

谁可以对APA情有独钟?

■ 王 骏

青山遮不住: APA扑面而来

APA就是预约定价安排。随着经济全球化的发展,跨国公司的资金、技术、人才和信息等资源在全球范围内流动,其在全球范围的利润分配也越来越受到各国税务当局的关注,并引发各国税务当局对其转让定价的税务调整。由此,跨国纳税人不可避免地面临着被重复征税和纳税调整的不确定性。为此我国企业所得税法规定,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和计算方法,税务机关与企业协商、确认后,达成预约定价安排。这对保护纳税人的合法经营和税务机关的依法征税都有好处,越来越多的纳税人开始愿意谈签APA协议。

在国际上APA已被证明是行之有效的。自美国1991年正式颁布APA实施办法以来,澳大利亚、加拿大等国纷纷仿照美国的模式引进APA。澳大利亚、日本、美国和加拿大还确立了双边和多边APA的共同准则。APA被认为是提供了一种良好的环境,纳税人、税务机关可以相互合作,以确定纳税人的转让定价活动适用哪种转让定价方法;体现了对纳税人的尊重,强调了税企双方的平等与合作,突出了税务机关的服务意识,是国家行政机关权力本位向纳税人权利本位倾斜的表现;APA的签署过程还可以促进有关各方之间的信息交流,从而为转让定价问题找到一个合法并切实可行的解决方案。在税法原则的层面上,因为反避税调整时所遵循的原则是实质课税原则,而预约定价强调税法的确定性和可预测性,是比较符合税收法定主义原则的,因此预约定价是税收法定主义占主导作用的一种制度。这是对避税行为所遵循原则的较大突破和改良,既避免了纳税人对税法的滥用,又在一定程度上保护了纳税人的权利,缓和了税企双方的传统对立情绪,能在较高层次上体现公平与效率的统一。

作为一个发展中国家,我国引进APA制度的速度和效率都是令人刮目相看的。1998年国家税务总局发布的《关联企业间业务往来税务管理规程(暂行)》中就提出可以采用预约定价协议的办法来解决税务部门和企业间在转让定价问题上发生的纠纷。2004年9月,国家税务总局发布的《关联企业间

业务往来预约定价实施规则》正式确立了我国的预约定价制度。在1998~2005年,我国就和140多家外商投资企业签订了单边APA协议。2005年5月,中日两国税务部门在北京和东芝复印件(深圳)有限公司签署了我国第一个双边APA协议。可以说,APA已经越来越受到跨国公司和我国税务当局的重视。

笔者曾经接触过一个APA的实例。南通楠桥纺织有限公司是一家在1995年就正式成立的日商独资企业,主要经营范围为生产销售印染毛巾、毛巾制品、高级面料、并捻纱线及其它棉纺织品。该企业曾于2005年与江苏省南通市国家税务局签署过预约定价协议。依照该协议,2005~2008年企业共计调增应纳税所得额877万元,入库税金近百万元。2009年协议期满,基于四年来与税务部门良好的转让定价合作,该公司于2009年8月主动提出预约定价续签申请,税企双方经过三个多月的磋商后于2010年1月13日最终达成了续签协议。这在当时是南通市国家税务局成功签署的新企业所得税法框架下的第一例预约定价协议,该协议的签署对于规范南通市跨国企业关联交易管理、全面提升纳税服务水平、营造税企双方和谐共赢的良好局面积累了有益经验。按照江苏省国家税务局的统计口径,新协议的签订可以在未来五年内累计增加应纳税所得额2800多万元。

征纳双方共赢: APA功不可没

众所周知,APA是为了节约对关联企业之间业务往来的转让定价税收调整成本,纳税人与其关联方在关联交易发生前,在平等、自愿、守信原则的基础上,向税务机关提出申请,通过事先制定一系列合理标准,包括关联交易所适用的转让定价原则和计算方法等,经主管税务机关确认后,据以确认企业与其关联方之间交易的应纳税所得或确定合理的利润率,来解决和确定未来一个固定时期内关联交易的定价及相应的税收问题,并免除事后税务机关对定价进行调整的一项制度。

APA突破了传统的税务机关对转让定价事后调查的模式,而变为事前确认。由于税务机关事后调查认定转让定价是否合理的过程十分复杂而艰难,而且纳税人举证困难且成

本较高,导致征纳双方因此而产生较大矛盾。实行APA后,一方面能使纳税人预计其与关联方进行交易的公平交易的范围,另一方面,也能减少税务机关的事后调查,降低税收成本。因此,纳税人比较易于接受这种事前审计和约定。从法律关系角度看,APA法律关系是指签订APA的企业与税务机关在整个APA中形成的权利义务关系,它是约束税企双方的文书,包括双方明确的限制条件及法定的限制条件。

