

学校编码: 10384

分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学号: X200308139

UDC\_\_\_\_\_

预  
约  
定  
价  
制  
度  
及  
其  
相  
关  
问  
题  
研  
究

徐  
飞

指  
导  
教  
师  
:  
廖  
益  
新  
教  
授

厦  
门  
大  
学

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

预 约 定 价 制 度 及 其 相 关 问 题 研 究

Research on Advance Pricing Arrangement

and Related Issues

徐 飞

指导教师姓名: 廖益新 教授

专业名称: 国际经济法

论文提交日期: 2006 年 4 月

论文答辩时间: 2006 年 月

学位授予日期: 2006 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2006 年 4 月

# 厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

---

## 内 容 摘 要

跨国公司的发展已成为经济全球化的重要标志,随之而来的跨国转让定价问题也大大增加了各国税务当局负担。由于转让定价的普遍性和传统转让定价方法的弊端,预约定价制的出现受到了税务当局和纳税人的普遍欢迎。我国自1998年就开始了预约定价实践,但经验、人员和制度方面的不足阻碍了实践的发展。希望通过研究能为我国的预约定价发展做出一定的贡献。

除引言和结束语外,本文共分为四章。

第一章对预约定价制的定义进行了界定,分析了预约定价制产生和发展的理论基础,并对预约定价协议的性质提出了自己的看法,最后分析了预约定价制的优缺点。

第二章主要对美国和 OECD 的预约定价制度进行了详细的研究,并介绍了国外预约定价的实践,总结了预约定价的发展趋势。

第三章主要研究了各国在预约定价制实践中的难点问题,包括转让定价方法的追溯适用问题、小企业适用预约定价制的问题、信息保密问题和预约定价协议的修改、撤销和宣告无效问题,并结合我国情况提出了自己的建议。

第四章介绍了我国预约定价制的发展情况,指出了我国预约定价具体制度方面的不足并提供了一定的修改建议。

——**关键词:** 预约定价制; 转让定价方法; 协商程序

## ABSTRACT

The development of multinational companies has become an important symbol of economic globalization, along with which transfer pricing has greatly increased the tax bureaus' burden. Because of the universality of transfer pricing and the disadvantages of traditional transfer pricing methodologies, advance pricing arrangement is welcomed by both tax bureaus and taxpayers. China has made advance pricing arrangement since 1998, but the lack of experience, personnel and rules has blocked the development of advance pricing practice. This article wants to make some contribution to the development of advance pricing arrangement of China.

Besides the introduction and conclusion, the thesis includes 4 chapters.

Chapter 1 defines advance pricing arrangement, analyzes the basis of advance pricing arrangement and the nature of advance pricing agreement, and points out the advantages and disadvantages of this system.

Chapter 2 does research on advance pricing arrangement in the USA and OECD, introduces the advance pricing practice in developed countries, and summarizes the tendency of advance pricing arrangement.

Chapter 3 mainly researches the difficulties in advance pricing practice, including the rollback of TPM, advance pricing arrangement for small business taxpayers, the confidentiality of taxpayers' information, and revising, canceling and revoking the advance pricing agreement, and makes suggestions according to the situation of China.

Chapter 4 introduces the development of advance pricing arrangement in China, points out the deficiencies of the rules and makes some suggestions for revising.

---**Key Words:** Advance Pricing Arrangement; Transfer Pricing Methodology; Mutual Agreement Procedure.

