



“一带一路”战略的国际税收协调*

王文静 赖泓宇（中央财经大学税务学院 北京 100081）

内容提要：“一带一路”沿线各国经济社会存在较大差异，我国与沿线国家之间的国际税收协调问题不容忽视。本文对比分析了“丝绸之路经济带”沿线国家与“21世纪海上丝绸之路”沿线国家在经济社会、双边税收协定、公司所得税等方面的基本情况和主要差异。结合当前沿边地区开发开放的发展机遇和全球打击税基侵蚀与利润转移的共同行动计划，本文提出顶层设计“一带一路”国际税收规则、适时完善税收协定网络、实施支持外向型经济发展的税收政策、探索跨境经济合作区税收协调机制等建议。

关键词：一带一路 双边税收协定 公司所得税 国际税收协调

中图分类号：F812.42 **文献标识码：**B **文章编号：**2095-6126(2016)04-0052-06

2015年国家出台《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》，清晰勾勒出“一带一路”战略的区域定位与发展路径。沿线各国在经济社会、税收制度等方面存在较大差异，“丝绸之路经济带”与“21世纪海上丝绸之路”的沿线概况亦有所不同，对比研究“一带一路”背景下的国际税收协调问题是我们当前面临的重要议题。

一、“一带一路”沿线国家经济社会基本概况

“一带一路”战略具有地理辐射范围广、经济社会多元化、共赢合作泛区域化等特征，并非限于固定国家。本文以文献及报道中常见的沿线64国作为研究口径，结合地理位置、政治体制、经济等因素，将沿

线64个国家划分为六个组别进行研究。即中亚5国，独联体及格鲁吉亚、蒙古8国，中东欧16国，西亚北非16国，东南亚11国，南亚8国。“丝绸之路经济带”沿线国家主要有中亚5国，独联体及格鲁吉亚、蒙古8国，中东欧16国，以及伊朗、土耳其等部分西亚国家，以下简称“一带”沿线国家。“21世纪海上丝绸之路”沿线国家主要有东南亚11国，南亚8国，以及大部分西亚国家和埃及，以下简称“一路”沿线国家。

（一）人口密度情况

沿线64个国家的国土面积将近全球总面积的三分之一，2014年总人口约为31.51亿，约占全球总人口的43.4%。^①

“一带”沿线国家覆盖的国土面积贯穿亚欧大陆广

* 本文得到中央财经大学中国财政发展协同创新中心的资助。

① 根据世界银行WDI数据库数据资料计算而得。为了保证统计口径统一，分母的总人口、总面积数据均采用该数据库统计的总值数据。



大腹地。“一路”沿线国家覆盖的国土面积相对较少，但是广泛辐射南太平洋、印度洋海域。从具体的国土面积比例来看，位于我国北部的蒙古和俄罗斯两国面积占沿线全部国家面积的40%，因此，独联体及格鲁吉亚、蒙古8国的面积占比最高，将近达到“一带一路”沿线国家面积的一半。面积占比最低的是中东欧16个国家，只有3%。

“一路”沿线国家人口数量较多，而“一带”沿线国家人口相对较少。从具体人口构成比例来看，南亚8国的人口占比最高，达到沿线全部国家人口的一半以上，中亚5国人口占比最低，仅为2%。中东欧16国，独联体及格鲁吉亚、蒙古8国这两个组别的人口占比都较低，均未超过10%。

对比来看，沿线国家的人口密度差别较大，沿线亚洲国家的人口密度明显更高，“一路”沿线国家的人口密度整体高于“一带”沿线国家。

（二）经济发展水平

从经济总量来看，沿线国家存在较大差异。根据世界银行WDI数据库计算得出，2014年“一带一路”沿线62国（缺失叙利亚和巴勒斯坦的数据）的国内生产总值约为129 883亿美元，约为我国2014年国内生产总值的1.25倍。从2014年不同组别国家的国内生产总值占比来看，西亚北非14国（不含叙利亚、巴勒斯坦）的GDP总量约为沿线62国GDP总量的29.2%，占比最高，而中亚5国的占比最低，仅为2.66%。另外，独联体及格鲁吉亚、蒙古8国如果不包括俄罗斯，其余7国的GDP总量占比也仅为2.55%，中东欧16国的GDP占比也相对较低。

