

# 转让定价文档规则正当性研究

## ——兼议纳税人协力义务

廖益新 褚睿刚

(厦门大学 法学院 福建 厦门 361005)

**摘要:** 建立国际统一的转让定价文档规则, 构筑政府间涉税信息共享机制, 以此打击大型跨国企业集团的避税行为, 是 BEPS 第 13 项行动计划的核心目标。转让定价文档规则建立在纳税人让渡部分隐私权之上, 在协助税务机关应对转让定价带来的 BEPS 问题的同时, 无疑也增加了企业的合规成本和商业信息泄露的风险。作为一种纳税人协力义务, 规则的形式合法性应得到充分肯认, 理应为纳税人积极遵守。考虑到协力义务的有限性, 仍有必要以比例原则为工具探寻规则的合理限度, 从而限制税务机关权力的恣意扩张。在国际税法规则向国内硬法转化的过程中, 此种基于制度本身正当性的思考尤为重要, 以寻求国家财政增益与纳税人财产减益之间的适度平衡。

**关键词:** BEPS; 转让定价文档规则; 纳税人协力义务; 比例原则

中图分类号: DF432 文献标志码: A DOI: 10.3969/j.issn.1001-2397.2018.02.11

### 一、问题意向

经济全球化带来企业税基的高流动性, 为跨国公司通过转让定价进行避税大开方便之门, 许多税

收专家已将其视为国际税收领域的最大问题<sup>[1]</sup>。为便于税务部门开展转让定价调查, 确认关联交易是否符合独立交易原则, 经济合作与发展组织(以下简称“OECD”)要求纳税人提供文档披露相关交易细节<sup>[2]</sup>。2013年9月, OECD和G20成员携手推出的 BEPS(税基侵蚀与利润转移)行动计划中的第13项“转让定价文档和国别报告”(以下简称“转让定价文档规则”或“规则”)又系统性地提升了前述文档所要披露的信息内容和细节。立足于国家立场, 转让定价文档规则可以提升涉税信息透明度, 助力税务部门打击跨国企业的避税行为, 以应对 BEPS 给各国财政收入和国际税收公平秩序带来的挑战。然而, 转让定价文档规则是对纳税人私人领地的“侵犯”, 要求跨国集团“根据统一的模板向相关政府提供其在全球范围内的收入、经济活动以及

收稿日期: 2017-12-15

基金项目: 2014年度国家社科基金重点课题“应对 BEPS 背景下完善中国反避税法律体系研究”(14AZD153); 2016年度中央高校基本科研业务费专项资金资助项目“法学维度下我国财税体制和制度改革研究”(20720161080)

作者简介: 廖益新(1957), 男, 湖南郴州人, 厦门大学法学院教授, 博士生导师, 厦门大学国际税法与比较税制研究中心主任; 褚睿刚(1990), 男, 山东枣庄人, 厦门大学法学院财税法学专业博士生, 厦门大学国际税法与比较税制研究中心研究助理。

纳税的分配情况”<sup>[3]</sup> 在国际税收征纳中,业已成为附加于纳税人肩上的一项重要义务。“转让定价文档规则在一定程度上无疑增加了企业的合规成本,这对企业发展是一种不利因素,特别是在当前全球经济不景气的境况下要尤为警醒。”<sup>[4]</sup> 因此,有的国际税务评论员质疑,OECD在制定第13项行动计划时更多是站在国家财政主义立场,诱导各国政府专注税收管理,缺乏对转让定价文档规则本身制度正当性的思考,对纳税人权利保护的关注不足<sup>[5]</sup>。

税法是税务部门行使征税权的依据,即“征税之法”更为重要的是,从现代税法体现的人权意识出发,税法亦是保障纳税人基本权利、旨在防止征税权滥用的“权利之法”<sup>[6]</sup>。正因如此,政府在减损纳税人某一项权利或强加某一项义务于纳税人之前,该行为的正当性都应经过细致的考究和严密的论证。转让定价文档规则的正当性也就成了我们关注的焦点,而不是急于探讨该规则的具体内容。转让定价文档规则(或制度)的正当性是一个难以准确界定的蕴含税法内在逻辑和公平正义等价值判断的概念。正当性通常是相对于合法性而言的,存在两种意义上的使用:一是与合法性辩证互补,所谓正当不一定合法、合法不一定正当即为此;二是包容关系,指的是某一行为、要求、愿望等的合法性和合理性<sup>[7]</sup>。本文正当性的证成即采取后者,包括合法性和合理性两个层次:回归转让定价文档规则的税法学理基础,以纳税人协力义务视角考察其合法性是形式诉求;基于协力义务的有限性探究该规则的合理边界是实质要义。此种看待问题的思维视角,在舶来域外税制时,能够摒弃先入为主的只关注具体税制的建构,而对制度自身正当性这一本源性问题缺乏思考的跳跃式研究惯性,启迪“跳出问题看问题”的学科研究范式。本文不仅立足于学科前沿,能够填补大陆税法学界对纳税人协力义务的研究空白<sup>①</sup>,具有相当的理论价值;又能回应时代重大关切,议评转让定价规则本土化过程中的是非优缺,为我国更好地应对BEPS行动计划提供一定参考,兼具实践价值。

## 二、合法性证成:转让定价文档规则正当性的形式诉求

转让定价文档规则要求纳税人(跨国公司)将其掌握的课税事实(与转让定价相关的关联交易信息)提交给税务机关以协助税款的征缴,本质上“盖以法律赋纳税人以协力义务,要求其揭露私领域信息,系对信息自主权之干预”<sup>[8]330</sup>。该规则形式合法性的证成逻辑可遵循三段论法:大前提为纳税人协力义务的合法性证立;小前提是转让定价文档规则属于此等协力义务;推出规则具备形式合法性的结论。

### (一) 大前提:纳税人协力义务合法性证立

现代行政程序法越来越重视相对人的参与,特别是伴随现代行政的日益复杂,单靠行政机关的“一家之言”很难实现行政的公平与效率。这就需要借助处于不同立场的行政相对人的辅助与监督,亦即行政相对人的协力义务。相对人协力义务在各类行政法律关系中的作用各有不同,其中,在行政管理法律关系中表现得尤为重要。因为在行政管理法律关系中,相对人处于被管理地位,是受到行政主体指挥、命令和约束的对象。为了实现行政目的,相对人常常需要履行协力义务,该义务也多为强制性要求<sup>[9]</sup>。概言之,相对人协力义务是行政相对人对行政主体及其工作人员依据职权执行公务的行为,有主动配合、协助的义务,如接受调查的义务、如实提供真实信息的义务、拒绝配合调查将承担不利后果等<sup>[10]97</sup>。

积极履行协力义务不仅是相对人应承担之义务,帮助行政机关迅速、准确、低成本地获取所需信息,从而提高行政效率<sup>[11]</sup>,在某种程度上亦是程序上得以主张之权利。当发生行政争议时,提供真实的相关资料可以最大限度提升相对人的话语权,保

① 截至2016年12月11日,笔者在知网中以“协力义务”(以及类似表述)和“税”为检索关键词,检索到的文章数量为零,可见税收协力义务尚为大陆税法学界的处女地。即便以“协力义务”(以及类似表述)作为检索关键词,有价值的文献也是寥若晨星。无独有偶,大陆并未出版以纳税人协力义务为主题的专著,多数税法著作对该论题也鲜有着墨。

障争议解决的参与度,以相对人的立场积极促进争议的解决。正因为协力义务可为行政机关与相对人带来“双重红利”,亦多为诸国和各地区的法律所青睐。例如,我国台湾地区“行政程序法”(2001年)第40条规定,当事人或第三人根据行政机关调查实施及证据的必要要求,应提供必要的文书、资料或物品;日本《行政程序法》(1993年)第37条规定的申报义务,即法令直接规定当事人有义务向行政厅通知一定事项,包括当事人为发生自己期待的一定法律效果而应通知的行为;德国《行政程序法》(1977年)第26条规定的当事人协助事实调查的义务。

在税款征纳过程中,税务机关与纳税人存在明显的权利义务不对等性,且始终以税务机关这一主体为主导,积极行使税收征收管理职权<sup>[12]</sup><sup>16-17</sup>。显而易见,税收征纳法律关系是一种典型的行政管理法律关系,纳税人需要承担相应的协力义务。同时,税务机关与纳税人掌握信息的先天不均衡性,导致税法中的协力义务较之于行政法中的其他协力义务,重要性更甚,范围更广<sup>[13]</sup>。

概括来说,税法中的纳税义务分为两种:一是金钱给付义务(主义务),即我国《宪法》第56条明确规定的公民依法纳税的义务;二是税收协力义务(附随义务),以协助课税事实之调查或阐明税收关系为其主要目的,如德国《租税通则》第90条<sup>①</sup>为协力义务的基础规定<sup>[14]</sup>。税收,通俗地讲,是将私人财产无偿转化为政府财政。因此,金钱给付义务受到税收法定与量能课税两项基本原则的严格约束,即纳税人依照法律规定的纳税主体、税目、税率、纳税时间等基本事项纳税,纳税人承担的税收负担要按照其真实的经济负担能力进行分配。然而,税款需要依据纳税人经济活动的成果计算后予以征收,经济活动事实繁杂且多由纳税人掌握,税务机关掌握多有困难,因此,税务机关依法征税,纳税人量能纳税仰赖于纳税人承担相应的协力义务<sup>[15]</sup><sup>32</sup>。纳税人协力义务虽然是一种附随义务,却是主义务精确履行的重要前提,乃是整个税收征纳关系建立与运行的基石。

“现代租税国家,借由基本权保障尽量不干预

人民非国家之社会领域,使市场经济发挥其机能,尤其是基于隐私权保障,对纳税人私领域财务不论询问、观察、确认与执行,国家均保持相当距离。”<sup>[8]</sup><sup>327</sup>即便纳税人协力义务可在行政法与税法之中找到合法性依据,但已对公民隐私权构成“侵犯”,仍应经受更高层级的合宪性检视。“‘纳税’宪法制度之形成,系应肯定税捐基本权,并有效实践纳税者之权利保护。至于国家课税权之行使,则应依民主程序由立法机关以多数决定为之,并符合税捐法定主义、税捐公平原则与过度禁止原则等之宪法意旨,以有效落实纳税者之权利保护。”<sup>[16]</sup>纵观财税史,英国《大宪章》的修改历程可谓英国人为纳税人权利奋斗的历史;法国《人权宣言》第13条规定“为了维持军警力量和行政费用,公共捐税是不可少的,此项捐税应当在全体公民中按照他们的能力平等地分摊”,第14条规定“公民有权亲自或通过代表调查公共捐税的必要性,自由地对此表示同意,监视其用途,并且决定税额、征税基数、征税及期间”;美国《独立宣言》指责英国“未经我国同意便向我们强行征税”,“无代议士不纳税”成为美国摆脱英国殖民统治的正当理由。在西方国家,“纳税人追求自身权利的历史,也是约束和制约君主、政府的财政权、税收权的历史。”<sup>[17]</sup>概言之,纳税人权利保护是现代税法在合宪性层面上的终极目标和价值依归。

不可否认,涉税信息一部分由税务机关掌握,但绝大部分在纳税义务人支配范围之内。税款顺利征缴的前提有二:一方面,要求税务机关积极履行征税权;另一方面,需要纳税人积极履行提供涉税信息的义务。换言之,纳税人协力义务,虽然构成对纳税人信息权的干预,但确为税款征缴所必

① 德国《租税通则》第90条规定“当事人之协力义务:(1)当事人对事件之调查有协力义务。当事人为履行协力义务,尤其应对有关课征之重要事实,为完全及真实之公开,并指明所知悉之证据方法。此等义务之范围依个别案件之情形定之。(2)应加以调查并作成税法上判断之事件,涉及本法适用区域外之事项者,当事人应就该事件为说明,并提出必要之证据方法。当事人就此应尽其一切法律及事实上之可能性为之。当事人依案件之状况,在各种关系之形成上,对事件之说明或证据方法之提出,应有可能性者,不得主张为不能。”

