

美国预约定价的新发展*

叶金育

(江西财经职业学院 财税金融系,江西 九江 332000)

摘要:自1991年开启预约定价以来,美国国税局不断更新自己的预约定价税收程序,最终形成2004-40税收程序,为理论和实务界人士看好。仅过两年,国税局又更新了2004-40税收程序,出台了2006-9税收程序。此次预约定价对美国十几年来来的诸多预约定价理念进行了矫正,与纳税人息息相关。代表世界预约定价法发展趋势的美国2006-9税收程序对我国也有不小的冲击,我们应理性看待美国此次预约定价的革新运动,并着手我国的预约定价立法和实践的改革。

关键词:预约定价;04-40 税收程序;06-9 税收程序

中图分类号:F810.42

文献标识码:A

文章编号:1008-6439(2007)04-0069-05

The new development of Advance Pricing Arrangement (APA) of the United States

YE Jin-yu

(Department of Taxation and Finance, Jiangxi Vocational College of Finance and Economics, Jiangxi Jiujiang 332000, China)

Abstract: Since the implementation of Advance Pricing Arrangement in 1991, Department of the Treasury Internal Revenue Service continuously renews its advance pricing taxation procedure and, finally, forms Taxation Procedure 2004-40 which is praised by the scholars in theoretical and practical circles. After two years, Department of the Treasury Internal Revenue Service renews Taxation Procedure 2004-40 again to issue Taxation Procedure 2006-9. This Advance Pricing Arrangement corrects many advance pricing arrangements in decades and is closely related to taxpayers. American Taxation Procedure 2006-9 challenges China, as a result, China should reasonably understand the innovative movement of the United States and start China's advance pricing arrangement legislation and practice and reform.

Keywords: Advance Pricing Arrangement; Procedure 2004-40; Procedure 2006-9

从上世纪八十年代开始,美国国内税务局(以下简称国税局)就积极进行有关预约定价的探索^①。尽管有丰富的预约定价实践,但真正的预约定价立法在上世纪八十年代并没有在美国出现。九十年代初,美国开启了预约定价,并一直引领着世界预约定价的发展。十几年过去了,美国不断更新预约定价税收程

序。正当诸多研究国际税法的学者和实务者陶醉于2004-40税收程序,认为这将是美国预约定价的“终极范本”时,2006年美国国税局又一次公布、更新2004-40税收程序,并且更新的幅度可谓不小。

一、1991—2004年的预约定价

1991年的《税收程序》(简称91-22税收程序,

* 收稿日期:2007-04-30

作者简介:叶金育(1979—),男,江西九江人,江西财经职业学院,教师,中山大学法学院,2004级经济法学硕士,从事财税法以及国际税法等相关学科研究。

^① 1986年,美国国税局在与外国税务官员的会议上,探讨了如何减少转让定价争议的预先解决方案。1989年4月,国税局又在与税务执行机构的会议上宣布正在考虑形成一套较为完善的转让定价预先决定规则,此后,国税局依据草拟的预先决定规则,开始和纳税人进行试验性谈判,该规则也成为现行预约定价规则的雏形等,这些都是八十年代美国国税局对于预约定价进行的有益的探索,为九十年代的真正的预约定价的出台奠定了实践基础。

即 Revenue Procedure 91-22)开启了美国预约定价的新时代,也预示着世界预约定价的新纪元。1996年的税收程序对预约定价所作的修改被认为对预约定价的发展具有里程碑意义,使整个协商程序向合作、效率迈进了一大步。1998年小企业纳税人预约定价的确立,简化了小企业纳税人申请预约定价的程序和手续,降低了申请预约定价的费用,吸引了诸多小企业签订预约定价合同。2004年《税收程序》则将预约定价进一步体系化,被认为是世界预约定价不可多得的范本。

