

摘 要

关键词： 转让定价，公平交易原则，转让定价方法，预约定价安排，相互协商程序 *绝然判决*

预约定价安排是在转让定价征税制度的发展过程中产生的。预约定价安排是一种行政手段，是相关国家税务当局与纳税人为了防止潜在的转让定价争议经预先协商一致后达成的。预约定价安排试图通过在转让定价交易产生之前预先确定公平交易原则适用于该交易的标准来防止转让定价争议的产生。它旨在补充（而非取代）传统的解决转让定价问题的行政、司法及协定机制（包括传统的转让定价调整）。当公平交易原则方法的适用产生重大的可靠性及准确性问题时，或当所考虑的转让定价问题的具体情况特别复杂时，采用预约定价安排应是最为恰当的。双边（多边）预约定价安排是得到提倡的。本文建议将双边（多边）预约定价安排制度建立在以下基础上：1. 双重征税协定中的相互协商程序；2. 在缔约国之间如何起动作预约定价安排的程序已在双重征税协定中予以明确或缔约国之间对此已另行约定；3. 国内立法对预约定价安排程序予以了规定。

SUMMARY

Key terms: transfer pricing, arm's length principle, transfer pricing methodology, Advance Pricing Arrangements, mutual agreement procedure

Advance Pricing Arrangements is created during the process of the development of transfer pricing taxation system. Advance Pricing Arrangements is an administrative approach agreed upon between the competent tax authorities and tax payer to prevent the potential transfer pricing disputes in advance. It attempts to prevent transfer pricing disputes from arising by determining criteria for applying the arm's length principle to transactions in advance of those transactions taking place. It is intended to supplement, rather than replace, the traditional administrative, judicial, and treaty mechanisms for resolving transfer pricing issues (the traditional adjustment through transfer pricing methodology included). Considering of an Advance Pricing Arrangements shall be most appropriate when the methodology for applying the arms' length principle gives rise to significant questions of reliability and accuracy, or when the specific circumstances of the transfer pricing issues being considered are unusually complex. Bilateral or multilateral Advance Pricing Arrangements is advocated. The bilateral or multilateral Advance Pricing Arrangements is suggested to be established on the on the following basis: i) the mutual agreement procedure provision of a double tax convention; ii) a procedure specified on how to initiate the bilateral or multilateral Advance Pricing Arrangements between the signatory states, either included in the double tax convention or otherwise agreed upon between/ among the signatory states. iii) Advance Pricing Arrangements procedure stipulated at domestic legislation level.

前 言

当今世界，经济高度全球化。跨国公司已渐成为经济全球化的核心，当前国际贸易总额中已有一半左右是在跨国关联企业中进行。跨国公司因自身管理结构的特点，转让定价在其日常经营中不可避免并且大量存在。

所谓转让定价，是指跨国公司集团的内部机构之间或关联企业之间互相提供商品、劳务或无形资产而进行的内部交易作价。同属一个跨国公司集团的机构或关联企业之间跨越国境进行交易时的内部作价，为国际转让定价。本文所要研究的正是国际转让定价。

如跨国公司集团内部机构之间或关联企业之间在进行商品、劳务或无形资产的内部交易时，作价高于或者低于独立企业之间的价格，向境外关联企业转移利润，税务机关针对这一情况，不管该企业是否具有避税意图，按照独立企业之间公平交易原则认定其应税所得（传统的方式是在受控交易发生之后通过转让定价方法进行调整），以维护国家税收利益的作法，被称为转让定价征税制度。

转让定价税制自建立以来，经历了一系列的发展，但也面临前进道路上无法避免的问题，其一是各国转让定价立法的差异性及转让定价方法的适用困难导致国际转让定价调整争议难免，其二是公平交易原则面临挑战，预约定价安排应运而生。

预约定价安排是一种行政手段，是相关国家税务当局与纳税人为了防止潜在的转让定价争议经预先协商一致达成的。经济合作与发展组织（以下称“OECD”）1999年版《跨国企业和税务局的转让定价指南》（以下称“《转让定价指南》”）第4.124段第1句对预约定价安排作了如下界定：“为了确定一定时间内受控交易的转让定价而就这些受控交易预先（强调）确定一套适当的标准（如转让定价方法、可比情形及相应的适当调整，对未来事件的临界假定）的安排。”预约定价安排“试图通过在转让定价交易产生之前预先确定公平交易原则适用于该交易的标准来防止转让定价争议的产生。”¹ 预约定价安排与传统的事后调整方法的关系是：它“旨在补充（而非取代）传统的解决转让定价问题的行政、司法及协定机制”。² “当公平交易原则方法的适用产生重大的可靠性及准确性问题时，或所考虑的转让定价问题的具体情况特别复杂时，采用预约定价安排将是十分恰当的”。³

本文主要采用比较分析的方法，从预约定价安排的产生背景、预约定价安排制

度的内容、预约定价安排的国际立法与实践，以及对我国预约定价安排立法的建议几个方面进行展开，在介绍这一领域立法经验的同时，也尝试发现其中的不足并予以评价和建议，希望本文能对在我国建立这一制度起到借鉴作用。

第一章 转让定价征税制度及其发展

一、转让定价与转让定价征税制度的涵义

所谓转让定价，是指跨国公司集团内部机构之间或关联企业之间互提供商品、劳务或无形资产而进行的内部交易作价。同属一个跨国公司集团的机构或关联企业之间跨越国境进行交易时的内部作价，为国际转让定价。与国际税收利益有关的，也正是国际转让定价。本文所要研究的是国际转让定价。

由于国际转让定价发生在跨国公司集团的内部成员之间，而这些成员由于法律或经济上的原因相互之间在经营管理和经济利益方面又存在着紧密的联系，因此，转让定价并不一定符合市场竞争的原则，而是根据公司集团的整体利益人为地加以确定。也就是说，一项交易的转让价格既可以等于市场自由竞争所形成的价格，也可以不等于那种竞争价格。转让定价的这种特殊性，决定了它在跨国公司集团的内部管理和国际避税方面有广泛的用途。

如跨国公司集团内部机构之间或关联企业之间在进行商品、劳务或无形资产的内部交易时，作价高于或者低于独立企业之间的价格，向境外关联企业转移利润，税务机关针对这一情况，不管该企业是否具有避税意图，按照独立企业之间公平交易原则认定其应税所得（传统的方式是在受控交易发生之后通过转让定价方法进行调整），以维护国家税收利益的作法，被称为转让定价征税制度。

在1991年美国尝试预约定价安排之前，转让定价征税制度是通过转让定价调整予以实施的。转让定价调整由税务机关单方行使行政权力以事后调整的形式进行，目的是为了使跨国公司集团内部机构之间或关联企业之间的交易与非关联企业之间的交易一致。转让定价征税制度通过转让定价立法予以确立。

二、转让定价征税制度的目的

转让定价征税制度具有与对国内个人或国内法人的国内征税不同的特别目的，具体如下：

首先，以防止国际避税而维护本国的税收利益和征税权为目的。利用作为关联企业的特殊关系，人为操纵内部交易价格，向境外转移利润，规避或减少税收负担的转让定价不但妨碍本国经济发展，而且有悖于租税公平的原则。

其次，以避免对同一所得的国际双重征税为目的。关联企业之间转让定价的确定，直接关系到收入和费用在关联企业间分配问题，从而直接影响它们之间的利润分配，也会影响有关国家的税收利益。因此，对同一所得的国际双重征税就会导致财产分配的国际偏向和国际租税纠纷。目前，各国解决这一问题的主要手段就是签订国与国之间的双边税收协定并采用在转让定价征税制度中的抵销和补充等相应调整方法。

三、转让定价征税制度中的主要概念

为更好地了解转让定价征税制及其发展，本节将对转让定价征税制中的主要概念作简要介绍。

（一）关联企业

从上文国际转让定价的定义可以看出，国际转让定价是依附于公司跨国关联企业之间的内部交易而产生的一种特殊经济现象。在非关联企业之间不可能发生通过转让定价来转移利润的问题。所以，要对转让定价作出处理，首先要对交易双方是否构成关联关系作出明确的界定。那么，什么是关联企业呢？从原则上说，经济合作和发展组织（OECD）制订的《国际税收协定范本》（以下称“OECD《税收协定范本》”）第9条第1款规定，凡符合下述两个条件之一者即视为构成关联企业关系：

（1）缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；（2）同一人直接或间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本。虽然以上系针对税收协定的缔约国而规定的，但这一规定已为大多数国家所接受和采纳。但是，这个条款对于一个企业对另一个企业的参与到何种程度时两者才能被视为关联企业这一点上，却无具体的规定，从而，在实践中就难免遇到困难。不过，这并非出于OECD制订税收协定范本的疏漏，而是由于各国法律的有关规定不同，从而，无法在条款上作具体的规定。因此，在确定一国的企业之间是否存在关联关系时，还必须根据有关国家的法律规定。

从各国的税收实践看，对关联企业的界定具体有以下两种方法：

1、 股权控制法：根据企业之间相互控股的比例来判定。如瑞士、新西兰、新

加坡、韩国等规定控股达到50%，挪威等规定达到30%，德国、西班牙等国则规定达到25%，便构成了关联企业。⁴

2、实际控制法：“实质重于形式”，更多的国家从企业之间相互控制管理的实际情况、以业务上或组织上的实际联系进行判定。比如日本对于企业之间控股虽然达不到规定的比例，但由于它们之间存在着一种“特殊关系”，只要公司一半以上的职员是由另一公司委派的，或公司的执行董事是或者曾经是另一个公司的雇员或职员，或占相当比重的公司经营交易是与其下属公司之间进行的；或公司的贷款相当大的部分是由其下属公司借入或担保的，即可被认定为关联企业。⁵

（二）转让定价调整原则

关联企业之间转让价格的确定，直接关系到收入和费用在关联企业间分配的问题。反过来说，关联企业间收入和费用分配是否合理，依据什么原则，也必然影响它们之间的转让定价，从而影响它们之间的利润分配，最终影响有关国家的税收利益。调整关联企业间不合理的转让定价，实际上就是调整关联企业间收入和费用不合理的分配格局，从而使每个企业的利润能够真正反映出企业客观的经营状况。所以，要正确地执行转让定价调整，必须先明确对关联企业之间收入和费用分配应采取什么原则。在这个问题上，目前为国际普遍认可的为公平交易原则。

公平交易原则在OECD《税收协定范本》第九条中被陈述为：“……两个企业之间的商务或财务往来中达成的条件不同于独立企业之间达成的条件，因此，本应由其中一个企业取得的利润由于这些条件而没有取得的，这部分利润可计入该企业的利润，并据以征税。”该原则的含义是指关联企业之间的交易应按照无关联关系的独立企业之间的交易原则行事。公平交易原则要求把关联企业视为是相互独立的企业，因而二者之间的每一笔经营业务都要按照市场竞争的原则正常地计价收费。

公平交易原则，已经被OECD成员国用作确定转让价格的国际标准。

（三）转让定价方法

目前，各国对跨国关联企业间不合理转让定价进行调整的方法主要有四大类，即可比非受控价格法，转售价格法，成本加计法以及其他合理方法，统称为转让定

价方法。这四类方法最先由美国采用，OECD1979年发布的《转让定价与跨国企业》的报告中又推荐了这四类方法，从而使其在世界范围内被广泛采用。

1、可比非受控价格法

即根据相同的交易条件下非关联企业进行同类交易时所使用的非受控价格来调整关联企业之间不合理的转让定价。理论上而言，可比非受控价格法可被应用于对商品销售、劳务提供、无形资产转让、贷款提供等方面转让定价的调整。

2、再销售价格法

即以受控交易的买方将购进的货物再销售给非关联企业时的销售价格（再销售价格）扣除合理利润后的余额为依据，来调整关联企业之间交易的不合理转让定价。这种方法实际上是比照市场标准在转让定价调整过程中的具体应用。它主要用于商品交易转让定价的调整方面。