须。此种干预不单会增加纳税人收集税务信息的义务,更是给予了纳税人在征纳程序中的参与权利。参与权利是个人介入国家权力行使过程中,通过参与行政、表达意见诉求利益,进而影响国家权力行使的一种程序性权利,是宪法理论较早承认的基本权利之一<sup>[18]</sup>。纳税人履行协力义务无疑是践行了宪法赋予的基本权利——参与权,获得与税务机关积极对话的良好契机,保障其程序主体地位。与此同时,税收法定与量能课税乃是宪法原则在税法中的客观映像,为实现税收形式正义与实质正义之原则<sup>[19]</sup><sup>27</sup>。如前所述,纳税人协力义务并非仅为调查需要,更是实现税收法定与量能课税的重要前提,符合宪法精神。由此论断,适当的纳税人协力义务符合宪法与现代税法之根本精神,与纳税人权利保护的需要高度契合。

#### (二) 小前提: 规则在协力义务中的税法定位

根据对纳税人私人领地干预程度的差异,纳税人协力义务可作积极协力义务和消极协力义务两种区分。积极协力义务,简言之,即为法律规定应由纳税义务人主动履行的义务,包括:(1) 税务登记义务,如《中华人民共和国税收征收管理法》(下文简称《税收征管法》)第15条、16条;(2) 申报及报告义务,如我国台湾地区“所得税法”第71条规定的结算申报、第75条规定的决算或清算申报;(3) 制作账簿及会计记录的义务,如《税收征管法》第19条、24条;(4) 陈述及提示(文件)义务。消极协力义务又可称之为容忍义务,是税务机关在进行必要干预时,纳税人不得对行使公权有任何反抗的义务<sup>[20]</sup>,包括:(1) 说明义务,如《税收征管法》第56条规定纳税人必须接受税务机关依法进行的税务检查,如实反映情况,提供有关资料;(2) 忍受(调查)义务,如我国台湾地区“税捐稽征法”第31条规定的搜查容忍义务。

在通常情况下,协力义务相关税制规定于国内税法特别是征管法中,面对全球税收治理的 BEPS 挑战,协力义务在国际税法领域晨光初现,且重要地位愈发凸显。“伴随经济全球化和国际经贸一体化的步伐,跨国公司操纵其人员、资本、货物和服务的跨国流动,利用各国间税制差异、漏洞以及传统

税收规则缺陷进行避税设计愈加频繁。”<sup>[21]</sup>“大企业避税问题”已成为各国税务主管当局及国际税务合作的焦点议题,各经济体积极参与和修订国际、国内税收规则,应对由此引发的 BEPS 问题<sup>[22]</sup>。无论是传统的一般反避税措施,还是受控外国公司、资本弱化、转让定价等特别反避税措施,抑或建立高效的情报交换机制、签订多边主管税务机关协议,一切有效的避税措施都必须建立在税务机关对纳税人纳税信息全面掌握的基础之上。相比于国内企业,跨国企业集团便于利用关联交易实现避税目的,且各企业实体散落于全球各地,仅仅依赖税务机关的一己之力,难以充分掌握相关交易细节。转让定价文档规则由此演进而来,要求跨国企业集团编制和提交转让定价文档和国别报告,提高纳税信息透明度,以遏制跨国企业的避税行为。

跨国企业在编制文档的过程中,应秉持三项操作原则(operative principles):(1) 尽到合理努力,即跨国企业应根据不同国家的税法规定,尽到合理努力,建立符合独立交易原则的转让定价政策;(2) 制作同期记录文档,此类文件是跨国企业用以说明已尽到合理努力的证明文件,且有助于纳税义务人与税务机关协调沟通,或在配合审查过程中减少不必要的争议;(3) 依期限提交同期记录文档,当税务机关检查跨国企业采用的转让定价是否符合独立交易原则,要求于规定期限内提交同期记录文档时,应予以配合<sup>[23]</sup>。其中,尽到合理努力多为纳税人主观意图,难以为税务机关掌控,因此,规则重点强调了跨国企业制作和依期限提交同期记录文档的操作原则。

就文档的制作内容而言,转让定价文档根据所需信息的层级设置了三层结构,即主体文档、本地文档和国别报告。主体文档提供的是相对高级别的信息,勾勒出跨国集团业务的“蓝图”,提供跨国企业集团业务的整体概述,以便税务机关能够综合考虑跨国集团的经济、法律、财务以及税收背景,从而更全面地考察其转让定价安排<sup>①</sup>。相较于宏观的

<sup>①</sup> 主体文档内容无须过于详细,主要包括跨国企业集团的全球组织架构、全球业务描述、无形资产情况、跨国企业内部融资活动及财务税务情况。

主体文档、本地文档提供的信息则更为具体,是内部公司交易的细节信息和对主体文档的有效补充,有助于确保影响纳税人在特定税务管辖地的主要转让定价安排政策符合独立交易原则。因此,本地文档侧重于针对本地企业与其他国家关联企业之间发生的、对当地税收管辖而言较为重大的关联交易进行转让定价分析,包括具体交易的相关财务信息、可比性分析以及最合适的转让定价方法的选择与应用。国别报告能够洞察跨国企业的全球业务,要求提供的信息包括跨国企业集团运营所在的所有税收管辖地范围内,与全球收入分配、纳税情况以及相关税收管辖地经济活动指标等相关的信息。国别报告有助于对转让定价风险进行初步评估,协助税务机关评估其他与 BEPS 相关的税收风险,适当情况下还可以用于经济分析与数据统计分析。规则同时限定了文档的提交期限,例如,爱尔兰要求纳税人必须在纳税年度结束后 12 个月内提交国别报告。

从规则具体内容及运作方式可以看出,跨国企业制作和依限提交转让定价文档的义务并非金钱给付义务,而是提供课税资料以协助课税事实之调查或阐明税收关系,实属纳税人协力义务在国际税收征纳中的实践运用。如果要作出更为具体的归类,它属于积极协力义务中的陈述及提示(文件)义务。转让定价文档规则基本秉持了三项操作原则,要求跨国企业提交三层文档,用以说明集团整体的业务架构、具体关联交易的详细情况和披露集团全球业务信息。一方面,纳税人在文档准备过程中进行自我审查,关注关联交易的合规性风险;另一方面,税务机关可以利用文档中披露的信息进行转让定价风险评估,确定如何分配税务调查资源,并在需要时开展有针对性的税务调查。