各国之间国内生产总值差异较大，2014年GDP总量排名前三位的国家分别为印度、俄罗斯、印度尼西亚，GDP总量排名后三位的国家分别为东帝汶、不丹、马尔代夫。沿线62个国家国内生产总值的算术平均值约为中位数值值的3.3倍，可见沿线国家之间的经济发展水平差异较为显著，且经济总量较低的国家数量相对较多。

再从人均收入水平的角度来看，“一带一路”沿线各国的经济发展水平同样存在较大差异。根据2014年

世界银行计算出的人均国民总收入（人均GNI）以及在该数据下的国家收入水平分类标准，除了东帝汶和巴勒斯坦数据缺失之外，其余62个沿线国家中，高收入国家有18个，中等偏上收入国家有21个，中等偏下收入国家有20个，低收入国家有3个。

各国人均GNI差异较大，而且“一带一路”沿线四个收入组别人均GNI的平均值差距非常明显。高收入国家组别人均GNI人口加权平均值约为低收入组别的24.44倍。不同收入组别的算术平均值均高于中位数，意味着各组别内部较低收入的国家数量相对更多。2014年我国人均GNI为7 380美元，略高于中等偏上收入国家组别的中位数，低于该组的算术平均数和人口加权平均值。

（三）国际贸易与投资情况

从进出口贸易的角度来看，根据世界银行WDI数据库计算得出，除了东帝汶、巴勒斯坦、缅甸指标缺失之外，2014年其余61个沿线国家贸易劳务进口量的平均值约为847.3亿美元，贸易劳务出口量的平均值约为935.24亿美元，相应的中位数值均更低；贸易劳务进口量占GDP的平均比重约为52.58%，贸易劳务出口量占GDP的平均比重约为50.11%。^①贸易劳务进口量位于前三位的国家是印度、新加坡、俄罗斯，位于后三位的国家是不丹、马尔代夫、黑山。贸易劳务出口量位于前三位的国家是俄罗斯、新加坡、印度，位于后三位的国家是不丹、阿富汗、塔吉克斯坦。根据世界银行WDI数据库的统计，2014年我国贸易劳务进口量为19 601.99亿美元，贸易劳务出口量为23 425.41亿美元，远高于上述平均值和中位数值；贸易劳务进口量占比为18.92%，贸易劳务出口量占比为22.61%，均低于上述国家的平均值和中位数值。对比而言，总体上沿线国家对国际贸易的经济依存度较高，但是大多数国家的进出口总量并不高，远低于我国的对外贸易规模。

从资本流动的角度来看，根据世界银行WDI数据库计算得出，除了叙利亚和巴勒斯坦数据缺失之外，2014年其余62个国家外商直接投资净流入额占GDP的平均比重约为3.54%，外商直接投资净流入额占比位于前三位的国家是新加坡、马尔代夫、黑山。根据上

^① 在该数据库中，东帝汶、巴勒斯坦、缅甸缺失该指标各个年份的数据。其余61国中，仍有部分国家缺失2014年的数据，因此，这里选取这些国家最近年份的数据作为替代。



述数据库的统计,我国2014年外商直接投资净流入额占GDP的比重约为2.8%,低于上述平均比重。关于对外直接投资净流出情况,除了多个缺失指标国家之外,其余49个国家2014年对外直接投资净流出额占GDP的平均比重约为1.44%。^①对外直接投资净流出额占比位于前三位的国家是新加坡、科威特、匈牙利。根据世界银行WDI数据库的统计,我国2013年^②对外直接投资净流出额占GDP的比重约为1.72%,略高于上述平均比重。

(四)“一带一路”沿线国家经济概况比较

“一带”沿线国家与“一路”沿线国家在面积、人口、经济发展水平、国际贸易投资规模等多方面存在明显差异,我国与沿线国家之间存在巨大的合作发展空间。

第一,“一带”与“一路”沿线经济总量格局大体平衡,“一路”沿线国家的经济总量整体略高于“一带”沿线国家。我国在经济总量、贸易总量方面均远高于“一带一路”沿线绝大多数国家,而沿线国家对外经济依存度较高,因此,预期我国能够充分发挥对外经济辐射效应,增强与沿线国家的经济贸易合作。沿线国家之间经济发展水平差异较大,我国在推进“一带一路”战略时还需实施差异化、多元化的合作发展规划。