美国2004年以前的预约定价是一个很复杂的体系,就连美国的预约定价 Director 估计也难以确切地知道美国预约定价究竟有多少份文本。总体来看,美国的预约定价以四种立法形式存在,即税收程序(Revenue Procedure)、通知(Announcement)、通知(Notice)以及公告(Bulletin)。具体来说其主要包括:91-22 税收程序(Revenue Procedure 91-22);95-49 通知(Announcement 95-49);96-53 税收程序(Revenue Procedure 96-53)以及96-124 通知(Announcement 96-124);00-2 公告(Bulletin2000-2);04-40 税收程序(Revenue Procedure 2004-40,26 CFR 1.482)^①。另外,还包括95-58 税收程序(Revenue Procedure 95-58);96-13 税收程序(Revenue Procedure 96-13);98-10/98-65 通知(Notice 98-10,Notice 98-65);94-40 通知(Notice 94-40)^②以及其他一些通知和国税局颁布的相关文件。^③

总体而言,美国的预约定价主要以91-22 税收程序(Revenue Procedure 91-22),95-49 通知(Announcement 95-49),96-53 税收程序(Revenue Procedure 96-53)以及04-40 税收程序(Revenue Procedure 2004-40,26 CFR 1.482)为主,后来的几个文本基本上是在91-22 税收程序基础上进行的修改。其主要内容大同小异,以04-40 税收程序为说

明。04-04 税收程序分为15条,分别为:第1条:目的;第2条:预约定价程序的原则;第3条:预前会议/预备会谈;第4条:预约定价申请的内容;第5条:预约定价申请的处理;第6条:主管当局考虑;第7条:TPM 的追溯;第8条:小企业纳税人的预约定价;第9条:预约定价的法律效力;第10条:预约定价管理;第11条:预约定价的续签;第12条:预约定价的公布;第13条:其他文本的效力;第14条:生效日期;第15条:书面工作减少法。

2004年以前的美国预约定价经过上世纪七八十年代的预约定价实践经验的积累,九十年代立法体系基本成型。可以说美国的预约定价立法基本是摸着石头过河,一步一步开创出来的,所以美国的预约定价体系十分庞杂,但近些年美国国税局已经有意识地精简其预约定价的体系。另外一方面,预约定价内容的详尽又保证其处理实践的能力,其优异的配套机制^④保证了其高效运作,而这恰恰是预约定价后起国家的致命缺陷。美国的预约定价的先进并不只是其预约定价立法的先进,更重要的是其预约定价运转机制的先进。

二、2004年后预约定价的新发展

04-40 税收程序基本上涵盖了预约定价的内容,但随着美国预约定价实践的发展,04-40 程序再一次受到挑战,国税局不得不对此进行修订。2006年,美国国税局在04-40 税收程序的基础上,公布了2006-9 税收程序(Revenue Procedure2006-9,以下简称06-9 税收程序),作为美国最新的预约定价法典。相比2004年以前的预约定价法典,06-9 税收程序最主要的变化体现在:(1)修订纳税人申请和续签预约定价的费用表;(2)增加纳税人相关资料的披露义务;(3)将预约定价的修订、可撤销和无效进

^① 91-22 税收程序(Revenue Procedure 91-22),95-49 通知(Announcement 95-49),96-53 税收程序(Revenue Procedure 96-53),04-40 税收程序(Revenue Procedure 2004-40,26 CFR 1.482)。上述四个立法文件是美国预约定价的核心,其中95-49 通知,96-53 税收程序以及04-40 税收程序又是以91-22 税收程序为蓝本的,是对其的增补。00-2 公告(Bulletin2000-2)主要是对91-22 税收程序,95-49 通知以及96-53 税收程序在预约定价实践中遇到的问题以及相关的立法缺陷进行的补充,没有实质性的进展,而且绝大部分补充建议都被04-40 税收程序所吸收。

^② 95-58 税收程序(Revenue Procedure 95-58)及96-13 税收程序(Revenue Procedure 96-13)主要是关于多边协议程序;98-10/98-65 通知(Notice 98-10,Notice 98-65)是小企业纳税人的预约定价;94-40 通知(Notice 94-40)是全球商贸的预约定价。

^③ 为行文研究方便,本文以下的预约定价的分析将以91-22 税收程序(Revenue Procedure 91-22),95-49 通知(Announcement 95-49),96-53 税收程序(Revenue Procedure 96-53)以及04-40 税收程序(Revenue Procedure 2004-40,26 CFR 1.482)为核心而展开。