### (三) 推出结论: 规则满足正当性的形式要求

肇因于税收征管法律关系的特殊性,纳税人协力义务具备相当的合法律性及更高层次的合宪法性,转让定价文档规则满足正当性的形式诉求,符合法理与税理。这种合法性外衣立身于 OECD 与 G20 集团为代表的国际组织出台的一系列宣言、声明、报告和指南,这些税制规则虽然没有正式的法

律效力,但是构成了包括国际税收透明度在内的各种软法治理,调整、引导、评价国际税收征管的理论与实践<sup>[24]</sup>。全球税收软法的治理模式因其协同效力和功能约束力为国际各方包括国家、地区和国际组织等接受,但转让定价文档规则仍需向国内硬法转化,硬化其在国内税法层面上的约束力和执行力。当然,考虑到本国法制架构、税收环境等因素,规则本土化过程中理应重视其合理边界,在便于税务机关税务调查的同时,不至过分加重纳税人负担,带来明显“税痛”,兼顾纳税人权利保护。

### 三、合理性边界: 转让定价文档规则正当性的实质要义

考虑合理限度是考察法定义务正当性的内核性要素,它要求不能使个人承受过度的义务负担<sup>[25]</sup>。从公权视角看,BEPS 转让定价规则以有效打击跨国企业通过转让定价实施避税行为为目的,客观上能够遵循法理与税理有效防止 BEPS,促进国际市场的公平竞争。然而,规则要求跨国企业提交的涉税信息多涉及商业秘密,提高税收和信息共享带来的主要风险是敏感数据信息的泄露,稍有不慎将会导致重要信息暴露于公共视野之下。探求规则的合理性边界,是各国顺利将其本土化的重要保障,符合现代税法国家税收正义的实质要义。

#### (一) 有限性溯因: 以调查职权主义为中心

行政行为应受成文法的约束,是法治国家的根本,若无法律明文规定,行政行为也应受法治国家一般法理的约束,遵循依法行政原则<sup>[26]</sup>。税收程序法同样以依法征税为首要原则,亦即税务机关必须遵守现行有效的法律规范。其内涵包括税务机关的任何决定不得与法律法规相抵触,同时税务机关有义务积极执行和实施现行法律法规中规定的税收行政义务。如果税务机关不积极履行法定作为义务,将构成不作为<sup>[12]34-35</sup>。通常认为,“税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力,依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段”<sup>[27]</sup>。在税收征收关系中,税务机关享有更大的主动权,代表国家行使税款征收、管理的权力和职责。因此,各国家和地区在税务调查程序中多采取职权调

查主义,即税务机关是依法调查课税事实的主要责任主体,并承担最终阐明义务。例如,我国台湾地区“行政程序法”第36条规定“行政机关应依职权调查证据,不受当事人主张之约束,对当事人有利及不利事项一律注意。”德国《租税通则》第88条为调查原则条款,第1款规定“稽征机关依职权调查事件。稽征机关决定调查之方法及范围;稽征机关不受当事人陈述及申请调查证据之拘束。此等义务之范围依个别案件之情形定之。”我国《税收征收管理法》第5条也规定,各税务部门应依法按各自的税收征收管理范围进行征收管理。

当然,职权调查主义并非意味着税收事实的阐明责任主体仅限于税务机关而与纳税人无关,由于税收法律关系的特殊性,税务机关无法直接参与纳税人的经营活动,相关课税资料多由纳税义务人掌握,税务机关独立完成税务调查、取得税务资料存有相当的操作难度。基于税收法定的考量,贯彻稽征经济与公平课税的目的,税法往往为纳税义务人在税收征管程序中附加主动提供课税资料的协力义务。简言之,纳税人协力义务系指纳税义务人对于支配管理范围内之事项负担共同责任,对于税务机关调查事实关系应予以协力的义务<sup>[19]485</sup>。虽然税法将其上升为一种法定义务,但是该法定义务以纳税义务人牺牲一部分自由利益为前提,目的是为了配合税务机关更好地实现征管职能,这也就是协力义务为从给付义务的重要原因。由此可见,税务调查坚持以税务机关为主导的职权调查主义,纳税人位居次级地位,仅承担辅助调查义务。协力义务既然是税务机关职权调查之补充,纳税人协力义务的范围就不能无限扩大,应有其适当边界。

法治的精神在于国家权力与公民权利的平衡,不但调查权是有限的,协力义务同样存有限度。只有保证协力义务的设定不过于苛刻,行政调查权与相对人协助义务之间才能达到适度的平衡,以促进行政机关与相对人的合作信任关系,消除二者间的对立与隔阂,最终实现公共任务<sup>[10]99</sup>。税务机关与纳税人之间的征纳协同关系表现为两个方面:一方面,可以减少单一职权调查的巨大成本,同时提高税收征管效率;另一方面,纳税人积极履行有限的

协力义务也可构成对税务机关的有效监督和制约,防止其因职权调查而过分侵入纳税人的私人领域,对其私权造成不必要的侵害。因此,纳税人积极履行协力义务是纳税人依法纳税和国家征税权得以实现的重要前提,但应有必要的限度,以防国家征税权过分“越界”侵害纳税人私权,损害协力义务人的合法权利。

## (二) 限度基准:以比例原则为考量工具

确定纳税人协力义务限度的意义在于,在国家公权力(税务机关行使征税权)与公民私权利(纳税人隐私权与财产权)之间找寻一个平衡点,保证税收及时汇入国家财政之泉的同时,不过分增加纳税人协助的负担。划定纳税人协力义务的限度应确立一个考量基准,在税法明文规定协力义务时以此考察法规的实质正当性,在无相关法律规定时,限制税务机关的自由裁量权。

税收乃无对待给付的公法意义上的法定之债,其课征首先要满足法定之形式要件,同时满足量能课税之实质要件,而课税手段是否超越必要限度,则要以比例原则加以衡量。“在税法中,比例原则是税收实体法和税收程序法共同的一项原则,通过考察目的和手段之间的关系,尤其是要考察征税目标价值的实现不能过分损害纳税人的基本人身财产权利这一方面,来防止过度地破坏二者之间利益与价值的均衡。并且其也是征税裁量权行使杜绝恣意与专横的理性保障。”<sup>[28]</sup>也正因如此,“协力义务基于协同合作理念,协力义务之审查界限主要在比例原则”<sup>[29]</sup>。税务机关行使程序上裁量权时,要求纳税人协力之事项,必须受到比例原则约束。

