

跨国公司内部市场与税法效力减损*

焦海涛

(北京大学法学院,北京 100871)

[摘要]跨国公司内部贸易创设了内外有别的“内部市场”,内部市场具有一定经济合理性,但引发诸多税收、税法问题,引起税法效力减损,对此,税法应予以适当引导,并采取相应措施实现主体利益平衡,从而进行“有效规制”。但内部市场是一个典型的“复杂问题”,单纯的税法规制措施都存在不可避免的有限性,需要从税法、金融法、竞争法、环境法、国际法等法律角度和经济、政治等非法律角度对其予以“综合规制”。

[关键词]内部市场;税法效力减损;税法规制;有限性;综合规制

[中图分类号]FD922.22 [文献标识码]A [文章编号]1672-0598(2007)02-0024-06

在经济全球化潮流中,跨国公司越来越成为世界经济的主导力量,发达国家亦或发展中国家,东道国亦或母国,都从跨国公司带来的福利中获益。同时,跨国公司也带来了一系列问题,需要在法律和其他制度设计中予以考虑。跨国公司追求自身利益最大化,不可避免与东道国或母国国家利益或其他经济主体利益发生冲突。

在跨国公司的各种行为中,内部贸易尤为引人注目。内部贸易创设了一套有别于“公共规则”的“内部规则”,在有别于“外部市场”的“内部市场”^①进行内部交易。内部市场的形成,使得内外贸易实行两套价格体系,内部贸易以非正常价格完成,价格机制作用大大减损,资源配置完全以效率替代了公平,其他主体的正常经济利益无形中被内部交易主体剥夺。内部贸易减少了交易成本,化解了交易的不确定性风险,提高了跨国公司内部经济效率,因而具有了经济上的合理性,目前在跨国公司贸易中已占据了巨大的比重^②。但内部贸易过于追求效率,损害了其他价值目标,引发诸多问题。仅就税法而言,内部贸易可能基于避税目的,规避

了东道国或母国的税法,造成国家税款流失,引发一系列税法问题。

一、跨国公司内部市场形成的经济动因

(一)企业为何存在

科斯(Coase)在其经典之作《企业的性质》^③一文中表明,企业之所以存在,是要通过企业这种组织形式来取代外部市场,节约市场交易成本。企业的性质就在于它能通过形成一个组织,并允许某个权威(“企业家”)来支配资源,达到减少交易成本的目的。因此,只要企业能够在内部组织交易,并且其费用低于市场上交易的成本,企业就应将各项交易纳入企业内部进行,即以统一的行政管理取代市场机制。企业的出现使得交易通过内部和外部两种渠道同时完成,内部交易大大节约了成本。因此,作为企业重要组织形式的跨国公司,内部化就可以减少外部交易的一系列成本和风险,在内部交易成本小于外部交易成本时,跨国公司内部机构性安排比市场调节更有效率。一般而言,内部交易成本总是比外部交易成本小,而且内部交易还会带来

[收稿日期]2007-01-25

[作者简介]焦海涛(1982-),男,安徽无为,人,北京大学法学院,博士研究生,研究方向:经济法。

种种额外利益,因此,只要有可能,跨国公司总倾向于将交易市场内部化。

(二) 跨国公司理论之一:内部化理论(Internalization Theory)

跨国公司的普遍存在及跨国公司引发的许多问题,使得学者对其研究愈加深入,形成了有关跨国公司的诸多理论^④。其中,英国里丁大学学者巴克莱(Peter J·Buckley)和卡森(Mark C·Casson)提出的跨国公司内部化理论(Internalization Theory)尤其具有说服力。内部化理论认为:在不完全竞争的市场条件下,追求利润最大化是跨国公司的经营目标;当中间产品市场不完全时,促使厂商对外投资建立企业间的内部市场,以替代外部市场;企业内部化行为超越了国界,就形成了跨国公司。因此,内部化理论以不完全竞争市场为基本假设,认为内部化有其合理的经济动机,跨国公司本身就是内部化经营超越国界的产物。