^④ 比如美国有专门的APA 团队,专门负责APA 的起草、签订以及后续检查等跟踪任务,但是他们也负责为意欲签订APA 的纳税人提供相关的建议,并可以安排专门的讨论会用以商讨订约的可行性,这在其他国家是很难做到这一点的。

一步明确。^①

(一) 条文变化:15 条到 16 条

06-9 税收程序一改 96-53 税收程序以及 04-40 税收程序确立 15 条^②的法律模式,在原有 15 条的基础上,增加第 5 条(纳税人披露义务),其他未作根本性改动。

(二) 内容的新发展

相比较预约定价程序条文的变动而言,预约定价程序内容的变动更为明显,06-9 税收程序对 04-40 税收程序以及以前的税收程序进行了多处修订,其中最主要的改变体现在如下几个方面,这也是美国预约定价乃至世界预约定价未来发展的方向,值得关注。

1. 纳税人披露义务的确立

06-9 税收程序在以往预约定价税收程序的基础上,增加了第 5 条,即纳税人披露义务,该条用 5 个条款来规制纳税人的披露义务。内容如下:(1) 纳税人用以申请预约定价的任何信息、资料必须是真实,正确且确凿无疑的。如果预约定价审核者认为纳税人的申请需要额外的信息、资料时,其可以要求纳税人提供相应的信息、资料;(2) 纳税人应当

(1) 04-40 税收程序

纳税人的总收入或总交易额	首次申请 APA 或非常规续签 APA	每项附加的单独请求	常规续签 APA
大于 10 亿	25,000	7,500	7,500
2-10 亿	15,000	7,500	7,500
小于 2 亿	5,000	5,000	5,000
小额交易	5,000	5,000	5,000
单位:美元			

(2) 06-9 税收程序

纳税人的总收入或总交易额	APA 申请	APA 续签	APA 修订
一般纳税人	50,000	35,000	10,000
小企业纳税人 总收入小于 2 亿,或累计年交易额不超过 5,000 万和无形资产年交易不超过 1,000 万	22,500	未明确规定	未明确规定
单位:美元			

及时更新用以申请预约定价的信息和相关材料。当预约定价申请悬而未决或者被执行以后,纳税人发现其提供的信息、材料是错误的、不正确的或者不完整时,应当及时补充。预约定价被执行以后,纳税人发现错误或遗漏时,应当在下一年度的预约定价年度报告中披露此种错误或遗漏;(3) 当预约定价悬而未决时,纳税人应当更新经济等相关数据、材料,以便审核者认定;(4) 如果一个纳税年度结束,预约定价申请依旧悬而未决时,纳税人应当依据刚结束的纳税年度的实际数据确定可适用的转让定价方法,更新相应的信息、资料;(5) 纳税人提供的材料没有达到税收程序的要求,或者预约定价的申请悬而未决以致延迟时,可能致使预约定价申请的失败。

2. APA 使用费的飙升

预约定价使用费的修订为美国众多国际税法学者所关注,被冠为此次新预约定价税收程序最敏感的条款,对于纳税人而言,预约定价的各项费用不再廉价,预约定价的昂贵本性在新税收程序中暴露无遗。

^① Diane M. Ring, Inside The United States APA Program, 和谐社会与税收司法改革国际学术研讨会论文集,北京大学(2006),第 570 页。

^② 美国预约定价税收程序并非一开始就是 15 条的模式,最开始的 91-22 税收程序只有 13 条,13 条的立法模式一直维持到 96-53 税收程序的出台。91-22 税收程序的内容分别为:第 1 条:预约定价的目的;第 2 条:预约定价概述;第 3 条:预约定价的原则;第 4 条:预前会议;第 5 条:预约定价申请的内容;第 6 条:预约定价申请的处理;第 7 条:主管当局考虑;第 8 条:独立专家意见;第 9 条:预约定价的法律效力;第 10 条:预约定价管理;第 11 条:披露;第 12 条:其他文本的效力;第 13 条:生效日期。