比例原则本是公法中一项普适性原则,以追求个案公正与实质正义为价值取向,意图制约自由裁量权的滥用并保护私人财产权。它是一个复合型原则,派生出适当性原则、必要性原则与狭义比例原则三阶具体的原则或衡量标准<sup>[30]</sup>。适当性原则,又可称之为有效性原则,公权力行为能够促进其所追求目标的实现即符合该原则。必要性原则,又称为最小损害原则,它要求公权力行使者运用的手段是必要的,手段所造成的损害应压缩到最小。狭义比例原则又称为法益相称性原则,是对行政行为结

果或者法律条文的审视,亦即行政行为或法律行为带来的公共利益应大于给当事人带来的负担或损失。

“我们所处的时代是一个权利的时代,也是一个不断丰富和发展权利的时代。”<sup>[31]</sup> 伴随纳税人权利内容的日益丰实,比例原则作为协力义务限度的考量基准变得更为严苛。有学者在比例原则的三阶标准之上附加了两项“可能性”要求,进一步限缩了纳税人协力义务的范围:一是履行可能性,即协力要求在具体案件中必须在客观上与主观上具有履行可行性;二是期待可能性,要求纳税人履行协力义务时具有一定的期待可能性,而非异乎寻常的困难<sup>[19]486-487</sup>。例如,要求纳税人事无巨细地列举出数年前发生相关支出的明细、用途等,而按当事人主观与客观能力已无法达成,即超出了期待可能性。

### (三) 转让定价文档规则的合理性边界

在税法中,比例原则要求对某一课税对象所利用的租税手段与达成特殊目的之间应维持合理且相当的关系<sup>[32]</sup>。转让定价规则要求跨国集团承担协力义务的手段与所要实现的目的应受到比例原则的严格考察,以确认其合理性边界。

纳税人协力义务的设定目的在于阐明课税事实,超出此项目的的协力义务即是对适当性原则的背离。OECD 期待各国在制定适用于本国的转让定价文档时,应逐一考量下述三个目标:(1) 确保纳税人在制定关联交易价格和其他交易条款时,以及在纳税申报中披露上述交易所得时,能够合理考虑转让定价的要求,即督促纳税人对是否遵循独立交易原则的自行评估;(2) 为税务机关进行有效的转让定价风险评估提供必要信息,即助力转让定价的风险评估;(3) 当税务机关对其管辖范围内企业的转让定价行为进行合理调查时,为税务机关提供有用的信息,尽管随着调查的进行,企业可能需要额外的信息作为转让定价文档的补充,即为转让定价调查提供其他相关信息。概言之,该计划期待通过文档所提供的信息阐明与转让定价相关的课税事实,督促跨国企业的自我评估和帮助税务机关进行税务评估和调查。因此,转让定价文档规则应谨守下

述要求以符合适当性原则:其一,转让定价文档的内容仅限于课税事实的阐明,而非证据提出义务,举证责任依然由税务机关承担<sup>[15]64</sup>;其二,文档应仅用于税务机关对转让定价的风险评估和调查,而不应用于其他无关目的。此种担忧并非空穴来风,因为从 G20 国家的表现来看,这些信息很可能被用于与财政筹集无关的其他目的,如政治目的、商业目的。

此外,必要性原则要求税务机关在征管过程中面临诸多可选择的手段时,应选择最温和、对协力义务人侵害最小的手段。例如,税务机关可单独完成工作且完成成本不过高时,不能要求纳税人履行协力义务;协力义务人承担较少的协力义务即可完成相关工作时,税务机关不可出于自己的工作便利要求义务人承担更多的协力义务;在提供少量课税资料即可帮助税务机关完成税收征管工作的情况下,税务机关不得要求协力义务人提供更多的资料。因此,转让定价文档所涵盖的具体内容应与跨国企业的转让定价行为紧密相关,为督促跨国企业的自我评估和帮助税务机关进行税务评估与调查所必须。例如,鉴于关联企业常利用无形资产与企业内部融资实现避税目的,如果主体文档中要求跨国企业列明无形资产情况和企业内部融资情况,可认为符合必要性原则;若要求列明与转让定价无关的有形资产等情况,即构成对该原则的背离;当引用其他文档完全可以满足主体文档要求时,相关文件的配合使用可被认为符合主体文档的要求,税务机关不宜要求纳税人重复提交。

狭义比例原则是判断行政行为造成的结果是否正义的重要标准<sup>[33]</sup>,它要求纳税人只有在保护公共利益或他人利益所必需时才承担协力义务,并且前者的法律保护价值要明显小于后者。换言之,从稽征经济的角度考虑,纳税人提供协力义务的成本不可过大,否则此种协力义务不合比例。可见,抑制纳税人履行协力义务所承担的协力成本是为关键。转让定价文档规则可能增加纳税人合规性成本,主要有下述几点理由:其一,跨国企业需要提交细致、复杂的信息与数据,企业财务人员的工作量会空前加大,甚至会更多依赖于第三方会计机构,

增加企业运营成本;其二,各国采用的文档模板之间存在差异,如 OECD 建议申报的时间为年初,美国则建议在年尾,这种差异性可能会导致纳税人遵从成本的提高<sup>[34]</sup>;其三,转让定价文档可能包括机密信息(如商业秘密、科学机密等)和其他商业敏感信息,此类信息的泄露可能会对跨国企业带来沉重甚至是毁灭性的打击。各国应最大限度减低纳税人承担的上述不必要的合规性成本,特别是应尽量统一转让定价文档的模板和重视信息的保密性。

#### 四、转让定价文档规则的中国应对、问题及完善

##### (一) 转让定价文档规则的立法叙说

鉴于 BEPS 导致国际税收征管形势愈发严峻,提高税收征管效能和透明度建设已成为第十届经济合作与发展组织(OECD)税收征管论坛(FTA)和 G20 峰会的共同议题。OECD 建议各国尽快通过国内立法或者行政程序引入转让定价文档规则。虽然国际软法的约束力已经得到国际各方的肯认,观

