

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 13620111150145

UDC _____

廈門大學

碩 士 學 位 論 文

转让定价税务案件之证明责任
研究

Research on the Issue of the Burden of Proof in
Tax Cases Concerning Transfer Pricing

葛牧

指导教师姓名: 张榕教授

专业名称: 诉讼法学

论文提交日期: 2014年4月

论文答辩时间: 2014年 月

学位授予日期:

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2014年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈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其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（ ）课题（组）的研究成果，获得（ ）课题（组）经费或实验室的资助，在（ ）实验室完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1.经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2.不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内 容 摘 要

转让定价避税是跨国公司常用的避税手段之一。国税局难以到境外对关联交易进行取证，而且跨国关联交易的财务舞弊严重，造成了国税局的取证更加困难。美国有大量的转让定价税务案件的判例，并且这些判例推动了转让定价税制的发展。我国转让定价税制的建立起步晚，进入诉讼程序的转让定价税务案件只有一例。本文结合美国判例研究美国转让定价税务案件的证明责任，发现法院通过对国税局漏税通知之决定做正确性推定而使纳税人负担证明责任，以此在最后的诉讼环节上有效地防止转让定价避税，捍卫美国的税收利益。我国不仅应在转让定价的行政实体法领域向美国学习，在转让定价税务案件的证明责任分配上也应借鉴美国经验，形成反转让定价避税的完整体系。

本文除引言和结论外，共分三章：

第一章为“转让定价税制的基础理论”。拟厘清跨国公司避税的动机和条件，国税局取证能力受限的原因，这些是主张证明责任由纳税人负担的原因。作为转让定价纳税调整之标准的公平交易原则，与证明责任关系紧密。美国转让定价税制，特别是法律授予国税局的宽泛纳税调整权，则要求证明责任分配规则应与此精神保持一致。

第二章为“美国转让定价税务案件的证明责任问题”。宏观上看美国在转让定价税务案件的一般证明责任分配规则是，只要国税局公正地发布了漏税通知，漏税通知之决定便推定正确，纳税人负担推翻漏税通知之决定的证明责任。再结合美国四个具体判例，解释美国转让定价税务案件的具体证明对象。

第三章为“我国转让定价税务案件的证明责任规则”。我国的转让定价税制、相关案件和司法现状，这些是构建我国转让定价税务案件之证明责任规则的必要条件。法院在转让定价税务案件中应推定国税局的漏税通知决定为正确而转移举证责任，并且纳税人负担大多数情况下的说服责任。为此，只须对我国《行政诉讼法》中“举证责任”进行文义解释即可，不应进行扩大解释。这类案件的证明标准是“优势证据”，但是推翻国税

局的漏税通知决定须达到证明其错误为“任意的、任性的或不合理的”程度。法官应享有确定公平交易价格或利润水平的自由裁量权。专家证人制度也应引入转让定价税务案件的审判之中。

关键词：证明责任；转让定价；税务诉讼

厦门大学博硕士论文摘要库

ABSTRACT

Transfer pricing for tax evasion is one of the common means for tax evasion. The IRS is difficult to obtain evidence about the cross-border related transactions outside the border, moreover, financial fraud for cross-border related transactions is very heavy to make the acquisition of evidence more difficult. There are many legal precedents of transfer pricing in America, and these legal precedents make the transfer pricing taxation move forward. The transfer pricing taxation appears late in our country, and there is only one case concerning transfer pricing that went into the judicial proceeding so far. This article researches the burden of proof for tax cases concerning transfer pricing combined with the American judicial precedents to find that courts make the right presumption of the decisions of the deficiency notices issued by the IRS so that it can prevent tax evasion on the link of judicial proceedings in the end and defend the revenue benefits of America. Our country not only copies provisions of American administrative institution for transfer pricing taxation, but also learns the experience of burden of proof rules for tax cases concerning transfer pricing to have a complete system to anti-transfer pricing for tax evasion.

This article is divided into three chapters except for the preface and conclusions.

The chapter 1 is 'The Basic Theory of Transfer Pricing'. It is to discuss the incentives and conditions of multinational corporations to tax evasion and the reason why the evidence collection power of the Internal Revenue Service (the IRS) is limited. These are the reasons to advocate that tax payers bear the burden of proof. The arm's length principle that is the standard of the tax reallocation has a close link with the burden of proof. American transfer pricing taxation, especially the Internal Revenue Code authorizes the IRS the broad

reallocation power,so burden of proof rules should keep pace with the spirit of the code.

The chapter 2 is 'Issues of the Burden of Proof In Tax Cases Concerning Transfer Pricing in U.S.'. In macroscopic view,burden of proof rules in tax cases concerning transfer pricing of the U.S. are generally that only if the IRS issues the decisions of the deficiency notices justly the decisions have the right presumption,and tax payers bear the burden of reversing it.Then combining with four judicial precedents in Amelica,it will help explain specific objects of proof in tax cases of transfer pricing.