从动机看,由于外部市场不完全,企业乐意实行市场内部化。内部化经营使跨国公司的控制权和支配权在国际上得到扩大,内部转让价格成为跨国公司收入最大化的增值器。内部化经营使各子公司能分享母公司的资产优势,母公司可以利用全球的子公司网络开发生产资源和收集市场信息,通过企业内部交流达到生产要素的优化配置。

(三) 交易成本与市场效率

跨国公司以其经营利润最大化为目标,交易内部化可以节约各种交易成本,提高市场效率,优化资源配置,从而增加利润。外部市场上,跨国公司国际贸易存在的交易成本总是国大,主要包括:第一,信息成本。交易跨地区跨国家进行,交易双方多不熟悉、甚至处于“陌生人社会”,“信息偏在”在所难免。交易双方对买卖的商品了解不一,掌握的交易信息有别,尤其在技术性产品贸易中,信息不对称更加明显,因而,信息弱势一方就有可能处于不利地位,利益受损。第二,风险成本。相对于内部贸易来说,外部贸易总存在着不确定性,对方违约或其他原因都可能导致交易失败;通过外部市场获得的中间产品也存在不确定性,如产品质量瑕疵、缺陷等;此外,技术贸易外部化很可能造成技术流失等。“同时,如果市场存在垄断力量,买卖双方中的一方对另一方的依赖性就比较大。一旦出现这种独此一家、别无分好的情况,市场的效益就很低,价格的调节机制就不灵。因此,当市场结构存在垄断因素时,市场力量较弱的一方所要付出的代价就

会很高,对他们而言,交易成本就很大。”

(四) 其他经济诱因

跨国公司对中间产品的要求非常高,尤其是特殊行业的生产经营,性能、规格不仅要求精细,有的也是重要的商业秘密,因此,它们不愿意由其他厂家来生产自己需要的中间产品,往往是直接开办一家海外子公司来满足自身需要。这既可以消除商业秘密被侵犯的风险,也可以避免价格的不规则波动、供求不平衡等外部市场风险,还可以防止外部市场获得的产品因存在瑕疵或缺陷造成的不必要损失。

跨国公司内部贸易还可以在母公司与子公司之间进行利润分割,为了扶植国外子公司的发展,提高其竞争力,母公司可以通过内部贸易将子公司的利润留在子公司或者将母公司的利润转移给子公司;子公司经济实力雄厚或者为了让子公司尽快破产或者出于扶植母公司的考虑,也可以通过内部贸易将利润或资产转移到母公司。因此,内部贸易可以服务于跨国公司的经营战略。

内部贸易还可以达到逃避东道国或母国相关法律、政策的目的。通过转让定价可以逃避价格管制或外汇管制;更重要的是,利用各国税法的差异,将利润转移到税率低的国家,便可达到少缴税的目的。可以说,转让定价是目前跨国公司内部贸易的主要形式,避税则是转让定价的首要目的。因此,内部市场的形成引发税收规避行为的大量存在,对东道国和母国的税收制度造成冲击,引发诸多税法问题。

二、跨国公司内部市场与税法效力减损

(一) 跨国公司与税收的互动

在合理的跨国公司经营策略和合理的税收、税法制度下,二者的关系应该是良性互动和协调发展的。跨国公司的设立、经营战略的确立,当然会在符合“税法”规定的情况下,合理考虑避税策略,以增大利润;税收制度设计也应考虑各纳税主体的合理避税动机和避税策略,因此,恢恢税网,应能保证“疏而不漏”。只要跨国公司的避税策略合法,并且该国的税收制度健全,则税收制度功能的实现不会受阻,也不应出现税法效力减损的情况。

跨国公司与税收的互动还表现在:一方面,跨国公司在现代经济中越发成为相关国家税收的主要提供者,也即成为主要的纳税主体,因此,税法功能的实现与跨国公司密不可分;跨国公司即使会采

取各种避税策略,从某方面来讲,也可以成为税法改进的动力。另一方面,税收主要用于“公共物品”的提供,跨国公司也自然是这些“公共物品”的受益者,因此,跨国公司也希望一国的税收制度健全,这不仅可避免不必要损失,还可获得更多额外利益;从制度作用来看,跨国公司是税收制度的主要作用方,因此,不同的税收制度会导致跨国公司不同的对策行为,税收制度对跨国公司行为的影响十分明显。

