



高校社科文库
University Social Science Series

教育部高等学校社会科学
发展研究中心资助出版

税法之 预约定价制度研究

A Study on Advance Pricing System
of Tax Law

叶 姗 © 著

 人民出版社



高校社科文库
University Social Science Series

教育部高等学校社会科学
发展研究中心资助出版



税法之 预约定价制度研究

叶 姗 ◎ 著

 人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法之预约定价制度研究 / 叶姗著. —北京: 人民出版社, 2009
(高校社科文库)

ISBN 978-7-01-008532-6

I. 税… II. 叶… III. 税法—研究 IV. D912.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 219418 号

税法之预约定价制度研究

SHUIFA ZHI YUYUE DINGJIA ZHIDU YANJIU

叶 姗 著

策划编辑:刘智宏

责任编辑:安新文

封面设计:阳洪燕

出版发行:人民出版社

地 址:北京朝阳门内大街 166 号

邮 编:100706

邮购电话:(010)65250042/65289539

印 刷:北京京都六环印刷厂

经 销:新华书店

版 次:2009 年 12 月第 1 版 2009 年 12 月北京第 1 次印刷

开 本:730 毫米×970 毫米 1/16

印 张:16.75

字 数:270 千字

书 号:ISBN 978-7-01-008532-6

定 价:35.00 元

著作权所有 侵权必究

序

税法是建立在一定的社会经济基础之上的规范和解决现实税收问题的法律部门,与税收体制改革实践的进程息息相关。新的社会经济条件的出现和新的税法制度的产生是一个渐进的过程,与之相适应的新的税法理论也在不断的修正当中。如今,税收体制改革渐趋稳定,税收立法也初具规模。作为一项创新的转让定价税制,预约定价制度堪称我国税收体制改革的重要成果,体现了现代税法的发展趋势。某种程度上,预约定价制度因应反避税实践的需要而产生,如何在理论上对其进行卓有成效的回应性甚至引领性研究,逐渐成为税法领域崭新的难题,其理论研究的不足已经成为该制度实践进一步深化的主要障碍。本书是国内税法学界目前对预约定价制度最为全面、综合、系统的研究,提出了不少有创意的观点,无论是内容上的全面性、形式上的创新性,还是逻辑上的完整性,都是值得肯定和褒扬的。

现代税法应当遵循税收法定、税收公平与税收效率原则,旨在维护纳税人的权利、保障国家的税收利益和宏观调控经济运行。贯彻落实税法的原则,平衡协调纳税人的权利和国家的税收利益,需要税法的制度创新和理论发展的支持。预约定价安排,是出于反避税的目的而对纳税人的特定纳税事项进行的税务调整,是税法精心设计的可供纳税人选择适用的协调税收征纳关系的新型规则。立法上,从国家税务总局1998年首先提出将预约定价作为解决转让定价问题的方法,2002年首次引入预约定价安排的概念,2004年统一了预约定价程序、确立了单边安排的构架,2005年规定了适用于双边安排的相互协商程序,到《企业所得税法》及其实施条例2008年认可并界定了预约定价安排,《特别纳税调整实施办法(试

行)》(国税发[2009]2号)专章规定了“预约定价安排管理”,预约定价制度逐渐发展成型。实践中,迄今已经缔结超过200例的单边安排和不到10例的双边安排,研究素材逐渐丰富。

我国预约定价制度的确立及其内容,深受与我国有密切的经贸关系和投资往来的预约定价制度鼻祖——美国的影响。然而,我国预约定价制度要解决的是中国的问题,因此,必须从我国的国情出发进行制度建设,有关预约定价的理论研究,更不能脱离国情背景。如果说税法制度建设解决的是“怎样规定”的客观实在问题,税法理论研究则是解决“为什么这样规定”的思维抽象问题,两者相互影响、相互促进。基于经济法理论对预约定价制度进行研究,有利于制度建设的完善和理论研究的发展。对预约定价的理论研究,需要合理的制度框架和足够的规则构件。预约定价的制度框架随着税收体制改革的深化而逐渐成型,渐趋系统化;预约定价的规则构件随着税收法律法规的制定而逐渐完善,更为规范化。长期以来,税法理论研究存在着过于倚重经济学研究成果的状况,不符合法学的规范研究思路,过于突出税法解释学的视角。在这个意义上,税法领域的部门法哲学和部门法理学的研究,尤其必要且需要鼓励。本书试图窥“预约定价”一斑而见“税法理论”全豹的研究思路是值得提倡的。

