



服务“一带一路”战略 税收政策及征管研究*

中国国际税收研究会课题组

内容提要：“一带一路”建设已成为我国的重要发展战略，税收助力“一带一路”战略实施具有重要意义。我国现行税制已基本适应开放型经济发展的要求，也与“一带一路”战略要求相一致。但具体到不同税种，特别是在税收鼓励企业“走出去”方面还存在不少问题。因此，建立完善符合外向型经济发展要求的税制，进一步提升税收协定的作用，加强涉外税收征管，优化涉外纳税服务，因地制宜地加强税收国际协调，必将有助于“一带一路”发展战略的实施。

关键词：“一带一路” 税收政策 税收征管

中图分类号：F810.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-6126(2015)12-0009-06

2015年3月28日，我国政府发布《推动共建丝绸之路经济带和21世纪海上丝绸之路的愿景与行动》，“一带一路”建设成为我国的重要发展战略。随着“一带一路”战略的推进，我国与沿线国家的联系将会更加紧密。如何发挥好税收职能作用，通过税收政策、纳税服务及税收征管的有效配合，积极服务“一带一路”战略实施，使这一战略对经济社会发展产生持续的带动和示范作用，是当前迫切需要研究的问题。

一、税收服务“一带一路”发展：现状

“一带一路”战略作为一种开放式的区域经济合作新模式，是我国构建开放型经济新体制的重要体现，其核心是在互利共赢的基础上促进货物、劳务和生产要素流动的便利化。税收服务于“一带一路”发展的着力点就在于如何有效消除生产要素在国内外流动的制度障碍，促进贸易投资的自由化和便利化。因此，

通常意义上的为经济发展创造公平的税收环境、确保市场配置资源决定性作用发挥的税制改革与完善，都有利于“一带一路”的发展，如规范增值税制的中性特点和出口退税制度有利于商品流通，统一的企业所得税制有利于企业公平竞争，特别是境外所得税抵免制度有利于消除跨境投资的重复征税，等等。就此而言，我国现行税制已基本适应开放型经济发展的要求，也与“一带一路”战略要求相一致。特别是下列开放型税收措施更有利于服务“一带一路”战略的发展：

（一）关税减让

消除关税壁垒是促进国际贸易发展的重要手段。随着改革开放的深化，我国在三个层面致力于关税减让，关税水平不断下降：

一是国内单边关税减让，包括国内自贸区的关税减免安排。如2015年6月1日我国单方面降低部分服装、鞋靴、护肤品、纸尿裤等日用消费品进口关税税率^①，

* 本课题共收到论文17篇，本报告是根据17篇研究成果综合整理而成，本文是报告的精简版。

① 《国务院关税税则委员会关于调整部分日用消费品进口关税的通知》（税委会〔2015〕6号）。

平均降幅超过 50%。

二是加入世界贸易组织 (WTO) 履行 WTO 的相关关税减让承诺。

三是通过谈签双边自由贸易协定和优惠贸易安排削减关税。截至 2015 年 9 月底,我国已签署自贸协定 14 个,其中属于“一带一路”沿线国家的有东盟 10 国和巴基斯坦;正在谈判的自贸协定 7 个,涉及“一带一路”沿线国家有海合会 6 国^①、RCEP 成员国^②、巴基斯坦、斯里兰卡;正在研究的 5 个,其中,印度、马尔代夫、格鲁吉亚、摩尔多瓦 4 国都属于“一路一带”沿线国家(见表 1)。

表 1: 我国谈签自贸协定情况

自贸协定谈签情况	与我国谈签自贸协定的国家和地区 ^③
已签署: 14 个	东盟(2002.11.4)、巴基斯坦(2006.11.24 ^④)、智利(2005.11.18)、新西兰(2008.4.7)、新加坡(2008.10.23)、秘鲁(2009.4.28)、哥斯达黎加(2010.4.8)、冰岛(2013.4.15)、瑞士(2013.7.6)、韩国(2015.6.1)、澳大利亚(2015.6.17) CEPA ^⑤ :中国香港(2003.6.29)、中国澳门(2003.10.17); ECFA:中国台湾(2010.6.29)
正在谈判: 7 个	海合会、挪威、“中日韩”、RCEP、中国与东盟自贸协定 (“10+1”) 升级谈判、中国与巴基斯坦第二阶段谈判
正在研究: 5 个	印度、哥伦比亚、马尔代夫、格鲁吉亚、摩尔多瓦

资料来源: 根据中国自贸区服务网 (<http://fta.mofcom.gov.cn/index.shtml>) 相关资料整理。

(二) 谈签税收协定

税收协定可以为企业“走出去”、“引进来”提供支持: 一方面通过协调和明确税收管辖权, 以及抵免制度、饶让制度和优惠的协定税率等制度性安排, 有利于消除双重征税, 降低跨境经营企业的整体税负; 另一方面, 通过相互协商程序和税收情报交换条款, 有利于加强税收征管合作, 方便税务争端的有效解决。在“一带一路”沿线国家中, 截至 2015 年 6 月 30 日我国已经与其中的 53 个国家签订了税收协定, 只有以下 11 个国家还没有与我国签订税收协定: 缅甸、柬埔寨、东帝汶、阿富汗、马尔代夫、不丹、伊拉克、约旦、黎巴嫩、也门、巴勒斯坦。

(三) 加强税收征管合作

国家税务总局全面实施和完善《全国税收征管规范 (1.0 版)》、《全国税务机关出口退 (免) 税管理工

作规范 (1.0 版)》, 简化征管流程, 提高征管效率, 大大改善了税收征管环境, 对“一带一路”建设中吸引外来投资和输出征管经验具有现实意义, 更重要的是, 通过多渠道加强了税收的国际征管合作:

一是通过税收协定的税收情报交换条款和征管互助条款, 加强签约方的征管合作。截至 2015 年 8 月底, 我国已对外正式签署 100 个避免双重征税协定, 其中 97 个协定已生效, 和我国香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排, 与我国台湾地区签署了税收协议。此外, 还通过税收协定、航空协定税收条款、海运协定税收条款等规定了与多数国家和地区的国际运输收

入的税收处理, 这对“一带一路”的交通设施建设和运行具有重要意义。

二是通过谈签税收情报交换协定, 加强税收情报交换。目前我国已与巴哈马、英属维尔京、马恩岛、根西岛、泽西岛、百慕大、阿根廷、开曼、圣马力诺、列支敦士登 10 个国家和地区签署了税

收情报交换协定。不过尚未与“一带一路”沿线国家谈签。

三是签署《多边税收征管互助公约》, 与二十国集团成员国展开征管合作。2013 年 8 月 27 日我国政府正式签署加入《多边税收征管互助公约》, 2015 年 7 月 1 日得到全国人大常委会正式批准。加入该公约, 有助于我国利用国际税收征管协助平台与其他国家进行信息交流, 了解跨国公司整体经营情况, 有效打击企业逃避税行为, 营造公平的税收环境。

(四) 优化纳税服务

与实施征管规范一样, 在全国范围内推广《全国税务机关纳税服务规范》, 有助于提升纳税服务质量, 改善国内税收环境, 对国内纳税人和跨境纳税人都具有积极意义。

(五) 服务“一带一路”战略的 10 项措施

① 海合会: “海湾合作委员会”简称, 成员国包括沙特阿拉伯、阿联酋、科威特、巴曼、卡塔尔、巴林。
 ② RCEP: “区域全面经济合作伙伴关系”, 成员包括东盟 10 国、中国、日本、韩国、澳大利亚、新西兰、印度。
 ③ 括号内为协定签署日期。
 ④ 2005 年 4 月 5 日我国和巴基斯坦已签署“早期收获计划协议”。
 ⑤ CEPA: 《关于建立更紧密经贸关系的安排》; ECFA: 《海峡两岸经济合作框架协议》;



税务部门积极创新服务支持“一带一路”建设。国家税务总局于2015年4月21日下发了《关于落实“一带一路”发展战略要求做好税收服务与管理工作的通知》(税总发〔2015〕60号),从“执行协定维权益、改善服务谋发展、规范管理促遵从”三个方面,出台了支持“一带一路”战略的10项税收措施,包括:认真执行税收协定,加强涉税争议双边协商;建设国别税收信息中心,建立“一带一路”税收服务网页,深化对外投资税收宣传辅导,设立12366纳税服务热线专席,发挥中介机构作用;完善境外税收信息申报管理,开展对外投资税收分析,探索跨境税收风险管理。

二、税收服务“一带一路”发展:问题

虽然我国现行税制已基本适应开放型经济发展的要求,有利于服务“一带一路”战略的实施,但具体到不同税种,特别是在税收鼓励企业“走出去”方面还存在不少问题。^①

(一) 国内税制问题

与涉外业务直接相关的,主要涉及企业所得税、货物和劳务税两个方面:

1. 企业所得税方面。2008年1月1日起实施的企业所得税法对境外所得的征税事项作了比较明确的规定,结合税收协定,较好地解决了对外投资可能产生的国际双重征税问题,为我国企业走出去创造了良好的税收环境。但仍然存在一些不足,主要表现在^②:

(1) 境外所得抵免不彻底。我国企业所得税法实行“分国不分项”的税收抵免制度,不同投资国之间的超限额与抵免余额不能相互抵消,只对中石油等少数企业采取综合抵免制度。同时,抵免层级只限三层以内,三层以外的不能抵免,重复征税不能完全避免。

(2) 企业境外投资成本费用调整工作量大。我国企业所得税法规定,对外投资企业境外所得的成本费用需要依照我国企业所得税法的相关规定核算调整以计算应纳税额和抵扣限额,这使税务机关和企业财务核算工作十分繁琐,增加了征纳双方成本。

(3) 不允许税前提取海外投资风险准备金,企业缺少海外投资的风险保护。

(4) 境外亏损弥补限制过严。按照现行规定,境外亏损不能抵减境内盈利,而且境外不同国家的盈亏不能互抵。这容易使境外亏损得不到正常弥补,不仅增加企业税收负担,也增加了境外投资的风险。

2. 货物和劳务税方面。一是增值税出口退税不彻底,政策频繁调整,影响产品的国际竞争力。二是“营改增”尚未全面到位,多数服务业仍征收营业税,重复征税问题未能根本解决,既不利于服务业的发展,也不利于货物和劳务出口实现彻底退税,以零税负进入国际市场。“一带一路”战略基础设施建设是重点,它必将带动建筑工程和服务的输出,营业税的重复征税和不完全退税不利于我国劳务输出。

(二) 税收协定问题

主要表现在:

1. 税收协定网络不全面。截至2015年11月底,我国已签订100个税收协定,有力地支持了“走出去”企业。但对于全球200多个国家和地区来说,我国对外签订的税收协定还不够全面。在“一带一路”沿线国家中,还有11个国家没有与我国签订税收协定。

2. 税收协定内容不完善。与发达国家签订的很多税收协定时间比较早,一些条款已经过时。而且一直以来,出于鼓励吸引外资为主的现实,我国以前对外签订的税收协定,更多地考虑收入来源地的税收利益,一般要求发达国家单方面给予饶让抵免;对于发展中国家,一般相互给予饶让抵免。近年来我国对外投资快速增长,已逐渐成为资本输出大国,在税收协定谈签时,已开始重视维护资本输出国的税收权益,协定中有不再列入饶让抵免条款的迹象。协定中不给予对方饶让,虽然有利于维护资本输出国的税收权益,但对于“走出去”企业来说,将无法享受其投资所在国的税收优惠政策,影响企业对外投资的积极性。

3. 税收协定利用不理想。2014年,北京市国税局对281户主动向税务机关申报了境外所得的企业开展

^① “一带一路”战略是我国构建和完善“开放型经济新体制”的重要内容。中国国际税收研究会在2014年曾对“开放型经济条件下的税制问题”进行专题研究。其中提出的一些问题和建议,同样适用于“一带一路”的发展,因此本报告吸收了相关意见和结论,参见中国国际税收研究会2014年研究报告:《开放型经济条件下的税制问题的若干思考》。

^② 关于境外所得税问题,国家税务总局曾列重点课题进行专门研究。参见魏志梅、刘建:《中国境外所得税制的回顾、借鉴与展望》,《税务研究》2011年第7期。

调查。结果显示,2011—2013年,这些企业取得的境外所得共计2 079亿元,其中近90%来源于已与我国签署税收协定或安排的国家和地区,但仅有26户企业曾在境外享受税收协定待遇,占比仅为9.25%。与国内企业不同的是,仅2014年北京市国税局受理非居民企业享受税收协定待遇审批和备案就达900余户次^①。

(三) 税收征管和服务问题

主要表现在:

1. 基本征管制度尚不健全。我国现行税收征管制度主要规范境内涉税事务,基本未涉及对外投资涉税事务。

2. 征管基础工作比较薄弱。国际税收知识尚未普及,纳税人对外国税收制度、税收协定、我国涉外税法的熟悉程度参差不齐;企业涉外办税质量不高,尤其是一部分中小企业,难以按期按质完成涉外纳税申报工作;税收管理数据资料不足,主管税务机关难以满足日常管理和税款征收需要,跨国税源分析、监控工作更是难以落实。

3. 征管基层建设有待加强。随着“走出去”企业的增多,涉外业务大幅增加,但基层税务人员的涉外业务水平、理解和应用国际税收协定的能力、阅读和收集涉税资料的能力明显欠缺;基层税务机关长期专注于本国本地税源管理,对来自境外的税源管理既缺少经验,也缺少准备;税收征管信息系统也不完全匹配,难以建立我国企业对外投资活动自始至终的电子化分户专档,也难以完整录入我国企业境外收入纳税申报资料,更难以利用征管数据库进行税源分析和纳税评估。

4. 涉外纳税服务内容薄弱。目前主要致力于服务平台的搭建,但需要提供服务的内容比较欠缺,如多地税务机关都希望构建外国税收信息数据库为纳税人提供相关信息,但受制于对国外最新税制资料掌握不充分。

三、税收服务“一带一路”发展:建议

“一带一路”发展是构建我国外向型经济体制的重要战略举措,建立完善符合外向型经济发展要求的税制,进一步提升税收协定的作用,加强涉外税收征管,优化涉外纳税服务,因地制宜地加强税收国际协调,

必将有助于“一带一路”发展战略的实施。

(一) 完善国内税制,适应外向型经济发展要求

1. 完善企业所得税制。主要建议包括:

(1) 改进境外企业所得税抵免办法:一是将现行分国限额抵免改为综合限额抵免;二是将间接抵免层级由现行的3层递延至6层,鼓励企业不仅“走出去”,而且“走下去”;三是借鉴法国等发达国家经验,对境外所得有条件地实行免税法代替现行的抵免法。抵免法特别是间接抵免,操作复杂,管理成本高,基于我国正处于鼓励企业“走出去”的对外投资上升期,企业对外投资和国家境外税源管理经验不足,可以考虑先选择高新技术等部分行业尝试实行有条件的免税法代替抵免法。此外,对于仍实行抵免法的,应优化和简化境外所得税抵免程序,提高可操作性。

(2) 改进境外所得税调整规定。可以考虑允许改按来源国税法规定确定收入、费用和损失,但需经当地会计师事务所进行真实性审计。

(3) 完善对外投资企业亏损结转和追补机制。我国目前实行的超过抵免限额的部分可以向后结转5年,建议调整为向后结转更长时间或者允许向前结转一定年限。

(4) 允许税前提取对外投资风险准备金,降低企业对外投资损失的风险。

2. 完善货物和劳务税制。主要建议包括:

(1) 加快“营改增”改革步伐。“营改增”范围越广,改革越彻底,它的效果会越明显。加快“营改增”推进步伐,并择机合并简化增值税税率档次,尽可能取消或归并类似于城市维护建设税、教育费附加等流转税附加,以彻底消除重复征税,有效提高我国服务业在开放型经济条件下的出口竞争力。

(2) 完善出口退税制度,提升税收政策的国际竞争能力。进一步改革出口退税制度,除“两高一资”以及出于国家安全、产业导向原因而限制出口的项目以外,原则上应实行彻底的出口退税制度。

(二) 强化税收协定的作用,提升国际税收话语权

1. 加强税收协定的谈签、修订和宣传工作。

一是适应企业“走出去”的步伐,进一步扩大税收协定的谈签范围。把企业对外投资目的地国家(地区)

^① 周跃震.九成“走出去”企业未享税收协定待遇[N].中国税务报,2015-4-17.



作为优先考虑对象,积极主动联系,争取早日展开谈判,尽快签署税收协定。在11个尚未与我国签订税收协定的“一带一路”沿线国家中,缅甸位居我国对“一带一路”沿线国家直接投资的第5、柬埔寨位居第8。沿线国家对我国直接投资排名靠前的有柬埔寨(排名第11位)、缅甸(第19位)^①。因此,启动与缅甸、柬埔寨的税收协定有现实意义和可行性。

二是对部分签订时间较早的双边税收协定,尽快补充和修订。OECD 2008年税收协定范本,首次列入了强制性仲裁条款,为解决国际税收争端开辟了新途径。因此,在谈签和修订税收协定时,可以积极考虑增列强制性仲裁条款,以强化境外税收维权能力,有效解决国际税收争端;配合受控外国公司(CFC)税制,与避税港国家或地区谈签或修订税收协定时,应注意增加类似“本协定应不妨碍缔约国一方实施其关于防止逃税和避税(不论是否称为逃税和避税)的国内法律及措施的权利,但以其不导致与本协定冲突为限”的反避税条款。

三是加大税收协定宣传力度,让税收协定更多地“走出去”为企业服务。

2. 灵活、合理安排税收饶让条款。兼顾资本输入和资本输出,兼顾国家税权和企业利益,针对不同国家和地区的资本流动情况和我国产业战略布局,在税收协定谈签和修订时,灵活、合理采纳税收饶让条款。同时注意增加协定反滥用条款,维护国家税收权益。

3. 加强货物与劳务税国际征税问题的研究。随着信息技术和虚拟经济的不断发展,跨境服务贸易间接税存在的国际双重征税和双重不征税问题日益受到关注,OECD已成立专家组对此进行研究,并有可能形成货物和劳务税的国际征税规则。我国应参与并加强这方面的研究,提高国际税收话语权,对形成的合理规则适时纳入国际税收协定的谈签范畴。

4. 在“走出去”企业重点目的国家(地区)和国际性重要组织中设立常任代表机制,增强国际税收话语权、国际税收规划制定权,增强国际税收操作的预见性和确定性。用机制维护国家税收权益,用机制保障“走出去”企业利益。

(三) 加强涉外税收征管,优化涉外纳税服务

随着境外税收征管业务的增加,税收征管和服务的内容要从纯境内业务向境内、境外业务并重转变,同时要从人力、机构、制度上为加强境外税收业务管理提供条件。即:培养涉外业务人才;成立境外税务管理机构,包括税收情报管理机构,负责境内税收情报的收集、传递和境外税收情报的归集、分析和使用;完善法律、法规,建立境外税务管理制度,包括建立和完善境外投资经营专项税务登记制度,健全境外所得专项申报制度,企业境外账簿、凭证管理制度,境外税源分析评估制度等等。同时,加强国外税制发展的动态跟踪研究和资料收集,为提供优质服务奠定基础。

(四) 因地制宜地加强税收协调

“一带一路”战略作为一种区域经济合作的新形态,需要加强税收协调。从需要协调的内容看,主要包括以下五个方面:

一是鼓励、引导“一带一路”沿线国家规范各国国内税制。“一带一路”沿线国家之间区域合作呈现一种局部合作多样化而整体合作松散的特点,因此总体上尚不需要税制的一体化协调,但促进相关国家实行比较规范的税制,将有助于税收障碍的消除。就现行税制格局来说,有必要引导相关国家和地区普遍推行征收范围广、税率档次少的消费型增值税制,并对主要货物和劳务出口实行零税率。这不但有利于消除对货物和劳务的重复征税,而且在出口退税、进口征税的情况下,有利于消除因成员国之间的税制差异而造成的产品价格扭曲,有利于货物和劳务在成员国内部的自由流动。

因此,对于没有实行增值税的合作伙伴,应鼓励他们尽早实行增值税制;对于增值税制不规范、征收范围偏窄、税率档次偏多的合作伙伴,应尽可能引导他们规范简化税制。这样,不仅有助于本国产品的出口,也有利于区域统一市场的形成。

二是完善和健全税收协定网络。对没有或很少签订税收协定的国家,应促使他们签订税收协定,协定签订经验丰富的国家可以提供必要的技术援助。对于已签订的协定,要加强税收条款内容的研究和比较,不

^① 根据《中国商务年鉴(2014)》(中国商务出版社2014年版)和《2013年度中国对外直接投资统计公报》(中国统计出版社2014年版)相关数据整理,排名范围为“一带一路”沿线64国,其中,中国对外投资按存量排名;沿线64国对中国投资因无存量数,改按2013年的流量数据排名。

仅内容要健全，而且协定条款规定尽可能完善、规范。

三是充分利用现有合作平台，推动多层次、差异化的税收协调与合作。利用现有的各种区域合作平台，主要是在优惠贸易安排和自贸区的基础上，提升关税的协调能力；利用《多边税收征管互助公约》、税收情报交换协议等合作平台，加强税收情报交换和征管合作；利用现有多边合作机制^①，加强相关国家沟通，扩大各种区域合作的深度与广度，以此带动税收协调向更高层次发展。

四是以问题、项目为导向，创新税收协调方式。国际经济合作项目的相关方要从实际需要出发，探索各种新的税收协调方式，譬如说围绕项目相关的商品关税减让、与项目相关的投资涉税问题协调和税收征管合作等等，税收协调的范围（如关税减让的品目）可宽可窄，协调程度（如关税减让幅度）可高可低，根据“一带一路”设施项目建设的重要性，围绕具体项目的涉税问题谈签协调方案。

五是逐步建立与完善税收协调机制。从长远看，不同层次、不同范围的利益相关方会本着促进而不是阻碍区域经济合作不断深化的目的，积极寻求建立并逐步完善税收协调机制^②：一是协商制定税收协调的法律框架，为税收协调奠定法律基础；二是成立税收协调机构，包括税收协调的执行机构（负责税收协调方案的起草、组织磋商和通过税收协调措施并负责监督实施）、研究机构（如专家组等，负责税收协调专项问题的调查研究，提出税收协调的建议或草案，组织税收专业论坛等）和仲裁机构（负责税收纠纷的裁决），

为税收协调机制提供组织保障；三是建立税收利益补偿机制，对经济一体化发展和税收协调过程中产生的利益不均衡进行再协调；四是建立税收争端解决机制和共同协商程序，为税收协调措施的顺利实施提供法律保障；五是积极组织税收专家对税收政策协调问题进行研究，对相关国家的税制改革提出建议，在此基础上对重大的税收协调问题形成共识。🌐

参考文献：

- [1] 魏志梅，刘建. 中国境外所得税制的回顾、借鉴与展望[J]. 税务研究, 2011(7).
- [2] 周跃震. 九成“走出去”企业未享税收协定待遇[N]. 中国税务报, 2015-4-17.
- [3] “中国—东盟税收问题研究”课题组. 中国—东盟税收协调问题研究[J]. 涉外税务, 2008(4).
- [4] 中国国际税收研究会 2014 年研究报告. 开放型经济条件下的税制问题的若干思考[R]. 中国国际税收研究会, 2014.
- [5] 中国自贸区服务网 (<http://fta.mofcom.gov.cn/index.shtml>).
- [6] 财政部 (<http://www.mof.gov.cn/index.htm>)、国家税务总局 (<http://www.chinatax.gov.cn/>) 等政府网站.

课题组成员：靳东升 赵书博 裴晓梅
 李香菊 金亚萍 杨雪芳
 吴志峰 邓永勤

课题组成员单位：甘肃、河北、湖南、广西、云南省（自治区）国际税收研究会；广西、四川省（自治区）国家税务局；西安、温州市国际税收研究会

报告总撰：龚辉文

A Study on Tax Policy and Administration Serving “The Belt and Road Initiative”

A Research Group of China International Taxation Research Institute

Abstract: “The Belt and Road Initiative” has become an important development strategy in China, in which taxation can play an active role. Current tax system in China satisfies the requirements of opening-up economy and “The Belt and Road Initiative” on the whole. However, there are still some problems in promoting Chinese enterprises “going global”. This paper suggests on further improving tax system in line with the requirements of the opening-up economy, enhancing the functions of tax treaties, strengthening tax administration and optimizing tax service toward foreign investment enterprises as well as promoting international tax coordination according to current situations.

Key words: The Belt and Road Initiative Tax policy Tax administration

责任编辑：王 平

① 如上合组织、中国—东盟“10+1”、亚太经合组织、亚欧会议、亚洲合作对话、亚信会议、中阿合作论坛、中国—海合会战略对话、大湄公河次区域经济合作、中亚区域经济合作等。

② “中国—东盟税收问题研究”课题组. 中国—东盟税收协调问题研究[J]. 涉外税务, 2008(4).