其实,这种互动不仅仅通过跨国公司的“循规蹈矩”行为表现出来,更多的是通过双方的相互博弈,在博弈过程中的相互利用。假定现有税收制度设计是健全的,跨国公司真的只能循规蹈矩了,但随着各种经营方式的出现,跨国公司经营策略的越加成熟,它必然会发现现有税收制度的漏洞,并加以利用从而避税。制度设计者当然不能对此坐视不管,不能通过税法制裁,却可以通过修改税法,堵塞漏洞,来达到规制目的,税收制度再次处于“健全”状态。因此,一定程度上说,税收制度建构依赖于这些规避税法的行为;也可以说明,从税法、税法角度对跨国公司进行规制是可能的。

(二) 内部市场与税法效力减损

跨国公司内部市场的形成,避税诱因是尤为重要的方面,它对税收制度提出更高的要求,因为它导致了一系列的税法问题,引起税法效力减损。

第一,相关国家税款流失,税法目的落空,税法的普适性受到挑战。内部市场下,跨国公司在利润汇出国的应税所得明显减少,所纳税款相应减少;税法功能的实现主要体现在“税率”这一经济杠杆上,利润汇出国国家的税率必然相对较高,可以初步假设该国对税法依赖程度较高,内部市场则直接导致税率杠杆失去作用,税法功能无从实现。当然,这种假设不是绝对成立的,但内部市场导致税法功能无从实现这点却是绝对的。高税率可能出于两个目的,一是限制该产业或行为发展,一是增加国家税收。内部市场下,跨国公司的避税行为使得高税率对其负面影响几乎为零,限制便无从谈起;同时,利润转移带来国家税款流失。因此,内部市场下,税法目的一定程度落空。此外,内部市场下的跨国公司一定程度上规避了税法,税法效力减损,普适性受到挑战。

第二,税收逃避、双重征税问题。内部市场主要是通过转移利润实现在低税率国家缴税而避免在高税率国家缴税的目的,相对利润汇出国而言,

它实际上是税收逃避行为;当跨国公司的所得在利润汇入国被征税时,如果利润汇出国实行转移定价税制,行使相应的税收调整权,若该笔所得在利润汇入国不进行相对的调整,则发生对该所得的双重征税问题。

第三,主体利益失衡问题。内部市场是跨国公司与相关国家之间博弈的典型反映,是市场主体的典型对策行为。相对于其他未采取内部交易的跨国公司来说,内部市场下,税法公平原则(具有相同纳税能力的主体应纳相同的税收;不同纳税能力的主体应纳不同的税收)被扭曲,因为纳税多少与纳税能力的必然联系被割断,竞争主体之间的利益失衡;内部市场下,跨国公司“私自”将税收利益在东道国与母国之间作出与实际经营情况相背的划分,造成东道国与母国之间税收利益失衡;内部市场还造成跨国公司母子公司、子公司之间利益失衡,跨国公司与东道国或母国之间利益失衡等等。

三、内部市场的税法规制及其有限性

(一) 禁止抑或引导

跨国公司内部市场引发税收问题,税法规制成为必要;但内部市场具有一定的经济合理性,单纯地禁止亦会引发以公平牺牲效率的弊端,因地,对其应以引导为宜。税收对经济的灵敏反应与经济主体的相机抉择相关,税收的天然中性和自动稳定功能也建立在纳税主体的对策行为之中。基于此,税收对跨国公司内部市场的引导具有可能性。如,在多大程度上和多大范围内由税务机关行使税款调整权,以何种标准和价格来核定应纳税款,总分公司之间的货款调配是不是也需核定应纳税款等等,都可以在税收制度上作出灵活安排,以应不时之需,引导内部市场合理化发展。

(二) 规制精神问题

内部市场引起的跨国公司之间、东道国与母国之间、跨国公司与东道国或母国之间的利益失衡关系,是税法规制的重点。公平原则是税法的基本原则之一,与其他正常交易的跨国公司相比,从事内部交易的跨国公司的纳税能力实质上并不一定低,形式上看来在高税率国家却显得较低(当然,在低税率国家其纳税能力高,但由于税率较低,总体上其缴纳税款较少),因此它违背了公平原则;税法规制应重新确立二者的纳税能力,强调实质课税。税收管辖权是一国主权的体现,根据税收管辖权享有的税收利益是一国国家利益的组成部分,内部市

场下的相关国家税款划分违背了税收管辖权原则,有管辖权的国家往往没有税款收入,没有管辖权的国家却得到额外税收收入;因此,税收管辖权的协调也是税法规制的重要内容之一,通过返还税收管辖权来返还税收利益。跨国公司与国家之间的利益分配也是税法关注的重点,这不仅仅是最直接的收入分配关系,是最直接的利益失衡,它还关系到一国税收制度功能的发挥,并进而影响其他制度的作用。对于跨国公司母公司、子公司以及子公司之间的利益失衡关系,税法不应关注太多,虽然在法律上母子公司是独立主体,独立的纳税人,但诚如股东与公司之间关系,股东有权决定是否分配股利以及公司利润用于何种目的,只要这种“内部分配”不涉及到相关国家税款流失、税收逃避、双重征税等问题,税法就无需对其做出调整。

其实,税法的基本精神就是主体利益的平衡,税法原本就是在各类主体之间进行财富分割的“利器”。税收或税法的收入分配功能,以及建立在此基础之上的资源配置和保障稳定职能,都是这一精神的体现和具体运用。

跨国公司内部市场税法规制还涉及到另一问题,即合理与合法的协调问题,也可看作广义上的利益平衡(效率价值和公平价值的平衡)。这也是经济思维和法律思维的冲突与协调,表现在内部市场规制上,税法的合理又合法、效率又公平的理想做法是,不确定其违法性,从而不予以禁止,但做出相应的调整,在国家、内部市场跨国公司、其他跨国公司都可接受的范围和程度内,恢复失衡的主体利益。这主要因为内部市场的形成不仅仅出于避税目的,正如上文论述的,其他非避税诱因对跨国公司来说也是有利可图的,因此,即使不能达到避税目的,跨国公司也愿意从事内部交易行为。

(三) 规制措施及其不可避免的“有限性”

跨国公司内部市场比较复杂,既有内部交易市场,也有内部非交易市场,两种不同市场形成的经济、法律和历史原因不同^⑤,因此,对其规制应有的放矢,寻根究源,各有侧重。不同的法律也应对不同的、市场、同一市场的不同行为作出各不相同的规制。跨国公司内部非交易市场如企业领导人员内部流动市场等,由于未涉及交易,或即使涉及部分交易也对其他主体利益无损,不应成为税法规制的重点,反不正当竞争法可对其作出相应规制。就内部交易市场来说,跨国公司转让定价行为(transfer pricing)越来越普遍,且避税诱因往往是其主要

动力,理应成为税法规制的重点。

跨国公司转让定价的法律原因在于,各国所得税制存在差异,计税依据也各不相同,税率有高有低,但转让定价本来是一个中性概念,“它是随着社会化大生产的发展,公司组织形式和结构发生变化而产生的一种内部管理手段,反映出公司集团内部分工与合作的要求”(P257),它不一定完全基于避税目的,税法对其应采取一分为二的态度。转让定价不一定等于避税,合法合理的转让定价税法不予纠正;即使出于避税目的,也有可能掺杂其他合理诱因,税法规制的总措施也应是只作出调整,避免作出违法认定。

从现实情况看,转让定价的税法规制多是从单边和双边(甚至多边)两个方面进行的。转让定价税法规制的重点在于确立内部交易价格与正常价格之间的关系或者联属企业之间正常的利润分配关系。当跨国公司内部交易价格与正常价格背离过多时,税务机关可以根据外部价格来确立各方实际应税所得(正常交易原则, the arm's-length principle);此外,税务机关还可以将跨国公司总利润按一定原则在各相关母公司和子公司之间作出分割,以确定各自应纳税总额,据以征税(总利润原则, the gross-profit principle)。