本书试图将经济法理论特别是税法理论用于预约定价制度的研究,以现有研究成果作为基础和起点,系统地从根源、本体、理念、实体规则、程序规则、争议解决等方面面对预约定价制度进行了全面研究,坚持运用法学的研究方法,综合参考相关学科的研究成果,不仅具有理论的创新性,而且具有一定的实务性。本书从理论上透彻地论证了预约定价安排是税收征纳各方之间就税收利益进行有效博弈,进而缔结并付诸执行的一项具有经济法特征的税收利益均衡契约。这一独具匠心的观点贯穿始终,新颖而富有创造性。企业可以向税务机关提出与其关联方之间业务往来的定价原则与计算方法,税务机关与企业协商、确认后,达成预约定价安排。预约定价安排既能确保国家取得一定的税收利益,又能保持纳税人对税收利益减让的合理预期,不仅具有突出的实践意义,而且具有重要的理论价值。从人类社会演进的规律来看,利益的冲突和协调是人类社会发展的内在动力,对税收利益冲突进行平衡协调则是现代税法的主要功能。预约定价安排确立了基于协议认定应税事实的新型税法制度,本书的研究成果对税法理论的创新具

有显著的意义。

本书的作者叶姗,是我指导的博士研究生,她不仅天资聪慧,而且勤奋踏实,不断追求学术上的进步,近年在税法、经济法理论研究方面硕果累累,表现出很强的科研能力。本书由作者的博士论文修订而成,答辩期间,该论文获得了评阅专家和答辩委员的一致好评,被认为是一篇典型的“小题大做”的优秀博士论文,在税法学界引起了很好的反响。作者在博士毕业后进入北京大学法学院从事博士后研究工作,进一步研究和思考税法制度与经济法理论的关联关系,进而再度对博士论文进行了全面的修订、勘正和更新。作为作者的博士导师,在本书付梓之际,我由衷地感到欣慰,诚挚地向读者方家推荐本书。当然,任何创新成果都不免有一定的风险,也可能存在相当的谬误、缺失甚或不当之处。就整体而言,本书仍是值得肯定的。当中难免的疏漏,敬请读者不吝匡正。预约定价制度作为一项发展中的税法制度,需要理论研究的持续关注。本书堪为引玉之砖,希冀税法理论研究和实务界共同推动我国预约定价制度的发展完善。

徐孟洲

2009年9月

于中国人民大学财税法研究所

目 录

CONTENTS

序(徐孟洲) 1

导 论 1

- 一、研究意义 1
- 二、国内外相关文献综述 5
- 三、研究方法与分析框架 7
- 四、创新之处 9

第一章 根源追溯:缘起制衡税权与纳税人权利..... 11

第一节 “预约定价”之源流嬗变考证 12

- 一、语源:“预约定价”常见措辞辨析 12
- 二、语境:“预约定价”相关制度演绎 16
- 三、语脉:“预约定价”内在理念传承 24
- 四、语义:“预约定价”基本内涵诠释 29

