# 预先定价税制产生的动因解析

来源：网络 作者：空谷幽兰 更新时间：2024-02-12

*预先定价税制产生的动因解析 预先定价税制产生的动因解析 预先定价税制产生的动因解析 「摘要」预先定价税制的产生最直接的实践动因是为了解决传统转让定价税制面临的困境，而理论动因则是多方面的，通过分析，可以从中发现预先定价税制产生的历史必然性...*

预先定价税制产生的动因解析 预先定价税制产生的动因解析 预先定价税制产生的动因解析

「摘要」预先定价税制的产生最直接的实践动因是为了解决传统转让定价税制面临的困境，而理论动因则是多方面的，通过分析，可以从中发现预先定价税制产生的历史必然性，这有利于更好地认识和把握预先定价税制相对于传统转让定价税制的先进性，由此推动预先定价税制在中国的实际运行。

「关键词」预先定价税制，实践动因，理论动因

问题的提出

从制度层面论，“预先定价税制”一词能够较好地概括预先定价所包含的一系列制度，预先定价税制可定义为跨国纳税人与一个或多个具有税收管辖权的国家和地区内税务主管部门就其与关联企业间受控交易涉及的转让定价的原则和方法等涉税问题事先进行蹉商、达成协议、执行协议、跟踪监管及相应调整等一系列活动和安排的制度总称。

从法律关系的角度论，预先定价法律关系是指签订预先定价协议的纳税人与税务主管当局在整个预先定价安排中形成的权利义务关系。预先定价法律关系的主体是纳税人与一个或多个具有税务管辖权的国家和地区。根据主体数量的不同，预先定价可分为单边预先定价、双边预先定价和多边预先定价。单边预先定价是指纳税人与一个具有税收管辖权的国家和地区内的税务主管当局签订预先定价协议，而双（多）边预先定价则是纳税人与多个税务当局签订的预先定价协议；单边预先定价协议有可能出现重复征税问题，双（多）边预先定价协议则能够有效解决此问题。

预先定价之所以在世界范围内受青睐，是有着其深刻的实践和理论方面的动因的。通过分析，可以从中发现预先定价税制产生的历史必然性，有利于更好地认识和把握预先定价税制相对于传统转让定价税制的先进性，由此推动预先定价税制在中国的实际运行。

预先定价税制产生的实践动因

预先定价税制的产生最直接的实践动因是为了解决传统转让定价税制面临的困境。

转让定价本身是一个中性的概念，有其合理的一面，比如能够优化整个跨国集团内部的资源组合，实现集团整体效益最大化，但是与此同时，转让定价直接影响到利润乃至税收利益的转移，尤其是跨国集团国际转让定价更关乎国家之间税收权益的让渡，因此，绝大多数国家都针对此制定专门的转让定价税制，以规制关联方之间以避税为目的的转让定价行为。

从总体上说，对转让定价进行规制可以分为两种原则思路，一种是公平交易原则（Arm‘sLength Principle），简言之，即是独立企业之间进行交易的原则；另一种是所谓的“公式法”（Formulary Method），它是指一个税收管辖权之内的应税所得总额由综合管辖权内外关联方所得乘以一参数，该参数为管辖权内的薪金总额、财产和销售额除以整个的薪金总额、财产和销售额[4].但很多国家认为该方法过于武断和任意，所以目前绝大多数国家采用公平交易原则对转让定价进行税法上的规制。

但在实务中，运用公平交易原则有许多困难。首先，所谓公平的市场价格在现实的经济生活中很难找到，经济主体之间的完全竞争几乎是不存在的，倒是独占或寡占的情形相当普遍[5].其次，有些关联方之间的交易在非关联方之间很难找到，比如某些无形资产的交易。第三，对税企双方来说，要找到合适的独立交易方面的信息是很困难的。

公平交易原则的适用本身就有上述困难存在，而传统的转让定价税制在适用公平交易原则时，又是采用事后审计的模式，这种事后的判断一般要追溯3至5年，长一些要追溯10年甚至无限期。因此，无论是纳税人还是税务机关，在时过境迁之后，要证明当时的交易是否符合当时的公平交易价格都不是件容易的事。转让定价的事后调整模式给纳税人和税务机关双方带来管理上的沉重负担，尤其是，这种事后的判断是对实际交易的经济实质进行税法的解释和适用，因此很容易造成双方各执一词的局面；另外，税务机关经常困扰于纳税人的不愿意提供资料，因此无法有效地进行转让定价的调查、审计和调整。基于转让定价事后调整模式遭受的困境，与其说转让定价是科学，不如说它是一门艺术。

