付的税款，B 国企业有权在 B 国享受减免。

8. 本款的目的不是处理可称为“二次调整”的情况。假定 A 国 X 企业应纳税利润上调是按第 1 款规定的原则进行的，并假定按第 2 款规定的原则对 B 国 Y 企业的利润作了调整。情况仍未真正恢复到交易按公平价格进行时将会出现的情况，因为实际上是 Y 企业而不是 X 企业掌握着应接受调整的代表着利润的款项。可以认为，如果采用公平定价的做法，而且 X 企业随后希望将这些利润转给 Y 企业，它会采用例如股息或特许使用费的形式(如果 Y 企业是 X 企业的母公司)，或贷款形式(如果 X 企业是 Y 企业的母公司)这样做；且在此情况下，税收可能还会产生有其他后果(例如，执行代扣所得税)，这取决于有关收入的类型和处理此类收入的条款规定。

³ 经合组织第 9 条评注第 5 段。

9. 为了如实确定交易按公平方式进行时的情况需要进行二次调整，这类调整取决于各案的事实情况。应该指出，第 2 款中没有任何规定禁止根据缔约国国内法的规定进行这类二次调整。

10. 对于是否应有一个期间，在 A 国的 X 企业利润上调后，如该期间届满，则 B 国将无义务对 Y 企业的利润作出适当调整，本款也未对这一问题作出规定。有些国家认为，B 国的义务应是无期限的，换句话说，不论要经过多久 A 国才会重新修订应缴税额评估，Y 国都应能够得到在 B 国作出适当调整的保证。其他国家则认为，这类无限期义务在进行实际行政管理时是不合理的。因此，在这种情况下，本条案中未涉及这个问题；但缔约国若有意，不妨在双边公约中对 B 国有义务作出适当调整的时限作出规定[……]。

11. 如果有关当事方对适当调整的金额和特点存有争议，应当执行第 25 条规定的共同协议程序；该条评注载有若干考虑意见，适用于在本条基础上进行的联营企业利润调整(特别是在转让价格调整后)，以及随后必须依照本条第 2 款所作的相应调整[……]。

8. 有人表示，第 2 款规定的相关调整会使发展中国家付出十分高昂的代价，因此它们或许不会考虑将第 2 款列入其条约。不过，第 2 款是第 9 条的一个必要方面，如不能进行相关调整，就会导致双重征税，这不符合公约的目的。各国应该先仔细审议根据第 1 款所作的初次调整，然后再确定哪类相关的调整能适当反映初次调整的情况。一些国家认为，在某缔约国先前已调整过转让价格的情况下，最好能够取消另一国可能必须作出相关调整的义务。这一办法可通过将“应当”改为“可以”的方式来实现。缔约国可在双边协商中使用方便的措辞。不过，对于这一点没有达成一致意见，因此第 2 款措辞保持不变。

第 3 款

9. 《联合国示范公约》在 1999 年进行了修正，增加了第 3 款。第 9 条第 2 款要求各国作出“适当调整”(相关调整)，以反映其根据第 9 条第 1 款对转让价格所作的变动。**新第 3 款**规定，如果在司法、行政或其他法律诉讼中作出一项最终裁决，通过第 1 款所规定的利润调整使发生欺诈、严重过失或故意违约行为的企业受到处罚，则不应适用第 2 款的规定。换言之，如果在司法、行政或其他法律诉讼中发出最后命令，说明通过第 1 款规定的利润调整使发生欺诈、严重过失或故意违约行为的公司受到处罚，则有关国家无义务作出第 2 款规定的相关调整。这种做法意味着纳税人可能受到非税收处罚或税收处罚。有些国家可能认为此种双重处罚过于严厉，但应该牢记，涉及收取此种罚款的案例可能属于例外，而且不会采用常规方式适用本项规定。