

对我国实施预约定价制的思考

■ 李明辉

预约定价制(APA)是转移定价管理的一种有效方法。自1991年美国率先采用以来,预约定价制在国际上得到了较为迅速的发展。在我国,许多外商投资企业及部分国内企业利用转移定价逃避税收,给我国造成了严重损失。我国有必要进一步推行预约定价制,从而加强对转让定价避税行为的监管。本文拟对预约定价制进行一般的评价,并就我国如何实施预约定价制提出若干建议。

一、预约定价制的优缺点

(一)预约定价制的优点

预约定价制的实质就是把税务机关将对关联企业转移定价的事后调整改为双方预先约定。其理论基础是,如果内部交易所涉国的税务机关均在事前审查中认可该交易的转移定价符合正常交易原则,它们便不会再怀疑此项交易的合理性,从而避免了事后审查与税务调整的麻烦,这样既有助于保护纳税人的合法经营,也有利于税务机关的依法征税,对各方当事人均有极大的便利。概括说来,较之传统的事后调整方式,预约定价制的优点有:

1.由事后调整改为事前规范,变“治病”为“防病”,对公司采用的转移定价方法预先做出规定,能较好解决转移定价的滥用问题。

2.有利于降低税务机关对转移定价调整的不确定性。在传统的转移定价调整方法中,各种技术指标的选择和确定,往往成为征纳双方争议的主要原因。在APA中,对转移定价方法事先予以明确,对征纳双方皆具有约束力,从而降低了转移定价处理中的不确定性。

3.有利于企业进行经营决策,同时减少征纳纷争,以避免税收对经济的干扰。企业进行经营决策需要了解计划与预测期间可能涉及税收问题的税务处理,以便作出正确合理的决策。在传统的转移定价税务调整方式下,税务处理的不确定性和滞后性会影响企业的经营决策,造成对经济的过分干扰。由于APA使用事先确认的方法,使得企业有可能作出准确的预料与判断。同时也有利于消除征纳双方存在的争议,从而有效地避免了税收对经济的干扰。

4.有利于提高工作效率,降低征纳双方管理成本。传统的调整方式调查处理的时间过长,消耗征纳双方大量人力、物力。由于预约定价制是事前约定,从一开始便明确了某些交易的税收问题,并进行跟踪,一旦发现问题,容易确认和解决,避免了盲目繁多的审计工作,从而减少了征纳双方人力、物力、财力的消耗,既有利于税务机关的执行,提高效率,又不会影响纳税人的正常生产经营活动,从而降低征纳双方管理成本。同时,由于实施APA后,税务机关只要对纳税人是否严格执行预约定价协议条款进行检查,而不必详细调查企业的转移定价,因此有助于减少税务机关对转移定价的调查。

5.有助于实现纳税人与税务机关之间的平等。

纳税人提出预约定价申请以后,税务机关就须与之纳税人甚至和有关国家税务当局进行平等的磋商、谈判,并签订协议。在这过程当中,纳税人被假定为诚实守信、愿意与税务机关合作的纳税人,他们与税务机关是平等协商的关系。

6.避免双重征税或双重不征税,有助于协调当事国与当事国之间、税务机关与纳税人之间的矛盾。一国政府如果将经审定认可的预约定价制,通过协商程序取得相关国家政府的同意,可以纳入国际税收协定的实施范围,因而能避免双重征税或双重不征税。特别是预约定价有助于在几个国家同时解决转移定价问题。通过签订双边或多边预约定价协议,可以同时解决跨国公司在数个国家的转移定价税务问题。同时,各当事国之间通过预先签订双边或多边协议,也有助于理顺各国税务机关以及征纳双方之间的关系,减少相互之间的矛盾。

(二)预约定价制的缺点和不足

当然,预约定价制也不是没有缺点。其缺点和不足主要是:

1.迫使企业披露敏感性机密信息。企业提出预约定价申请,需要提交大量资料,如:相关的公司集团组织结构、关联关系、关联交易情况;历年的财务、会计报表资料;产品功能和资产(包括有形资产和无形资产)的资料;关联企业间的职能、功能和风险划分;市场情况的说明,包括行业发展趋势以及竞争环境;预约期间的年度经营预测以及规划等。而这些可能是企业敏感的信息,尽管在预约定价制下,一般规定即使双方最后不能达成协议,税务机关也要为纳税人保密,但对企业管理当局而言,披露大量信息可能并非是其所希望的,因为一旦泄露给竞争对手,将给企业造成不可估量的损失。

2.在调整转移定价政策方面缺乏弹性。转移定价政策不仅仅是一个税务问题,它还是跨国公司战略的一个重要部分,企业管理当局可以根据其战略目标,结合企业内部和外部的政治、经济、法律等环境,采用相应的转移定价政策,并根据环境的变化而适时做出调整。采用预约定价制以后,企业在调整转移定价政策方面将受到协议的限制,这虽有利于税务机关的税务监管,但对转移定价的其他方面将产生不利影响。

3.要提交大量文件,并需要专家。在美国,实施APA要成立由多种专业人士组成的专门管理机构,其成员包括:来自国际首席法律顾问联合会技术部门的律师、代理机构的经理和项目经理、经济学家、精通税收协定条款的分析专家。

4.遵循和应用较为复杂,费时费力。美国国内税务署的报告显示,在美国2002年完成一件APA协议的平均时间为25个月,而2001年为23.3个月,2000年为24个月。在2002年新达成的85个APA协议中,29个在12个月内完成,36个用时超过25个月,其中6个用时4年以上,3个5年

以上,2个6年以上。由此可见,预约定价的程序相当繁重。

5. 预约定价制对税务部门的管理要求和手段要求很高。无论是在初审、谈判时期,还是在跟踪、监控阶段,都要求税务部门有完善的信息系统和监控手段,这将严重制约预约定价的使用。

6. 实施预约定价收费较高。如在美国,依据公司规模不同,APA的初期费用为5000-25000美元,今后定期更新费用为5000-7500美元。这就决定只有那些规模大的跨国公司才能够承受。

上述缺陷,使预约定价制的使用受到了极大限制。据安永对全球转让定价的调查,大约40%的接受调查者对预约定价制不满意,他们认为预约定价协议过程太慢太麻烦,税务部门官员太官僚,有近45%的企业称在将来不考虑预约定价协议,已经签署过或正在签署预约定价协议的公司中,有24%表示不再使用预约定价协议。而2001年安永的调查结果更令人失望,调查表明,尽管预约定价制的使用有少量增加,但考虑使用预约定价制的跨国公司数量由1999年的45%减少到38%。但总的说来,预约定价制不失为一种新型的转移定价税务规范的有效方法。

二、我国实施预约定价制的现状

1998年4月23日国家税务总局发布的《关联企业间业务往来税务管理规程(试行)》第48条规定:“为节约对关联企业间业务往来转移定价税收审计成本,允许企业提出一个企业与关联企业间交易转移定价原则和计算方法,主管税务机关论证确认后,据以核算企业与关联企业间交易的应纳税所得或者确定合理的销售利润率区间。凡采用预约定价方法的,应由企业提出申请,并提供有关资料,同时填写《预约定价确认申请表》。主管税务机关审核批准后,应与企业签定预约定价协议,并监督协议的执行。”2002年9月发布的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第五十三条也规定:“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。”但上述规定并没有就哪些范围可以申请预约定价、如何申请、需要提供哪些文件、可以预约的年限等实施细则作出规定。

《关联企业间业务往来税务管理规

程(试行)》发布以后,预约定价制在我国已有一定的实践。但总的看来,预约定价制在我国税务实践中的应用并不广泛。从已有的预约定价协议来看,存在如下几方面的问题:(1)有效期过短。我国现有的预约定价协议有效期均在3年以内,国家税务总局制定的《关联企业间业务往来预约定价实施规则(草案)》也将预约定价协议的有效期限定在纳税人提交正式申请年度起不超过3个未来连续年度内。笔者认为,预约定价协议的签订需要花费大量的人力物力,其在减少纳税调整的不确定性和减少税务检查方面的优势需要通过一个相对较长的时间才能体现出来,因此,预约定价协议的有效期不宜过短。(2)主要是单边协议,少有双边、多边协议,这使得预约定价的优势难以充分体现。(3)缺乏统一的规程和预约定价协议范本。