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

前 言 .....	
<b>第一章 预约定价基本理论 .....</b>	
<b>第一节 预约定价的定义 .....</b>	
<b>第二节 预约定价制的理论基石 .....</b>	
一、税法的定性对预约定价制的影响 .....	
二、税收法律关系的定性对预约定价制的影响 .....	
三、税收法定主义与实质课税原则的融合 .....	
<b>第三节 预约定价制的优缺点 .....</b>	
一、预约定价制的主要优点 .....	
二、预约定价制的主要缺陷 .....	
<b>第二章 国外预约定价基本规定及实践 .....</b>	
<b>第一节 美国和 OECD 的预约定价制度规定 .....</b>	
一、美国和 OECD 的预约定价制的简要发展 .....	
二、美国和 OECD 预约定价制度的主要内容 .....	
<b>第二节 各国预约定价制实践 .....</b>	
一、美国预约定价制实践 .....	
二、日本预约定价制实践 .....	
三、加拿大预约定价制实践 .....	
四、澳大利亚预约定价制实践 .....	
五、总结 .....	
<b>第三章 预约定价制中的重要问题 .....</b>	
<b>第一节 转让定价方法的追溯适用（Rallback）问题 .....</b>	
一、美国的关于追溯适用的相关情况 .....	
二、OECD 的相关规定 .....	
三、我国的相关规定 .....	

四、对追溯适用的理论分析 .....	
<b>第二节 小企业纳税人适用预约定价制的问题</b> .....	
<b>第三节 信息保密问题</b> .....	
一、 BNA v. IRS案 .....	
二、信息公开和信息保密之争 .....	
三、笔者对于信息保密的意见 .....	
<b>第四节 APA的修改、撤销和宣告无效问题</b> .....	
一、美国对此问题的相关规定 .....	
二、OECD和其他国家对此问题的相关规定 .....	
三、笔者的看法和建议 .....	
<b>第四章 我国的预约定价制立法及其完善建议</b> .....	
<b>第一节 我国预约定价制度建立的背景</b> .....	
一、亟待解决的转让定价避税问题 .....	
二、传统转让定价方法的困境 .....	
三、预约定价制在国际范围内迅猛发展 .....	
<b>第二节 我国的预约定价制的立法和实践</b> .....	
一、我国预约定价制的建立过程 .....	
二、我国预约定价制的具体内容 .....	
<b>第三节 我国预约定价制的不足及相关建议</b> .....	
一、我国预约定价制度的缺失 .....	
二、我国预约定价制度的不足 .....	
三、完善预约定价制的关键 .....	
<b>结    语</b> .....	
<b>参考文献</b> .....	



## CONTENTS

<b>Introduction</b> .....	
<b>Chapter 1 Basic Theory of Advance Pricing Arrangement</b> .....	
<b>Subchapter 1 Concept of Advance Pricing Arrangement</b> .....	
<b>Subchapter 2 Theoretical Basis of Advance Pricing Arrangement</b> .....	
Section 1 Influence of Determining the Nature of Tax Law on Advance Pricing Arrangement .....	
Section 2 Influence of Determining the Nature of Revenue legal relation on Advance Pricing Arrangement .....	
Section 3 Syncretism of Revenue legalism and Material Taxation Principle .....	
<b>Subchapter 3 Advantages and Disadvantages of Advance                     Pricing Agreement</b> .....	
Section 1 Main Advantages of Advance Pricing Arrangement .....	
Section 2 Main Disadvantages of Advance Pricing Arrangement .....	
<b>Chapter 2 Basic Regulations and Practice of Overseas Advance                     Pricing Arrangement</b> .....	
<b>Subchapter 1 Regulations on Advance Pricing Arrangement Of                     USA and OECD</b> .....	
Section 1 Brief Introduction of Development of Advance Pricing Arrangement of USA and OECD .....	
Section 2 Main Regulations of Advance Pricing Arrangement of USA and OECD .....	
<b>Subchapter 2 Practice of Overseas Countries on Advance                     Pricing Arrangement</b> .....	
Section 1 American Practice on Advance Pricing Arrangement .....	
Section 2 Japanese Practice on Advance Pricing Arrangement .....	
Section 3 Canadian Practice on Advance Pricing Arrangement .....	
Section 4 Australian Practice on Advance Pricing Arrangement .....	
Section 5 Conclusion .....	

### **Chapter 3 Important Issues in Advance Pricing Arrangement .....**

#### **Subchapter 1 Rollover of Transfer Pricing Methodologies .....**

Section 1 American Conditions Related to Rollover .....

Section 2 Related Regulations of OECD .....

Section 3 Related Regulations of China .....

Section 4 Analysis on Theory of Rollover .....

#### **Subchapter 2 Application Issues of Advance Pricing Arrangement for Small Business Taxpayers .....**

#### **Subchapter 3 Issue of Confidentiality of Taxpayers' Information .....**

Section 1 BNA v. IRS .....

Section 2 Disputes between Information Opening and Keeping Confidential .....

Section 3 Author's Suggestion on Keeping Information Secret .....

#### **Subchapter 4 Revising, Canceling and Revoking of APA .....**

Section 1 American Related Regulations .....

Section 2 OECD and Other Countries' Related Regulations .....

Section 3 Author's Opinions and Suggestions .....

### **Chapter 4 Suggestions on Legislation and Perfecting of**

#### **Chinese Advance Pricing Arrangement .....**

#### **Subchapter 1 Background of Building Advance Pricing Arrangement in China .....**

Section 1 Transfer Pricing Problems which are urged to be resolved .....

Section 2 Puzzledom of Traditional Transfer Pricing Methodologies .....

Section 3 Rapid growing of Advance Pricing Arrangement over the World .....

#### **Subchapter 2 Legislation and Practice of Advance Pricing Arrangement in China .....**

Section 1 The Building Process of Advance Pricing Arrangement in China .....

Section 2 Main Contents of Chinese Advance Pricing Arrangement .....

#### **Subchapter 3 Deficiencies of Chinese Advance Pricing Arrangement and Suggestions on it .....**

CONTENTS

---

Section 1 Absence of Rules of Chinese Advance Pricing  
Arrangement .....

Section 2 Deficiencies of Chinese Advance Pricing Arrangement .....

Section 3 Sticking Points of Perfecting Advance Pricing  
Arrangement .....

**Conclusion** .....

**Bibliography** .....

厦门大学博硕士论文摘要库

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 前言

随着经济全球化的发展，世界经济对跨国贸易和投资的依赖越来越强，跨国公司在全球经济发展中的作用也越来越明显。据统计，目前约有 50% 的跨国贸易属于关联交易，而且这种趋势还在不断增强。<sup>①</sup>这种趋势引起了各国税务机关的警惕。为了预防跨国公司利用转让定价避税，它们纷纷利用各种手段来防止税收的流失，例如高额的罚金、更频繁的税务审计、增强转让定价法律等等，但收效并不明显，还引发了一系列的问题。

首先，引起了各国税务机关之间的税收竞争。为了更“公平地分配税收这块馅饼”，税务机关通常制定更为严格的转让定价法律。然而通过这种转让定价法律来获取税收分配时，很有可能使得另一方税务机关的税基减少，因此，另一方税务机关的反应通常是采取同样的措施，这就容易造成税务机关间的冲突，这种现象也被形象地称为“税收战争”。<sup>②</sup>

其次，引起征纳关系的紧张。税务机关采用更严格的法律确实可以从一定程度上减少转让定价避税，但也使纳税人的利益受到了损害。例如高额罚金、耗时耗力的审计以及双重征税的可能性都大大提高，纳税人在两国的标准之间可能无所适从。因此，他们有的迎合税务机关改变自己的经营政策，有的在遭受罚金或双重征税后不断地申诉或起诉，还有的则寻找一些新的避税途径。

在这种背景下，税收征纳双方都渴望能出现一种新的转让定价制度，来减轻双方的负担。既要达到反避税的效果，满足税务机关的需要，又要维护纳税人的利益，避免高额的罚金、严格的审计和双重征税，同时还要缓和税务机关之间以及税务机关和纳税人之间的关系。预约定价制就是这样一种较为理想的制度。

预约定价制最早于 1987 年由日本以行政通告的形式提出，<sup>③</sup>当时被称为预先确认制（Pre-Confirmation System，简称 PCS），这是世界上第一个以文件形式

<sup>①</sup> JOSE MANUEL CALDERON. Advance Pricing Agreements: A Global Analysis [M]. London: Kluwer Law International, 1998.1.

<sup>②</sup> Id., p.18.

<sup>③</sup> 有学者认为预约定价最先由美国提出，如参见刘剑文、熊晓青《预约定价制产生的动因分析》。这可能是由于：一方面预约定价这个术语是由美国的（Advance Pricing Agreement）翻译而来，另一方面，美国的预约定价是世界上最先进的，而且第一次规定了详细的执行程序。但是，更精确的表述方式应该是预约定价的术语（或者完备的预约定价制）最先由美国提出（确立）。

确认的预约定价规则。但预约定价制在日本却发展缓慢，直到 1999 年正式的预约定价规则才被制定出来。

美国的预约定价制则发展较快。美国于 1991 年正式确立预约定价制。此后 APA 在美国逐渐盛行，同时有关规定也不断被完善。美国的预约定价制度是世界上发展最快、最完善、最具操作性的。

在美国正式实施预约定价制度后，很多国家纷纷引进。如加拿大（1994 年）、新西兰（1994 年）、澳大利亚（1995 年）、墨西哥（1995 年）都建立了预约定价制度。其中比较引人注意的是 OECD 对预约定价制也逐渐重视。首先是 1995 年的《跨国公司和税务机关转让定价指南》（以下简称《指南》）介绍了预约定价的情况，将其命名为预约定价安排（Advance Pricing Arrangement）；其后又在 1999 年颁布了《相互协商程序下制定预约定价安排指南》（Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements Under the Mutual Agreement Procedure 简称“MAP APAs”），对双（多）边预约定价的制定提供了指南。在 OECD 的推广下，更多国家加入到预约定价制的队伍中来，如韩国（1996 年）、巴西（1997 年）、中国（1998 年）、英国（1999 年）、法国（1999 年）、荷兰（1999 年）、德国（2000 年）、印度（2001 年）都制定了相关制度。到目前为止，已有 30 多个国家和地区都相继实施了这一制度。<sup>①</sup>

然而与蓬勃发展的预约定价制实践相比，学者们对于预约定价制理论却研究得相对较少。我国也积极开展预约定价，但是与发达国家相比，无论是立法上还是实践中都有一定的差距。因此，在本文中，笔者通过理论分析、对比分析等方法进行研究，希望通过对外先进经验的研究为我国预约定价制的发展尽一点绵薄之力。

<sup>①</sup> National Tax Agency Office of Mutual Agreement Procedures, APA Program Report (2003) [EB/OL]. <http://www.nta.go.jp/category/english/index.htm>, 2005-07-15.

## 第一章 预约定价基本理论

预约定价作为税法在转让定价税制领域开拓的新制度，尽管起步较晚，但是近年来发展却非常迅猛。与预约定价实践迅速发展形成鲜明对比的是预约定价的理论研究却很缓慢。本章在对预约定价的概念进行界定之后，对预约定价的理论基础、法律性质及其优劣势进行了一定的研究。

### 第一节 预约定价的定义

预约定价在世界上主要有两种不同的表达方式，在美国的相关法律中被称为预约定价协议（Advance Pricing Agreement），<sup>①</sup>在 OECD1995 的《指南》以及加拿大、日本等国的法律中则被称为预约定价安排（Advance Pricing Arrangement）。<sup>②</sup>