察近年 BEPS 各行动计划在各国得到积极响应,就可得到明证。然而,这种软约束缺乏在国内的执行力,并不能取代或推翻各国原有的法律规定<sup>[35]</sup>。不同国家因为有特殊的社会背景与政治经济环境,多由国内法限定各自文档要求的深度与广度。归根结底,完备的国内法是转让定价文档规则顺畅运转的先决条件和优质土壤。为更好地分析和完善本规则的本土化立法,不仅要关注转让定价文档规则由国际软法转化为国内硬法的动态过程,同样要关注国内纳税人协力义务立法现况的本土语境。

##### 1. 纳税人协力义务立法现状

我国《税收征管法》及其实施细则中并未设置协力义务专章,也未出现“纳税人协力义务”“纳税人协助义务”等相关字眼,而是将义务内容隐藏在具体法条中。以《税收征管法》为法律核心,国内法表现为“重协力内容、轻协力程序”的立法特征,立法体例表现为在总则中设置协力义务总括性条款,具体协力义务内容散落在其他章节中。

表 1 《税收征管法》中纳税人协力义务相关规定

纳税人协力义务总括性条款					
《税收征管法》第 6 条第 2 款规定“纳税人、扣缴义务人和其他有关单位应当按照国家有关规定如实向税务机关提供与纳税和代扣代缴、代收代缴税款有关的信息。”					
积极协力义务			消极协力义务		
税务登记义务	第二章 税务登记	纳税及报告 义务	第四章 纳税申报	说明义务	第五章 税款征收 如第 56 条
制作账簿及 会计记录义务	第三章 账簿、凭证管理	陈述及提示 (文件)义务	第五章 税款征收 第 51 条	忍受(调查)义务	第五章 税款征收 如第 58 条

##### 2. 规则的本土化进程

2016 年 7 月 13 日,国家税务总局正式对外发布《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》(国税发[2016]42 号,以下简称“42 号文”)以替代《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2 号,以下简称“2 号文”)及《中华人民共和

国企业年度关联业务往来报告表》(国税发[2008]114 号)中的部分内容,正式开启了转让定价文档规则的本土化立法进程。

42 号文基本上遵循了 OECD 提供的文档模板,将同期资料内容明确归类为主体文档、本地文档和特殊事项文档,同时引入国别报告。其中,主体文



档包含的五部分内容与模板的规定高度一致。相比之下,本地文档成为42号文的重点关注对象,其规定要比模板详细得多,包括企业概况、关联关系、关联交易、可比性分析、转让定价方法的选择和使用。特殊事项文档为我国特有的文档内容,包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。概括而言,42号文中的同期资料内容要比2号文中的内容更加详尽,例如,新增关联交易类型以披露更多的关联交易,同时,对每个关联交易的内容有了更为详尽的说明和列举<sup>①</sup>;本地文档中引入了全新的价值链分析法,新增对外活动披露、重视关联劳务的披露等。同时,42号文进一步完善了关联申报和同期资料管理,表现出积极应对BEPS第13项计划的中国态度,顺应通过转让定价文档规则打击跨国企业避税的国际趋势。

## (二) 核心困境与立法建议

纳税人能否积极履行协力义务将对涉税事实的认定产生极大的影响,纳税人协力义务常常与推定课税联系在一起。它与税务机关课税推定权、纳税人异议权共同构成了事实认定的权义结构,三者之间相互制约、相互激励,在推定课税中维系税务机关自由裁量权和保护纳税人权利的平衡<sup>[36]</sup>。《税收征管法》虽然详尽规定了纳税人协力义务的具体内容,积极义务和消极义务中的六种义务类型均有所涉及,但并未明确协力义务的法律效力和细化行政机关行使调查权的相应程序<sup>②</sup>,导致税务机关课税推定权(裁量权)过大,同时,对纳税人异议权的规定过于笼统<sup>③</sup>。正是由于国内税收立法的随意性和对纳税人协力义务关注度不足,“重协力内容、轻协力程序”的立法现状导致了“重义务承担、轻公权约束、弱化私权保护”的实践局面,税务机关享有较大的自由裁量权,同时也造成42号文中的部分规定突破了协力义务的合理限度,侵损了纳税人的合法权利。

转让定价文档规则主要涉及纳税人协力义务中的陈述及提示(文件)义务,纳税人承担的附随义务应以提交和客观阐明关联交易的相关细节内容为限,而不应附加给纳税人证据提交义务,即举证责任由税务机关承担。我国同期资料中除转让定

价文档规则规定的内容之外,还要求纳税人提交特殊事项文档。具体而言,42号文第15条第3款规定“企业关联债资比例超过标准比例需要说明符合独立交易原则的,应当准备资本弱化特殊事项文档。”资本弱化通常是指纳税人通过贷款方式替代募股方式进行融资,这种增加债权性融资、减少权益性融资的方式可以增加企业的税前扣除额度,以实现减少纳税的目的。它最明显的特征是借、贷款等债权性投资占企业权益性投资的比例较高。当企业关联债资比例超过国家设定的比例阈值时,企业需要承担举证责任,证明该行为具有合理商业目的,或者没有获得税收方面的利益,或者获得税收利益并非活动的主要目的,否则该交易行为可能会被认定为避税行为而承担相应的纳税责任。

42号文虽然规定企业承担的是“说明责任”,即说明关联债资比例超过标准比例符合独立交易原则,表面上仍属于陈述及提示(文件)的协力义务,但实际上,该规则适用的前提是企业的关联占资比超过了标准比例,交易行为已经构成资本弱化,那么这种“说明责任”实际上已经超出了纳税人协力义务的范畴。换言之,资本弱化特殊事项文档要求纳税人承担证明自己的交易行为符合独立交易原则的举证责任,不应属于转让定价文档规则理应包含的内容。

由此引发的问题在于,如果企业按照该文档要

① 2号文中的交易类型为有形资产的购销、转让和使用,无形资产的转让和使用,融通资金,提供劳务四类。42号文则增加到五类,分别为有形资产使用权或者所有权的转让、金融资产的转让、无形资产使用权或者所有权的转让、资金融通和劳务交易。新增的是金融资产的转让,包括应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债权投资和衍生金融工具形成的资产等。金融资产的转让作为新兴交易模式,相比于其他传统交易模式较为“隐形”,存在通过关联交易避税的风险。随着近10年来中国金融市场的跨越式发展并与国际资本市场接轨,我国金融交易市场规模急剧扩大,金融商品交易类型大幅增加。为了规范国内“红火”但又“杂乱”的金融资本市场,有必要将其纳入关联交易的类型之中予以披露。