由于传统的转让定价税制本身的复杂性，且属事后调整模式，缺乏确定性和可预测性，无利于避免双重征税且审计过程繁琐冗长充斥敌意，预先定价税制应运而生，它将传统转让定价审计变成了事先的协议，并配之以相应的管理制度，从而使税收义务更具有预测性和确定性，不仅有利于增强跨国纳税人对其商业活动的合理预期，更好地保证交易安全；而且能更好地避免或消除对跨国纳税人的双重征税，降低征纳双方的税收成本；对防范跨国纳税人的避税行为提供了更为有效的监控手段和资源。这就是预先定价税制产生并流行的实践层面的直接动因。 预先定价税制产生的理论动因

从上述实践层面的分析看，似乎很容易得出这样一种结论：预先定价只是将转让定价审计从事后搬到了事前，因此有人认为这只是一种时间上（Timing）的不同制度安排而已。笔者认为，预先定价的产生除了上述实践层面的动因，更有其深刻的理论动因。

（一）对纳税人的尊重导致传统转让定价税制向预先定价转变传统转让定价税制中，纳税人是潜在的、先验的公平交易原则的破坏者的形象，纳税人在其实际交易完成后，须接受税务机关认为其交易不符合公平交易原则的审计。在这种情况下，纳税人很难感受到尊重，且对这种事后戴着有色眼镜的转让定价调查很难怀有好感。在这种氛围下，税企双方的合作较难达成。实践中经常出现纳税人不愿意向税务机关提供转让定价证明文件的情形，成为困扰税务机关的痼疾。纳税人不合作的原因，除了纳税人有可能的避税动机之外，很多是出于传统转让定价事后审计的模式缺乏对纳税人的尊重使然。

预先定价则较好地解决了这个问题。在预先定价中，纳税人被假定为诚实守信、愿意与税务机关合作的纳税人。在纳税人实际受控交易发生之前，税企双方心平气和地坐在一起，经过协商，将有关转让定价原则和方法谈妥并签订协议，并保证如果纳税人执行协议，则不再对其进行转让定价调整。正是在这种尊重纳税人的基础上，纳税人才愿意交出过去不愿意交给税务机关的自家的商业秘密，税企双方才能在这种合作的气氛下得到一个双赢的结果。

预先定价对纳税人的尊重还体现在纳税人掌握预先定价的主动权，纳税人是整个程序的发动者和启动者，只要符合条件，纳税人可以申请预先定价甚至有权申请双（多）边预先定价。

在预先定价税制中，税务机关更多地是充当了服务者的角色，只要纳税人提出预先定价申请，税务机关就须与之纳税人甚至和有关国家税务当局进行蹉商、谈判并签订协议；并且，预先定价协议是一家企业一份协议，有多少家企业提出申请，税务机关就得签订多少份协议，充分体现了税务机关为纳税人服务的精神。

另外，如果纳税人不是出于自愿，税务机关不能强迫纳税人申请预先定价。

（二）对税收效率原则的偏重导致了预先定价的产生 税收制度的设计经常在税收效率与公平原则之间取舍，选择税收公平，可能会影响效率，反之则影响公平。传统的转让定价税制似更倾向于税收公平原则，对不按公平交易原则进行的转让定价进行调整重在一个事后的合理判断，尤其是这种调整涉及到国家间税收利益的调整，更要力求公平，因此转让定价调整的周期相对都比较长，少的一二年，长的可达十年，甚至数十年，成本高、效率低。 预先定价则加重税法效率原则的运用。它缩短了传统转让定价审计的时间，一般预先定价协议一二年时间即可谈成，并降低了纳税人税收遵从的成本，大大缩减了税务机关事后审计的成本。