APA包括单边APA和双边APA或多边APA。单边APA是指在纳税人及其税务管理部门之间签订的APA。双边或多边APA是指跨国关联交易的双方纳税人,事先就同一跨国交易内容同时向关联交易双方或多方所在国的主管税务机关提出关联交易的定价原则和计算方法,两国或多国主管税务机关分别审核并共同确认后,同意双方或多方纳税人据以确认该关联交易的应纳税所得额或者确定合理的营业利润区间的一种国际税收管理方法。双边或多边APA应按我国政府对外签订的避免双重征税协定有关相互协商程序的规定执行。

APA实行的是自觉、自愿的机制。在根据纳税人的主动申请提出签订APA的过程中,税务管理部门将分析纳税人建议采用的方法,研究纳税人提出的能表明公平定价的所有资料以及所有其他相关信息,并据此对纳税人提出的定价原则和计算方法进行审核分析和评估,形成审核评估报告。一旦决定采用预约定价的形式,税企之间达成协议,纳税人将得到税务管理部门的批准,只要纳税人遵循事先约定的方法以及遵守APA的条款和条件,税务机关将不会对其APA中的转让定价交易事项进行税收调整。

对税务机关而言,通过达成APA可以提高税务当局的工作效率,缩短反避税工作的调查审计时间。对于纳税人而言,通过达成APA可以增加未来年度经营的确定性,避免双重征税。APA还可以大大减轻纳税人保留原始凭证和文件资料的负担。纳税人与税务部门签订APA以后,只需保存一些与合理的定价方法有关的原始凭证,与其他定价方法相关的文件资料则不一定要保留,而这些资料过去税务部门在转让定价审查中往往要调阅,所以必须保存。同时,APA也可以使税务机关以廉价的方式获得纳税人的信息。APA还可使纳税人避免一些繁琐的诉讼程序。如果没有APA,纳税人的转让定价行为就很可能被主管税务部门认定为不合理,从而使纳税人与税务部门之间发生纠纷,而有了APA,纳税人只要不违反协议中的条款,其转让定价行为就是合理合法的。

有的放矢: APA究竟适合谁?

运用APA通过事先约定的方式来取代事后的转让定价调查,是“防患于未然”的做法。预约定价安排既可以使纳税

人有效防范关联交易带来的税收风险,更好地预测其纳税义务,获得稳定的经营环境;同时又能够维护国家的税收利益,有效降低税收监管成本,提高税收管理效率。在我国,什么样的企业适合申请预约定价安排呢?一般而言,下列情况下,企业应考虑与税务机关达成预约定价安排。

1. 跨国关联交易需要采用非标准方法进行转让定价。在我国,税法中已明确企业转让定价可以采用可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法、利润分割法和其他符合独立交易原则的方法。虽然我国现行税法对上述方法并无优先顺序的规定,但就国际惯例来看,前三种方法一直被公认为是“基本三法”,换句话说,企业如果采用“基本三法”可能更容易被税务当局采信。因此,如果企业出于经营管理的需要必须采用非标准的转让定价方法时,最好和主管税务当局签署APA协议。以一种相对灵活的方式解决转让定价纠纷。在实务中,美国、新西兰、韩国、越南、菲律宾的税务当局更喜欢采用可比利润法,我国现行立法则将其列在“其他符合独立交易原则的方法”之中,如果我国的一个跨国公司的跨国关联交易经常发生在这些国家,就可能采用可比利润法来进行转让定价,这样的转让定价如果能够事先和税务当局达成APA协议,显然更便于操作。

2. 存在大量跨国关联交易。如果一个企业与国外关联企业有大量的业务往来,那么往往容易受到主管税务当局的关注,也容易成为反避税调查的主要对象。这类存在大量关联交易的企业最好和主管税务当局签订APA协议。尤其是,如果企业的主管税务当局对转让定价审查特别重视,那么谈签APA就显得更为重要。2011年,我国国内的反避税工作将进入进一步深化的阶段,税务当局无疑会加大转让定价调整的力度,因此,部分企业有必要将APA的谈签提上议事日程,如跨国制药企业、水泥企业。

3. 本企业产品在国外面临激烈的市场竞争,因而必须在海外市场设立受控子公司。在这种情况下,企业往往要利用低价销售的市场策略向国外受控子公司销售本企业的产品,所以最好事先向主管税务机关阐述企业的销售战略,争取税务机关的理解和支持并和其签署APA协议。这种情形更适合于那些在国际金融危机背景下开始走出去的大型企业。

当然,APA本身也并不是一件容易操作的事情。企业需要投入大量的人力、物力和财力,在更多场合还需聘请中介机构协作进行资料准备、预备会谈等工作。另外,APA本身对税务机关也是一个考验,因此可能也会出现企业在申请APA的同时税务机关对其刮起一场稽查风暴的情况。■

(作者单位:中国转让定价服务联盟·思威瑞特联合<北京>咨询有限公司)

责任编辑 雷蕾