3、成本加计法

即以关联企业发生的成本加上合理利润后的金额为依据，来调整关联企业间不合理的转让定价。它实际上是组成市场标准在转让定价调整中的具体应用。成本加计法除了被应用于特制商品销售转让定价的调整以外，尤其被应用于提供劳务、无形资产转让、研究开发费用分摊的转让定价调整方面。

4、其他合理方法

以上三种方法被人们视为调整转让定价的“标准方法”，除此之外，各国在调整转让定价方面还有被称之为“其他合理方法”的第四种方法。这类方法在各国包括的内容不一，在美国，属于“其他合理方法”的共有十几种之多。下面我们介绍几种主要的其他合理方法。

（1）利润分摊法：即对由若干个关联企业共同参与的交易所产生的纯利润，要按照各企业承担的职责和对最终利润的贡献，确定一个分配比例，然后再按这个确定的比例在各关联企业之间分配纯利润。

（2）交易净利润率法：是以独立企业在一项可比交易中所能获得的净利润率为基础来确定转让定价的。这是一种作为最后手段的方法，必须以类似于转售价格和成本加计法的方式加以运用。在交易净利润率法中使用的普通净利润率是指销售收益率（净利/销售额）、成本收益率（净利/总成本）以及资产收益率（净利/营业资产）。

（3）可比利润法：可比利润法是指在可比情况下，从非受控纳税人（可比方）与其他非受控纳税人从事同样的经营活动取得的收益（利润水平指数），推算出受控纳税人

（被检查方）从事交易的独立成交结果。如果被检查方的利润水平指数与那些非受控纳税人的经营利润是一致的，那么被检查方的利润数额将被确认为是独立成交结果；如果被检查方的利润水平指数与可比方的经营利润不一致，则应按可比方的经营利润对被检查方的利润水平进行调整。可比利润法主要用于对无形财产转让定价的调整方面。但如果被检查方转让的无形财产系自己开发或十分昂贵以及可能具有很大的经济效益，则可比利润法就不宜采用。

（4）可比利润区间法：即把被审查的关联企业的帐面利润同与其经营活动相类似的非关联企业的实际利润进行对比，然后确定出可比利润的合理上限和合理下限。如果被审查企业的帐面利润在这个合理利润区间之内，税务部门就不加以调整；而如果在区间之外，就要对其进行调整。调整的依据为区间内的一个“适当点”，该“最适当点”要根据一定的统计方法来确定。

（5）安全港方法：即由一国的税务当局事先规定出价格和收费标准的上限和下限，关联企业之间进行交易使用的价格或费率符合这个标准幅度，税务当局就予以认可，否则，就要将其调整到标准幅度内。使用这种方法的关键，是所制定的价格标准幅度必须能反映市场条件的变化。安全港方法被美国税务部门用于对关联企业间贷款利率的调整。

（四）转让定价调整和相应调整

所谓“转让定价调整”，是指当分别位于不同国家的两个关联企业之间发生一项跨越国境的交易时，其中一国出于税务上的考虑对该项交易的转让价格作出的调整。“相应调整”，则指当分别位于不同国家的两个关联企业之间发生一项跨越国境的交易时，其中一国出于税务上的考虑对该项交易的转让价格作出一项调整，如果该项调整将增加其中一个关联企业在该国的应税利润时，另一国税务机关必须作出相应调整以调低在其国内的另一关联企业的利润，否则就会对初次调整所涉及的那部分利润产生经济性双重征税。因此，相应调整又被称为“二次调整”。由于相应调整涉及两国税收利益的重新分配，意味着一方必须减少对国内关联企业的应征税额，所以在实践中常常发生争执，甚至出现一国初次调整后另一国拒绝作出相应调整或不接受初次调整认定的公平交易价格的情况。

（五）相互协商程序

相互协商程序在订有双边税收协定的情况下可以使用，一般的双边税收协定也都列入这一条款。相互协商程序的基本方式是，如果一个跨国企业在甲国受到了转让定价调整，而乙国又不同意给予完全的补偿性调整，那么，两国税务当局就应该从避免双重征税的角度出发进行相互协商解决这个问题。

四、转让定价征税制度的历史发展和立法进程

美国是世界上最早确立跨国关联企业间转让定价征税制度的国家。二战以后，美国对外直接投资增长很快，与此同时，越来越多的外国公司也开始到美国投资办厂。跨国公司的发展对美国经济起到了一定的推动作用，但另一方面，无论是美国的母公司还是外国公司在美国的子公司都存在着利用与海外关联企业进行交易的机会从美国向外转移利润的问题，从而严重侵蚀了美国公司所得税的税基。在这种情况下，美国政府开始重视跨国公司的转让定价问题，并试图通过转让定价的调整制度来抑制跨国公司从美国转出利润的活动。美国在1954年第二部《国内收入法典》第482节中，就有关于对国内关联企业间不合理转让定价进行调整的规定。60年代初，美国将该规定的适用范围扩大到跨国关联企业之间的贸易活动，并于1968年制定了详细的实施规则，由此确立了美国对跨国关联企业间转让定价调整的法律制度。二战后，美国对外直接投资增长很快，与此同时，越来越多的外国公司也开始到美国投资办厂。跨国公司的发展对美国经济起到了一定的推动作用，但另一方面，无论是美国的母公司还是外国公司在美国的子公司都存在着利用与海外关联企业进行交易的机会从美国向外转移利润的问题，从而严重侵蚀了美国公司所得税的税基。在这种情况下，美国政府开始重视跨国公司的转让定价问题，并试图通过转让定价的调整制度来抑制跨国公司从美国转出利润的活动。美国的这一规定对其他国家产生了很大影响。在美国之后，英国、德国、法国等西方发达国家也纷纷在本国的税法中加进对跨国关联企业间不合理的转让定价有权进行调整的条款和具体的实施规则。然而，各国对国际交易的课税强化产生了国际双重征税的新的国际租税纷争问题。因而，OECD主要负责税收政策的财政事务委员会，通过调查这种国际租税纷争情况，继OECD《税收协定范本》以特定条款明确了公平交易原则在转让定价调整中的应用之后，于1979年发布了实施该条款的指南，给OECD成员国提供了立法指导

。从此，世界各国的税务当局认识到转让定价调整问题的重要性并采用了转让定价征税制度。

近年来，许多发展中国家，如我国和韩国等也纷纷制定和不断完善转让定价征税制度。我国在1991年颁布的《外商投资企业和外国企业所得税法》中第一次对转让定价的调整问题作出了明确规定，该法第13条规定：“外商投资企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用。不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的所得额的，税务机关有权进行合理调整。”

OECD在转让定价领域的立法总结了以美国为首的发达国家在该领域的先进立法经验，而OECD的《转让定价指南》的不断完善反映了转让定价税制立法的国际发展趋势，笔者即以OECD《转让定价指南》的产生和不断完善为例，揭示转让定价征税制度的立法发展。OECD《税收协定范本》明确规定了关联企业之间的交易价格如果与正常市场交易价格不同，在计算应纳税所得额时应进行调整使之与实际相一致，《税收协定范本》第九条规定：“……两个企业之间的商务或财务往来中达成的条件不同于独立企业之间达成的条件，因此，本应由其中一个企业取得的利润由于这些条件而没有取得的，这部分利润可计入该企业的利润，并据以征税。”这实际上明确了公平交易原则在转让定价调整中的应用，1979年OECD发布了实施这一条款的指南。1995年OECD在总结各国实践经验特别是美国的经验的基础上重新修订发布了《转让定价指南》，又于1996年增加了处理无形资产和服务转让定价的章节，1997年增加有关费用分配的章节，1998年和1999年又分别增加了两个附录，提供了转让定价调整的一些实例，刊载了预约定价程序。1999年更新版的OECD《转让定价指南》共有8章和5个附录。⁶其中第一章公平交易原则的应用指南，就公平交易原则应用的具体问题如可比性分析等提出指导性意见。第二章研究传统的转让定价方法如可比非受控价格法、再销售价格法、成本加计法和其他方法。第三章研究传统方法以外的新方法，包括利润分摊法、交易净利润率法，还研究了全球性的按公式分配利润的“原则”，明确不应当用这个“原则”代替公平交易原则。第四章说明避免和处理转让定价争议的管理方法和程序，论述了对应调整、安全港、预约定价、仲裁等问题。第五章专门论述转让定价调整所涉及的文献信息的获得和处理。第六章关于无形资产的特别考虑，阐述公平交易原则在无形资产转让定价调整中的应用。第七章关于关联企业间互相提供服务适用公平交易原则问题。第八章提出费用分配

安排中公平交易原则的应用思路。附录包括指南的监控程序、转让定价方法的实例、剩余利润分割法的实例、无形资产和不确定性估价、以及《在相互协商程序下进行预约定价安排的指南》等。

第二章 预约定价安排制度应运而生

上一章已经谈到，转让定价征税制度自其确立以来已经历了一系列的完善和发展，但这一制度发展至今，也不可避免地面临着前进道路上的困难。

一、各国转让定价立法的差异性及转让定价方法的适用困难致国际转让定价调整争议难免；

（一）各国转让定价立法的差异使国际转让定价争议在所难免

在当前国际贸易总额中已有一半左右是在跨国（多国）关联企业中进行。⁷而有关国在保护各自税收管辖权的驱使下，转让定价立法必然成为各国国内税法加强的重点。多数国家的国内税法都对转让定价作出各种严密的规定，包括：这类税法条款制约哪些纳税人和哪些应税业务，如何确定符合公平交易原则的定价方法，以及征纳双方应如何奉行这些法规等。由于各国经济发达程度不同而导致经济立场不同，作出的规定也不同，同时各国规定的差异也有扩大的倾向，其总的趋势都是为了维护各自的税收权益。

1. 关于转让定价法规所应制约的纳税人的立法差异

转让定价法规适用于跨国关联企业。跨国（多国）企业之间的关联关系是多种多样的，最明显的是产权关系。然而并非所有的转让定价问题都发生在有明显产权关系的跨国（多国）企业之间，而且各个国家对明显的关联关系看法也不尽一致，对不明显的关联关系看法更难相同，因而逐渐形成了认定关联关系的不同标准。归纳起来，大体为：

1) 以法定控股权或股权占有关系为依据。例如英国《1988年所得税与公司税法》中规定：凡法人或个人实体，在占有的股份或选举权中或在关联企业组织章程赋予的权限中、或在任何规定处理权限的正式文件中体现出相互间的控制权的，均为关联企业。⁸又如日本1986年发布的转让定价法规，规定认定关联企业有两种依据：其一为以股权占有关系为依据，持有有关企业股本50%或以上者，即为关联企业；另一种依据为业务实际联系情况。⁹

二、 公平交易原则面临挑战

转让定价方法在实践中适用困难，运用转让定价方法对国际转让定价进行调整自然争议难免。作为指导转让定价方法适用的公平交易原则也因此面临严峻挑战。有的学者主张放弃公平交易原则，采用一种简单的全球化公式分配方法来解决关联企业因转让定价而产生账面利润与实际利润的差异这一问题。所谓全球公式分配方法，就是将一定时期（如一个会计年度）的关联企业集团全球利润总汇，然后再按一定指标的比例分摊到各个国家的各关联企业，所以也叫全球汇总分摊法。可作分摊基础的指标包括成本、资产、工资、销售以及它们的混合体。但这一理论最终被认为是不可行、不合理的。这一方法之所以不可行，是因为要应用此法，位于各国的关联企业要按照统一口径来计算利润，这需要各国达成一项旨在采用共同账户系统、税务会计制度和统一的所得税政策的协议，而这种协议的达成极其困难。其次位于各国的关联企业因为各种原因其利润水平本来是不一致的，按照此法作统一分配，显然会造成有的国家赞成（如因调整而导致利润增多的国家），有的国家反对（如因调整而导致利润减少的国家），很难达成一致的意見。这一方法之所以不合理是因为这种方法带有较大的主观性，不能做到与实际经营结果相符合。²⁷

虽然全球公式分配方法因其“不可行、不合理”而遭到OECD《转让定价指南》的强烈反对，但这切切实实地反映出转让定价税制在经过一段时期的成长后，正面临发展中的困惑期。

三、 预约定价安排应运而生

转让定价方法适用困难致国际转让定价调整争议不断、公平交易原则面临挑战，可谓转让定价征税制度之内忧；而各国为了维护各自的税收权益，使转让定价立法越来越严格也越来越复杂，立法差异更使转让定价争议无法避免，可谓转让定价税制之外患。内忧外患之下，造就了预约定价安排产生的机遇。

下文将作详细介绍的预约定价安排、特别是为OECD所推崇的双（多）边预约定价安排，系“通过在转让定价交易产生之前预先确定公平交易原则适用于该交易的标准来防止转让定价争议的产生”²⁸，而这种“预先确定”的“公平交易原则适用于该交易的标准”包括转让定价方法、可比情形和相应的适当调整，以及对未来事件的临界假定等。预约定价安排具有就转让定价进行事先确认的鲜明特点，不同于传

统作法：即在转让定价交易发生后再就转让定价进行调整，从而避免了不同当事国的税务机关之间、税务机关与纳税人之间因事后调整而产生的旷日持久的转让定价争议，同时也避免了国家之间的重复征税，是转让定价税制发展的创新。

第三章 预约定价安排制度

一、预约定价安排的定义、原则、主体、分类及适用条件

(一) 预约定价安排的定义

预约定价安排是一种行政手段，是相关国家税务当局与纳税人为了防止潜在的转让定价争议经预先协商一致后达成的。OECD1999年版的《转让定价指南》第4.12.4段第1句对预约定价安排作了如下界定：“为了确定一定时间内受控交易的转让定价而就这些受控交易预先（强调）确定一套适当的标准（如转让定价方法、可比情形及相应的适当调整，对未来事件的临界假定）的安排。”²⁹ OECD财政事务委员会转让定价部的负责人在介绍预约定价安排的文章中对预约定价安排的作用作了进一步解释：“通过在转让定价交易产生之前预先确定公平交易原则适用于该交易的标准来防止转让定价争议的产生”³⁰，美国国内收入署2000-35号公告发布的《关于预约定价协议的年度报告》中，也有如下评价：“旨在以原则的、合作的方式解决潜在的转让定价争议，是在传统的对立程序之外的又一选择”³¹，“在传统的对立模式下，数据的收集、处理及转让定价问题的解释是一个复杂和耗时的过程，常常导致行政申诉、诉讼、或双边所得税协定相互协商程序下的主管当局诉讼。一个重大转让定价问题通常要花费八年甚至更长的时间才能解决。”³²前文已经提到，传统的转让定价调整是事后调整，由税务机关以单边行使行政权力的形式进行，纳税人对税务机关的调整难免有抵触和对立情绪，而预约定价安排由纳税人提出申请，在纳税人与一个或多个税务机关之间进行磋商，系纳税人自愿、主动地参与，因而该《关于预约定价协议的年度报告》将传统的“转让定价调整”称为“传统的对立程序”也不无道理。OECD是以以下语句来阐述预约定价安排与传统的事后调整方法的关系的：“它旨在补充（而非取代）传统的解决转让定价问题的行政、司法及协定机制。当公平交易原则方法的适用产生重大的可靠性及准确性问题时，或所考虑的转让定价问题的具体情况特别复杂时，采用预约定价安排可能是十分恰当的。”³³

OECD《预约定价安排指南》中，其定义包括4大方面（实际上是对预约定价安排基本内容和特征的阐述）：

1. 在受控制交易进行之前，预先确定一套适当的标准（如转让定价方法、可比情形和适当的调整措施以及对未来事件的临界假定）用以确定某一特定时间内受控

交易的转让定价。

2. 预约定价安排需要对确定法律后果所依据的事实假定进行详细的审核和适当确认，才能作出对法律后果的确定。此外，它还需要对事实假定在预约定价安排期间是否仍然有效进行持续监督。它不仅包括在这一过程中产生的预约定价协议，而且包括为达成协议之前的预约定价安排申请（包含初步协商、提出预约定价安排方案）、以及以预约定价协议为成果的预约定价安排的完成（含查明事实、审查与评估，税务主管当局进行讨论）、以及预约定价安排的实施、跟踪监控等。

3. 预约定价安排的主要依据：依据双重征税协定中的相互协商程序条款达成。《预约定价安排指南》同时指出：“然而，在某些寻求达成双边预约定价安排的情况下，税收协定没有适当的规定或者税收协定不能适用，一些国家的主管部门则可以运用授予税收当局首脑的行政权来达成安排。”³⁴

4. 预约定价安排由纳税人提出申请，在纳税人与一个或多个税务机关之间进行磋商，但税务机关有权决定是否适用预约定价安排。

（二）预约定价安排的基本原则

1. 公平交易原则

公平交易原则是转让定价税制的帝王原则，它超越于其他一切原则之上。预约定价安排作为解决转让定价问题的一项制度，自然必须恪守此原则，使关联企业间的交易与独立企业间的交易相一致。

2. 便于运用原则

预约定价安排的根本目的，在于通过税企双方的诚信合作，迅速地协商解决转让定价问题。因此，预约定价的程序设计必须符合便于运用的原则，以减少税务机关和纳税人在调查、举证、审计、复议、诉讼上花费大量的时间和精力。

3. 不公开披露资料原则

预约定价强调的是纳税人与税务机关的诚信合作，纳税人有义务向税务机关提供与转让定价有关的各种资料，其中自然包括企业的商业秘密；而税务机关则必须对纳税人提供的信息资料谨守不公开披露的义务。各国法律一般对这方面信息的披露有很多限制性条款。OECD《税收协定范本》中明确规定不能据此类信息对纳税人任意进行审计，在行政争议和司法诉讼中，也不能将此类信息作为纳税人承认某种情况的证据。对未实施或已取消的预约定价协议中有关纳税人的信息，税务机关也

不可滥加使用。

不公开披露资料是预约定价安排的基本原则之一，它可以打消纳税人与税务机关合作的顾虑，减少磨擦和敌意。

4. 协议单独适用原则

在单边预约定价安排中，某纳税人与税务机关签订的预约定价协议只适用于协议的当事人。同样，在双（多）边预约定价安排中，纳税人与特定的税务机关就不同国家税务机关之间达成的预约定价协议进行确认或达成协议，因此也仅适用于特定的纳税人，并不普遍适用于其他纳税人。

5. 不溯及既往原则

协议对缔约方之一的纳税人的适用，在绝大多数情况下仅适用于未来年度的交易。

6. 约束双方原则

预约定价协议一旦签订，就对签订协议的任何一方当事人具有法律上的约束力，各有关国家的税务主管机关和纳税人都必须遵守协议。当然，协议也是可以修改的，但必须严格按照有关程序进行。预约定价协议对税企双方的约束力，从根本上保证了纳税人的商业合理预期，最终有益于整个社会的交易安全。

7. 要式法律行为原则

预约定价安排的程序性要求较高，从一开始纳税人提出申请到初步协商，从纳税人提出预约定价方案到签订协议等各个环节，都有详细的程序要求，都必须有书面材料等等。

8. 自愿性原则

预约定价安排强调纳税人的自愿参与。它首先由纳税人自愿提出申请，纳税人是整个预约定价程序的启动者。可以说，预约定价开启的钥匙是掌握在纳税人手里的。如果没有纳税人的自愿启动，税务机关是不能主动、更不能强迫纳税人进行预约定价磋商的。

此外，在达成预约定价协议前，纳税人可出于任何原因，在任何时候从预约定价协议过程中撤出。

9. 信息的对等性原则

参加双（多）边预约定价协议签署过程的所有税务主管当局在信息资料的获取方面处于同等地位，纳税人给予所属国税务主管机关的额外信息资料，都必须通知给其他有关的税务主管当局，一旦被通知的税务机关提出索要资料的要求，纳税人必

须提交。

（三）预约定价安排的主体、分类

预约定价安排的主体包括纳税人、一国或多国税务主管机关。

一般而言，对于预约定价安排纳税人的主体资格是没有严格要求的。任何从事受控交易的纳税人皆可获得申请预约定价安排的资格，但要服从其主管税务机关的具体要求。

根据主体数量的不同，预约定价安排又分为双（多）边和单边预约定价安排。

双（多）边预约定价安排是指纳税人和两个或两个以上国家的税务主管机关预先协商受控交易的转让定价问题的一系列活动。它涉及到三个以上的主体，即一个纳税人和两个以上国家的税务主管机关。预约定价安排中，纳税人要参与到国与国税务主管机关之间的磋商协调过程中去。因为双（多）边预约定价安排涉及到国家税收管辖权的协调问题，可以有效地减少双重征税的风险，由此签订的预约定价协议在法律上对缔约国皆有约束力。

单边预约定价安排是指纳税人和一个国家的税务主管机关预先协商受控交易的转让定价问题并签订协议的一系列活动。单边预约定价安排的明显劣势在于，由于只是一个国家的税务主管机关对纳税人的单方承诺，并没有相关国家的参与，因此纳税人遭受双重征税的危险并不能完全排除，相关国家的税收权益也不能得到有效保护。在一个成员国的国内法允许单边预约定价安排存在时，应将此种情况快速通知其他受影响国家的税务当局，以便他们在执行相互协商程序时考虑确定其利益。并且，拥有单边预约定价安排的成员国应将单边预约定价安排的事项通知任何受影响的缔约方。

（四）预约定价安排的适用条件

《预约定价安排指南》在第 B 部分对双边或多边预约定价安排程序的适用条件进行了阐述。纳税人申请单边预约定价安排的适用条件取决于国内有关税收征管的具体规定，而申请双边或多边安排则取决于税收协定的相互协商条款。OECD《税收协定范本》第25条的规定可以成为双边或多边预约安排程序的法律基础，该条第三款规定，“缔约国双方主管当局应相互协商设法解决在解释和实施本协定时发生的

困难和疑义。缔约国双方主管当局也可以为避免本协定未规定的双重征税而进行协商”。然而第25条并非要求主管当局必须根据纳税人的申请进行预约定价安排协商，可见纳税人单方的愿望并不能必然导致预约定价安排的实现。

为达成双边或多边安排程序，还需要满足其他一些条件，如纳税人的充分合作，包括帮助当局对方案的评估、根据要求提供必要的额外资料等。

此外，当判断进行预约定价安排是否合适时，一个重要的考虑就是预先同意避免双重征税风险的方法能获得多大好处。这就需要判断并且有必要在有限的财政、人力资源的高效利用和降低双重征税可能性的渴望二者之间取得平衡，简而言之，即要对可获得的利益与所需花费的资源进行权衡，以确定是否值得。税收当局可能考虑下列相关因素：

- (1) 预约定价安排提出的方法和其它条款是否尊重了《转让定价指南》中的指导方针？如果不是，应要求纳税人对方案作出相应修改以增加达成协议的可能性。正如《转让定价指南》序言第17段所称“这些指南的主要目的也是对在相互协商中解决转让定价案件进行规范。”
- (2) 是否有任何“在解释和实施税收协定时发生的困难和疑义”可能大大增加双重征税风险使得有理由在交易前运用资源来解决问题？
- (3) 方案所涵盖的交易是否具有不间断性？项目的生命是否还有较多剩余？
- (4) 讨论的交易是否经过深思熟虑而不是纯粹假定性质的？
- (5) 是否已对事实类型实质相似的先前年度展开转让定价审计？如果是，那么参与预约定价安排可以加速审计活动的完成，因为届时预约定价安排的条款可被适用为先前年度的审计和尚未解决的相互协商提供告知方法或解决之道。³⁶