（三）税收法定原则对实质课税原则的影响导致了预先定价税制的产生 实质课税原则，大陆法系国家又称之为实质课税法、实质课税主义、经济观察法、反滥用税法[7]；英美法系亦有类似的说法，如实质重于形式（Substance over form）、反伪装（Sham）、商业目的条款（Business INTERNATIONAL TAXATION IN Purpose）[8].日本税法学者吉良实将实质课税主义定义为：在解释税法及认定课税要件事实之际，在有所谓“法形式或名义、外观”与“真实、实况、经济性之实质等”出现差异时，应首重实质甚于形式，以此作为课税基础之原则[9].实质课税原则是解决税收规避、非法收入等税收难点问题的有效武器。在转让定价领域内公平交易原则的运用就是实质课税原则的具体适用。但实质课税原则在转让定价领域的适用，与其在其它领域内的适用一样，容易在使用不当的情况下，造成对税法稳定性和可预测性的冲击，尤其是容易与税法最基本原则—税收法定原则相冲突，这也正是实质课税原则经常遭到诟病的重要原因之一。

具体说来，实质课税原则与税收法定主义两者的冲突主要表现在，前者侧重追求实质正义，后者侧重追求形式正义；税收法定主义强调税法确定性和可预测性，实质课税原则需要税法的灵活性和弹性；再有，税收法定主义强调限制征税主体的权利，偏重于保护纳税人的权利，而实质课税原则重在防止纳税人对税法的滥用，偏重于赋权与征税机关等等。

但在实质课税原则与税收法定主义发生矛盾冲突的表面，我们仍然可以看到两者具有深层次的统一性，如两者都追求正义，都保护正当权利的行使并防止权利的滥用，两者的最终目的都是为了保障所有纳税人乃至国家的税收权益等等。因此实质课税原则与税收法定主义在一定程度上是可能相互影响的，当然在这种相互影响中，税收法定主义更占据主导与统率的作用。这一点，可以从预先定价对传统转让定价税制突破和改良上得到证明。首先，预先定价协议使税收法定主义的形式课税原则得到体现，税法的确定性和可预测性得到保证，使得只要纳税人按照预先定价的协议进行转让定价的安排，其纳税义务就是明确的可预知的，从而减少其税收遵从的风险和成本，而这正是税收法定原则所追求的目标。与此同时，实质课税原则在预先定价中还保留其“英雄本色”，预先定价税制遵循的基本原则仍然是正常交易原则，是实质课税原则在转让定价领域中的实际运用。

结论

综上所述，可以得出以下结论：预先定价的产生具有实践和理论层面的双重动因。在实践中，它针对传统转让定价税制的事后审计带来的低效、税企双方合作难等难点问题，以事先协商的模式予以相当程度的突破和解决。在理论上，预先定价再现了纳税人权利的税法主旨，说明尊重纳税人、强调税企合作、突出税务机关对纳税人的服务意识是解决传统转让定价困境的有效出路；同时在税法原则的层面上，凸现了税法效率原则、税收法定原则的价值，体现了效率与公平、形式正义与实质正义的相互影响和在更高层次上的统一。

「注释」

[1]美国当时用的预先定价一词英文是Advance Pricing Agreements， 意为预先定价协议，后来经济合作发展组织（OECD）将其改良为预先定价安排（Advance Pricing Arrangements），意为预先定价安排，显得更为科学合理一些，因为预先定价还包括协议之前的蹉商、协议之后的跟踪执行、监管等一系列的制度安排。

[3]本文在此用预先定价而不用预约定价，理由如下：第一，从英文直译过来，用预先比用预约更符合原意，英文“Advance”一字没有预约但有预先之意，如预先付款；第二，汉语中预先与预约意义不同，预约是指约定一个确定的时点做某事，预先是把原先某个确定时点要做的事提前做了；第三，目前《征管法实施细则》用的词是预先约定，简单地缩写成预约似不可行，因为预先与预约词义不同。

[5]参见Dr. Barry Bracewell-Milnes等著：《国际租税之规避》，（台）郑锦城译，《世界租税名著翻译丛书》之五，第23、258页。

[6]资料来源：David Lewis， Ernst Yong transfer pricing specialist， “ reports on the riseand of advance pricing agreements”。

[7]参见前引Dr. Barry Bracewell-Milnes等著：《国际租税之规避》，（台）郑锦城译，《世界租税名著翻译丛书》之五，第212页。

[8]同上引，第212页。

[9] 参见（日）吉良实：《实质课税主义》，（台）郑俊仁译，《财税研究》1987年第19卷第3期。

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn