

实施“一带一路”战略的财税政策研究*

□ 杨志勇

内容提要：“一带一路”战略的实施需要有对应的税收制度和政策。改革开放以来，中国经济发展背景发生了深刻的变化。国际资本流动经历了从“引进来”到“引进来”与“走出去”并重的转变。中国已经进入资本输出时代，税收制度与政策均需要作相应的调整。发达国家经验值得借鉴。为配合“一带一路”战略的实施，在世界新秩序的约束下，中国短期内应注重加强纳税服务，加强跨境税源管理，进一步优化税收抵免制度，采取更加灵活的国际税收管理政策；从长期制度建设来看，需要加强税收立法，加强数据库建设，探索国际税收经济分析新方法，促进税务组织的现代化。

关键词：“一带一路” 税收制度 税收政策 国际税收秩序

一、引言

2013年9月和10月，国家主席习近平在出访中亚和东南亚国家期间，先后提出共建“丝绸之路经济带”和“21世纪海上丝绸之路”（“一带一路”）的重大倡议。2015年3月28日，国家发展改革委、外交部、商务部联合发布《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》。^①“一带一路”战略已转化为实际行动。“一带一路”战略的实施，将有利于促进沿线各国经济繁荣与区域合作，加强不同文明交流互鉴，促进世界和平发展，造福世界各国人民。

“一带一路”战略实施的成功，需要各国的精诚合作。“一带一路”战略的实施，要实现区域的“互联互通”，只能在开放合作、市场运作、互利共赢的前提下进行。市场运作要求“一带一路”战略的实施必须遵循市场规律和国际通行规则，充分发挥市场在资源配置中的决定性作用和各类企业的主体作用，同时发挥好政府作用。在这一过程中，市场、企业在资源配置中唱主角。实现互利共赢目

标，必须兼顾各方利益和关切，寻求利益契合点和合作最大公约数，体现各方智慧和创意，各施所长，各尽所能，把各方优势和潜力充分发挥出来。“一带一路”沿线各国经济互补性强，合作潜力与空间大。各国的合作重点主要包括政策沟通、设施联通、贸易畅通、资金融通、民心相通等内容。“一带一路”建设需要有相应的税收政策支持。

“一带一路”战略提出的时间不长，直接针对此的研究成果很少。但是，相关研究成果已较为丰富。过去的大量国际税收研究成果实际上就成为了“一带一路”税收对策思路的研究基础。无疑，未来的制度调整只能基于既有的国际税收管理体系。王力（2014）对中国国际税收管理作了较系统的回顾。“一带一路”战略实施对国际税收管理和国内税制改革都提出了新的要求。这些要求，不仅是适应“一带一路”战略实施的需要，而且也是中国进入资本输出新时代的需要，更是国际税收新秩序形成的需要。为此，中国有必要在回顾既往税收制度与政策的基础之上，按照新规则的要求，

* 本文系国家社科基金重大招标项目“公共经济学理论体系创新研究”（项目编号：14ZDB121）的阶段性成果。

① 新华社·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[EB/OL].(2015-03-28)[2015-04-30].
http://news.xinhuanet.com/2015-03/28/c_1114793986.htm.

探索积极的有利于国际税收新秩序形成的税收制度与政策。

二、“一带一路”战略的经济发展背景

2014年,中国对外投资规模约为1400亿美元,超过利用外资约200亿美元,成为资本的净输出国。^①“一带一路”战略的实施是在国内外经济发展背景发生变化的条件下进行的。2014年,中国承接“一带一路”沿线国家服务外包合同金额和执行金额分别为125亿美元和98.4亿美元,同比增长分别为25.2%和36.3%。其中,承接东南亚国家的服务外包执行金额53.8亿美元,同比增长58.3%。^②这说明,中国与“一带一路”沿线国家的经贸联系在加强。中国正在致力于经济发展方式的加快转变,稳增长调结构是经济新常态发展的要求,国内资本需求也发生了变化。改革开放之初,中国资本匮乏,而今,国际资本双向流动更加频繁,“引进来”与“走出去”并重局面已出现。随着人民币汇率管理制度等国际资本流动条件的变化、外汇储备管理制度的进一步改革、我国人民资产全球配置的增多,国际资本流动已呈现出新特点。