二、预约定价安排的作用

1. 改“事后调整”为“事先约定”，避免了国际转让定价所涉及的不同国家税收主管机关在进行转让定价调整时发生争议。

2. 避免双重征税。由于有与关联企业各方有关的税务当局共同参与关联企业各方的税收事宜，各有关国家税务当局能就有关交易的税收管辖权进行分析协商，明确各自的税收权利，因此能够避免双重征税，从而提高工作效率、降低成本。

3. 纳税人义务的确定性有利于维护纳税人国内法定权利。跨国纳税人事先就

转让定价与税务机关达成协议，就能确切地知道自己在国内应承担的税负以及在预约定价协议有效期间所纳税负应作怎样的调整，从而避免了审计的风险和开支以及由于转让定价而引起的诉讼，乃至可能被课处的罚款。通过签订预约定价协议，跨国纳税人的法定权利在协议中已经明确规定，这有利于维护纳税人的合法权利。

4. 有利于构筑纳税人和税务机关良好的合作关系。提出预约定价安排申请的纳税人往往能够自觉履行预约定价协议，从而避免了以往的转让定价调整税务机关以行政手段强行干预时纳税人易于产生的抵触情绪，与此同时也减轻了税务机关的工作。另外，这种良好的合作关系也有益于吸引纳税人长期投资。³⁶

以上四大作用在笔者的理解当中，也恰恰是预约定价安排相对于转让定价调整的四大优势，而在这四大优势中，又以其中第1、2点优势最为重要，最体现其实践意义。

但是，预约定价安排在目前的实践过程中，也存在费用较高的缺点。订立预约定价协议，要花费相当的财力。美国的预约定价安排程序，相关纳税人大致要花费二万美元。也就是说，只有大中型的跨国公司，才适合订立预约定价安排。³⁷

三、预约定价安排制度的有效确立

鉴于单边预约定价安排只是一个国家的税务主管机关对纳税人的单方面承诺，并没有相关国家的参与，因此纳税人遭受双重征税的危险并不能完全排除，相关国家的税收权益也不能得到有效保护，在国际转让定价实践中的意义不大。因此，自本第三节起讨论的预约定价安排均为双边或多边预约定价安排，统称为“预约定价安排”，如在特定情况下提及单边预约定价安排的，则称为“单边预约定价安排”，以示区别。

(一) 国际双重征税协定中应有明确规定

前文已经提及，预约定价安排的重要基础是双重征税协定中的相互协商程序条款。但笔者以为，仅有常规的相互协商程序条款而不将预约定价安排明示为相互协商的具体内容是不够的。而仅在相互协商程序条款中明确列出预约定价安排作为相互协商的可能性之一而不就国与国之间如何启动预约定价安排作出程序上的约定仍是不够的。

OECD《预约定价安排指南》作为一个在转让定价领域有较高权威性的国际组织颁发的一个以“在选择使用预约定价安排的国家间提高预约定价安排实践的一致性”³⁸为己任的国际性立法指导文件，可能因为该文件在A部分“背景”中所述的原因：《预约定价安排指南》的目标是“通过向税收当局提供如何开展有关预约定价安排的相互协商程序的指导方针以提高预约定价安排在适用上的一致性”³⁹，因而侧重于探讨税收当局的作用，而未能就如何完善国际双重征税协定以在缔约国之间顺利启动预约定价安排提出建议，而笔者认为，补充国际双重征税协定中的相互协商程序条款、将预约定价安排明确包含在相互协商的内容之内，并约定具体程序以明确如何在缔约国之间启动预约定价安排恰恰是非常重要的。

虽然OECD《预约定价安排指南》在这方面略显不足，但作为预约定价安排制度的始作俑者的美国已开始将预约定价安排明确列入国际双重征税协定中。于2000年1月1日生效的《美国与爱沙尼亚共和国为防止所得税有关的双重征税和避税的协定》第25条——“相互协商程序”之第3款第h)项即将预约定价安排明确列为相互协商的内容。⁴⁰笔者认为这是一种很值得推广的经验，避免了如条款未予以列明，缔约国在解释“相互协商”是否必然包含就适用预约定价安排进行协商时可能产生的争议。

与此同时，笔者认为还应在双重征税协定中就如何在缔约国之间启动预约定价安排明确具体程序，或缔约国就预约定价安排另行达成协议以明确具体程序。在预约定价安排程序的发起上，应确立一种“平行申请”的原则，即由跨国纳税人在向某一缔约国税务机关提请适用预约定价安排程序后一定期限内（如2个月），必须向另一方当事国（需为缔约国）（多边预约定价安排中即为另几方当事国）提请预约定价安排，如果某当事国没有正式的预约定价安排程序，则纳税人应根据双边税收协定中规定的多边协商程序提起该项申请。

除此之外，笔者认为缔约国还应在国内立法中明确：1. 申请预约定价安排必需具备的前提，如规定纳税人只能申请双(多)边预约定价安排，而且双(多)边预约定价安排的另一方当事国仅限于签订有税收协定的国家，且该税收协定必须至少包含类似OECD《税收协定范本》第25条内容的条款（指相互协商程序条款）。2. 规定预约定价安排在缔约国之间的发起程序：“平行申请”模式，即跨国纳税人在向缔约国一方税务机关提请预约定价安排程序后一定期限内，必须向另一方缔约当事国提请预约定价安排。3. 明确预约定价安排程序。

（二）OECD《预约定价安排指南》倡导的预约定价安排程序

OECD《预约定价安排指南》总结了以美国为首的发达国家预约定价安排立法和实践的经验，其所倡导的预约定价安排程序也是较为完善的。

1. 预约定价安排申请

尽管预约定价安排在本质上系税务当局间的协议，但若要成功仍需要纳税人的充分参与。因此，预约定价安排的第一步是纳税人必须向税务当局提出预约定价安排申请。一旦被认定确实适合进行预约定价安排，纳税人将不可避免地承担向参与的税收当局提供充分信息的主要义务，以使其能够进行相互协商谈判，因此，纳税人应提交详细的方案供相关税收当局审核，并准备在税收当局要求时提供进一步的情报。

1.1 初步协商

在单边预约定价安排中，在纳税人提出正式申请之前，税务当局和纳税人一般要举行一个初步协商会议，为纳税人提供一个机会，与当局讨论适用单边预约定价安排的可行性、所需资料的情况、所要分析的范围以及资料的公开、保密、安排的期限等。经验证明，这一做法有利于加速安排的达成。

在预约定价安排中，税务当局与纳税人举行初步协商会议同样具有上述作用，而且还可讨论情况是否适宜于预约定价安排，例如是否存在“解释和实施协议时发生的困难和疑义”等。初步协商会议还有助于表明纳税人与当局的期望与目标。初步协商会议为解释预约定价安排的程序、税务当局的预约定价安排政策及预约定价安排协议完成后使其生效的国内法程序的种种细节提供了机会，同时税务当局可就预约定价安排方案的内容、评估及达成共同协议的时间期限提供指导。另外，税务当局与税务当局之间就适用预约定价安排是否恰当交换意见，这可以避免如果一方不能参加而产生资源的浪费。当然，在主管当局间的例会和例行谈判过程中，也可以进行这种意见交流。

1.2 预约定价安排方案

如果纳税人如希望提出正式的预约定价安排申请，他应根据国内程序要求（如向国内税收当局的指定部门申请），向税务当局提出一个具体的方案。就预约定价安排而言，纳税人提出方案的目的是使各有关税务当局获得对建议进行评估和进行

相互协商所需的全部信息。纳税人可以采取直接向主管税务机关提出方案的方式，也可以向其他参与国家税务当局提供国内预约定价安排方案的副本。

一项预约定价安排可以涵盖纳税人所有的转让定价问题，也可只涵盖一部分问题：如某一特定的交易或一系列交易、某特定种类的产品或该关联企业集团的某些成员。但有些国家可能会对后者担心，因为对某些问题进行孤立的评估往往是困难的。

一项预约定价安排还可能涵盖转让定价方法以外的问题，只要这些问题与转让定价问题明显相关、值得提前解决，并且属于税收协定相互协商条款所含范围之内的事项。其具体包括的事项可由各方根据个案决定。

一项预约定价安排方案的内容应根据每一案件的具体情况而定，要进行确切的列举并不切合实际。《预约定价安排指南》列举了11个方面的事项：

- 1) 方案将涵盖的交易、产品、买卖或安排；
- 2) 这些交易或安排涉及的企业和常设机构；
- 3) 被请求参加预约定价安排的其他国家；
- 4) 关于世界范围内任何关联企业的组织结构、历史、财务报告、产品、职能及财产等；
- 5) 对方案建议的转让定价方法、以及支持该方法的信息的细节和分析的描述（例如可比价格或利润的确定和预测的结果范围等）；
- 6) 关于作为该方案基础的假定，以及那些假定或其它事件（如意外结果）发生变化造成的影响的讨论；
- 7) 预约先定价安排将涵盖的会计期间或纳税年度；
- 8) 市场条件的总体描述；
- 9) 关于由方案建议的方法所造成的任何相关联的税收问题的讨论；
- 10) 讨论及论证方案遵守了相关国内法、税收协定的规定及OECD有关的指导准则；
- 11) 与现行或建议的转让定价方法以及任一请求方的基本数据有关的任何其它情报。⁴¹

纳税人还应对可比定价资料的拥有和利用情况进行说明，包括如何寻找可比交易、获得哪些资料、这些资料又如何被否定或接受以及差异的调整等。

方案应对所选定的转让定价方法进行充分说明。在涉及到关联企业时，所选方法还应获得所涉关联方及其主管当局的同意。所选方法应有足够的资料支持，这些

资料应当能在预约先定价安排期间获得更新并且这一更新不会给纳税人带来过分沉重的负担，并能被当局有效的评估与证实。同时这些资料的收集不应给纳税人增加大的负担。纳税人还应对适用所选方法所产生的影响进行分析。

预先达成安排需要对转让定价交易发生时对交易产生影响的经济条件等进行一定的假定，如果在交易发生时的实际情况与假定的情况发生偏离，并且这种偏离已达到所选的转让定价方法已无法忠实体现公平交易定价的程度，那么这种假定即为临界假定。⁴²临界假定一般包括：

- 1) 关于关税、其它税收、进口限制以及政府管制的规定；
- 2) 关于经济条件、市场份额、市场条件、最终售价、销售量的假定；
- 3) 关于交易涉及的企业业务和风险性质的假定；
- 4) 关于汇率、利率、信用额度、资本结构的假定；
- 5) 关于管理和财会、所得和支出的分类的假定；以及
- 6) 关于将在各国营业的企业及其采取形式的假定。⁴³

对上述假定可以根据具体的预约定价安排而设定一个可接受误差指数以提供必要的弹性。该指数应成为当局谈判的一部分。只有误差超过一定的指数，假定才变为“临界”，才有必要考虑对假定采取行动。⁴⁴

如预约定价安排同意的转让定价方法适用的结果未能满足当事人一方的期望，就会产生一个问题：即该方当事人可能质疑临界假定以及临界假定支持的转让定价方法是否仍然有效。这些问题的解决可能费时费力，从而无法实现预约定价安排节省资源的目标。一个可能的解决途径是在建议中留有足够弹性以应事实和情况的可能变化，从而减少发生预见之外的结果的可能性以及降低以建议的方案为基础的预约定价安排协议重新谈判的风险。⁴⁵当然，建议仍必须与公平交易原则相一致。

实现上述目标的一个方法是设计一种妥善考虑到事实和情况的可能变化的转让定价方法：例如通过规定未来价格调整条款或允许价格随销售量变化使转让定价方法能够承受假定销售量与实际销售量间一定程度的偏差。允许偏差的程度应根据独立当事方所能接受的程度加以设定。⁴⁶

提高确定性的另一可能的方法是就预约定价安排方法的适用结果允许出现的偏差值域预先达成协议。为了与公平交易原则相一致，允许偏差的值域应由有关当事方预先协议确定，避免事后认识的使用，并且允许偏差的值域应根据独立当事方在可比情形下可能接受的程度加以协议确定。