第二,从整体来看,“一带”沿线国家的人均国民总收入水平相对高于“一路”沿线国家,这与“一路”沿线亚洲国家人口数量较多有一定关系。从人均收入水平的角度来看,我国基本上处于“一带一路”沿线国家的中等水平,因此,与中等水平、更高收入水平、更低收入水平的国家都具有相应的合作发展空间。

第三,“一路”沿线国家外商直接投资净流入额占GDP比重的平均值以及对外直接投资净流出额占比平均值,整体上略高于“一带”沿线国家。我国跨境资本流动和经济总量的比重关系与沿线国家的平均水平较为接近,因此,促进我国企业投资沿线国家、吸引沿线国家资本进入我国具有合作共赢的可行性。

二、“一带一路”沿线国家的税收政策比较

(一)双边税收协定签订情况

目前,在“一带一路”沿线64国中,未与我国签订双边税收协定的国家有11个,分别为缅甸、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,大多数为“一路”沿线国家。其中,约旦已经签订的双边税收协定超过了100个,多为欧盟和发达国家。其余10个国家已签订双边税收协定的数量本身就很少。阿富汗、马尔代夫未与其他国家签订税收协定,东帝汶仅与葡萄牙签订了税收协定,不丹仅与印度签订了税收协定,柬埔寨与3个国家签订了税收协定,黎巴嫩与4个国家签订了税收协定,也门与5个国家签订了税收协定,缅甸与9个国家签订了税收协定。巴勒斯坦与7个国家签订了税收协定,但是目前生效的只有3个;^③伊拉克与5个国家签订了税收协定,但是目前生效的只有两个。^④虽然未签订双边税收协定,但是我国与马尔代夫签订了航空协定,与黎巴嫩签订了航空协定和海运协定,其中包含税收条款,涉及公司所得税、个人所得税和间接税。

从双边税收协定的签订时间来看,我国与“一带一路”沿线国家签订避免双重征税协定大多集中于20世纪80、90年代至21世纪初。2005年以来,与我国第一次签订避免双重征税协定的沿线国家有格鲁吉亚、阿塞拜疆、沙特阿拉伯、叙利亚、捷克共和国、土库曼斯坦、塔吉克斯坦,我国还与俄罗斯、新加坡等国重新签署了双边税收协定。目前生效的税收协定中,仍有个别协定签署于20世纪80年代,且进入21世纪之后未有任何修订。当今国际税收形势已经发生诸多变化,国际避税形式更加复杂多变,国际税收协调行动不仅仍然关注避免双重征税问题,而且更加重视防止税基侵蚀和利润转移。

从双边税收协定的内容来看,在常设机构的认定时间标准方面,我国与“一路”沿线多数国家所签订协定的规定时间少于12个月,主要有183天、6个月、9个月,且以6个月为标准的协定数量最多;我国与“一带”沿线多数国家所签订协定的规定时间在12个月及以上,主要有12个月、18个月、24个月,且以12个月为标准的协定数量最多。在协定税率方面,我国与沿线国家

^① 在该数据库中,这49个国家中仍有不少国家缺失2014年的数据,因此,这里选取这些国家最近年份的数据作为替代。

^② 在该数据库中,目前只有我国2013年该指标的数据。

^③ 巴勒斯坦对外签订的这7个双边税收协定大多签署于2010年以后。

^④ 根据荷兰国际财政文献局IBFD数据库资料整理。



所签订的协定，对于股息、利息、特许权使用费受益所有人的限定税率多数为 10%。在税收协定的饶让条款方面，有 15 个国家与我国相互给予饶让，^①新加坡、阿联酋、波兰、匈牙利等国给予我国单方税收饶让。