在中国经济开放新格局中,“走出去”不仅有民间层面的,也有国家层面的。国家积极推动“走出去”的举措包括“一带一路”战略、推动金砖国家开发银行和亚洲基础设施投资银行的成立、加快自由贸易区建设等等。与此同时,“引进来”的战略没有改变。在这样的开放型经济中,企业和行业升级要求更加迫切,国际经济呈现出新秩序的特点。相应地,全球商业模式也在转变,从国别化经营模式逐步转向全球化经营模式,全球价值链模式也表现出新特点。

国际投资与国际贸易的融合越来越多,贸易与投资的转化也日益常见。国际投资形式多样化,直接投资、间接投资兼而有之;投资规模也在不断扩大。不同投资方式需要不同的配套条件,资本输出与国内资本的发展需要相互协调,国际资本流动监控环境也在发生变化,这些都表明,按照不同的税

收管理节点的要求,进一步完善相关税收制度与税收政策,已迫在眉睫。跨国并购要求有适宜的税收制度,基于全球价值链的投资布局对税收制度的挑战必须积极应对。“一带一路”战略是国家发展战略的重要组成部分,是实现多赢共赢的积极举措。税收制度和税收政策选择服务于国家发展战略目标,理所应当。

三、适应经济开放需要的中国税制进展与未来优化空间

(一) 适应对外开放需要而不断发展的中国税制

改革开放以来,中国涉外税制与国际税收管理不断发展。改革开放初期是引进外资的时代。那时,中国对外资实行“超国民待遇”的税收优惠政策。随着社会主义市场经济体制改革目标的确立,随着中国加入世界贸易组织(WTO),不再区分内资外资,公平税负已经成为经济社会发展对中国税制建设和税收政策的新要求。国际资本流动的双向特征越发明显,“引进来”和“走出去”都变得寻常。为适应经济开放新格局的要求,中国税制在不断地改革,国际税收管理体系也在不断完善之中,如在规范一般反避税管理、规范非居民企业间接转让财产企业所得税问题、加强对外支付费用的转让定价管理等方面都取得新进展。与此同时,资本输出对税收负担的稳定性、确定性与合理性都提出了要求(如减少重复课税、改善纳税服务等)。统筹国内外资本发展需要有相应的税收制度与政策。税收是否应该做到中性以及如何实现相应的目标,一国视角与国际视角的差异,“引进来”与“走出去”对税收需求的差异,资本输出后国家税收权益的保障,都是税收制度与政策选择必须面对的难题。

(二) 资本输出时代中国税收制度与政策的进一步优化空间

适应国际资本流动新时代的需要,中国应加强自身税制建设。一些问题甚至要通过根本性的税制改革才可能得以解决。例如,彻底的出口退税、跨

① 王优玲,于佳欣.我国已成为资本净输出国[EB/OL].(2015-01-21)[2015-04-30].http://news.xinhuanet.com/2015-01/21/c_1114081905.htm.

② 商务部.商务部召开例行新闻发布会[EB/OL].(2015-01-21)[2015-04-30].<http://www.mofcom.gov.cn/xwfbh/20150121.shtml>.