The chapter 3 is 'Burden of Proof Rules in Tax Cases Concerning Transfer Pricing in our Country'.It will discuss the present situation of transfer pricing taxation in our country,a relative case and the judicial present situation.These are necessary conditions to build the burden of proof rules of tax cases concerning transfer pricing in our country.The courts should make the right presumption of the decision of the IRS to shift the burden of proof upon tax payers in tax cases concerning transfer pricing,and tax payers bear the burden of persuasion in most situations.For this purpose,we just need to interpret the 'burden of production' in the Administrative Procedural Law as its ordinary meaning,not using enlarging interpretation.The degree of proof in this type of the case is generally the preponderance of evidence,however,the degree of proof should reach the level of 'capricious,random or unreasonable' to reverse the right presumption of decisions of the IRS.The judges should have the discretion to determine the arm's length price or profit level.The institution of expert witness shoud also be introduced into the trial of tax cases concerning transfer pricing.

Key Words:Burden of Proof;Transfer Pricing;Tax Litigation

目 录

| | |
|------------------------------------|-----------|
| 引 言 | 1 |
| 第一章 转让定价税制的基础理论 | 2 |
| 第一节 理论背景 | 2 |
| 一、私人财产权与国家征税权之争..... | 2 |
| 二、转让定价税制与避免重复征税原则..... | 7 |
| 第二节 转让定价税制的理论 | 8 |
| 一、转让定价的概念及成因..... | 8 |
| 二、转让定价税制的概念和发展..... | 10 |
| 三、公平交易原则在转让定价税制的地位..... | 11 |
| 四、美国转让定价税制及影响..... | 14 |
| 第二章 美国转让定价税务案件的证明责任问题 | 20 |
| 第一节 一般的证明责任问题 | 20 |
| 一、国税局决定的正确性推定..... | 21 |
| 二、纳税人负担证明责任..... | 22 |
| 三、确定证明责任由纳税人还是国税局负担的规则..... | 25 |
| 四、国税局传唤之强制执行的证明责任..... | 27 |
| 五、小结 | 29 |
| 第二节 从转让定价的判例看证明责任 | 30 |
| 一、有形财产的转让定价案件..... | 30 |
| 二、无形财产的转让定价案件..... | 34 |
| 三、证明责任问题总结..... | 42 |
| 第三章 我国转让定价税务案件的证明责任规则 | 47 |

| | |
|------------------------------------|-----------|
| 第一节 我国转让定价税制现状 | 47 |
| 一、我国的纳税调整规则..... | 47 |
| 二、我国税务诉讼中证明责任规定..... | 47 |
| 第二节 我国的转让定价税务案件及司法现状 | 48 |
| 一、我国的转让定价案件..... | 48 |
| 二、在华跨国公司转让定价避税现状..... | 49 |
| 第三节 我国转让定价税务案件证明责任的构建 | 50 |
| 一、转让定价案件应确立不同于一般行政案件的证明责任规则..... | 50 |
| 二、对国税局证明责任分配的建议..... | 52 |
| 三、纳税人的证明责任..... | 55 |
| 四、法官应有确定公平交易价格或利润水平的自由裁量权..... | 57 |
| 结 论 | 59 |
| 参 考 文 献 | 61 |

CONTENTS

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Preface | 1 |
| Chapter 1 Basic Theory of Transfer Pricing | 2 |
| Subchapter 1 Background | 2 |
| Section 1 Conflicts Between the Private Property Right and Taxing Power of the Country | 2 |
| Section 2 Relationship Between Transfer Pricing Taxation and the Principle of Prevention of Double Taxation | 7 |
| Subchapter 2 Theory of Transfer Pricing | 8 |
| Section 1 The Conception of Transfer Pricing and its Cause Of Formation | 8 |
| Section 2 The Conception of Transfer Pricing Taxation and its Developments | 10 |
| Section 3 The Status of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing Taxation | 11 |
| Section 4 The Transfer Pricing Taxation in U.S. and its Impact | 14 |
| Chapter 2 Issues of the Burden of Proof in Tax Cases Concerning Transfer Pricing in U.S. | 20 |
| Subchapter 1 General Issues on the Burden Of Proof | 20 |
| Section 1 The Right Presumption for Decisions of the IRS | 21 |
| Section 2 Tax Payers Bear the Burden of Proof | 22 |
| Section 3 Rules to Determine Which Party Bears the Burden of Proof | 25 |
| Section 4 The Burden of Proof on the Summons of the IRS | 27 |
| Section 5 Conclusions | 29 |
| Subchapter 2 From the Perspective of Legal Precedents on Transfer Pricing to Research the Burden of Proof | 30 |