（二）沿线国家公司所得税相关情况

基于“走出去”企业的角度，除了税收协定中的限定税率之外，东道国当地公司所得税税负对于投资经营决策来说同样较为重要。鉴于实际税负较难考量，这里简要对比 2015 年沿线 64 国的公司所得税名义税率，^②以期形成初步的税负判断。对于非居民企业设立在本国的分支机构的情况，沿线大多数国家都按照本国标准税率对其征收公司所得税，从这个角度而言，名义标准税率具有一定的参考性。除了蒙古、阿联酋、埃及、巴勒斯坦、叙利亚、匈牙利、印度^③ 7 国采用累进税率之外，沿线其他国家基本上采用比例税率。不少国家针对特殊行业设定特殊税率，尤其是一些石油产出国对石油企业适用于高税率。

从 2015 年沿线国家公司所得税的名义标准税率来看，大约三分之二的沿线国家公司所得税标准税率不超过 20%。公司所得税名义标准税率高于我国的国家有菲律宾、巴基斯坦、孟加拉国、斯里兰卡、不丹、以色列、巴林、印度、埃及、阿联酋、叙利亚 11 个国家，^④大多为“一路”沿线国家。与我国税率相同的国家有印度尼西亚、马来西亚、缅甸、尼泊尔、伊朗、蒙古^⑤ 6 个国家，前四个国家均为“一路”沿线国家。

综上，“一路”沿线不少国家公司所得税名义标准税率并不低于我国，而“一带”沿线绝大多数国家的公司所得税名义标准税率低于我国。分组别来看，南亚 8 国的平均税率最高（26.4%），中亚 5 国的平均税率最低（11.9%）。^⑥ 南亚 8 国、东南亚 11 国、西亚北非 16 国三个组别各自的平均税率均高于 20%，而其他三个“一带”沿线国家组别各自的平均税率均低于 20%。未与我国签订税收协定的 11 个国家中，除了不丹、缅甸之外，其他 9 国的公司所得税标准税率均明显低于

我国。

另外，沿线部分国家还征收分支机构利润汇回税，即设立在本国的分支机构如果将利润汇回总部，还需向本国缴税。考虑到分支机构利润汇回税的税率，土耳其、哈萨克斯坦、阿塞拜疆、泰国等国的所得税实际税率可能会超过 25%，因而可能会影响到我国“走出去”企业到这些国家进行投资。

除公司所得税税率之外，税收管辖权对于企业税负也有重要影响。沿线大多数国家同时实施地域管辖权和居民管辖权。中东地区部分石油产出国实施单一地域管辖权，仅对来源于本国境内的所得征税，如科威特、卡塔尔、巴林等国。除此之外，东南亚的马来西亚也实行单一地域管辖权。

总体来说，“一带一路”沿线国家公司所得税整体名义税负并不高，“一路”沿线国家的公司所得税税率平均水平相对高于“一带”沿线国家，低税率为吸引我国“走出去”企业到沿线国家投资经营创造了有利条件。从实际税负的角度考虑，税制透明度、附加税费、税收征管水平等也会影响到沿线国家的实际税负水平，而这些因素通常与各国经济发展水平有着密切关系，因此，可以认为沿线高收入水平国家，尤其是中东欧 16 国的名义税率与实际税负最为接近。

三、“一带一路”背景下的国际税收协调挑战

从国家层面来看，“一带一路”背景下的国际税收协调应包括以下三方面内容：

第一，减税趋势下的国际所得税利益分配协调。自 20 世纪末开始的国际税收竞争掀起全球性的减税热潮，进入 21 世纪之后国际金融危机、欧洲主权债务危机进一步助推多国减税。目前，沿线一些国家仍在持续减税，而且沿线大多数国家的公司所得税名义税率并不高。低税国与高税国之间的税收利益分配，一方面已经通过签订的双边税收协定得以明确，另一方面当前的利益分配是否会影响到未来“一带一路”战略的

① 泰国、马来西亚、越南、文莱、印度、巴基斯坦、斯里兰卡、阿曼、科威特、斯洛伐克、保加利亚、塞尔维亚、马其顿、波黑、黑山。

② 本部分涉及的税率资料均为笔者根据荷兰国际财政文献局 IBFD 数据库相关资料进行整理而得。

③ 印度是对超过一定水平的所得另外征收附加税，本质上也为累进税率，所以本文将印度归类为实施累进税率的国家。

④ 印度、叙利亚、埃及、阿联酋采用累进税率，这些国家的最高一档税率均高于 25%。

⑤ 蒙古采用累进税率，最高一档税率为 25%。

⑥ 这部分关于组别平均税率的计算，对累进税率取最高一档税率和最低一档税率的算术平均值作为该国税率的代表值，对孟加拉国的多个行业税率选取最低的行业税率（27.5%）作为该国的代表值。



