

“一带一路”战略的国际税法思考*

□ 漆彤

内容提要:以海外基础设施建设为主的“一带一路”战略正在为我国对外投资开辟一个崭新的时代。贯彻实施“一带一路”战略,解决好国际税收问题是其中重要一环。在推进“一带一路”战略的实施过程中,我国应当把握历史机遇,推动沿线国家建立并完善区域税收法治环境,开创国际税收合作新格局;在做好税收优惠政策清理工作的同时,审慎出台税收支持政策;优化税收抵免程序和纳税申报制度,完善税收管理与服务安排,使之能更好地服务于“一带一路”战略。

关键词:“一带一路” 国际税法 税收协调 税收优惠

一、研究背景

世界经济格局正在发生翻天覆地的变化,我国经济正在不断地加深与世界经济的融合,以海外基础设施建设为主的“一带一路”战略正在为我国对外投资开辟一个崭新的时代。税收,是企业“走出去”必须面对的一个重要问题。贯彻实施“一带一路”战略,不可避免地要涉及国际税收问题。作为一个负责任的新兴大国,作为“一带一路”战略的提出者和主导者,我国应如何把握历史机遇,构建与我国经济发展和对外开放新格局相适应、与税收现代化发展相配套的规范、统一、高效的国际税收规则体系和管理体系,是当前的重要课题。

“一带一路”构想的提出,立足于我国成功推行“走出去”战略所奠定的良好基础。近年来,国家通过制订和实施一系列政策措施,指引并支持企业“走出去”,取得了显著成效。我国在国际资本流动中的地位正在发生深刻变化——从主要以资本输入为主向资本输入与输出并重转变。我国企业的国际化程度日益提高,海外投资形式逐步多元化。目前,我国吸引外国直接投资总量全球排名第二,对外直

接投资净额排名第三。2014年我国对外投资首次突破千亿美元,如果加上第三地融资再投资,我国的对外投资规模约1400亿美元,高于我国实际利用外资约200亿美元,我国首次成为资本净输出国。^①

自改革开放以来,为适应经济全球化以及对外开放格局的发展需要,我国不断学习借鉴外国税收立法和管理经验,税收管理体系逐步与国际接轨,在世界税收领域的话语权和影响力日益增长。随着资本、技术、人员等要素跨境流动速度的加快、跨境交易数量和金额的不断增长,国际税收工作在优化生产要素配置、消除跨境投资障碍、维护市场统一、促进社会公平、推动国际经济发展方面承担着更加重要的职能。不过,对外开放新格局下的我国国际税收工作也暴露出一些不足,存在税收优惠政策导向性弱、税收抵免规定不尽合理、税收服务跟不上企业“走出去”步伐等问题。一些企业在对外投资中对跨境税收法规、税收协定条款、境外所得申报抵免等政策缺乏必要了解,对东道国税收政策不熟悉,涉税风险逐渐暴露,境外合法权益面临损失风险。

与“走出去”税收问题相比较,“一带一路”战

* 本文为国家社科基金项目“国际投资仲裁视角下的海外中资利益保护研究”(项目批准号:14BFX191)、教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“多元平衡视野下的当代国际投资法转型与中国实践”(项目批准号:13JJD820007)的阶段性成果。

① 数据来源,商务部商务数据中心(官方网站, <http://data.mofcom.gov.cn/>),亦可见于2015年1月18日商务部新闻发言人就2014年商务形势和工作所作采访报道。商务部新闻办公室·商务部新闻发言人孙继文就2014年商务形势和工作接受媒体采访[EB/OL]. (2015-01-19) [2015-05-04]. <http://www.mofcom.gov.cn/article/ae/ag/201501/20150100871163.shtml>.

略视角下的税收问题与之既有共性的一面,又有着性质上的显著不同。一方面,“一带一路”规划与“走出去”战略相辅相成,囊括了不少过去已有的投资政策主张。例如与中亚国家之间的能源管线建设,与中亚和俄罗斯的能源合作,与中亚前苏联地区的农牧业合作,跨欧亚的交通带建设等。另一方面,“一带一路”战略规划不再是我国的单方主张,内容也不仅仅限于单纯的我国企业的海外投资,而是沿线国家和地区在更加广泛的范围内开展深层次合作的一种机制。因此,看待“一带一路”税收问题,需要站在一个更高的层面。在推进“一带一路”战略的实施过程中,值得思考的税收问题主要有:(1)沿线国家应如何建立与完善区域税收法治环境;(2)“一带一路”建设需要什么样的税收政策扶持体系;(3)应如何构建恰当的税收管理与服务安排。

二、“一带一路”战略与区域税收协调

国家发展改革委、外交部、商务部2015年3月28日联合发布的《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》(以下简称《规划》)指出,“共建‘一带一路’旨在促进经济要素有序自由流动、资源高效配置和市场深度融合,推动沿线各国实现经济政策协调,开展更大范围、更高水平、更深层次的区域合作,共同打造开放、包容、均衡、普惠的区域经济合作架构。”

国际资源的优化配置要求货物、资本、服务和人员能够在不同国家或地区间实现自由流动,但资源要素的流动往往都会受到各种因素的阻碍,其中区域之间的税收障碍如关税壁垒、国际重复征税就是重要因素之一,其形成主要是由于区域之间的税制差异和管理制度的不同。

国际税收协调是消除税收障碍的最有效手段。通过税收协调削减或取消关税壁垒;签订税收协定解决税收分配,避免国际重复征税;进一步协调税收制度,减少差异与税收歧视;强化税收管理的合作等措施,可以有效地消除制约各国商品和生产要素自由流动的税收障碍,实现资源的优化合理配置,从而带动经济效率和社会福利的提高,促进各国经济的发展。同时,伴随国际税收协调的深化,

各国之间的经济合作将更加紧密,经济一体化进程将会加快推进,进而形成国际税收协调和经济一体化的良性互动,从而促进经济的共同繁荣和发展。由此可见,国际税收协调在促进经济一体化和经济发展方面有着重要的作用。

从内容和阶段上看,国际税收协调包括关税协调、商品税协调和所得税协调等。要消除国与国间进行国际贸易的税收障碍,建立商品市场的一体化,即商品在沿线国之间能自由流通,必须首先进行关税和商品税协调;要消除国与国间进行国际投资的税收障碍,建立生产要素市场的一体化,即资本和劳动力在沿线国之间自由流动,则必须进行所得税协调。因此,就“一带一路”区域税收协调进程而言,首先,应致力于沿线国间关税壁垒的消除,达到自由贸易的目的。在此基础上,逐渐缩小各国对外关税税率的差异,最终实现区域成员对内的零税率和对外的统一税率,即建成关税同盟区。其次,应逐步实现间接税与直接税的全面协调,迈向共同市场和经济联盟。共同市场和经济联盟的建立要求商品和生产要素在区域内实现自由流动,同时还要求各沿线国的税收政策相一致。商品的自由流通要求对间接税进行协调,而资本、技术、劳动力等生产要素的自由流动要求对直接税进行协调。当然,由于沿线各国经济、社会发展乃至税收结构差异较大,现阶段旨在实现税率统一的税收协调并不是最好的选择,短期内应该承认各国在税收结构和税率上的差异,主要目标应该是通过协调缩小各国的税收差异。

国际税收协调包括税制改革、签订国际税收协定以及国际组织协调等形式。就税制改革而言,鉴于我国不断增长的海外投资,以及从资本输入国到资本输出国身份的转变,需要重新考量所得税制和避免双重征税方法。我国在所得税方面采取了属人原则,对本国居民纳税人就其全球范围内的收入征税,并且在避免双重征税方法上采用抵免法。对于本国居民纳税人来源于国外的所得,允许其从本国应纳税所得额中抵免已经在来源国缴纳的全部或部分税款。这种规定虽然符合资本输出中性原则,即海外投资和国内投资都负担相同的税率,但是也可能造成其居民的全球税负比东道国市场上的其他国

家投资者高。由此产生的负面影响一方面是降低了本国企业在海外市场的竞争力,另一方面也可能会打击本国居民将海外收入汇回母国的积极性。

从发达国家税制看,OECD大多数成员国均采用属地原则(即仅对来源于本国境内的所得征税)或在避免双重征税方法上采用免税法(即对本国居民来源于境外并且符合一定条件的所得免于在本国征税),由此本国居民进行海外投资时不用承担母国的额外税负,有利于本国投资者在东道国能够与来自不同国家之间的资本平等竞争。《规划》第四部分“合作重点”中指出,应“鼓励本国企业参与沿线国家基础设施建设和产业投资。促进企业按属地化原则经营管理,积极帮助当地发展经济。”今后我国不能再仅仅站在“来源国”立场上考虑吸引外资,也需要同时站在“居民国”立场上,考虑其税收制度是否有利于本国居民企业进行海外投资,以进一步提升其跨国公司的海外竞争力。

《规划》第四部分“合作重点”为区域税收协调指明了道路,即强调沿线各国的政策沟通以及充分利用现有的双多边合作机制。《规划》指出:“加强政策沟通是‘一带一路’建设的重要保障。加强政府间合作,积极构建多层次政府间宏观政策沟通交流机制,深化利益融合,促进政治互信,达成合作新共识。沿线各国可以就经济发展战略和对策进行充分交流对接,共同制定推进区域合作的规划和措施,协商解决合作中的问题,共同为务实合作及大型项目实施提供政策支持。”在第五部分“合作机制”中,《规划》强调,“当前,世界经济融合加速发展,区域合作方兴未艾。积极利用现有双多边合作机制,推动‘一带一路’建设,促进区域合作蓬勃发展。”

因此,建构“一带一路”区域税收法治,可考虑借鉴欧盟等区域或国家的做法,先在避免双重征税、反避税等领域形成专项性区域协定,如税务协助、情报交换、保密措施、转让定价、受控外国公司、预约定价安排等,然后逐渐发展到综合性的税收区域协定。在这一过程中,我国应抓住国际规则变更契机,积极推动建立层次更高、运行更畅的区域税收合作与协调机制,努力将我国日益上升的经

济实力转化为国际制度性权利,通过国际合作与沿线各国共同应对经济全球化给税收征管带来的挑战,共同维护和发展良好的区域国际税收秩序。

三、“一带一路”与税收优惠政策

《规划》第四部分“合作重点”指出,我国应“加快投资便利化进程,消除投资壁垒。加强双边投资保护协定、避免双重征税协定磋商,保护投资者的合法权益。”实施“一带一路”战略,离不开国家的大力推动。税收激励和优惠措施,是国家干预经济的重要手段和政策工具之一。不过,对于当前有关“一带一路”战略的讨论,我国中央及地方各级政府仍应保持清醒,不宜盲目、仓促地出台各类税收优惠或鼓励政策。

适度的税收优惠政策对于经济发展是必不可少的,但也必须看到,税收优惠的“政策之治”可能扭曲市场竞争、扰乱市场秩序,甚至破坏人们的税收法治意识,影响税收执法和守法,延缓税收法治化的进程。正是因为过去我国的税收优惠政策过多过滥,2014年底国务院专门下发《关于清理规范税收等优惠政策的通知》(国发[2014]62号),对国内税收优惠政策展开清理规范工作,这无疑是贯彻依法治税和提升国际税收竞争力的重要举措。

因此,在讨论“一带一路”建设需要哪些税收优惠政策这一实体性问题之前,首先应考虑与税收优惠政策相关的程序性规则,例如税收优惠政策的制定程序、绩效评估、法律监督、法律救济等,从而真正落实税收法定原则。税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定,这是税收优惠法治化的最起码要求。当前,可考虑利用清理规范税收优惠政策的契机,在修改《税收征管法》时增设“税收特别措施”专章,确认税收优惠的一般性法律制度。如税收优惠目的、税收优惠要件、税收优惠范围、税收优惠制定权、税收优惠的监督等。当然,贯彻落实税收法定原则,并不意味着今后国务院无权调整税收政策。《贯彻落实税收法定原则的实施意见》提出,落实税收法定原则将力争在2020年前完成。在此期间,全国人大的授权决定仍然有效。^① 国务

^① 该授权决定的全称为《全国人大关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的规定》。

院可以根据“一带一路”建设和税制改革需要,依据授权决定对相关税收政策进行必要的调整和完善。这体现了法律刚性与灵活性的结合,可以更好地满足国家和社会治理的现实需要。