境电子商务税收等难题,可能更需要以间接税为主的税制结构的转变才可能得到解决。直接税制的优化也有很大的空间。《企业所得税法》亟待修订,以适应现实不断变化的需要。与此同时,中国还应积极参与国际税收事务,采取相应的税收对策,并推动国际税收新秩序的形成。

四、资本输出税收对策的国际经验

(一)不同历史阶段的资本输出税收对策的演变

中国在“一带一路”战略的实施中,需要充分借鉴其他国家发展经验,在对现有的税收制度、税收政策和国际税收秩序作出合理研判的基础之上,寻找对自己最有利的税收制度和税收政策。

发达国家在市场经济发展的初期,多推行鼓励商品出口的政策。这种政策至今仍在推行,并已成为制度。以消费地为纳税地,早已成为商品税国际协调的基础。但是,随着电子商务的兴起,特别是跨境电子商务的发展,商品税的国际协调也成为问题。

当发达国家进入垄断资本主义时期,特别是进入经济全球化时代后,国际贸易与投资并举,对税收制度和政策提出了新要求。2008年国际金融危机爆发之后,在发达国家调整国内经济秩序的同时,全球经济治理秩序实际上已经在发生改变。

一些发达国家已经在采取行动,加强之前几乎无法触及的跨境税源的管理,并特别注意税法与其他相关法案的配合。例如,美国的《外国银行和金融账户申报制度》(Foreign Bank and Financial Account Report Act, FBAR)和《海外账户税收遵从法案》(Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)就是如此。德国的《功能转移条例》也旨在维护税源。新兴市场经济国家在经济快速发展的初期,就与经济开放有着密切的关系,这些国家在很大程度上就是在融入经济全球化大潮中发展起来的。

跨境税源监控离不开国际税收合作。传统的国际税收合作机制,无论是基于经济合作与发展组织(OECD)范本,还是基于联合国(UN)范本,或者是其他双边或多边税收合作机制,都在

面临挑战。“全球税收论坛”(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)的创设,为各国税收合作中的对话提供了一个更高层次的交流平台。税收制度的实施必然涉及税收征管难题。越来越多的国家加入《税收征管互助公约》(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters),意味着国际税收合作的空间越来越大。国际联合反避税信息中心(Joint International Tax Shelter Information Centre, JITSIC)由美、英、澳、加四国税务局长于2004年发起成立,旨在实现成员国之间的实时信息交换、案件调查和信息共享,有效地识别和打击恶意税收筹划行为。该中心成员国虽然较少,但是美国、英国、澳大利亚、加拿大、日本、韩国、中国、法国、德国都是成员,在国际经济政治领域有着广泛的影响。2010年,中国加入该中心,对于维护税收国家主权和促进国际税收新秩序的形成都有着积极影响。OECD启动的《解决税基侵蚀和转移利润的行动计划》(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, APBEPS),正在对OECD和G20成员国产生重要影响。

(二)国际经验

跨境税源管理是国际税收管理的基础工作。国际税收管理的成功不仅需要税收制度的调整,也需要税收制度与其他制度的配合。特别是,税收征管所需信息问题绝非税务部门独家所能解决。如果没有国际间的协调,那么国际金融机构的信息就不会轻易被获取。即使有了协调合作机制,在实际操作中,仍然可能面临各种各样的挑战。

国际税收管理离不开高水平的专业管理。国际税收事务专业性极强,涉及税法、会计、金融、经济、国际政治等多个领域,没有专业力量的支撑,诸多事务都会举步维艰。转让定价、税收抵免等传统的国际税收问题有了新的表现方式,对税收征管提出了很大的挑战。国际金融活动的增多与复杂化,使得国际税收事务所面对的跨境税源管理难度越来越大。超越法人实体界限的转让定价,各种离岸公司及合伙企业的创设、离岸基金的

成立、离岸信托业务的开展,都意味着税收征管需要更多更高水平的专业人才。为此,各国更加注意加强立法,将已有的措施转化为法律,提高税法的权威性。与此同时,各国还特别注意高水平人力资源的配备。

五、“一带一路”战略实施的税收对策：短期对策与长期制度建设

(一) 税收对策选择的基础：世界新秩序的影响

税收治理是国家治理的一部分。税收治理水平的高低关系国家治理现代化的目标能否顺利实现。国际税收治理是全球经济治理的一部分。积极推动国际税收新秩序的形成,是中国国际税收管理工作的重要任务。