第二节 “预约定价”之理论基础探究 37

- 一、政府主导税收利益分配的逻辑前提 38
- 二、税法领域私权优位观念之渐次勃兴 43
- 三、纳税人旨在规避税权的内部交易安排 48

四、税收管辖权冲突容易引发税收竞争 54

第二章 本体认知:基于税权谦抑的税收合作..... 59

第一节 特别纳税调整:规制转让定价避税的思路 60

一、转让定价税制滥觞于转让定价可能避税 60

二、纳税人可以选择适用的转让定价方法 65

三、税权谦抑为纳税人预留税收筹划空间 72

四、各国基于税权谦抑重新分配税收利益 76

第二节 单边安排:基于税减免权的税收征纳合作 79

一、单边安排在性质上属于经济法契约 80

二、经济法契约的第三法域属性的厘清 83

三、单边安排的实践呈现利益的博弈均衡 86

四、单边安排较之双多边安排的内在缺陷 89

第三节 双多边安排:基于税权弱化的税收征管合作 93

一、双多边安排必须建基于一般税收协定 93

二、双多边安排在性质上属于特殊税收协定 97

三、提供多边安排,缔结可能的区域税收合作 101

四、由双多边安排确认的纳税人的独立诉求 103

第三章 理念提炼:均衡分配税收利益的意蕴 107

第一节 意定税减免权:税收利益减让权力之界定 108

一、法律不完备理论下剩余执法权的规范配置 108

二、意定税减免权属于自由裁量权的基本属性 111

三、意定税减免权的合法性借由税收法定保证 114

第二节 均衡分配利益:意定税减免权的正当性促进 118

一、税法追求实质正义的部门法哲学思想 118

二、协调征纳各方税收利益分配的制度理念 120

三、可实现整体利益最大化的社会责任本位 122

四、以依独立交易原则确立的交易价格为准则 125

第三节 公平与效率:税收利益分配均衡的评判基准 127

- 一、税收征纳和谐价值的基本内涵阐释 127
- 二、体现税收公平价值的实质课税主义 130
- 三、实现税收效率价值的税法遵从水平 133
- 四、税收征纳和谐下公平与效率的折中衡平 136

第四章 预约定价安排的主体、行为和权义结构 139

第一节 预约定价法律关系的主体规则 140

- 一、税收利益主体及其主体间性的基本假设 140
- 二、启动预约定价程序的纳税人的法定要求 144
- 三、启动预约定价程序的纳税人的经济实质 148
- 四、不同国家的税收管辖权之间的协调与合作 151

第二节 影响预约定价法律关系的行为 154

- 一、承担缔约过失责任的前契约义务违反行为 155
- 二、不完备契约下仍然构成对价的允诺行为 157
- 三、因客观情势不符合关键性假设的变更行为 159

第三节 预约定价法律关系的权义结构 162

- 一、预约定价法律关系的法律性质之寻绎 163
- 二、单边安排中税收征纳双方的权义结构 166
- 三、双多边安排中税务主管当局的权义结构 172
- 四、双多边安排中所涉纳税人的权义结构 175

第五章 预约定价安排的谈签和执行程序规则..... 178

第一节 安排的谈签和执行程序的执法程序属性 179

- 一、兼顾程序正当性与结果有效性的绩效理性 179
- 二、自愿性与强制性交替互现的程序运行原则 182
- 三、纳税人的披露义务与税务机关的保密责任 187
- 四、各国税务主管当局之间的税收情报交换 191

第二节 安排缔结前的谈签程序始终体现自愿性 193

一、论证是否适合缔结安排的经济研究	194
二、接洽是否可能缔结安排的预备会谈	196
三、初步意向达成后的申请与可行性评估	199
四、影响选择安排的使用费与追溯条款	202
第三节 安排缔结后的执行程序重点突出强制性	208
一、安排草案的拟定及其核心条款之要旨	208
二、反映安排的执行情况的监控管理制度	212
三、安排有无延长执行期限的续签的必要	214
四、关键性假设约定出现变化时的相应处置	216
 第六章 预约定价安排执行争议的解决及其责任	220
第一节 安排执行中纳税人的法律责任归咎	220
一、判断纳税人违反单边安排与否的归责原则	221
二、纳税人预期或实际违反安排的法律 责任	224
三、纳税人根本或非根本违反安排的法律 责任	225
第二节 安排执行中税务机关承担的不同角色	228
一、税务机关对纳税人违反单边安排的裁判权	228
二、税务机关可能因违反双多边安排而承担 责任	230
三、税务机关对安排执行中关涉问题的解释权	232
第三节 安排执行争议的诸般法律解决模式	234
一、解决单边安排执行争议的协调协商程序	235
二、解决双多边安排执行争议的相互协商程序	237
三、解决双多边安排执行争议的税收仲裁程序	239
 结 论	243
 参考文献	246
后 记	255

