

析预约定价协议

● 李鹏程

打击跨国关联企业利用转让定价的方法逃避税收一直是各国税务当局工作中的难题。尽管各国政府绞尽脑汁采取诸如可比非受控价格法、再销售价格法、成本加利法、比较价格法等等传统方法来调整跨国关联企业间的转让定价行为，但效果不是很理想^①。直到二十世纪90年代利润分割法(Profit partition method)和预约定价协议(advance pricing agreement, 简称APA)的出现，转让定价的调整效果才渐趋优化。本文专门对APA的有关问题作一探析。

APA 的含义及历史背景

APA 是指纳税人事先将其和境外关联企业之间的内部交易与

财务收支往来所涉及的转让定价方法(Transfer Pricing Method)向税务机关报告，经审定认可，作为计征所得税的会计核算依据，并免除事后税务机关对转让价格进行调整的一份协议。在实践中，APA 包括三种形式^②：

(1) 单边的 APA，指一个国家的税务行政机关与单个的纳税人之间所订立的 APA。

(2) 双边的 APA，指两个国家的税务行政机关与在其境内从事活动的两个或多个纳税人之间所签订的 APA。

(3) 多边的 APA，指三个或三个以上的国家的税务行政机关与其境内从事活动的纳税人之间所签订的 APA。

由于经济的全球化及跨国关联企业经营行为的自由化，利用

^①例如 1984 年，美国国内收入局选择 823 个资产在 1 亿美元以上的纳税人审计案例中有 3080 项利用转让定价逃避税收行为，经检查落实 2300 项，占 75%，调增应税所得额 44 亿美元；1989 年，他们选择 1600 个大公司进行审计，税务局建议补税额为 110 亿美元，其中 70 亿美元涉及转让定价问题。可见，利用转让定价逃税现象十分严重。

^② See Jean - Pierre Lagae, Advance Pricing Agreements, EC Tax Review 1999. 1, P9.

转让定价进行国际逃税的现象在传统的调整方法下无法得到有效控制,APA便应运而生。美国一家在欧洲广泛开展经营活动的跨国公司首先提出了APA,并得到了美国政府的支持。1991年5月1日美国国内收入局正式公布了《收入程序法规91—22》(Revenue Procedure 91-22),该法规正式赋予了APA的法律地位。随后日本、澳大利亚、加拿大、西班牙、英国等国也竞相采用APA。APA已受到了世界各国税务当局和立法机关的普遍关注。

APA的法律基础——以 欧盟国家为例

APA的实质是纳税人和税务机关之间就关联企业间的转让定价方法通过谈判达成的一项谅解。在协议中,可以具体列明收入、费用、折让、摊销、补贴等分配或分摊,转让定价是如何决定的以及一系列的正常交易结果等。该协议一经达成,就对征纳双方皆具有约束力,凡符合协议上规定的交易事项都适用协议中的转让定价方法,而税务机关则不能予以调整。但APA要获得法律上的支持,必须是征纳双方所在国已对APA作出了相应的立法规

定。

欧盟是当今世界上经济一体化程度最高的典范。欧盟委员会常用条约、指令来约束成员国,但在是否采用APA调整成员国附属企业的转让定价问题上,欧盟并无明确的立法规定。例如,1990年《欧共体仲裁条约》(EC Arbitration Convention)没有规定允许纳税人可以在欧共体或国家税务当局获准APA的任何法律措施。因而,在欧盟层面上并无关于APA的法律规定,欧盟国家对APA的相关规定主要体现在各成员国的国内立法及一些双边税收条约中。

(一)国内立法

除西班牙外,很少有其他欧盟国家以特别立法的形式利用APA调整转让定价,绝大部分的欧盟国家在实践中采用APA都是基于其国内的普通法律制度或双边税收条约。

1. 西班牙。西班牙《公司法》(Corporate Income Tax Law, 1996年2月1日起生效)第16条第1款授予西班牙税收当局对关联企业的转让定价的调整拥有相应的自由裁定权。该法的第16条第6款允许纳税人为了评价正在进行的交易可以向西班牙税务当局提交预先调整的建议,这