Kissinger (2014) 认为,每一种国际秩序迟早会受到两种趋势的挑战:一是义理性 (legitimacy) 的重新界定(当国际安排的价值发生根本性变化时);二是权力平衡的显著转移(源于国际秩序不能适应国家权力关系发生重大变化时)。国际秩序需要在两者之间取得平衡。在他看来,21世纪世界秩序结构中,世界政治和经济组织不一致。国际经济体制已是全球化的,而世界政治结构仍然主要基于国家民族利益。全球经济动力来自于清理商品和资本流动的障碍。国际政治体制却在拖后腿。

王逸舟(2012)在谈到如何看待全球主义的追求与本民族利益之间的关系时所主张的“本土情怀与全球视野”理念,值得我们在积极推动国际税收新秩序时予以重视。按此理念确立起来的国际税收秩序,才可能实现民族情怀与国际主义间的动态均衡。大量现实税收问题解决方案的背后是理论支撑。税收是经济、政治、社会等多个领域问题的交汇点。国际政治(国际关系)理论,对于国际税收秩序的形成与发展有着重要的影响。中国参与国际税收新秩序的建立,是促进世界秩序改变的重要组成部分。为此,我们需要深入了解西方

国际政治理论的发展,并将之融入国际税收新秩序方案中。王逸舟(2006)认为,西方国际政治研究包括四大方面,即决策过程分析、思想史分析、政治学基础和多学科方法论,可概括为西方国际政治研究的“外交学、思想史、政治学和方法论”不同角度,且这些角度是互补和交叉的。“一带一路”战略实施的税收对策选择要解决的国际税收管理问题,只能在国际政治框架内进行。为此,中国要特别注意国内税法与国际税法的结合与衔接,要注意构建双边、多边与国际税收合作机制。在互联网和数字化时代,国际税收管理仍有一些新问题需要面对。^①

(二) 短期对策

1. 加强纳税服务。

“一带一路”战略的实施涉及国家和地区众多。其中,有不少国家和地区的税制情况或因语言或因税制较为复杂,国人并不了解。^②提供这些国家和地区的税制信息,可以帮助纳税人降低税收风险,促进对外投资的可持续性。税制信息的提供既可以是国家层面的,也可以是地区层面的。地区层面的可以因地制宜,提供对外投资者最迫切需要的当地信息。^③中国对外签订的税收协定,同样要让纳税人受益。税务部门应该积极收集并传播相关信息,让相关纳税人尽可能多了解相关信息,从而将既有的税收协定的功用发挥到极致。同时,税务部门应积极吸收相关纳税人的意见和建议,争取机会,进一步优化税收协定的内容,以更好地为纳税人服务。

同时,还要处理好市场和政府的关系。纳税服务要付出成本,显然,政府不可能满足市场对国外税制信息和税收协定个性化运用的所有需求。在此,市场作用需要得到充分的发挥。一些会计、税务中介机构可以提供更加个性化的涉税服务,从而更好地满足对外投资者的需要。

2. 加强跨境税源管理。

只有公平地对待纳税人,税收的公正与促进

^① 高远根结合 BEPS 行动计划,就数字经济面临的税收挑战作了探讨。高远根.数字经济面临的税收挑战[J].国际税收,2014,(10).

^② 在一些境外工程承包项目中,已有不少企业因为对税制信息不了解而吃亏的先例。黄建洲.境外工程承包项目的税务风险及应对策略[J].财务与会计:理财版,2013,(6).