3. APA 修订、撤销和无效的矫正

相对于 04-40 税收程序,06-9 税收程序主要对“关键性假设不成立”和“预约定价法、条约等发生变动下的预约定价的法律地位”进行修订。

三、对预约定价新发展的评述

从文本上看,06-9 税收程序对 04-40 税收程序进行了较大的修订,但多数属于法律逻辑术语上的处理,并无实质上的改动,但有所变动的均是和纳税人息息相关的条文,引起美国研究者和实务者的空前关注也就不难理解了。不能否认的是,06-9 税收程序矫正了 04-40 税收程序乃至以前税收程序确立的某些预约定价理念,正是这些理念的突破,使预约定价的“协商”精神得以升华。

1. 披露义务的确立:不愿意接受的必然现实

纳税人披露义务的规定并非 06-9 税收程序首创,但作为一个条文明确,则是这次预约定价立法最显著的特征,足以反映预约定价立法的趋势所在。披露义务的增加,意味着以往预约定价立法“重权利,轻义务”的立法思路不再适合如今的预约定价实践,那只是特殊时期的对策,并不具有恒定的法律意义。可以说,纳税人披露义务的确立,只不过是预约定价税收程序进一步接近法律内核的必然,也将引导世界预约定价立法的转型。因为根本而言,披露义务本为纳税人申请预约定价的应有之义,否则预约定价难以展开,04-40 税收程序以及以前的税收程序均在不断的强化纳税人披露义务,只是等待一个集中规定的时机而已。

2. 预约定价不是穷人的游戏

新预约定价税收程序最刺激纳税人神经的也许就是预约定价使用费的飙升,这多少转移了人们审视新预约定价税收程序对预约定价使用费条款的视线。其实,国税局在决定增加预约定价使用费的同时,并没有很好地考虑好如何去落实这些决定,最起码很难得出 06-9 税收程序中的“预约定价使用费”条款是一个经典的法律条文。

形式而言,06-9 税收程序将预约定价使用费类型明晰为:“申请、续签和修订”三种,较 04-40 税收程序中的“首次申请、非常规续签、附加的单独请求和常规续签”,容易操作也容易为纳税人理解,无疑具有重大的进步。但 06-9 税收程序仅将预约定价的使用费规定在一款中,且并没有附加列表,容易造成理解上的偏差。再者,通过第 4 条第 12 款“使

用费”的解析,不能肯定小企业纳税人续签预约定价和修订预约定价的费用标准究竟是多少。若采取和一般纳税人同样的费用标准逻辑上不成立,也与事实不符。依据法律适用原则,可以适用 04-40 税收程序确立的费用标准,但 5,000 元显然不符 06-9 税收程序加大预约定价使用费的原则精神,况且 04-40 税收程序并未对预约定价的修订的费用标准进行明定。这无疑也是这次预约定价立法的倒退。

3. 不再清晰的修订、撤销和无效

相对于 04-40 税收程序,06-9 税收程序主要对关键性假设不成立和预约定价法的变动下的预约定价的法律地位进行修订,其他并无实质上的变更,但值得注意的是 06-9 税收程序将预约定价可撤销和无效的情形归入一个条文,这与以往的税收程序分开规定的立法类相左,容易造成混乱,不能不说是一种立法上的倒退。

4. 06-6 税收程序:国税局蓄谋已久的革新

预约定价作为一种新型的税务方式,开始并不为纳税人所熟悉,多数纳税人采取观望的态势。为此,国税局不得不采取非常举措,以便鼓励纳税人选用预约定价程序。最显著的结果便是:(1)纳税人申请以及续签预约定价的费用极低,最昂贵的申请也不过 25,000 美元。国税局的意图很明显,不计成本,尽可能调动纳税人申请预约定价的积极性。(2)尽量弱化纳税人的义务,突出预约定价的优势以及签订预约定价所可能获得好处。目标依然是吸引众多的纳税人进入预约定价中来。

十几年过去了,参与到预约定价中的纳税人从零一路攀升,截至 2004 年,美国申请的预约定价已经有 846 份,已经执行的预约定价有 557 份,续签的有 129 份,仅 2004 年一年对预约定价进行修订的就有 29 份。^①可以看出,美国预约定价已经具备一定的规模了,纳税人进入预约定价已不再需要税务局鼓动,采取廉价和弱化义务的非常规举措,预约定价的制度优势足以吸纳众多的纳税人参与进去。在此大背景下,国税局回归本色,突出纳税人披露义务和提高预约定价的费用也就水到渠成了。