值得指出的是,国家税务总局制定的《关联企业间业务往来预约定价实施规则(草案)》对预约定价的预备阶段、正式申请、审计与评估、磋商、签订安排、监控执行等做出了较为详细的规定。2003年6月,国家税务总局召集四大国际会计公司合伙人和部分跨国公司财务和税务总监就该草案进行了讨论。此外,2003年11月,国家税务总局国际税务司和经济合作与发展组织(OECD)在广州联合主办了预约定价国际研讨会,就实施预约定价问题进行了探讨。可以预期,《实施规则》正式施行以后,我国对预约定价制的应用将会有所增加。

三、对我国实施预约定价制的建议

预约定价制作为一种转移定价税务管理的新方法,能够有效地遏制外商投资企业利用转移定价偷逃税收的问题,并有助于提高征税效率、降低税收成本,减少税企争议。我国应当在借鉴其他国家和地区预约定价制经验的基础上,积极稳妥地推进预约定价制。笔者认为,目前应做好以下几项工作:

1. 借鉴国外先进经验,对预约定价收费、申请文件、预约定价协议范本、资料的保密、预约定价协议的修订和延期等做出具体规定。(1)对于预约定价协议,笔者认为国家应规定统一的格式,以减少随意性。(2)对于预约定价的期限,笔者认为不宜过短,3-4年左右可能较为合适。另外,应当允许企业在协议到期以前提出延续申请,税务机关进行审查以后,可以将APA延期,以节约达成协议的时间、降低实施预约定价制的成本。(3)对于收费,笔者认为,应借鉴大多数国家的经验,实行免费,以鼓励企业采用APA。(4)国家应对APA申请和实行过程中纳税人提供资料的保密性做出更为明确和严格的规定。如果税务机关及其工作人员泄露企业秘密给企业造成损失,应当追究其行政责任甚至民事责任。尽管《实施规则(草案)》已规定税务机关有保密的义务,但考虑到资料保密对企业的重要性,有必要在法律层次上对其作出更加明确的规定,并规定具体的处罚措施,以保护纳税人的利益,消除企业的疑虑,进而推进预约定价制的实行。

2. 积极稳妥地推进预约定价制,避免使用不当给国家利益造成损失。从国外经验来看,实施预约定价制应当循序渐进,不能够操之过急。如澳大利亚是在大公司共同参与下,反复研究,才制定出内容详细的转移定价和预约定价条例。笔者认为,目前预约定价制使用的范围可以限定在发达地区规模较大的外商独资企业、中外合资企业,等时机成熟后再逐步推广到一般的企业集团(包括内资企业)。对于预约定价制的使用,应本着自愿的原则,由企业提出申请,而不可强制企业采用该制度。此外,也应当积极探索多边、双边预约定价制,加强与其他国家在转移定价税收管理方面的合作与沟通。

3. 设置专门管理机构,尽快建立一支素质高、业务强、具有预约定价管理技能队伍,切实提高我国转移定价工作的质量和效率。由于预约定价的专业性较强,涉及到税务、会计、谈判等诸多方面,可以考虑税务机关与会计师事务所等进行合作。同时,应当加强对有关人员的后续教育和培训,提高其适应预约定价制管理的能力。有关高校也应当加强转移定价和预约定价制方面的教育。

4. 税务机关加快信息系统建设,建立企业转移定价资料信息库,加强事中监控,并经常性地与企业进行沟通。在协议执行完毕以后,应当对协议的执行情况进行必要的测试。此外,国内税务机关之间(包括不同地区税务机关、国税和地税机关)也应当加强沟通和合作,避免一家企业需与国内多个税务机关签订多份预约定价协议,从而无谓地提高企业的成本。

(作者单位/厦门大学会计系)
(责任编辑/易永生)