^③ 例如,新疆作为丝绸之路经济带的核心区,基于地缘因素,就可以着重提供中亚地区国家的税制。

效率作用才能得到充分的发挥。税基侵蚀和利润转移首先影响国家税收利益，其次也会影响不同纳税人的平等税收待遇，从而带来不公平竞争。为此，必须加强跨境税源管理，进一步优化税源监控制度。

“一带一路”战略的实施对跨境税源监控制度的优化提出了很高的要求。税收主权是国家主权的重要组成部分。一国税务当局通常很难直接到另一国进行税务稽查。因此，国际税收情报交换机制的确立与运作就显得至关重要。国际税收协定多涉及相关内容，但在具体操作上，仍然需要更多更积极的配套措施。互利合作是国际税收情报交换的基础。国际税收情报交换既要注意运用双边合作机制，又要积极争取多种途径配合，在多边合作机制下甚至在各种国际组织框架内解决问题。

企业和居民的纳税申报，是跨境税源监控制度优化的基础。这也是一国自身税收制度所能规定的。关键在于，如何让在海外的企业和居民有效地申报海外税收信息。为此，必须有一套有效的奖罚分明的机制，在一定的征管成本约束下，促进跨境税源的高效监控。只要涉及国际税收事务，“避税地”就是一个不可忽略的难题。应该说，近年一些国家和国际组织，在反对“避税地”滥用上取得了积极成果。不同国家所面对的“避税地”问题有不同的特点，应该根据自身情况选择合理的应对措施。但是，“避税地”对于资本输出国的负面影响是一样的。在这个资本大流动的时代，加强国际间的合作，让各国按贡献得到自身应该得到的税收份额，应该成为国际合作努力的方向。

3. 优化税收抵免制度。

不同的税收抵免方法对投资者的影响是不同的。对于投资者，不分国不分项的税收抵免是最有利的，但这可能严重影响国家税收利益。因此，税收抵免制度的优化只能在投资者和国家利益之间选择一个均衡点。分国综合抵免和分国分项抵免都可以是选择项。在投资活动日趋复杂的背景中，间接抵免的层次也变得特别重要。何种层次的间接投资

可以享受抵免待遇，会直接对投资者利益产生影响。^①

4. 其他。

特别纳税调整属于技术性较高的税收事务，“一带一路”战略的实施将对我国特别纳税调整制度（转让定价、预约定价安排、成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化以及一般反避税等）提出新要求。“一带一路”战略实施的初期，基础设施建设更受重视。在“互联互通”的投资中，有许多投资集中于资本密集型产业。如何更好地适应这类投资的需要，同时在税收制度和政策选择上具有一定前瞻性，是优化的重点。

在“一带一路”战略的实施中，我国既要注意税收政策的灵活反应，解决实际运作中遇到的税收难题，又要寻求稳定的税收制度，还要特别注意加强国际税收合作。合作才能互利。合作利益不是偏向哪一方，而是平等互利。这样的合作才有可持续性，才可能促进国际税收新秩序的形成。

在“一带一路”战略的实施中，相应的保障措施需要跟上。大量税源外移的监控，需要经费支持，也亟待法律保障。所有这些措施的落实，需要大量专业人才。人才队伍建设不仅仅是短期任务。吸引高素质的专业人才，促进有利于国际税收专业人才成长的公务员薪酬制度的形成，关系到国际税收管理的成败。

（三）长期制度建设

1. 加强税收立法。促进“一带一路”战略的实施，不仅仅要解决眼前问题，而且还要注意长期制度建设。将在现实中遇到的问题加以系统化解决，在注重税收政策目标落实的同时，融合国际税收规则一般规定，将一些需要长期存在的做法加以制度化，进一步完善税收制度，加强税收立法，形成制度的法律保障，是大势所趋。

2. 通过数据库（企业、行业、税收等）建设，探索国际税收经济分析方法。有效的国际税收征管离不开数据库建设，离不开国际税收经济分析方法的更新。数据库建设要形成企业、行业、税收等多

^① 也有一些研究如宋小宁和葛锐指出，免税法更优于抵免法。宋小宁，葛锐，“走出去”企业境外投资所得税制：抵免法与免税法适用比较[J]. 东北师大学报：哲学社会科学版，2014,(1).