从本质上讲，预约定价安排只适用于将来的交易，故其涉到一个有效期限问题。有效期限太短，会失去进行预先解决的意义，因为预约定价安排只有持续充分长的时间才能给予纳税人税收处理上合理程度的确定性；期限太长，对将来情况的预测则不够精确，方案的可信度就会降低。经验表明，预约定价安排的有效期限一般为3-5年较为合适。⁴⁷

2. 预约定价安排的完成

预约定价安排的成功取决于各方的努力。当局能否快速达成协议一方面取决于他们的行动，另一方面也取决于纳税人提供必要资料的速度。预约定价协议达成得越晚，其作用也就越小。经合组织鼓励税务当局投入足够的财力与人力以确保快速有效地达成协议。

税务当局一旦收到纳税人的方案，他们应就预约定价安排的审查、评估以及谈判的协调达成共同协议。预约定价安排程序可分两个阶段，1. 查明事实、审查与评估 2. 主管当局进行讨论。

2.1 查明事实、审查与评估

在审查期间，税务当局应采取任何适当的步骤开展相互协商程序。这一程序包括但不限于要求提供与审查和评估有关的进一步资料、现场调查和必要的专家参与。当局还可要求从其它来源获得的资料，如关于可比纳税人的资料等。

这一阶段的目的在于使参加预约定价安排的税务当局获得谈判所需的有关资料、数据和分析。当一方当局从纳税人处获得有关额外资料，该当局和纳税人均应确保另一方当局也可获得这些资料。当局间可就此规定一保证机制。

由于预约定价安排往往涉及到纳税人提供的关于将来的商业信息，因此该信息的保密更加重要。当局应确保纳税人提供的资料将得到与其他纳税人可获得的同样的国内法律的保护，而且在当局间根据协定条款相互交换信息时，他们也只能根据协定的规定予以披露。

一般而言，当局（必要时，可由其他有关专家予以帮助）可对纳税人的方案同时进行独立的审查与评估。然而，在适当的情况下，当局进行某种程度的合作对事实的发现会更加有效。⁴⁸联合形式可多种多样，从临时会议或实地考察到作出联合报告等。

为了加速进行，在当局开始谈判前，纳税人应负责保证当局能了解到相同的事实，获得他们所需要的全部资料，并对问题有全面的了解。为达此目标，可通过以下途径：纳税人依照惯例向某一税收当局提供其所要求的信息，并大致同时地将这些信息提供给另一税收当局，某一税收当局将查明事实会议的纪要加以整理并送给另一税收当局，在合乎逻辑以及经济节约的情况下为举行联合查明事实会议提供便利。纳税人还应完成必要的翻译工作并确保在回应税收当局关于提交进一步相关信息的要求时没有不合理的迟延。同时纳税人有权在审查、评估建议时在双方感到方便舒适的情况下与税收当局进行协商，并且纳税人有权知悉程序的进展。

2.2 主管当局进行讨论

1) 主管当局间的协调

许多国家倾向于在预约定价安排程序一开始就全力投入，并愿意与其他主管当局密切合作。另外一些国家则倾向于将其活动仅限于在预约定价安排方案将完成时审查和评论预约定价安排方案。OECD主张所有当局在早期阶段就进行参与，以使进程效率最大化，并有助于消除缔结双边协议时不必要的延迟。⁴⁹

税务当局应尽早开展相互协商谈判。当局应就谈判官员的指定、信息交换、协调对方案的审查与评估、进一步商谈以及达成适当协议的日期的临时计划进行讨论与协调，制定行动计划。经验表明，当局间尽早经常讨论有助于避免发生不愉快的意外。

2) 纳税人在主管当局讨论中的作用

预约定价安排的完成是一个政府间的程序，纳税人在这一程序中的作用自然较查明事实程序为小。在讨论期间，纳税人也可能会应要求回答一些事实性的问题。纳税人应避免提供新的事实信息或作补充说明，以免延迟决定的作出。

3) 退出预约定价安排程序

纳税人或税务当局可以随时从预约定价安排程序中退出。然而，OECD并不鼓励这种退出，尤其是在后期退出且没有适当的理由的情况下，因为这种退出会造成资源的浪费。⁵⁰一旦预约定价安排的请求被撤回，除非国内法律有规定，纳税人和税务当局之间均不存在任何义务，先前的承诺与谅解也不再具有约束力。如果税务当局建议退出，应向纳税人说明理由并给纳税人进一步陈述的机会。

4) 起草预约定价协议

当参与预约定价安排的税务当局对定价方法以及其它条款达成协议时，他们应准备共同协议草案。尽管税务当局尽了最大努力，但草案也可能并未完全消除双重

征税。因此在文件最终形成之前，纳税人应获得一个表明该协议是否可以接受的机会。不应存在未经纳税人同意的协议。

预约定价协议的内容由有关税务当局决定，并用书面形式。共同协议应包括如下内容：

- 1) 各企业名称与地址；
- 2) 涵盖的交易、协议或安排, 适用的纳税年度或会计期间；
- 3) 对同意的定价方法及其他有关事项(如同意的可比交易或预见的结果的价值域)的描述；
- 4) 有关构成适用和计算定价方法(如销售、销售成本、毛利润等)的基础的术语的定义；
- 5) 定价方法所基于的临界假定, 对这些假定的违反将导致协议的重新谈判；
- 6) 事实情况发生变化但又不至于重新谈判的处理程序；
- 7) 为保持协议的有效性，纳税人应履行的条件及确保其履行的程序；
- 8) 由于预约定价协议在国内实施，纳税人向税务当局应承担的具体义务；
- 9) 纳税人提供的资料应受到有关国家国内法尽可能的保护，主管当局间交换的全部资料也应根据双边税收协定及国内法予以保护。⁵¹

3. 预约定价安排的实施

3.1 预约定价安排的生效和向纳税人提供确认

一旦预约定价协议被最终同意，各国税务当局需在各国国内给予该协议以法律效力。税务当局应在与参与的主观当局间达成的共同协议保持一致的基础上分别同纳税人达成某种确认或协议。这一确认或协议给纳税人提供了这样的确定性：即在预约定价协议的有效期内，只要纳税人履行共同协议的条件（这些条件包括某些若未被满足即可导致调整或对协议进行重新考虑的假定），且在整个程序中(包括年度报告)未作重大虚假或误导陈述，则不对预约定价安排所涵盖的转让定价交易进行调整。⁵²

达成确认或协议的方式，各国各有不同。具体形式将取决于各自的国内法和实践。在某些国家，确认或协议将采取国内相关程序下的预约定价安排形式。为有效贯彻共同协议，国内确认或协议必须与预约定价安排相一致并且给予纳税人不低于共同协议规定的利益。此外，在不可能完全消除双重征税的情况下，参与国可自由

决定在其国内确认程序中就尚存的双重征税给予单边救济，并且，确认或协议可能涵盖预约定价安排所未包括的额外事项，例如，其它问题或辅助问题的国内税收处理、额外记录保存或文件要求和报告的填写。应注意确保国内确认或协议的这些补充条款不与预约定价安排的条款发生冲突。⁵³

3.2 可能的追溯适用

无论是税务当局还是纳税人都不能被强迫同意预约定价协议的追溯适用。事实上，如果当时事实情况不同，也不可能追溯适用。然而，根据预约定价协议将要适用的定价方法对确定先前年度的可比交易的税收待遇具有建设性意义。

4. 预约定价安排的监控

税务当局确保纳税人在整个有效期内遵守构成预约定价协议基础的条件是至关重要的。由于纳税人并不是预约定价安排的一当事方，税务当局只能根据国内确认或协议程序监督纳税人的履行。其中所必需的国内程序以及确保纳税人遵守预约定价协议全部条款所必须的措施主要有以下几个方面：

4.1 记录的保存

为证明对预约定价安排的遵守情况，纳税人应与税务当局应就保存的有关文件与记录取得一致。

4.2 监控机制

税务当局主要是采取年度报告和审计二种方式对纳税人的履行情况进行监督。在预约定价安排的每一纳税年度或会计期间，纳税人除了进行纳税申报外，还可能被要求提交年度报告。该报告描述纳税人在该年度的实际经营活动，证明已遵守预约定价协议的条款，并且应包括判断临界假定或其它保障是否已获得满足所需的情报。⁵⁴纳税人应以相关国内法或程序规定的方式将这些情报提交给与其达成国内确认或协议的税收当局。

预约定价安排仅适用于协议规定的纳税人及相关交易。该协议的存在并不妨碍税务当局将来采取审计行动。但该审计的对象仅限于纳税人对安排的条件予以履行的程度，以及所选的定价方法赖以适用的情况与假定是否继续存在。税务当局的审计主要是要求纳税人证明：

- 1) 纳税人已经遵守预约定价协议的条款；
- 2) 在方案、年度报告及其支持文件中的陈述仍然有效，事实与情况的重大变化

都被包括在年度报告之中了；

- 3) 纳税人根据预约定价安排协议条款精确和持续地履行了所选择的转让定价方法；
- 4) 转让定价方法所基于的临界假定仍然有效。⁵⁵

5. 不履行预约定价安排协议或情况发生变化的后果

如果纳税人不能履行预约定价安排协议条款，税务当局可以根据安排所规定的条件(例如，不履行的后果并不严重)，对预约定价安排继续适用。如果税务当局不同意继续适用，其可根据不履行的严重性而采取三种措施。

最严厉的措施是撤销预约定价安排。对纳税人而言，撤销的后果就相当于从未达成过这一安排；其次是取消预约定价安排，即该安排从被取消之日起无效；在预约定价安排被撤销或取消后，税务当局和纳税人仍享有根据国内法或税收协定应享有的权利。最后是对预约定价安排进行修改。

5.1 撤销预约定价安排

在以下二种情况下，税务当局可以对预约定价安排进行撤销(单边或共同地)：

- 1) 纳税人在提交预约定价安排的申请、年度报告或其它支持文件或有关资料时，由于疏忽、过失或故意而发生不实陈述、错误和遗漏；
- 2) 纳税人严重地不履行预约定价安排的根本条款。⁵⁶

当预约定价安排被撤销，该撤销溯及到预约定价安排生效的第一个纳税年度或会计期间的第一天生效。该预约定价安排对纳税人和其他税务当局也不再有任何约束力。由于这一措施的严厉性，建议撤销安排的税务当局应在对有关事实进行认真和全面评估后，并应及时与受到影响的纳税人和税务当局进行协商后采取行动。

5.2 取消预约定价安排

在以下几种情况下，税务当局可以对预约定价安排进行取消：

- 1) 纳税人在提交预约定价安排的申请、年度报告或其它支持文件或有关资料时发生的不实陈述、错误或遗漏，并不是由于疏忽、过失或故意而导致；
- 2) 纳税人严重地不履行预约定价安排的条款；
- 3) 严重违反一个或多个临界假定；
- 4) 税法已发生了变化（包括与预约定价安排密切联系的税收协定条款的变化），而且难以通过对协议进行修改而反映这一变化。⁵⁷

在某些情况下(如法律发生变化)，对预约定价安排的取消可从某一具体日期起

开始生效。在其它情况下(如临界假定发生变化)，该取消则对某一纳税年度或会计期间生效。

如果纳税人能说明令税务当局满意的合理原因，并且同意当局所建议的相应调整，税务当局也可对预约定价安排不予取消而改为进行修改。

税务当局建议取消预约定价安排，应及时与纳税人及其他税务当局进行协商，包括对方案取消的理由进行解释。在最终作出取消的决定之前，纳税人应有申辩的机会。

5.3 修改预约定价安排

转让定价方法的有效性取决于临界假定能够持续适用于预约定价安排的有效期间。⁵⁸预约定价安排以及国内确认或协议要求纳税人将任何变化通知税务当局。经过评估，如当局认为临界假定发生重大变化，则可对预约定价安排进行修改以反映这一变化。

修改后的预约定价安排应订明该修改开始生效的日期。如果能确定临界假定发生变化的具体日期，那么该修改就可从这一天开始生效；否则就从发生变化的会计期间后的会计期间第一天生效。如果纳税人与税务当局不能就修改预约定价安排的必要性以及如何修改达成一致，则可取消该预约定价安排。

5.4 预约定价安排的续展

纳税人在税务当局规定的时间内提出续展预约定价安排的申请，以便当局有足够的时间进行评估。申请最好是在现行预约定价安排尚未期满之前的一段时间内提出。

续展预约定价安排的申请方式、程序以及评估与初次申请类似。然而，经税务当局同意，尤其是事实和情况没有发生重大变化的情况下，具体细节可以简化。预约定价安排的续展并非自动进行，需要经各方同意，以及纳税人证明已遵守现行预约定价安排协议的条款。续展后的预约定价安排的定价方法和条款可能会与先前的安排有所不同。

第四章 预约定价安排的国际立法与实践

一、各国预约定价安排的实践

1. 美国的预约定价安排实践

美国自1991年开始正式推行预约定价安排，规定由纳税人将关联企业转让定价的作法事先向税务主管报告，经征纳双方协商认可后签订协议执行，率先把事后审计调整改为事先协商，征纳双方均从中受益。至今实施预约定价安排较为成功或较具影响的案例有：“通用汽车案”⁵⁹、“苹果计算机公司的预约定价协议”⁶⁰、“萨米托马银行资本市场公司预约定价协议”⁶¹及“巴克莱银行预约定价协议”⁶²。美国是世界上最具有预约定价安排实践经验的国家，其预约定价安排领域的实践对OECD产生很大影响。

2. 加拿大的预约定价安排实践

在加拿大税务局正在集中处理的各种转让定价问题当中，预约定价安排处于前列。该程序是具有法定效力的，需要纳税人向加拿大税务局提交大量详细的信息并在纳税人和税务局之间达成“相互有约束力的协议”。

下表（由加拿大联邦税务局提供）显示出了已经启动的预约定价安排的数量。涉及的公司包括了金融机构、制造业企业和分销公司等大范围的行业。加拿大预约定价安排中的大量的公司主要是与美国交易的跨国公司。

	1996年11月	1997年11月	1998年12月
已完成的	5	17	25
事先填报的	14	18	22
未审结的	21	30	33
总计	40	65	82

（上表中，事先填报是指已经进行了许多讨论且准备提交文件的过程已经启动。未审结是仅处于初始阶段）⁶³

3. 英国的预约定价安排实践

在实践中，英国国内税务局要求按照双边税收条约中的相互协商条款适用预约定价安排。因此，英国也达成了一定数量的双边预约定价协议。这些协议主要是在金融服务部门，但仍覆盖了大范围的行业，约在20个左右。

从历史上看，英国的国内税务局已经准备在一系列案件（肯定超过20个双边协议）中对未来的转让定价政策进行正式的探讨并达成双边的谅解。尽管已经达成了某些更复杂的协议，但多数是针对服务的成本加利润政策的。⁶⁴

4. 日本的预约定价安排实践

日本目前所有的双边预约定价安排申请都是国外提的动议（特别是日本的跨国公司对其在美国的子公司受到审查的对策）。但是，随着在日本受到转让定价审查的外国附属企业寻求为避免第二轮的转让定价审计，由日本人提出的案件在以后有望增加。

下表所给出的是1998年10月14日日本国税厅国际税收课办公室主任向日本税务协会发布的统计数字，反映了日本双边或多边的预约定价安排的趋势。

日本积累的预约定价安排统计（1987—1997年）⁶⁵

填报的预约定价安排申请	77
达成的双边/多边预约定价安排	20以上
正在谈判的预约定价安排	40以上
外国提出的双边/多边预约定价安排申请	80—90%

二、各国纷纷通过国际双重征税协定确定适用预约定价安排的可能

前文已经提到，预约定价安排是依据双重征税协定的相互协商程序条款达成的，因此在国际层面上很有必要通过双边税收条约的形式为不同国家的税收当局和纳税人订立预约定价协议提供法律基础。

譬如，比利时与英国双重征收条约的第25条第3款规定，两个国家的有关当局应力图通过双边协议解决条约解释和适用所引起的任何困难和争端。⁶⁶

相比之下，美国与爱沙尼亚的税收条约走得更远，于2000年1月1日生效的《美国与爱沙尼亚共和国为防止所得税有关的双重征税和避税的协定》第25条——相互协商程序之第3款第h)项即将预约定价安排明确列为相互协商的内容。

在开展预约定价安排的程序上，加拿大已分别与美国、澳大利亚和日本订立协议，规定由有关跨国纳税人向涉及的国家双方申请转让定价协议，同时报送必要的文件资料，由双同时审定、协商一致，分别与纳税人签约后执行。⁶⁷

三、各国在预约定价安排领域的立法经验

许多国家已在国内立法方面对预约定价安排加以规范，以利实践。美国在预约定价安排领域的立法经验已在《预约定价安排指南》中得到充分体现。

此外，其他国家也相继进行了预约定价安排立法。加拿大于1993年7月引进预约定价安排，其第一项规则于1994年12月公布。该规则的立法意义在于：避免潜在的双重征税；帮助纳税人选择合适的转让定价方法；为解决转让定价问题提供范例。2001年3月16日加拿大关税和收入署公布新的预约定价安排规则。根据该规则，纳税人和税务机关可就一项未按公平交易原则进行的跨国交易进行预约定价安排。新规则的作用在于：（1）使预约定价安排程序与1998年通过的转让定价规则联系起来；（2）对该预约定价安排程序进行详细规定，包括提出定义和明确单证样本；（3）涵盖了与转让定价相关的问题；（4）旨在通过缩短跟踪一项预约定价的时间来提高关税和收入署的服务水平，同时降低成本；（5）对纳税人信息的使用、披露和保护作探讨；（6）明确税务机关在该程序中起的作用；（7）明确哪些信息是必须提供的。

法国1999年9月发布的预约定价安排规则，规定纳税人只能申请双边预约定价安排，而且双边预约定价安排的另一方当事国仅限于与法国签订有双边税收协定的国家，且该税收协定必须包含类似1992年OECD《税收协定范本》第25-3条内容的条款（指相互协商程序条款）。在预约定价安排程序的发起上，规则设计了一种“平行申请”模式，即纳税人在向法国税务机关提请预约定价安排程序后2个月内，必须向另一方当事国提请预约定价安排，如果该当事国没有正式的预约定价安排程序，则纳税人应根据双边税收协定中规定的多边协商程序提起该项申请。两国税务机关之间的沟通主要是通过申请人为中介进行信息交换，申请人必须及时向法国税务机关告知预约定价安排在另一方当事国的进展情况并提交所有有关文件，虽然规则指出当事国间将就认定“公平交易”价格的方法进行协商，但并未规定具体的程序和方法。如果当事国之间就“公平交易”价格的认定方法达成协议，则税务机关将把该项结果通知申请人，反之，则预约定价安排程序宣告终止。⁶⁹

第五章 对我国预约定价安排立法的建议

一、在我国建立预约定价安排制度的必要性

(一) 在我国投资的大型跨国公司数量增加、经营扩大, 国际转让定价数量增加将不可避免

在世界经济全球化步伐加快的今天, 知名跨国公司纷纷大幅增加对外直接投资以求直接便利地打入被投资国的当地市场或扩大市场份额。而我国在加入WTO后, 投资环境出现了突破性改善和新的市场准入机会, 在跨国公司全球战略中的地位更加突出, 同时又因我国国内经济相对其他国家的衰退仍保持其一贯健康发展的势头, 更是成为跨国公司增加投资或启动投资的首选。因此, 在我国投资的跨国公司总数不断增加, 经营规模不断扩大。联合国贸发会议今年在北京发布的《2001世界投资报告》称全世界最大的500家跨国公司中已有400家在华投资, 中国正在成为许多跨国公司重要的生产基地、采购基地和研发基地, 其中包括全球500强第一名美国的通用电气, 世界移动通讯界三大巨头诺基亚、摩托罗拉和爱立信, 及福特、柯达、杜邦、埃克森美孚、安利、东芝、索尼、戴尔、西门子、佳能、米其林、德尔福等。

与此同时, 各大跨国公司在我国的经营规模也不断扩大。作为全球三大通信工具制造企业之一, 诺基亚在北京建立的星网工业园投资将达到100亿元人民币, 销售额达到500亿元人民币。⁶⁹世界最大的汽车制造商美国通用公司宣布, 其目标是5年后在华经营达到30亿美元的规模。⁷⁰摩托罗拉目前在中国总投资达到34亿美元, 并连续两年被评为中国最大的外商出口企业, 作为中国最大的外商投资企业, 摩托罗拉透露其未来5年在中国的三个“百亿美元计划”——累计投资达到100亿美元, 产值实现100亿美元, 本地采购量达到100亿美元。⁷¹上海贝尔阿尔卡特也将成为中国市场上最大的电信产品供应商和唯一的全面电信解决方案供应商, 年营业额将超过20亿美元。⁷²与跨国公司不断扩大其在国内投资互为因果的是: 跨国公司在我国经济中所起的重要作用日趋明显。有海关统计表明, 2001年我国出口前100家企业中有35家是外商投资企业, 摩托罗拉、西门子、诺基亚、爱立信、希捷、爱普生、佳能、英特尔、三洋、三星、东芝、夏普、索尼、理光、友利电、飞利浦、IBM、朗讯、戴尔等一大批跨国公司榜上有名。2001年我国外贸出口总额达到2661.54亿美元, 前100家重点企业出口达到565.29亿美元, 占全国出口总额的21%, 其中35家外商投资企业

出口达到170亿美元，占出口百强企业出口总额的30.47%。在2001年进口前100家企业中外商投资企业也占有三分之一的席次。⁷³

跨国公司自身特有的全球集中采购、统一销售的经营体系，决定了其在我国境内生产经营规模不断扩大的同时，跨国公司在我国境内与境外的关联企业之间发生的受控交易的数量、金额也势必增加，因此涉及的国际转让定价的金额也势必增大，客观上增大了我国税务机关对国际转让定价进行干预的可能性。而鉴于我国目前对受控交易的转让定价仍普遍采用事后调整的方法，因而国际转让定价调整产生的争议将有所增加，这对我国的转让定价税制确实是一个严峻的考验。而总观我国的转让定价税制，除了因我国发展中国家的地位所决定的其国际转让定价中为维护本国税收利益的特定立场所必然导致的与发达国家存在有某些不同以外，其自身确实存在起步较晚、立法不够完善的一面。

（二）转让定价立法欠完善，转让定价争议难免

我国转让定价税制的法律规定是《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》的第十三条，即“外商投资企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间业务往来收取或者支付价款、费用。不按照独立企业之间业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的所得额的，税务机关有权进行合理调整”。

我国的转让定价立法集中体现在《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和其实施细则（《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》）中。由于我国的转让定价立法起步较晚，虽然已有了一定的发展，但与发达国家相比，仍存在某些规定过于原则、简单，可操作性不够的缺点，尚需进一步完善。

笔者试图在以下文字里对《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》（以下称“《实施细则》”）中的转让定价立法作简要分析。《实施细则》第五十三条，是解释独立企业之间的业务往来，相当于国际上为非受控交易所下的定义，但我国的解释与国外对非受控交易的定义相比，仍有考虑欠全面之处。我国将其简化为在没有关联关系的企业之间的业务往来，而以美国的做法为例，它是将非受控交易具体化为关联企业集团与无关联第三方之间的交易，而且把关联企

业为标榜集团内部的交易是公平交易而有意识地以低价或高价以少量交易额与无关联方进行的交易，排除在非受控交易之外。

《实施细则》第五十三条还规定了纳税人有向当地税务机关提供有关的价格、费用标准等资料的义务，为转让价格的确定和调整，提供必要的文件。这相当于把转让定价案子中的举证责任转移给了纳税人，但没有做更具体的规定和限制。

《实施细则》第五十四条规定了四种转让定价方法，并严格规定了各种方法的使用顺序。与国际通行的做法相比第一种方法实质上就是可比非受控交易法，第二种方法是转售价格法，第三种方法是成本加计法，第四种方法为其他合理的方法。前三种方法与OECD准则所提倡的方法可以逐一对号。第五十四条为这四种转让定价方法规定了依次而行的顺序，而OECD1979年转让定价报告中就不赞成对各种方法规定机械的优先使用顺序，而是鼓励以灵活实用的态度来选择适合的转让定价方法。美国在1992年正式宣布废弃这种对所谓传统方法使用顺序的规定。OECD1995年准则再度确认不规定这种使用顺序，但明确规定各种利润方法必须作为在传统方法均不适用的情况下，才可作为最后手段加以运用。⁷⁴此外，尤其需要指出的是：《实施细则》中对何为第四种方法没有做出明确的规定和列举，特别没有强调对各类核定利润方法的交易属性要求，这一点形成一个急需填补的空白。与此相应成趣的却是，在我国的征管实践中，出于便利与可操作性的考虑，税务机关恰恰比较偏好使用核定利润率法来对关联企业转让定价进行调整。如果执行得不好，就会形成背离公平交易原则的做法。

美国是最具转让定价税制实践经验的国家，OECD准则则因总结了美国及其他在转让定价领域有丰富实践的国家的立法经验，逐渐为愈来愈多的国家和跨国公司所理解与接受，但从以上分析可以看出，我国的转让定价立法无论与美国或OECD准则相比，仍有不足之处。鉴于这种差距的存在，重新修订现有的实施细则，是确有必要的。笔者建议从如下方面着手：（1）摒弃对转让定价方法的选用规定的优先顺序，采用更灵活实用的方式来决定最适用的转让定价方法。（2）引入OECD准则中所赞同的交易性利润法，即利润分摊法和交易净利润率法，作为最后手段。为了防止与现行国际惯例发生冲突，应避免使用非交易性的利润调整方法。（3）为减少纳税人的顾虑和负担，应明确规定纳税人提供有关证明文件的义务应以转让定价调整所需为限，并明确规定税务机关有为纳税人所提供资料保密的义务。⁷⁵

然而，转让定价立法的完善并不是一件一蹴而就的事情。而在国际转让定价案

件中,如中国税务机关作为跨国公司受控交易的主管税务当局之一,转让定价方法的定义不清势必造成我国税务机关在适用时的歧义,而转让定价方法的适用不当必然会引起争议和纠纷。

二、在我国建立预约定价安排制度

(一) 我国参与缔结的双重征税协定应对预约定价安排予以明确规定

笔者认为:即便在如上一节所述对我国的转让定价税制进行完善的情况下,我国的转让定价税制同样不可避免地面临本文第二章所述的问题,因此,在预约定价安排在处理国际转让定价问题时的独有优势日益为实践所证明的今天,建立我国的预约定价安排制度非但是相当必要、而且是极为重要的。

在上一章中已经论及,预约定价安排制度的建立需要从国际和国内两个层面进行构架。预约定价安排是依据双重征税协定的相互协商程序条款达成的,因此很有必要通过双边税收协定的形式为预约定价安排的开展提供法律基础。但是,除了确保与其他国家签定的双重征税协定具备类似OECD《税收协定范本》第25条内容的条款(指相互协商程序条款)外,笔者进一步建议借鉴美国的经验,在我国参与缔结的国际双重征税协定中,将预约定价安排明确列为相互协商的内容,以避免如条款未予以列明,缔约国在解释“相互协商”是否必然包含就适用预约定价安排的协商时可能产生的歧义。

与此同时,笔者认为还应在双重征税协定中就如何在缔约国之间启动预约定价安排明确具体程序,或缔约国之间就预约定价安排另行达成协议以明确这一具体程序。在预约定价安排程序的发起上,应确立一种“平行申请”的原则,即由跨国纳税人在向某一缔约国税务机关提请预约定价安排程序后一定期限内,必须向另一方当事国(需为缔约国)(多边预约定价安排中即为另几方当事国)提请预约定价安排,如果某当事国没有正式的预约定价安排程序,则纳税人应根据双边税收协定中规定的相互协商程序提起该项申请。

(二) 国内立法确立预约定价安排制度

我国近年才在实践中初步尝试单边预约定价安排,目前,已进行尝试的有福州

市、深圳市等税务机关。国家税务总局在其发布的《关联企业业务往来税务管理规程》[国税发(1998)59号文]中明确规定,“经企业申请,主管税务机关批准,也可采用预约定价方法。”目前我国对预约定价安排的运用尚处于萌芽阶段,这主要表现在:(1)我国对预约定价安排的规范层级太低,上述国家税务总局的文件还不能算是正规的部门规章,且只是提及预约定价,并没有一整套正规的执行程序 and 配套制度,还远没有被提高到立法的层面。(2)我国的预约定价安排还仅限于单边预约定价安排。⁷⁶笔者在前文中已经提到,预约定价安排的优越性体现于双边和多边预约定价安排,单边预约定价安排与之相比,作用相去甚远。因此,当前在我国应在加强预约定价安排的理论研究和实践探索的基础上,启动这方面的立法,将国家税务总局的规范性文件上升为部门规章、国务院行政法规甚至上升到法律的层面。⁷⁷

在具体立法方面,笔者建议:1.明确申请预约定价安排必需具备的前提,规定纳税人只能申请双(多)边预约定价安排,而且双(多)边预约定价安排的另一方当事国仅限于与我国签订有税收协定的国家,且该税收协定至少应包含类似《OECD税收协定范本》第25条内容的条款(指相互协商程序条款)。2.规定预约定价安排的发起程序:“平行申请”模式,即跨国纳税人在我国税务机关提请预约定价安排程序后一定期限内,必须向另一方缔约当事国提请预约定价安排。

在国内立法方面很重要的另一点,是规定具体的预约定价安排程序,以利于实践。建议预约定价安排的实行可遵循以下五个步骤。

1.申请前的初步会议。在企业提出预约定价安排的正式申请前,应召开一个有企业与主管税务机关参与的初步会议,初步会议的主要作用在于:讨论是否适宜进行预约定价安排,如是否存在“解释和实施协议时发生的困难和疑义”;表明纳税人与税务主管机关的期望;与税务主管机关讨论所需资料的情况、所要分析的范围以及资料的公开、保密、安排的期限等。

2.正式申请的提出。如果主管税务机关与企业都认为适于采用预约定价安排的方式,则企业将提出预约定价安排正式申请,同时提出具体方案,方案应包括以下事项:

- 1) 方案将涵盖的交易、产品、买卖或安排;
- 2) 这些交易或安排涉及的企业和常设机构;
- 3) 被请求参加预约定价安排的其他国家;
- 4) 关于世界范围内任何关联企业的组织结构、历史、财务报告、产品、职能及财产等;

- 5) 对方案建议的转让定价方法及支持该方法的信息的细节和分析的描述（例如可比价格或利润的确定和预测的结果范围等）；
- 6) 关于作为该方案的基础的假定，以及那些假定或其它事件(如意外结果)发生变化造成的影响的讨论；
- 7) 预约定价安排将涵盖的会计期间或纳税年度；
- 8) 市场条件的总体描述；
- 9) 关于由方案建议的方法所造成的任何相关联的税收问题的讨论；
- 10) 讨论及论证方案遵守了相关国内法、税收协定规定；
- 11) 与现行或建议的转让定价方法以及任一请求方的基本数据有关的任何其它情报。

3. 调查与评估。主要内容是：收集与掌握切实充分的资料，我国税务机关、境外有关税务当局独立地评估与审查纳税人的方案，必要时也可采取我国税务机关和境外有关税务当局联合评估的形式。

主管税务机关将利用行业协会、统计信息局、海关等各种途径收集与掌握与预约定价安排有关的切实与充分的资料，建立相对独立的信息资料库。

在具体评估审查时，应当考虑到转让定价方法的确定宜根据企业生产经营的特点。

正常生产经营的利润（或价格）水平是指企业在正常生产经营情况下，亦即下述临界假定没有发生重大变化的情况下，企业应取得的利润（或价格）水平。究竟是何种利润（或价格）水平视具体情况而定。临界假定应包括：

- 1) 产出水平假定。a、生产能力的变化，b、开工率的变化。
- 2) 利润水平假定。a、与同行业相比，b、与各关联企业相比。
- 3) 价格水平假定。a、与同行业相比，b、与再销售价格相比。
- 4) 成本、费用、技术水平及关联企业职能假定。材料成本、劳动力价格、技术管理水平（包括无形资产）及关联企业各方完成职能的多少等的变动影响。
- 5) 其它假定。经济环境、货币风险等不可抗力因素的影响。⁷⁸

如在以后预约定价安排的执行年度中同行业利润（或价格）水平与已约定的正常生产经营的利润（或价格）水平相比低幅不超过一定百分比，如百分之二十，则视为临界假定没有发生重大变化。

4. 谈判与预约定价协议的达成。参与预约定价安排的有关税务当局最后协商谈判、交换意见达成共识后，应准备共同协议草案。值得强调的是，在最终预约定价协议形成之前，纳税人应被征求是否接受该文件，不应存在未经纳税人同意的预约定价协议。该协议主要内容应包括OECD《预约定价安排指南》所要求的主要内容：

- 1) 交易、协议或安排适用的纳税年度或会计期间；
- 2) 对同意的定价方法及其他有关事项，如同意的可比交易或期望的结果的范围的描述；
- 3) 有关构成适用和计算定价方法(如销售、销售成本、毛利润等)的基础的术语的定义；
- 4) 定价方法所基于的临界假定；
- 5) 事实情况发生变化但又不至于重新谈判的处理程序；
- 6) 为保持协议的有效性，纳税人应履行的条件及其程序；
- 7) 作为预约定价协议在国内实施的结果，纳税人向税务当局应承担的具体义务；
- 8) 纳税人提供的资料应受到有关国家国内法尽可能的保护，根据协定进行交换的资料也应根据协定及国内法予以保护。

预约定价协议在相关政府之间签订后，纳税人应与我国税务机关达成与预约定价协议一致的国内确认或协议。

5. 监督与执行。

纳税人须在预约定价协议执行后每一年度或会计期间提供一份说明执行情况的年度报告。

税务当局还可进行审计，但该审计的对象仅限于纳税人对安排的条件予以履行的程度，以及所选的定价方法赖以适用的情况与假定是否继续存在。

税务当局在分析、审核该年度报告后，如认为纳税人已遵守了预约定价协议，则不再进行转让定价专项调查；如发现纳税人未能履行预约定价协议且税务当局认为无法继续适用预约定价协议，税务当局将根据情况的严重性修改、取消或撤消预约定价协议。

结 论

预约定价安排是转让定价征税制度发展到一定阶段的必然产物。预约定价安排旨在补充（而非取代）传统的解决转让定价问题的行政、司法及协定机制。当公平交易原则方法的适用产生重大的可靠性及准确性问题时，或所考虑的转让定价问题的具体情况特别复杂时，采用预约定价安排应是十分恰当的。双边（多边）预约定价安排与传统的转让定价调整相比，最大的优势就是变“事后调整”为“事先约定”，避免了国际转让定价所涉及的不同国家税收主管机关在对转让定价进行调整时可能发生的争议，从而也避免了国际双重征税，从这个角度而言，是具有引进和推广价值的。

¹ John Neighbour(Head of Transfer Pricing Unit, Fiscal Affairs, OECD), *GUIDELINES FOR CONDUCTING ADVANCE PRICING ARRANGEMENTS UNDER THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE* (“MAP APAs”), the second paragraph, <http://www1.oecd.org>.

²OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATIONS* (updated in 1999),(published by OECD in Year 2001) (以下简称 “*TRANSFER PRICING GUIDELINES*”), *GUIDELINES FOR CONDUCTING ADVANCE PRICING ARRANGEMENTS UNDER THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE* (“MAP APAs”) (以下简称 “*GUIDELINES FOR MAP APAs*”), A, ii), 10.

³OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, A, ii), 10.

⁴王仙花: 《西方国家的反避税税制》, 《山西财经大学学报》, 1998年第5期, 第45页。

⁵王仙花: 《西方国家的反避税税制》, 《山西财经大学学报》, 1998年第5期, 第45页。

⁶杨斌: 《关联企业转让定价及调整方法概述》, 《涉外税务》, 2001年第11期, 第30页。

⁷萧承龄: 《各国转让定价法规与国际利润归属问题》, 《税务研究》, 1998年第4期, 第55页。

⁸萧承龄: 《各国转让定价法规与国际利润归属问题》, 《税务研究》, 1998年第4期, 第55页。

⁹萧承龄: 《各国转让定价法规与国际利润归属问题》, 《税务研究》, 1998年第4期, 第55页。

¹⁰萧承龄: 《各国转让定价法规与国际利润归属问题》, 《税务研究》, 1998年第4期, 第55页。

¹¹萧承龄: 《各国转让定价法规与国际利润归属问题》, 《税务研究》, 1998年第4期, 第55页。

¹²萧承龄: 《各国转让定价法规与国际利润归属问题》, 《税务研究》, 1998年第4期, 第56页。

¹³萧承龄: 《各国转让定价法规与国际利润归属问题》, 《税务研究》, 1998年第4

期，第56页。

¹⁴ 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期，第56页。

¹⁵ 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期，第56页。

¹⁶ 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期，第56页。

¹⁷ 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期，第56页。

¹⁸ 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期，第56页。

¹⁹ 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期，第56-57页。

²⁰ 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期，第57页。

²¹ 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期，第57页。

²² 吉尔·C. 佩甘、J. 斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第105页。

²³ 吉尔·C. 佩甘、J. 斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第107页。

²⁴ 吉尔·C. 佩甘、J. 斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第108页。

²⁵ 吉尔·C. 佩甘、J. 斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第110-111页。

²⁶ 吉尔·C. 佩甘、J. 斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第111页。

²⁷ 杨斌：《调整转让定价的基本原则和可比性分析方法-----美国和OECD转让定价规则比较研究之二（上）》，《涉外税务》，2002年第1期，第34页。

²⁸ John Neighbour(Head of Transfer Pricing Unit, Fiscal Affairs, OECD), *GUIDELINES FOR CONDUCTING ADVANCE PRICING ARRANGEMENTS UNDER THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE* (“MAP APAs”), the second paragraph, <http://www1.oecd.org>.

²⁹ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, A, ii), 4.

³⁰ John Neighbour(Head of Transfer Pricing Unit, Fiscal Affairs, OECD), *GUIDELINES FOR CONDUCTING ADVANCE PRICING ARRANGEMENTS UNDER THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE* (“MAP APAs”), the second paragraph, <http://www1.oecd.org>.

³¹ Internal Revenue Service of U.S.A., *ANNUAL REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS* (Announcement 2000-35), first paragraph of the first section titled as “Background” under the first part titled as “Introduction”, <http://www.unclefed.com>.

³² Internal Revenue Service of U.S.A., *ANNUAL REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS* (Announcement 2000-35), first paragraph of the first section titled as “Background” under the first part titled as “Introduction”, <http://www.unclefed.com>.

³³ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, A, iii), 10.

³⁴ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, A, ii), 7.

³⁵ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, B, ii), 20.

³⁶ 李鹏程：《析预约定价协议》，《涉外税务》，2001年第1期，第35页。

³⁷ 刘玉龙：《预约定价制与我国的转让定价税制》，《涉外税务》1999年第4期，第31页。

³⁸ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, A, i), 1.

³⁹ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, A, i), 2.

⁴⁰ *CONVENTION BETWEEN THE UNITED STATES of AMERICA AND THE REPUBLIC OF ESTONIA FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME*, Article 26, Paragraph 3, Item h), <http://www.fifoost.org>.

⁴¹ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, C, iii), c), 39.

⁴² OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, C, iii), f), 43.

⁴³ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, C, iii), f), 44.

⁴⁴ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, C, iii), f), 45.

⁴⁵ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, C, iii), g), 47.

⁴⁶ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, C, iii), g), 48.

⁴⁷ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, C, iii), h), 51.

⁴⁸ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, D, ii), a), 47.

⁴⁹ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, D, iii), a), 60.

⁵⁰ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, D, iii), c), 64.

⁵¹ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, D, iii), d), 66.

⁵² OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, D, iv),

a), 67.

⁵³ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, D, iv), a), 68.

⁵⁴ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, E, ii), a), 72.

⁵⁵ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, E, ii), b), 73.

⁵⁶ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, E, iii), a), 77.

⁵⁷ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, E, iii), b), 79.

⁵⁸ OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES, GUIDELINES FOR MAP APAs*, E, iii), c), 83.

⁵⁹ 吉尔·C.佩甘、J.斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第192页。

⁶⁰ 吉尔·C.佩甘、J.斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第195页。

⁶¹ 吉尔·C.佩甘、J.斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第199页。

⁶² 吉尔·C.佩甘、J.斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年出版，第199页。

⁶³ 张文春、吴迎：《预约定价协议的国际比较》，《涉外税务》，2001年第4期，第47页。

⁶⁴ 张文春、吴迎：《预约定价协议的国际比较》，《涉外税务》，2001年第4期，第48-49页。

⁶⁵ 张文春、吴迎：《预约定价协议的国际比较》，《涉外税务》，2001年第4期，第48页。

-
- ⁶⁶ 李鹏程：《析预约定价协议》，《涉外税务》，2001年第1期，第35页。
- ⁶⁷ 董根泰：《对加拿大国际转让定价的考察》，《涉外税务》，1997年第8期，第23页。
- ⁶⁸ 王欢：《转让定价法律制度近期发展之研究》之三之(二)，第1段，<http://www.taxexpert.com.cn>。
- ⁶⁹ 冀文海：《跨国公司，从鲑鱼到领头羊》，第19段，《中国经济时报》(2001年12月31日)，<http://www.xingxiao.com>。
- ⁷⁰ 冀文海：《跨国公司，从鲑鱼到领头羊》，第17段，《中国经济时报》(2001年12月31日)，<http://www.xingxiao.com>。
- ⁷¹ 谢漫：《全球营销受困，跨国公司加紧中国攻略》，第4段，《中国经营报》(2002年2月2日)，<http://www.tech.163.cn>。
- ⁷² 冀文海：《跨国公司，从鲑鱼到领头羊》，第25段，《中国经济时报》(2001年12月31日)，<http://www.xingxiao.com>。
- ⁷³ 《中国出口企业百强，外资公司榜上有名》，第3段，《人民日报海外版》(2002年3月5日)，<http://www.snweb.com.cn>。
- ⁷⁴ 韩进川：《转让定价立法中的问题及改进建议》，《涉外税务》，1997年第11期，第26页。
- ⁷⁵ 韩进川：《转让定价立法中的问题及改进建议》，《涉外税务》，1997年第11期，第27-28页。
- ⁷⁶ 毛晓红、熊小青：《预先定价制基本问题初探》，《税务研究》，2001年第7期，第38页。
- ⁷⁷ 毛晓红、熊小青：《预先定价制基本问题初探》，《税务研究》，2001年第7期，第38页。
- ⁷⁸ 林岳鑫、李伟军、陶红：《深圳市推行预约税制的实践与思考》，《涉外税务》，1999年第3期，第58页。

参考文献

中文文献：

1. 吉尔·C·佩甘、J·斯科特·威尔基著、国家税务总局税收科学研究所译：《全球经济中的转让定价策略》，中国财政经济出版社，1997年10月第1版。
2. OECD著、国家税务总局国际税务司译：《OECD税收协定范本注释》，中国税务出版社，2000年3月第1版。
3. 刘剑文主编：《国际税法》，北京大学出版社，1999年3月第1版。
4. 张守文著：《税法原理》，北京大学出版社，1999年8月第1版。
5. 王铁军编著：《转让定价及税务处理上的国际惯例》，中国财政经济出版社，1989年11月第1版。
6. 高强主编、财政部《税收制度国际比较》课题组编著：《美国税制》，中国财政经济出版社，2000年8月第1版。
7. 高腾翔编著：《国际税收协定通论》，中国财政经济出版社，1992年4月第1版。
8. 刘隽亭、刘李胜著：《纳税、避税与反避税》（全面修订第三版），社会科学文献出版社，2000年7月第3版。
9. 陈安主编：《国际税法》，鹭江出版社，1987年6月第1版。
10. 朱洪仁著：《国际税收筹划》，上海财经大学出版社，2000年3月第1版。
11. 廖亦新编：《国际税法》，北京大学出版社，2001年6月第1版。
12. 唐震华：《国际上转让定价税制的综合评析》，《涉外税务》1997年第1、2期。
13. 王仙花：《西方国家的反避税税制》，《山西财经大学学报》，1998年第5期。
14. 杨斌：《关联企业转让定价及调整方法概述》，《涉外税务》，2001年第11期。
15. 萧承龄：《各国转让定价法规与国际利润归属问题》，《税务研究》，1998年第4期。
16. 张文春、吴迎：《预约定价协议的国际比较》，《涉外税务》，2001年第4期。

17. 韩进川：《转让定价立法中的问题及改进建议》，《涉外税务》，1997年第11期。
18. 李鹏程：《析预约定价协议》，《涉外税务》，2001年第1期。
19. 毛晓红、熊小青：《预先定价制基本问题初探》，《税务研究》，2001年第7期。
20. 萧承龄：《九十年代国际税收管理动向浅析》，《涉外税务》，1998年第8期。
21. 刘玉龙：《预约定价制与我国的转让定价税制》，《涉外税务》，1999年第4期。
22. 林岳鑫、李伟军、陶红：《深圳市推行预约税制的实践与思考》，《涉外税务》，1999年第3期。
23. 董根泰：《对加拿大国际转让定价的考察》，《涉外税务》，1997年第8期。
24. 杨斌：《调整转让定价的基本原则和可比性分析方法——美国和OECD转让定价规则比较研究之二（上）》，《涉外税务》，2002年第1期。
25. 《涉外税务》1997-2002年。
26. 《税务研究》1997-2002年。

英文文献：

1. OECD, *ARTICLES OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL*, <http://www.oecd.org>.
2. OECD, *TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATIONS* (updated in 1999), published by OECD in Year 2001.
3. *CONVENTION BETWEEN THE UNITED STATES of AMERICA AND THE REPUBLIC OF ESTONIA FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME*, <http://www.fifoost.org>.
4. Internal Revenue Service of U.S.A., *ANNUAL REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS* (Announcement 2000-35), <http://www.unclefed.com>.

5. John Neighbour (Head of Transfer Pricing Unit, Fiscal Affairs, OECD), *GUIDELINES FOR CONDUCTING ADVANCE PRICING ARRANGEMENTS UNDER THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE* (“MAP APAs”), <http://www1.oecd.org>.

后 记

本文在构思和写作过程中，除得到扉页所列的指导老师的细心指点和大力支持外，还得到安永会计师事务所税务经理王伟文先生的不吝赐教，同时在文章资料收集方面也得到厦门大学法律系研究生陈延忠先生的帮助，使本人得以获得完成本论文所必需的信息，在此对他们一并表达本人最衷心的感谢！

论文独创性声明

本论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。论文中除了特别加以标注和致谢的地方外，不包含其他人或其它机构已经发表或撰写过的研究成果。其他同志对本研究的启发和所做的贡献均已在论文中作了明确的声明并表示了谢意。

作者签名： 程宇 日期： 2002年5月20日

论文使用授权声明

本人完全了解复旦大学有关保留、使用学位论文的规定，即：学校有权保留送交论文的复印件，允许论文被查阅和借阅；学校可以公布论文的全部或部分内容，可以采用影印、缩印或其它复制手段保存论文。保密的论文在解密后遵守此规定。

作者签名： 程宇 导师签名： 陆志安 日期： 2002年5月20日