导 论

一、研究意义

现代市场经济国家从“夜警国家”发展到“税收国家”, 根源于其财政上的使命。我国由“自产国家”向“税收国家”、“预算国家”的发展, 亦反映出国家财政收入逐渐过渡到以基于政治权力和法律规定取得的税收为主。税收何以存在, 国家据何征税, 素有认识上的分歧。通说认为, 税收的存在, 旨在有效供给公共物品, 满足公共欲望, 矫治市场失灵。税收在形式上表现为国家凭借政治权力强制、固定、无偿地取得资财。应当怎样行使以及如何约束税权, 是现代税法的重要线索。税收的开征、停征、减征、免征以及退返, 无不受到宪法或法律的约束。从税法视角研究预约定价制度(Advance Pricing System)的必要性, 源于其引领现代税法发展方向的价值。

现代税法的发展依循法律发展的一般进路: 从个别性调整到普遍性调整、再到个别性调整的否定之否定过程, 伴随着前一过程的基本理念是税法从校正正义向形式正义的转变。随着国家角色的转变、政府职能的扩张, 税法转而更加注重实质正义的实现。预约定价制度是一种典型的个别性制度安排, 这种制度虽然并非普适性的, 但其所蕴涵的基本法理与实践精髓堪称当代税法之典型。诚如诺斯所言: “制度存在的目的是减少人类互动过程中的不确定性。”^① 预约定价制度所具有的理论和实践价值, 不仅仅在于其是税法、国际税法领域规制跨国公司转

^① 姚洋:《制度与效率——与诺斯对话》, 四川人民出版社2002年版, 第76页。

让定价的协商型税收执法规则,而且在于其在经济法研究领域的拓展性意义。

经济全球化的趋势使得跨国公司逐渐成为跨境资本流动中最受瞩目的主体,它也顺理成章地成为输入资本的东道国与输出资本的母国规制跨境资本流动的重点。跨国公司通过内部交易转让定价是其追求自身利益最大化的必然选择,转让定价税制滥觞于各国针对跨国公司转让定价而采取的维护各自税收利益最大化的理念和具体措施。传统转让定价方法强调各国税务主管当局对跨国公司转让定价的甄别、价格确定方法的选择以及独立交易原则的适用。跨国公司关联交易发生的复杂性,使得传统的事后调整模式既增加了税收征管成本,更增添了跨国公司纳税义务的不确定性。预约定价安排(Advance Pricing Arrangement,简称APA)作为一种协调税收征纳关系的协议,既能确保国家取得必要的税收利益,又能保持纳税人对减让税收利益的合理预期。

由于预约定价制度尚处于萌芽阶段,其所具有的种种制度上的优越性尚未得到充分的挖掘,亟须理论研究来支撑其制度实践的开展。即便从日本1987年率先创设的“事先确认制度”算起,也不过短短20年历史。其后,首创于美国的“预约定价协议”(Advance Pricing Agreement,简称也是APA)因其法律制度的世界性影响和投资贸易的国际化程度,迅速普及到诸多国家。经济合作与发展组织(Organization for Economic Co-operation and Development,简称OECD)与国际财政文献局(International Bureau of Fiscal Documentation,简称IBFD)等国际经济组织对此充分肯定,并进一步将其发展成“预约定价安排”。尽管美国预约定价协议的实践十分丰富,但理论研究相对较为薄弱。

改革开放后,外商对华直接投资规模逐年增加,渐渐使我国成为世界上直接利用外资最多的国家之一。^①国家统计局有关“利用外资与外商投资企业”的研究报告指出:“外企避税已经成为公开的秘密,其手法一般是通过利润转移。利润转移的方式一种是高进低出,往往是两头在外的加工企业以高价进口原材料,低价出口产品,将利润转移到境外的关联企业。另一种是与关联企业的固定资产购

① 根据商务部统计,1979~2008年年底,历年注册成立的外商投资企业累计达66万户左右,累计实际使用外资金额约为8800亿美元,自1992年起我国已连续16年成为世界上吸收外资最多的发展中国家。<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136548/n8136623/8817242.html>。