② 具体包括诸如履行瑕疵的责任认定、举证责任的转移等程序性事项。

③ 虽然《税收征管法》并未明确纳税人的异议权,但《实施细则》第47条规定,纳税人对依照本条规定核定应纳税额有异议的,应当提供相关证据,经税务机关认定后,方可调整应纳税额。此种规定过于笼统、模糊,纳税人异议权建立在税务机关认可的基础上,缺乏科学性,不足以维护纳税人权益。

求提供了信息“说明”自己的资本弱化行为符合独立交易原则。税务机关接受了该文档后一段时期内并未提出异议。如此是否意味着企业已经实际上履行了举证责任。后续的举证责任已移转到税务机关呢？企业提供一系列详细信息并“说明”了该资本弱化行为存在合理性。若税务机关在若干年后仍怀疑该交易存在资本弱化问题，再次要求企业承担举证责任，显然有违比例原则中的期待可能性。因为企业已经将所有信息提交并进行过论证，时过境迁，再要求其拿出新的证据并进行重新举证的可能性不大，难度过高。

在亚当·斯密看来，“各国民应当完纳的赋税必须是确定的，不得随意变更”。如果纳税人不清楚自己缴纳的税额、如何缴税，纳税人“多少不免为税吏的权力所左右”，进而衍生出税吏的专横和腐化<sup>[37]</sup>。为保障纳税人权利，约束和限制税务机关的自由裁量权，税法应尽可能明确、详尽地规定税务机关的调查权和协力义务的内容，使得税务机关必须按照一定的程序和方式行使调查权，使得纳税人明确知晓其承担的义务和享有的抗辩、救济等权利。

我们认为，应在《税收征管法》中建立健全纳税人协力义务体系，尽可能详尽地明确征纳双方的权力（利）和义务，改善转让定价文档规则由国际软法向国内硬法转化的税法本土环境。具体而言，我国可以仿效德国《租税通则》的立法体例<sup>①</sup>，在《税收征管法》总则中细化纳税人协力义务概括条款的内容，明确其概念、法律属性、义务范围等基础性规定；细化和明确各协力义务的执行程序，严格约束税务机关自由裁量权；增加纳税人异议权和权利的救济途径，诸如，提高纳税人对征税推定过程的参与度，税务机关应当将推定过程、依据、方法、理由等内容告知纳税人。以42号文的资本弱化特殊事项为例，立法者应当明确转让定价文档规则的核心内容作为一种纳税人协力义务，承担的是一种协助义务而非举证义务；企业提供资本弱化特殊事项文档实际上已脱离了协力义务范畴，演化成一种举证责任。税务机关接收文档后未在合理期限内表示异议，举证责任应倒置为税务机关承担。

### （三）涉税信息安全问题与反思

更新和完善国内税法中的协力义务体系，是转让定价文档规则正当化的形式诉求，规则本土化进程中以比例原则为约束手段，使其符合适当性、必要性、法益相称性、期待可能性等要求，是其正当化的实质要义。“对被调查者产生之不利利益，与查明事实所能获得之效果不成比例”，如为了税收利益而采取足以危害纳税人生计的调查方法，“要求调查者履行协力义务，如系过度或过分”致使“公开足以影响其生存之营业秘密”，即构成不合比例、不可期待，属于违反裁量的法律界限，从而构成违法决定<sup>[38]</sup>。转让定价文档规则几乎囊括了与企业经营密切相关的全方位商业信息，税务机关如保管不善导致信息泄露，将会给企业生存带来极高的商业风险，甚至带来毁灭性打击。虽然《特别纳税调整实施办法（试行）》附则中援引《国家税务总局关于纳税人涉税保密信息管理暂行办法》（国税发[2008]93号）等有关保密的规定，要求税务机关及其工作人员妥善保管、使用企业提供的信息资料，但是我们应该注意，现有的保密措施较为笼统、粗略，缺乏完备的归责机制，保密效果欠佳。更值得注意的是，与其他涉税信息相比，42号文要求提交的商业信息具有信息重要层级更高、覆盖范围更广、内容更全面等特质，需要更为严苛、周密的保密措施。建立完备的法律保护体系以防止敏感的商业秘密泄露，是转让定价文档规则不会过分增加企业交易成本、影响企业生存的重要前提，已经成为BEPS第13项行动计划的核心工作之一<sup>[39]</sup>。我们认为，应尽快建立独立、有效的转让定价文档规则信息保密机制，提升信息保护层级，切实保护纳税人权益。

## 五、结语

仰赖于征管技术的提升和纳税人的协力配合，税务机关行政效率得到极大提升，同时也对纳税人

<sup>①</sup> 德国《租税通则》中，在“第三章 一般程序规定”第90条专设当事人之协力义务条款，第四节专设“拒绝陈述及拒绝提示之权利”，在“第四章 课征租税之实施”中列入“第二节 协力义务”，列明协力义务的内容、具体范围、执行程序等细节要求。

的信息隐私构成严峻挑战。“保护纳税人的秘密权,尤其是经营者的涉税信息和商业秘密,已成为纳税人对个人权利最敏感和最强烈的主张。”<sup>[31]</sup><sup>128</sup> 转让定价文档中包含跨国企业集团全球运营信息、特定税务管辖地具体关联交易的信息,以及跨国企业集团的所有税收管辖地范围内与全球收入分配、纳税情况和相关税收管辖地经济活动指标相关的信息,几乎囊括了纳税人全方位的信息。即便 BEPS 第 13 项行动计划中一再重申会考虑企业的合规性成本,然而转让定价文档始终像一把“达摩克利斯之剑”悬于纳税人头上,存在纳税人权益的侵害风险。在引入或修改转让定价文档,或在国内实施相关指导的国家中,不少成员国如澳大利亚、爱尔兰、荷兰、西班牙、英国等已经走在了准备工作的前列。我国同样作为积极践行该计划的先驱者值得称赞,但在国内税收体制大变革时代,我们更应当站在纳税人立场慎重考虑,转让定价文档规则作为一种纳税人协力义务,其正当性为何并确立合理限度,以此践行税收正义和纳税人权利保护的税法至高宗旨。<sup>129</sup>

参考文献:

[1] 克里斯·爱德华兹,丹尼尔·米切尔. 全球税收革命——税收竞争的兴起及其反对者[M]. 黄凯平,李德源,译. 北京:中国发展出版社,2015:132,146.