系列数据库。国际税收经济分析要基于这些数据库,并结合具体情况进行。国际税收经济分析方法日趋复杂。特别是全球价值链条件下,企业投资决策与收入跨国分配的决定因素,已非传统简单因素所可解释。结合新特点,探索有利于国家税收主权维护的经济分析方法,必须基于现实,同时又要适度超前,既要注意吸收发达国家的经验,又要突出中国的特点。我国税务部门在成本节约、市场溢价、地区特别优势等方面的探索,已经在促进国际税收秩序的改变。未来,国际税收秩序仍有诸多亟待完善的空间。特别是,信息化时代的到来,互联网对全球经济的影响日益加深,无论是基于传统交易的“互联网+”,还是新兴的数字经济,都对国际税收管理提出了新要求。这场基于技术创新的革命尚未完成,但对国际税收秩序的影响已经显现。技术创新导致税源以更迅速更隐蔽的方式流动,对税源归属地提出了重新界定的要求。但是,相关经济业态尚未稳定下来,涉税事务的处理只能是在长期的积极跟进中,逐步找到较为理想的解决方案。

3. 促进税务组织的现代化。税务组织的现代化包括两方面内容:一是国地税业务的全面融合。二是税务部门内设机构的优化。随着信息化程度的加

深,国地税业务的全面融合已显迫切,势在必行。与此同时,按照税务组织现代化的要求,根据税收征管的新需要,加强税源的分类管理,进一步优化税务部门内设机构,也是适应税务管理国际化需要、节约税收征管成本、提高税收征管效率的必然要求。

需要注意的是,国际税收合作并不排斥国家税收主权地位。^①即使税收有了新制度新政策,如果没有得到有力的执行,一切仍然可能成空。“一带一路”战略的实施,更要求中国加强其他相关配套制度建设,为税收制度与政策的执行提供有力的保障,并促进国际税收新秩序的形成。

参考文献:

- [1] 王力. 中国现代税收管理若干实践与思考[M]. 北京: 中国税务出版社, 2014.
- [2] KISSINGER. World Order[M]. Penguin Press, 2014.
- [3] 王逸舟. 国际政治概论[M]. 北京: 北京大学出版社, 2012.
- [4] 王逸舟. 西方国际政治学: 历史与理论[M]. 2版. 上海: 上海人民出版社, 2006.
- [5] 宋小宁, 葛锐. “走出去”企业境外投资所得税制: 抵免法与免税法适用比较[J]. 东北师大学报: 哲学社会科学版, 2014, (1).
- [6] 高运根. 数字经济面临的税收挑战[J]. 国际税收, 2014, (10).
- [7] 黄建洲. 境外工程承包项目的税务风险及应对策略[J]. 财务与会计: 理财版, 2013, (6).
- [8] 刘永伟. 税收主权与税收专约的解释依据[J]. 中国社会科学, 2013, (6).

Some Suggestions on the Fiscal and Tax Policies for the “One-Belt-and-One-Road” Strategy

Yang Zhiyong

Abstract: The appropriate tax system and tax policies need to be established for the implementation of the strategy of “One-Belt-and-One-Road (OBOR)”. With the significant change in the background of China’s economic development, now, China lays equal stress on attracting foreign investment and encouraging domestic capital going-out, so that the tax system and policies need to be adjusted accordingly. In the short run, China should lay emphasis to improving service for tax payers, enhancing cross-border tax sources management, optimizing tax credit further and adopting more flexible international tax management policies. In the long run, China should enhance tax legislation and tax database construction, explore new international tax analysis method and promote modernization of the tax organization.

Key words: “One-Belt-and-One-Road”; Tax system; Tax policy; International tax order

作者单位: 中国社会科学院财经战略研究院
(责任编辑: 李妮娜)

^① 刘永伟认为, 法院解释税收专约, 应采用国内法而非《维也纳条约法公约》规定的方法, 是出于维护税收主权的考虑。刘永伟. 税收主权与税收专约的解释依据[J]. 中国社会科学, 2013, (6).