实施仍有待探究。如何突破当前税收协定网络下的局限性,激励我国企业“走出去”,吸引境外企业“引进来”,从根本上应着眼于所得税的国际协调行动。

第二,电子商务背景下的国际增值税征管协调。除了所得税的国际协调之外,随着全球电子商务的普及,在“一带一路”战略的合作发展进程中,国际增值税的协调问题不容忽视。尽管关于增值税的跨境协调原则已经明确,但是无形资产和跨境劳务所涉及的国际增值税协调还存在现实征管问题。在“一带一路”的战略背景下,加强对电子商务增值税的跨境征收管理,有助于顺应全球贸易形势,增强我国与沿线国家的贸易合作关系。

第三,税基侵蚀与利润转移(BEPS)行动计划下的“一带一路”国际税收协调。2015年10月OECD发布BEPS行动计划最终报告,不仅对国际税收规则进行了修改,而且针对如何遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为提出了具体的行动方案。BEPS行动计划的出台,为我国实施“一带一路”战略指明了国际税收协调与管理的行动方向,尤其是在国际反避税领域。但是考虑到沿线国家的经济发展水平和税收征管水平,如何在促进与沿线国家的跨境投资贸易以及遏制跨国公司避税行为之间做出平衡,在操作层面面临短期困难。

四、助力“一带一路”战略实施的国际税收建议

(一) 顶层设计“一带一路”战略下的国际税收规则

通过顶层设计国际税收协调与合作规则,有助于实现国际税收协调的全局性、持续性和稳定性。尽管沿线国家之间在国际税收协调与合作规则方面达成共识存在巨大困难,但是作为“一带一路”战略的发起者和核心参与者,我国有必要结合“一带一路”战略规划,借鉴OECD关于BEPS行动计划的最新成果,顶层设计“一带一路”国际税收协调与合作的基本规则,为我国与沿线国家之间的国际税收问题提供更有针对性的协调机制。与当前OECD范本和联合国范本所体现的国际税收规则有所不同的是,基于“一带一路”战略的国际税收协调与合作规则应侧重于实现沿线国家税收利益的共赢。该规则至少需要包含以下内容:“一带一路”区域内未来税收利益的协调分配原则(包括

所得税和增值税)、“一带一路”区域内的国际税收征管合作原则、“一带一路”区域内的涉税争议协商原则、针对特殊合作形式的税收协调原则。

从操作层面来说,建议结合沿线国家在经济社会、税收制度等方面的特征,设计相应的协调规则。例如,考虑到“一带”与“一路”沿线国家在税负水平方面的差异,在税收利益分配原则方面,基于“一带一路”战略发展需求,我国可以对“一带”沿线低税负国家适度让渡税收利益,而向“一路”沿线高税负国家争取更多的税收利益。考虑到“一带”与“一路”沿线国家在税收征管水平方面的显著差异,在与“一带”沿线多数国家协商税收规则时,应侧重于加强税收征管合作,在与“一路”沿线多数国家协商时,应侧重于涉税争议协商规则。

(二) 适时完善税收协定网络

整体来看,我国与沿线国家的国际税收协定网络已基本成型。随着“一带一路”发展战略的推进,我国仍需从四方面完善现行税收协定网络:第一,适时推进与沿线部分国家重新签订避免双重征税和防止偷逃税的双边税收协定,以适应当前新的国际经济形势和“一带一路”的战略合作前景。通过重新谈签税收协定,推动我国与沿线国家在国际税收协调方面达成新的共识,从而实现经济和税收的深度合作。第二,结合“一带一路”战略的实施情况,通过签订议定书等形式积极完善我国与沿线国家的双边税收协定内容,更好地协调双边税收利益。第三,分阶段推动沿线未与我国签订税收协定国家的协定谈签工作。从短期来看,可以借助中缅瑞丽-木姐跨境经济合作区的建设机遇,积极推动中缅税收协定的谈签;结合我国与约旦的经济合作意向,适时推动我国与约旦双边税收协定的谈签工作。第四,尝试推动我国与“一带一路”沿线国家建立区域性的多边税收情报交换网络,加强在国际税收征管领域的深度合作。