[2] 经济合作与发展组织. 跨国企业与税务机关转让定价指南(2010年)[M]. 国家税务总局国际税务司,译. 北京:中国税务出版社,2015:122.

[3] OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: Action 13-2015 Final Report[R]. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015: 9.

[4] Anton Joseph. Country-by-Country Reporting: Law in the Making[J]. International Transfer Pricing Journal, 2016(5-6): 235.

[5] Florentino Carreno, Miriam Sanchez-Brinas. Proposal for Country-by-Country Reporting[J]. International Transfer Pricing Journal, 2015(5): 207.

[6] 北野弘久. 税法学原论[M]. 陈刚,杨建广,等,

译. 北京:中国检查出版社,2001:18.

[7] 中国社会科学院语言研究所词典编辑室. 现代汉语词典[M]. 北京:商务印书馆,2005:1738.

[8] 葛克昌. 税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法[M]. 厦门:厦门大学出版社,2016.

[9] 黄学贤. 中国行政程序法的理论与实践[M]. 北京:中国政法大学出版社,2007:38.

[10] 宋雅芳. 论行政调查中相对人协助义务的限度[J]. 河南社会科学,2006(5).

[11] 翁岳生. 行政法[M]. 北京:中国法制出版社,2002:118.

[12] 刘兵. 税收程序法概论[M]. 兰州:兰州大学出版社,2011.

[13] 郭介恒. 行政调查与信息隐私权[G]//行政调查之建制与人权保障. 台北:元照出版公司,2009:1.

[14] 黄源浩. 营业税法上协力义务及违反义务之法律效果[G]//葛克昌. 纳税人协力义务与行政法院判决. 台北:翰芦图书出版公司,2011:85-86.

[15] 黄士洲. 税捐协力义务与推计课税[G]//葛克昌. 纳税人协力义务与行政法院判决. 台北:翰芦图书出版公司,2011.

[16] 黄俊杰. 纳税人权利之保护[M]. 北京:北京大学出版社,2004:11.

[17] 梁发祥,梁发蒂. 纳税人权力纵论[M]. 兰州:甘肃民族出版社,2010:129.

[18] 章剑生. 论行政处罚中当事人之协助[J]. 华东政法学院学报,2006(4):36.

[19] 陈清秀. 税法总论[M]. 台北:元照出版公司,2012:485,486-487.

[20] 杨小强. 税法总论[M]. 长沙:湖南人民出版社,2002:240.

[21] 王宗涛. 一般反避税条款研究[M]. 北京:法律出版社,2016:14.

[22] Yariv Brauner. What the BEPS[J]. Florida Tax Review, 2014(2):55.

[23] 吴德豊. 跨国转让定价策略及风险管理[M]. 台北:商周编辑顾问股份有限公司,2009:44-46.

[24] 崔晓静. 全球税收治理中的软法治理[J]. 中外法学,2015(5):1272.

[25] 周世中. 论法的正当性[J]. 学术论坛,2001(4):135.

[26] 罗传贤. 行政程序法论[M]. 台北:五南图书出版

社 2004: 86.

[27]张守文. 税法原理[M]. 北京: 北京大学出版社, 1999: 10.

[28]姜昕. 比例原则研究——一个宪政的视角[M]. 北京: 法律出版社 2008: 18.

[29]葛克昌. 协力义务与纳税人基本权[G]//葛克昌. 纳税人协力义务与行政法院判决. 台北: 翰芦图书出版公司 2011: 15.

[30]刘权. 目的正当性与比例原则的重构[J]. 中国法学 2014(4): 134.

[31]丁一. 纳税人权利研究[M]. 北京: 中国社会科学出版社 2013.

[32]葛克昌. 租税国的危机[M]. 厦门: 厦门大学出版社 2016: 93.

[33]付大学. 比例原则视角下税务诉讼“双重前置”之审视[J]. 政治与法律 2016(1): 140.

[34]Moises Dorey. US Country – by – Country Reporting Requirement[J]. International Transfer Pricing Journal 2016 (5 – 6) : 272 – 275.

[35]吴德豊. 国际税法上协力义务[G]//葛克昌. 纳税人协力义务与行政法院判决. 台北: 翰芦图书出版公司, 2011: 43 – 44.

[36]闫海. 税收事实认定的困境及出路[J]. 税务研究 2010(3): 78 – 80.

[37]亚当·斯密. 国富论[M]. 北京: 商务印书馆, 2015: 792.

[38]陈敏. 租税稽征程序之协力义务[J]. 政大法学评论 1988(37): 65.

[39] Cockfield ,Arthur J ,MacArthur ,Carl D. Country – by – Country Reporting and Commercial Confidentiality [J]. Canadian Tax Journal 2015(3): 627 – 660.

## The Study on the Legitimacy of Transfer Pricing Document Rules: Comments on Assistance Obligation of Taxpayer

LIAO Yi-xin , CHU Rui-gang

( School of Law , Xiamen University , Xiamen 361005 , China)

**Abstract:** To build up unified international standards of TP ( Transfer Pricing) document rules and a systematic mechanism for intergovernmental information sharing , the 13th Action Plan of BEPS is mainly focusing on preventing multinational corporations from tax evasion. TP document rules are based on some facts that the taxpayer might give up some privacy , while assisting in the tax authorities to solve BEPS-related problems due to TP document rules. However , this implementation will raise the compliance costs and leaking risks of business information. On the one hand , as a kind of taxpayers’ legal assistance obligations , the formal legitimacy of the rules should be fully agreed on by the taxpayers; On the other hand , given the limits of legal assistance , it is still necessary to explore the rationale of the rules by using the principle of proportionality and avoid arbitrary expansion of tax authorities power. During the transition from the international tax law to the domestic hard law , such consideration based on the legitimacy of the system itself is particularly important in order to find a proper balance between the national financial gain and taxpayer’ s property benefit.

**Key Words:** BEPS; TP document rules; assistance obligation of taxpayer; the principle of proportion

本文责任编辑: 邵 海