正常交易原则着眼于以客观标准(无联属关系企业的外部交易)衡量跨国公司的内部交易,以外部价格(公开市场价格或无联属关系企业之间的交易价格)矫正内部交易中的价格偏差,在跨国公司和征税国家,以及相关国家之间实现了最大程度的利益平衡;且该原则不去调整和分配整个跨国公司集团的全部利润状况,与其他原则相比,易于为各国和跨国公司自身接受。但由于跨国公司为数众多,内部交易又非常频繁,且每笔交易各具特色,而正常交易原则要求审查跨国公司每笔内部交易价格偏差,因而,制度运行成本非常高,可操作性不强,技术难度大。此外,作为客观依据的“外部价格”难以确定或缺乏可比性,各种方法确定的外部价格可能偏差也很大,具体适用何种价格没有一定标准和当然的合理性;有时根本就不存在外部价格,这是因为某些交易只会发生在联属企业之间,比如某些特殊专利、专有技术转让价格。

与正常交易原则审查每笔内部交易不同,总利润原将跨国公司集团作为一个整体,只有在年终(一个纳税期限)才将跨国公司全部利润汇总,然后根据一定标准确定母公司与各子公司的应得利

润,以此确定其应纳税所得额。总利润原则避免了正常交易原则下的对每笔内部交易的复杂认定,但以何种标准来确立母公司与各子公司应得利润的多少,实践中难以找到,而且各公司的认同程度也不一致,因此实践起来非常困难。在法律上,各子公司都是独立的主体,其盈利与否应为自身的事,总利润原则则将它们“捆绑起来”,似乎是跨国公司集团“一荣俱荣,一损俱损”。也即现实中,母公司与各子公司有的盈利,有的亏损,这原本正常的事,但根据该原则,只要总集团盈利,亏损的企业也视为盈利,需要交纳税收;而原本盈利的子公司,只要集团总体亏损,则无需纳税,显然,这与税收公平原则相悖,各子公司也难以接受这种方案。

无论是正常交易原则还是总利润原则都存在各种弊端,因此,跨国公司内部市场税法规制方法上,也一直在不断发展,不断纠错与前进。预约定价制度(Advance Pricing Agreement,即 APA)的出现,可以说是规制史上的一大进步。根据经合组织的定义,预约定价制度(advance pricing agreement,简称 APA)也叫预约定价协议,“是有关税务当局和纳税人在受控交易发生前,就一定期间内的交易的转让定价问题而确定一套适当的标准、调整和重要假定的安排或协议”。我国税收征管法实施细则(2002)第 53 条也规定了预约定价制度,但比较简单:“纳税人可以向主管税务机关提出与其关联企业之间业务往来的定价原则和计算方法,主管税务机关审核、批准后,与纳税人预先约定有关定价事项,监督纳税人执行。”

预约定价实际上是将正常交易原则下内部价格的事后调整改为事前协商,以求有利于减少征纳双方之间的争议,降低征收成本,提高税收的效率,实现双方的互利互惠。预约定价制度既有利于增强纳税人对跨国交易税务处理的预测,适时做出经营决策,避免税收对经济的干扰,又有利于协调国与国之间、税务机关与纳税人之间的矛盾,使其在一种沟通和平等环境中进行协商和合作,同时还有利于降低管理费用,减少纳税人和税务机关在转让定价问题上耗时费力的检查和诉讼。基于此,美国、德国、加拿大、澳大利亚、日本、英国等国先后实行了此制度。

与此同时,预约定价制度带来的问题也是多方面的。如,征纳双方之间的预约性质是什么,作为通说的税收的“三性”(强制性、无偿性、固定性)的特征在此是否成立;如果体现了双方的契约关系,

则税法的公法性质如何认识,国家的主权应如何认识,等等。

预约定价制度本身也存在多种局限,在实践中也遇到了诸多问题。例如,预约定价制度本身无法解决“预约价格”的标准问题,征纳双方协商一致的内部价格如何确定,以及是否涉及事后变更问题等,该制度自身无法解决,往往还需依赖传统的转让定价税制,如此则又免不了传统转让定价税制的弊端;征税机关确定预约价格,需要收集多方面的信息,有时很难收集,有时会涉及纳税人的商业秘密等内容,纳税人可能基于商业秘密被泄露的风险而放弃与政府预约定价;等等。