销或租赁,将固定资产购销或租赁价格提高,虚增成本。据官方保守估计,亏损的外商投资企业中约 2/3 为非正常亏损,每年通过转让定价避税的税款损失有 300 亿元。”^①亏损原因确实引人疑窦:经营得红红火火,账面却连年亏损;虽然持续亏损,但不断增加投资。在没有实质证据时,称“造成外资企业的利润呈现报告与其真实经营状况大相径庭的主要原因是转让定价”似乎过于武断,但跨国公司关联交易转让定价始终难除避税的嫌疑。自 1998 年以来,每年都有两百多家外资企业受到反避税立案审查,其中有近半企业被要求补税。我国积极谋求法律上的应对,正是税收利益受损的正常反应。

转让定价税制从 1988 年开始在深圳经济特区进行区域试点:深圳市人民政府于 1987 年年底颁布《深圳特区外商投资企业与关联企业交易业务税务管理的暂行办法》,成立了专门的反避税机构;《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(1991)首次引入了转让定价的概念;《中华人民共和国税收征收管理法》(1992 年 9 月 4 日通过,1995 年 2 月 28 日、2001 年 4 月 28 日先后修订,自 2001 年 5 月 1 日起施行,简称《税收征管法》)明确认可了转让定价税制的法律地位;国家税务总局《关联企业间业务往来税务管理规程(试行)》(国税发[1998]59 号)首次提出了将预约定价作为解决转让定价问题的方法;2002 年,《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(1993 年 8 月 4 日公布,2002 年 9 月 17 日修订,自 2002 年 10 月 15 日起施行,简称《税收征管法实施细则》)首次引入了预约定价安排的概念;国家税务总局《关联企业间业务往来预约定价实施规则(试行)》(国税发[2004]118 号)统一了预约定价程序,确立了单边安排的架构。国家税务总局修订发布《关联企业间业务往来税务管理规程》(国税发[2004]143 号),对原第 28 条第 4 款进行了修订,增列了第 5 款:“……经企业申请,主管税务机关批准,也可对未来年度的关联企业间业务往来采用预约定价”;国家税务总局《中国居民(国民)申请启动税务相互协商程序暂行办法》(国税发[2005]115 号,简称《相互协商程序办法》)规定:“需申请双边预约定价安排的中国居民,可以申请启动相互协商程序”;《中华人民共和国企业所得税法》(2007 年 3 月 16 日通过,简称《企业所得税法》)及其实施条例(2007 年 11 月 28 日通过,简称《企业所得税法实施条

① 国家统计局“我国利用外资与外商投资企业研究”课题组:《我国外商投资企业发展中存在的问题与对策建议》,载《中国经贸导刊》2006 年第 8 期,第 12 页。

例》),均于2008年1月1日起施行,认可并界定了何谓预约定价安排;国家税务总局于2009年1月8日发布《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2号,简称《特别纳税调整办法》),国税发[1998]59号、国税发[2004]143号和国税发[2004]118号同时废止。

跨国公司通过关联交易转让定价实现经济利益最大化,于经济层面而言无可挑剔,而且这是市场这一资源配置手段无法有效调整的,这恰恰是政府介入跨国公司转让定价以实现正当税收利益的最大原因。从理论上说,预约定价安排不仅能促使我国税务主管当局最大限度地实现国家税收利益,而且可以保证跨国公司在全球范围内进行的税收筹划得到一定程度的认可,从而获得税收利益的合理减让。因此,预约定价安排旨在实现“双赢”甚至“多赢”的税收利益均衡格局。对跨国公司而言,预约定价安排只是一种利益次优的选择,我国对外资从数量上的渴求发展到对其质量的严格要求,使得跨国公司只能寻求次优的纳税选择。