| | | |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Section 1 | Transfer Pricing Cases with the Transfer of Tangible Assets | 30 |
| Section 2 | Transfer Pricing Cases with the Transfer of Intangible Assets | 34 |
| Section 3 | Conclusions about Issues of the Burden of Proof..... | 42 |
| Chapter 3 | Burden of Proof Rules in Tax Cases Concerning Transfer Pricing in our Country | 47 |
| Subchapter 1 | The Present Situation of Transfer Pricing Taxation in our Country | 47 |
| Section 1 | Income Reallocation Rules in our Country..... | 47 |
| Section 2 | Provisions of The Burden of Proof for Tax Litigation in our Country | 47 |
| Subchapter 2 | The Tax Case Concerning Transfer Pricing in our Country and Judicial Present Situation | 48 |
| Section 1 | A Tax Case Concerning Transfer Pricing in our Country | 48 |
| Section 2 | The Present Situation of Transfer Pricing for the Tax Evasion in the Multinational Corporations in China | 49 |
| Subchapter 3 | The Establishment of the Burden of Proof in our Tax Cases Concerning Transfer Pricing | 50 |
| Section 1 | The Special Burden of Proof Rules Should Be Established in the Tax Cases Concerning Transfer Pricing | 50 |
| Section 2 | Suggestion to the Distribution of the Burden of Proof for the National Tax Bureau | 52 |
| Section 3 | The Burden of Proof for the Tax Payers..... | 55 |
| Section 4 | Judges Shoud Have the Discretion to Establish the Arm's Length Price or Profit Level | 57 |
| Conclusions | | 59 |
| Bibliography | | 61 |

引言

转让定价税制自上世纪九十年代在我国初步建立后，到 2007 年才发生一起转让定价税务争议进入诉讼领域。我国实际上是跨国公司转让定价避税的温床，只是囿于我国国税局的取证能力不足，很多避税未被发现而已。

美国的转让定价税制是世界各国的模仿对象。在美国法院，转让定价案件领域已经积累了丰富的经验，判例推动了美国转让定价税制的发展。从美国的判例中我们可以发现法院将自己定位于反转让定价避税的重要一环，在证明责任问题上对国税局极尽优待，让纳税人尽可能地负担证明责任和更重的证明标准。这体现了美国法院对从事跨国关联交易交易（the cross-border related transaction）的纳税人的“有罪推定”的价值取向。另外，我们从美国个案的判例中也可以领略到转让定价案件不同于其他案件的证明对象问题以及其中法官自由裁量权所发挥的重要作用。美国转让定价判例的司法态度代表着全球转让定价案件审判的趋势。

所有的这些问题都是我国多年来传统行政诉讼法学界始料未及的，也未见有文章提出适合于这一案件类型的证明责任问题的解决方案。这为本文尝试结合域外资料（主要是美国的判例及相关外文文献）从证据法的视角跨学科地研究转让定价税务案件提供了契机。

第一章 转让定价税制的基础理论

第一节 理论背景

一、私人财产权与国家征税权之争

（一）股东财富最大化的财务目标

自然人无财产即不可生存，同样，公司无财产也无法生存与发展。自然人和公司相对于以国税局为代表的国家而言，就是私主体。同时公司作为营利法人，没有财产就无法为其股东带来更多的投资收益。公司是众多股东投入的财产的总集合，其基础的使命之一就是利用手中汇集的大规模的财产为投资者带来更多的收益。这些基于投资资本而获得的增值收益，既是公司的财产，间接地也是投资人的财产。“增加股东财富是财务管理的目标。……股东创办企业的目的是增加财富。如果企业不能为股东创造价值，他们就不会为企业提供资金。”^①由于国家不是公司的股东，公司必然没有动力为了国家税收利益最大化而努力，况且多交税会直接影响股东财富最大化目标的实现。

（二）跨国公司负担的所得税

公司是最典型的纳税人，除去与本文无关的各种流转税（如增值税、消费税等）不说，因为“国际货币基金组织的 183 个成员国几乎都有某种形式的所得税法”，^②并且“征收所得税的国家毫无例外地对公司征收所得税或者其他独立的税种（可能称为公司税、利润税、法人利润税、或者就称为（公司）所得税）”，^③所以在几乎大多数国家，只要公司在当地从事了生产经营活动，在没有当地税收减免的情况下，就必须向生产经营发生地国交纳公司所得税（以下简称“所得税”）。如果这是一家跨国公司，可能还需要

^① 中国注册会计师协会,主编.财务管理成本[M].北京:中国财政经济出版社,2011.9.

^② [美]维克多·瑟仁伊.比较税法[M].丁一译,北京:法律出版社,2006.232.

^③ 同上,第 279 页。

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 for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库