此外,“APA 并不是对所有纳税人都适用,其适用范围主要包括那些由于其转让定价问题已得到税务当局注意或者在以后可能得到税务当局注意的纳税人。而对于那些受到税务当局注意的可能性较小的纳税人来说,APA 的吸引力并不大。另一方面,由于 APA 是建立在纳税人自愿申请的基础上,企图通过转让定价避税的企业是不可能主动申请订立 APA 的,而这部分纳税人恰恰是税务当局应该进行转让定价调查的重点对象。这就意味着 APA 本身会导致一定程度的逆向选择,即寻求预约定价途径的纳税人往往不是税务当局应着重调查的可能存在避税嫌疑的企业,在某种程度上反而会增加税务当局转让定价调查的难度。”

四、小结

针对跨国公司内部市场造成的税法效力减损,税法须作出有效回应,但就目前各国采取的规制措施而言,无一能完全恢复缺损的主体利益,无一能完全修复减损的税法效力。原因即在于跨国公司内部市场属于名副其实的“复杂性问题”,需要从税法、金融法、竞争法、环境法、国际法等法律角度和经济、政治等非法律角度对其予以“综合规制”,但靠税法,各种规制原则或措施自然呈现不可避免的“有限性”。而且特定于某一国时,该“内部市场”必然带有许多“与众不同”之处,当须依具体原因、具体程度等,有的放矢,作出“综合规制”。

[注 释]

- ①跨国公司内部市场即跨国母公司与子公司、子公司之间内部交易形成的市场,内部市场的主要特征和判断标准是:内部主体、内部价格和内部规则。
- ②根据有关研究报告估计,目前大约 60-70% 的世界贸易与跨国公司有关,2/5 的国际贸易在跨国公司内部完成。

③ “The Nature of Firm”, 也有译作“厂商的性质”、“企业的本质”等。

④ 关于跨国公司理论的具体阐述可参见:王林生著:《跨国经营理论与实务》,对外经济贸易大学出版社 1994 年版,第 53-86 页;厉以宁主编《中国企业的跨国经营》,中国计划出版社 1996 年版,第 19-40 页;吴文武著:《跨国公司新论》,北京大学出版社 2000 年版,第 15-45 页。

⑤ 不仅跨国公司,就一国内部企业来说,同样存在内部交易市场 and 内部非交易市场,典型的内部市场如关联企业交易市场,内部非交易市场如高校、部队等非营营利性的组织,其后勤保障长期没有实行社会化所形成了面向“内部人”的“内部市场”。不同的内部市场,有不同的成因,规制措施也应不同。相关内容可参见:张守文《“内部市场”及其税法规制》,载于《现代法学》2001 年第 1 期。

[参考文献]

- [1] 朱刚体. 交易费用、市场效率与公司内国际贸易理[J]. 国际贸易问题, 1997(11): 1-9.
- [2] 卢荣忠、杜浩洋. 跨国公司内部贸易的几个问题[J]. 厦门大学学报(哲社版), 1997, (2): 84-88.
- [3] 葛惟熹. 国际税收学[M]. 北京: 中国财政经济出版社. 1999.
- [4] 郭亚冰. 对于约定价制的探讨[J]. 涉外税务, 2002, (12): 29-32.
- [5] 李鹏程. 析预约定价协议[J]. 涉外税务, 2001, (1): 33-36.
- [6] 张守文. 财富分割利器——税法的困境与挑战[M]. 广州: 广州出版社. 2000.

(责任编辑:朱德东)

On inner market of multinational corporate and its reduction of legal effect

JIAO Hai - tao

(School of Law, Beijing University, Beijing 100871, China)

Abstract: The inner trade of multinational corporate sets up "inner market" which is different from the common market. The inner market has certain economic rationality but results in the problems in taxation and tax laws and leads to the reduction of legal effect. As a result, tax laws should be used to standardize the inner market and use the relative measures to realize interests balance between main bodies so as to "effectively enforce laws and regulations". However, the inner market is "a typical complex issue", the laws and regulations about taxation have inevitable limitations, thus, "comprehensive laws and regulations" for "inner market" are needed from the legal angle of tax law, financial law, competitive law, environmental law, international law and so on and from the non-lawful angle of economy, politics and so on.

Keywords: inner market; reduction of tax law effect; laws and regulation about tax; limitation; comprehensive laws and regulations