预约定价安排是税法精心设计的可供纳税人选择适用的制度。实践证明,越来越多在华投资的跨国公司谨慎地参与到与一国甚或多国税务机关的税收利益协商中:单边安排最多,已经签订了二百多例单边安排,主要集中于珠江三角洲、上海、天津、青岛、大连和厦门等吸引外资较多、税收收入量较大的沿海开放城市,尤其是直辖市或计划单列市。截至2009年6月底,国家税务总局仅仅对外签订九例双边安排,^①多边安排尚付阙如。预约定价安排的谈签是一项复杂的系统工程,建立在科学测算和计算基础上,须通过科学、严谨的经济分析确定纳税人未来年度经济发展的结果,操作非常复杂,只能逐步推进。单边安排虽然无法有效避免或消除法律性国际双重征税问题,但对发展中国家解决跨国公司关联交易转让定价避税问题甚有助益。双多边安排的优势明显,如果利益博弈过程充分有效的話,其谈判结果将是一个有利于跨国公司、相关国家税务主管当局的税收利益均衡格局。与渐次丰富的实践经验相形见绌的是,其所需要的制度环境仍然较为欠

① 最新一例双边安排,是国家税务总局与丹麦海关税务局于2009年6月26日结束谈判的两国间首例双边安排,也是中欧首例双边安排,两国约定于2009年10月正式签署安排。另外,还有约四十个双边安排正在审核评估中。参见国家税务总局:《我与丹麦就首例双边预约定价安排达成一致》,2009年7月23日。<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136548/n8136623/9204849.html>。

缺,亟待理论研究支持。

秩序与正义是法学问题的核心,法学研究注重人类的基本信仰和价值取向。预约定价安排不仅需要足够的实践检验,而且需要充分的理论支撑。换言之,既要从事法理论的高度系统化研究预约定价制度,又要将预约定价实践取得的经验反哺于其规范文本。就跨国公司是否如实合作纳税而言,可能有完全或大部分缴纳、小部分或完全不缴纳等状况,如果没有被查处或调整的风险或风险较低,跨国公司当然会倾向后两种选择;就税务机关能否顺利征税而言,则可能有完全或大部分收取、小部分或完全不收取等效果,税务机关当然希望达到前两种效果。因此,税收征纳各方主体关于税收利益分配的主张必然是对立的,各税收利益主体通过充分的博弈达至均衡,正是预约定价制度孜孜以求的,也是本书可能深入研究的突破口。

二、国内外相关文献综述

西方国家有关预约定价的理论研究已有一些成果,但我国大陆、台湾和香港对预约定价的理论研究相对滞后和薄弱,至今未有专著。税法领域的研究缺憾在“预约定价制度”论题上的表现有过之而无不及:税法作为经济法的分支部门法,却鲜见以经济法理论为出发点对税法问题展开的研究;税法研究依旧故步自封于行政法的传统桎梏内,被置于权力至上的公法领域,或者被矫枉过正地归入私法的阵营。税法理论研究既未摆脱经济学、财政学、税收学等相关学科的传统思路,亦未超越民法与行政法等传统部门法的固化观念。有鉴于此,论及预约定价制度的论文著述数量上虽然不在少数,但其中有法学理论深度的不多。

对预约定价制度的研究,既可以依从经济学的角度,亦可以遵守法学的立场。从经济学角度研究预约定价制度的论文占据多数,最早提及转让定价的著作是王铁军于1989年编著出版的《转让定价及税务处理的国际惯例》,^①另一本重要著作是国家税务总局税收科研所于1997年翻译出版的《全球经济中的转让定价》。^②从法学角度讨论预约定价制度的著述寥寥可数,当中固然有税法研究缺

^① 王铁军编著:《转让定价及税务处理的国际惯例》,中国财政经济出版社1989年版。

^② [美]吉尔·C. 佩甘、J. 斯科特·威尔基等著,国家税务总局税收科研所译:《全球经济中的转让定价策略》,中国财政经济出版社1997年版。

乏法理深度的共性,也反映出其尚未得到传统税法研究青睐的窘境。学位论文方面,经济学领域有赵晋琳以“预约定价”为主题的博士论文《跨国公司预约定价研究》,法学领域对此问题的研究仅有数篇硕士论文。研究转让定价税制或跨国公司税法规制的学位论文或多或少都会论及预约定价制度,但篇幅大多仅为几页。法学领域牛刀小试研究预约定价问题者,大多局限于对预约定价之于税收学或程序税法学价值的关注,缺乏对其实体税法学内容的理论考察。法学著作、教材方面,大多数国际税法或税法著述都会论及预约定价,如廖益新主编的《国际税法》(2001)、张守文所著的《财富分割利器——税法的困境与挑战》(2000)、刘剑文所著的《国际所得税法研究》(2000)与主编的《国际税法》(2004)、张智勇所著的《国际税法》(2002)等。2006年5月、2009年6月,在两届“北京大学—美国密歇根大学税法高级论坛”上,中美两国税法学者与税务工作者就“转让定价与国际税收协定”、“转让定价制度的国际发展新趋势”等重要议题展开了充分的研讨。