四、美国预约定价革新对我国的启示

预约定价的革新在美国已经启动,必将影响到世界诸多国家,我国也不例外。透过美国预约定价的历史演进和预约定价实践,我们应理性地对待美

^① Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements (2005)。

国此次预约定价法的改革。循序渐进地步入预约定价的法制轨道,当前而言,可考虑的措施有如下几种。

1. 充实我国的预约定价税收程序

2004年9月国家税务总局颁布了《关联企业间业务往来预约定价实施规则(试行)》,这是中国第一次以法律(实为规章)的形式对预约定价的一系列相关事项所作的全面规定,标志着中国预约定价开始走上法制化的轨道,同时也为中国的预约定价的理论和实践的发展提供了契机。但不难看出,预约定价很多重要的内容该实施规则并未规定,应适合时机地充实我国的预约定价税收程序。下一步的重点可以考虑增加预约定价使用费的规定,小企业纳税人申请预约定价的规定以及双边、多边预约定价的规定等。

2. 逐步渗透纳税人义务理念

作为预约定价的重要一方,纳税人在享受预约定价所获致的便利时,应向税务机关披露自己相应的信息、材料,这是预约定价能够签订的根本。虽如此,但在我国现在的预约定价税收程序中不宜过多地强调纳税人的义务,否则会挫伤纳税人订立预约定价的积极性。纳税人在我国对于预约定价多数还处于观望的态势,税务机关应通过非常规的措施将纳税人吸引到预约定价中去。等待时机成熟,方可明确规定纳税人披露义务。

3. 预约定价费用不宜过高

美国在过去的十几年中,预约定价的使用费一直偏低,也只是在06-9税收程序中进行大幅度的提高,我国预约定价的立法就更应如此,在预约定价没有达到一定规模的时候,切不可将使用费定得过高,否则,纳税人将远离预约定价,后果必将使预约定价更难以推行。

4. 确立小企业预约定价制度

相对于美国而言,我国拥有大量的小企业,小企业参与预约定价容易推广预约定价,也可提高税务机关的征管效率。但小企业毕竟不可与大企业

同日而语,应确立专属小企业的预约定价制度。美国早在1998年就专门针对小企业制定了相应的预约定价程序。相比照一般预约定价程序,小企业预约定价程序主要集中在使用费用和申请、续签程序等上的不同。可以考虑在未来的预约定价税收程序中用一个条文对小企业预约定价进行规定。

5. 不可盲目追求多边预约定价

国内的预约定价研究者有些过于追求多边预约定价,认为只有多边预约定价才能真正体现预约定价的制度优势。但不可否认的是,单边和双边预约定价才是预约定价规模发展、壮大的根本。以美国为例,美国截止到2004年,执行的557份预约定价中,单边和多边的占有549份,多边预约定价仅有8份^①。多边预约定价虽然能解决更多的跨国税务争议,但其复杂性也成倍增长。因此,我国当前应该立足于单边和双边,尤其是单边预约定价的培育。

五、结语

美国预约定价立法走过了十几个春秋,期间国税局不断更新预约定价税收程序,最终才有经典的04-40税收程序的出现,却不知仅仅过去两年,2006年国税局又在与纳税人息息相关的纳税人披露义务和预约定价费用等敏感问题上对04-40税收程序做出了重大变革,这必将影响到世界诸多国家的预约定价立法。对此,我国应鉴别采纳,切不可全盘接受,毕竟美国的预约定价实践已足够支持美国此次预约定价的革新。对于纳税人披露义务和预约定价费用,我国尤其需要鉴别采纳,可考虑逐步确立纳税人披露义务和提高预约定价的使用费。此外,当前我国的预约定价立法,也应积极充实我国的《关联企业间业务往来预约定价实施规则(试行)》,适合时宜地确立小企业预约定价制度和双边乃至多边预约定价制度。至于实践而言,我们应摆脱唯多边预约定价的思路,应该立足于单边和双边,尤其是单边预约定价的培育。

(责任编辑:周祖德)

^① Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements (2005)。