(三) 实施支持外向型经济发展的税收政策

沿线国家在经济社会、税收制度等方面的差异,尤其是税负水平方面的差异,为构建我国多元化外向型经济格局提供了现实条件。鼓励我国企业“走出去”到沿线国家投资,把沿线国家企业“引进来”到我国投资,已成为实施“一带一路”战略的重要途径之一。建议从税收征管和国内税法角度出发,结合“一带



一路”的发展规划，加强税收征管服务工作，充分发挥税收的杠杆作用，调节资本、人才的跨境流动。第一，双边税收协定中的常设机构条款，股息、利息、特许权使用费的限定利率，税收饶让条款等，已为企业避免双重征税提供了有效保障，但是仍有不少“走出去”企业未能充分利用税收协定优惠。建议税务部门加强对“走出去”企业的税收协定政策宣传，帮助企业有效利用现有税收协定优惠。第二，对于我国企业“走出去”到沿线国家进行投资经营的情形，我国应加强对“走出去”企业的税收征管和服务工作，既包括涉税信息的管理，也包括帮助协调企业在境外所面临的税务争议。第三，对于我国企业到税收透明度低、名义税率低但非税负担高的国家进行投资经营的情形，建议税务部门在为企业计算境外税收抵免时，可以适当考虑对凭证确凿的非税负担进行一定比例的税收抵免。第四，考虑到我国企业所得税税率高于沿线大多数国家（尤其是“一带”沿线国家），吸引这些低税率国家到我国特定行业进行投资经营，可能会存在一些困难。建议在特定行业试点实施支持吸引外资的税收政策，在短期内可采用减免税等直接激励方式，在中长期内侧重于间接激励税收政策，并逐步减轻企业对税收优惠政策的依赖性。尤其是对与我国有税收协定饶让条款的国家，上述税收优惠政策将会对这些国家

的企业凸显出较强的吸引力。

（四）探索跨境经济合作区税收协调机制

充分发挥边境经济合作区、跨境经济合作区在“一带一路”战略中的地理优势，需要明确相应的跨境税收协调原则，探索特殊的跨境税收协调机制。主要体现在明确境内外企业、人员在跨境经济合作区从事相关活动的纳税义务，给予更为便利、优惠的税收政策。考虑到国家之间的税收制度差异，建议在跨境经济合作区内实行简易税制，简化税收征管程序，由跨境两国协商区内税收收入的分成。目前，未能确定的问题是未来我国各地跨境经济合作区的运行模式是否需要统一，所适用的税收政策是否相同。考虑到沿边各地区的现实差异和目标定位，建议授予地方政府一定的税收协调权限，以便更有效地适应沿边特殊情况。🌐

参考文献：

- [1] 杨志勇. 实施“一带一路”战略的财税政策研究[J]. 税务研究, 2015, (6).
- [2] 漆彤. “一带一路”战略的国际税法思考[J]. 税务研究, 2015, (6).
- [3] 靳东升, 王文静. 沿边地区融入“一带一路”战略的税收思考[J]. 国际税收, 2015, (12).
- [4] 中国注册税务师同心服务团. “一带一路”发展战略涉税问题概览[M]. 北京: 中国税务出版社, 2015.

International Taxation Coordination under the “Belt and Road” Initiative

Wenjing Wang & Hongyu Lai

Abstract: As the socioeconomic differences among the countries along the “Belt and Road” exist, international tax coordination between the “Belt and Road” Countries and China cannot be ignored. This paper made a comparison of the countries in the Silk Road Economic Belt with those in the 21st Century Maritime Silk Road in the following areas, including economic society, bilateral tax treaty, corporate taxation. Combined with the development of the border area and global Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, the paper puts forward suggestions on establishing the top-designed international tax rules for the “Belt and Road”, improving tax treaty network, implementing the tax incentives of export-oriented economic policies and exploring the international tax coordination mechanism in cross-border economic cooperation zone.

Key words: The “Belt and Road” Initiative Bilateral tax treaty Corporate income tax International tax coordination

责任编辑：赵薇薇