随着美国联邦税务局(Internal Revenue Service,简称IRS)自1991年起制定了一系列“预约定价协议程序规则”和OECD 1999年发布了“预约定价指南”后,税法理论界逐渐开始关注预约定价制度,但研究内容集中于对其优越性与局限性的分析,并就其制度完善提出建议。研究预约定价问题的外国论文的译文主要编入了近20年出版的中国国际税收研究会主办的《税收译丛》和《国际税讯》等期刊。西班牙卡尔德隆教授的《预约定价协议:全球性分析——经济全球化下安全港是否适用于跨国公司运营?》^①是国内不多见的直接以预约定价协议为研究对象的英文文献。西方学者基于各国国情背景形成的知识前提与思维进路,尽管使得预约定价的研究成果难以被我国直接借鉴,但预约定价制度主要适用于跨国公司,对吸引外商直接投资最多的中国来说,了解外国预约定价制度对我国理论研究和制度建构均有裨益。现有研究成果使这一税法制度迅速为理论研究和实务工作者所熟悉,尽管理论深度乏善可陈,仍不失为开拓性的研究。至于其能否融入传统税法体系并得到税法理论支持,甚至能否更新传统税法理念,都要求研究者从税法理论角度深化研究。

① Jose M. Calderon, *Advance Pricing Agreements: A Global Analysis—Is there a Safe Harbor for Multinational Enterprises Operating in a Global Economy?* Kluwer Law International, 1998.

三、研究方法与分析框架

对预约定价制度的研究,可以分别从经济学或法学的角度进行,究竟两者的界限何在,这是一个必须解决、无法回避的难题,也将成为本书所收集的资料可供挖掘的最大价值所在。基于经济法理论,从税法角度研究预约定价制度,期望可以对理解预约定价制度中各要素如何互相影响以及如何相互依存有所助益。本书标题之所以定为“税法之预约定价制度研究”,原因有二:一则,采用“预约定价”这一最为税收学与税法学界普遍接受的意译词来描述舶来之 Advance Pricing,不会发生歧义;二则,采用“税法之”这一描述性定语之意在于突出与强调研究“预约定价”问题的法学立场,也预示着本书研究将要采行的研究方法和拟作构设的分析框架。

本书研究注意吸收相关学科研究预约定价以及相似问题的成果,坚持马克思主义法学的研究立场,尝试运用马克思主义唯物辩证法分析预约定价制度。本书研究立足中国国情,并适当借鉴国外具体实践,努力避免出现“遮蔽、无视或忽略关于中国人究竟应当生活在何种性质的社会秩序之中”^①的问题,尝试建构“中国法律理想图景”时代下的预约定价制度。不同学科的特定问题说明其特定研究状况,决定着、要求着特定的求解方法。将经济法理论特别是税法理论用于预约定价制度的研究,求取其法学之解,是本书的性格特质所在。

(一) 研究方法

1. 规范分析方法。建立在由语言文字构筑的实在法律上,这种方法注重对规范的分析,即通过分析语言的要素、结构、语源、语境,进而澄清语义上的混乱,求得法内之理。规范分析方法通过实在法来评价法律,而不依赖某种先验的价值准则,强调价值判断,力求论证“APA 应该是什么”的问题,或者说致力于回答“纳税人为什么选择 APA”的疑问。

2. 比较研究方法。通过对不同国家的预约定价法律制度之间的比较,可以根据法律概念与结构的不同,或者依据所由法律解决的社会问题和社会需要的不同,分别进行以规范为中心的规范比较研究以及以问题为中心的功能比较研究。

① 邓正来:《中国法学向何处去——建构“中国法律理想图景”时代的论纲》,商务印书馆 2006 年版,第 3 页。