为APA的采用提供了相应的法律空间。

在《皇家法令537/97》(Royal Decree)中,西班牙税务当局发布了实施APA程序的管理办法。该办法是根据美国《收入程序法91—22》而制定的^①。西班牙用特别立法的方式明确规定了APA的问题,为征纳双方采用APA方法调整转让定价提供了法律支持。

2. 比利时。比利时《所得税法典》(Belgian Income Tax Code)第26条是税务当局利用正常交易原则调整附属公司转让定价行为的主要法律基础,税务当局据此有权采取相应措施调整转让定价。该条为APA在比利时的适用留下了灵活的法律空间。

1991年6月20日颁布的《比利时法》采纳了比利时《所得税法典》第34条第1部分,该部分规定比利时纳税人可以从比利时税务行政机关获得正式的裁决,该裁决对税务行政机关和法院也具有约束力。同时税务行政机关还可作出非正式裁决的行为,这种行为甚至包括与比利时协调中心缔结的单边的APA,但是由于这些非正式裁决和单边的APA没有立法的支持而无法在全国普遍推行。

3. 法国。法国法律中没有批

^① See Calderon, Safe Harbor for Multinational Enterprises Operating in Spain: The New Spanish APA Procedure, Tax Notes International, 27 October 1997.

准 APA 的普通条款,但《税收程序手册》第 80 条 B 款保护税务当局采取事先调整转让定价的行为,因而原则上税务当局采取 APA 并不违法。而且,法国当局还多次召开评议会讨论是否制定正式的 APA 程序,以推动 APA 在法国境内的采用。

(二) 双边税收条约

由于国内法规仅适用于本国的纳税人和税收当局,在国际层面上很有必要通过双边税收条约的形式为不同国家的税收当局和纳税人订立 APA 提供法律基础。

譬如,比利时与英国双重征收条约的第 25 条第 3 款规定,两个国家的有关当局应力图通过双边协议解决条约解释和适用所引起的任何困难和争端。

相比之下,比利时与美国的税收条约走得更远,该条约第 25 条第 2 款规定:“缔约国有关当局应当力图通过双边协议解决解释和适用条约而引起的任何困难或争端,缔约国有关当局应特别同意:(1)对于一方缔约国的居民和它位于另一缔约国境内的常设机构对工业或商业利润作出了同样的贡献;(2)在缔约国一方的居民和任何有关的人员之间应同样的分配收入、抵免额、债权或补贴……。”

关于信息交换,比利时与美国的双边税收条约第 26 条规定,有关当局为了适用条约或国内税法应交换彼此所必需的信息。同

样,比利时与美国条约规定,交换必要的信息是一种恰当履行条约的方式。

相互协议程序和交换条款在国际层面上完成了 APA 所必需的法律架构,为缔约国税务当局和纳税人采用 APA 调整转让定价提供了合法的前提。

APA 的优点及缺陷

作为一种相对新颖的调整转让定价的方法,APA 具有其他传统方法无可匹敌的优点,但由于产生时间短,各国操作程序和方法、重点不是很一致,因而也存在一些缺陷有待改进。

(一) APA 的优点

1. 维护纳税人国内法定权利的确定性。

跨国企业纳税人事先就转让定价的方法与税务机关达成协议,就能确切地知道自己在国内应承担的税负以及在 APA 有效期间所纳税负应作怎样的调整,从而避免了审计的风险和开支以及由于转让定价而引起的诉讼,乃至可能被课处的罚款。通过签订 APA,跨国企业纳税人的法定权利在协议中已经明确规定,这有利于维护纳税人的合法权益。

2. 避免国际双重征税。

通过双边或多边的 APA 的签订,可以避免未订立协议前各国税务当局各自行使自己的税收

管辖权而形成对跨国企业的双重征税问题。例如,当 APA 涉及在国外的附属企业交易,而这个外国又同本国订有双边协定时,纳税人可以将已订的 APA 报送主管部门,请求其与缔约国主管部门谈判签订一项协定作为 APA 的平行协定,以利于 APA 的执行,从而避免国际双重征税的产生。

3. 有利于构筑纳税人和税务行政机关良好的合作关系。

传统的调整定价方法,实质上是税务行政机关对存有转让定价行为的附属企业的一种事后调整方法,税务行政机关往往以行政或法律的手段来约束存有转让定价行为的企业,其一副高高在上的形象往往使征纳双方的关系僵化乃至对立。而 APA 的签订是在纳税人与税务当局之间通过协商所达成的一种具有双向约束力的协议,双方的法律地位基本上是平等的。因而,自愿提出 APA 申请的纳税人往往能够自觉履行协议,从而减轻了税务机关的工作,维护了国家的税收利益。同时,这种良好的合作关系也促使纳税人的长期投资,为其所在国创造更多的收益。

(二) APA 的缺陷

1. 缔结 APA 的成本较高,阻碍了它的广泛采用。

纳税人要提出 APA 的申请,必须先将有转让定价方法的各种情况向税务当局报告,而

且还须经过会谈、磋商、评审、提交年度报告等程序,这要花费纳税人大量的人力、物力、财力。例如,根据美国的APA程序,每个订立APA的纳税单位,大致要花费2万美元,假定营业费用率为最高限4%,那么联属企业间的交易额不能少于50万美元,否则,从成本——效率角度来看,纳税人将会受到损失。所以,美国的APA程序主要适用于年交易额在5000万美元以上的联属企业。

2. 信息披露的要求有可能使跨国联属企业纳税人造成损失从而阻碍APA的发展。

在订立APA的过程中,纳税人必须首先向国家税务当局披露有关转让定价方法的必要信息,其中很可能有一些对纳税人来说是机密或敏感的信息,一旦泄露将对纳税人造成难以弥补的损失。所以,纳税人与税务当局在订立APA时,一般都按规定:如果没有纳税人的许可,税务当局无权向第三人或外国税务当局泄露相关信息。但是,提出APA申请所作的信息披露并不能保证税务当局必然会批准订立APA。因而,一旦信息已经披露,而APA却未订立成功,纳税人将会面临信息泄露而造成损失的窘境。

3. APA的实施存在局限性。这主要体现在两个方面:

(1) 有效期问题。根据各国的实践表明,花费大量物力、财力、人力订立的APA的有效期一向较短。例如,在西班牙,APA的最长有效期为三年^①。显然,有效期满后,税收的征纳双方又需开展新一轮的谈判,从而造成资源的浪费。(2) APA所涉交易中的关键性假定(Critical assumptions)容易变化而导致APA的变更或无效。因为跨国联属企业跨境交易转让定价方法的应用和运作将以纳税人所提供的资料和分析以及国内收入局与纳税人双方同意的关键性假定为基础,而关键性假定属于客观的经营和经济的标准,它可以是关于纳税人,一个第三者,或者一个产业、一个事实的情况或结果。

实务中,为了增强纳税人法定权利的确定性,税务当局乐意让纳税人在APA申请中列出多种关键性假定,并决定在程序进行中是否需要增加其他的关键性假定。而一旦APA签订后,其中的某一个关键性假定发生变化,将导致APA的变更或无效,从而需要订立一个新的APA,这也阻碍了APA的发展。

4. 可能存在政府干涉企业商业决定的风险。

APA的运用有可能造成国家政府通过税务当局干涉企业商业决定特别是转让定价决定的风险。由于APA的签订是纳税人预先向税务当局提起APA的申请,由税务当局审核认可,而税务当局又是国家政府机关的一部分,国家政府的意志体现在税务当局的行为上,从而可能干涉企业的商业决定,这将导致纳税人不愿通过APA来解决转让定价的征税问题。

结论

APA作为一种调整转让定价行为的相对新颖而有效的方法正普遍为各国税务当局所采用。特别是随着跨国企业的迅速发展及转让定价行为的日益频繁,各国纷纷采取有效的措施调整转让定价行为,打击国际逃税,APA就是目前最有效的武器之一。如果各国采取APA的趋势继续发展下去的话,毫无疑问,APA将成为避免国际税收争端的一个最重要的方法。

作者单位:厦门大学法律系

^① See Jean - Pierre lagae, Advance Pricing Agreements, EC Tax Review 1999. 1, P14.