不仅对预约定价表述不同，各方对其所下定义也不相同。根据美国国内收入局的最新规定，预约定价被定义为：纳税人和税收税务机关在受控交易发生前，事先确定符合《国内税收法典》和相关规则的最佳转让定价方法的协议。该协议包括受控交易或转让定价交易、转让定价方法、协议的期限、操作和遵守、适当的调整方法、关键性假设、必需的档案和提交年度报告的义务。<sup>③</sup>

OECD 则把预约定价定义为：纳税人和一个或多个税收机构在受控交易发生之前，为确定一定期限内该交易的转让定价而设立一套适当标准的安排（如转让定价方法、可比交易、适当的调整方法以及有关将来事项的关键性假设等）。<sup>④</sup>

加拿大法律将其定义为：国家税务部长和纳税人之间的一项安排。它适用于纳税人和非居民实体之间的特定交易和安排，它事先确定合适的转让定价方法以

<sup>①</sup> Revenue Procedure 91-22 Section 1.

<sup>②</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD 1995) Chapter IV, Section F.

<sup>③</sup> Revenue Procedure 2004-40, Section 1.04.

<sup>④</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD 1995) Chapter IV, Section F.4.124.

及该方法在特定时期和条件下对于跨国非正常交易或安排的适用。<sup>①</sup>

我国 2004 年颁布的《关联企业间业务往来预约定价实施规则（试行）》（以下简称《实施规则》）中并未对预约定价作出明确定义，仅在第 2 条中规定：关联企业间业务往来预约定价的税收管理是指，纳税人与其关联企业间在有形财产的购销和使用、无形财产的转让和使用、提供劳务、融通资金等业务往来中，申请预先约定关联交易所适用的转让定价原则和计算方法，用以解决和确定在未来年度关联交易所涉及的税收问题时，各级主管税务机关和纳税人按照自愿、平等、守信原则，依本规则所进行的会谈、审核和评估、磋商、预约定价安排的拟定和批准，以及监控执行等具体管理工作。

国内学者对于预约定价的表述和定义也莫衷一是，<sup>②</sup>并主要形成狭义说、广义说和方法说三种观点。

狭义说的预约定价，特指预约定价协议，即跨国纳税人与一国或多国税务主管机关之间就其与关联企业间受控交易将要涉及的转让定价方法、利润水平等问题所达成的协议。<sup>③</sup>如有学者给其下定义为：预约定价指税务部门 and 纳税人之间达成的一种具有约束力的协定。即纳税人在进行关联交易时，必须事先把自己与境外关联企业之间，进行内部交易和财务往来所涉及定价的计算方法、计算依据，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，以免除事后税务机关对转让定价进行税务调整的一种协议。<sup>④</sup>

广义说的预约定价，是指在制度层面上，纳税人与税务机关就确立转让定价方法所作出的一系列安排。它不仅包括预约定价协议，而且包括为达成协议进行的事先准备、磋商以及协议达成后的修改、跟踪监管和审计调整等一系列活动和程序。<sup>⑤</sup>如有学者给其下定义为：预约定价制，也称预先认定制，指的是纳税人事先将其和境外关联企业（有些国家还适用于境内关联企业）之间内部交易与财务收支往来所涉及的转让定价方法，向税务机关申请报告，经税务机关审定认可后，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定价调整的一项

<sup>①</sup> Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) Information Circular 94-4R.Art.7.

<sup>②</sup> 由于翻译的原因，学者对此有多种表述，如预先定价制或预先定价协议，事先定价制，事先确认制等等，但主流的翻译是预约定价制或预约定价协议或预约定价安排。

<sup>③</sup> 毛晓红，熊晓青. 预先定价制基本问题初探[EB/OL].

<http://www.cntransferpricing.com/ArticleShow.asp?ArticleID=242>, 2005-07-18.

<sup>④</sup> 梁晖茹，高涛. 预约定价打击跨国避税 APA 在中国遭遇难题[EB/OL].

<http://www.southcn.com/news/china/zgkx/200311260083.htm>, 2005-07-18.

<sup>⑤</sup> 同本页注③.



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库