其次,税收优惠政策的清理、税收优惠政策的法治化和税收优惠法律体系建设,还需考虑国际规则的制约,尤其是WTO反补贴纪律的约束,妥善处理税收优惠政策的合理性与合规性问题。税收优惠政策,在性质上属于税收补贴,是主权国家的各级政府给予市场主体的支持或扶持性政策。税收补贴是一种复效行政行为,对受补贴人是受益,对处于竞争地位的第三人则是负担。WTO反对成员方的税收补贴在事实上或法律上有差别地向特定企业或产业提供,因此我国在制定税收优惠政策时应当遵循这一原则,尽量在立法环节避免引发贸易摩擦甚至反补贴争端。^①在推动“一带一路”建设、完成我国产能转移的过程中,必然涉及机器设备等我国产品的大量出口,相对于较为宽松的国内法环境,WTO反补贴纪律对于禁止性补贴有着严格的限制,我国尤其需要在出口导向型和进口替代补贴方面持慎重态度。唯有如此,才可能在遵守国际义务和用足用好税收优惠之间取得平衡,最大限度地实现我国利益的最大化。

海外投资涉及投资者母国与东道国有关税收管辖权的划分。通过国家之间的税收分配与协调,解决税收歧视和双重征税问题,为纳税人清除跨境投资或交流的障碍,对于改善“一带一路”沿线国家投资环境,促进我国海外基础设施建设投资的发展有着至关重要的作用,对于“走出去”企业而言就是最实在的优惠。为鼓励“一带一路”投资,避免企业两头缴税的窘境,我国应积极开展与沿线各国的税收协定谈判,尽快完善税收优惠协调的运作网络。对于已有税收协定,应当严格执行,落实跨境纳税人的协定待遇,着力解决税收歧视和国际重复征税问题,帮助企业在国外发展壮大。对于那些不能满足新格局需要的老旧税收协定内容,应该积极开展双边磋商,予以重新商签。

“一带一路”规划的重点是海外基础设施建设。交通、能源、信息网络、资金渠道等基础设施的互联互通是沿线国家深化合作的基础,也是当前的薄弱环节。因此,税收优惠等政策扶持可以考虑向这些地区的特定产业倾斜。这种税收倾斜应主要在双边层面上开展。例如,根据2015年3月26日签署的《中华人民共和国政府和印度尼西亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》议定书,两国对从事国际运输的对方国家航空企业互免增值税,该协定的《谅解备忘录》还列明了双方各自可享受免税待遇的金融机构,为两国政府全资拥有的金融机构在对方国家获取利息免税待遇提供了确定性。

为引导具有比较优势的企业对沿线发展中国家和转轨经济进行投资,实现某些产业逐渐向国外转移,对于鼓励发展的产业和地区,在保留并完善减免税这种直接优惠的基础上,还可考虑增加间接优惠,逐步建立起多种优惠手段协调运作的税收体系。间接优惠方式侧重于税前优惠,以普遍适用的加速折旧、再投资退税、费用扣除、盈亏相抵、延期纳税等为主要形式,特点是对税收的间接减免,主要通过对企业征税税基的调整,激励纳税人调整生产、经营活动以符合政府的政策目标。对海外基础设施投资企业,还可实施特别准备金制度,允许企业提取境外投资可扣除特别税款储备金或境外生产经营减值准备金,帮助企业抵御和降低境外生产经营和投资风险。

四、“一带一路”与优化税收服务

相比国内,境外的经营环境要复杂得多。“一带一路”沿线国家,传统上并非我国对外投资的重点区域,企业对于这些国家的税收制度往往缺乏必要了解。因此,我国应尽快加强“一带一路”沿线税收政策调研,收集并整理“一带一路”沿线66个国家和地区的相关税收法律规定、各国为吸引投资而采取的税收优惠政策、对外签署双边税收协定状况等信息,建立并充实国别税收法律法规咨询平

^① 我国的税收优惠政策历来就充满争议,在WTO被诉的补贴措施大多涉及我国的税收优惠政策。如2006年美国对华铜版纸反补贴案、2008年美国、墨西哥诉中国税收补贴措施案等。

台,方便纳税人直接查阅外国的税收制度和税收协定的执行情况,以利于纳税人运用国际税收协定保护自身利益。此外,还应编印《“走出去”企业税收指南》,根据不同的产业行业、不同的境外投资经营组织形式、不同的经营业务种类,给予基础性的办税指引。

针对“走出去”企业对境外税收政策不够了解的情况,税务机关应及时开展必要的税收政策业务专题培训,宣讲相关涉税政策。对规模较大、有行业代表性、境外业务较多,特别是在“一带一路”沿线国家投资较多的企业,税务机关应深入研究企业在投资目的地国家或地区面临的税收问题和需要获得的税收支持,开展专题调研,为其提供专门税收法律咨询服务。对于境外投资和承包工程较多的国家和地区,可与当地税务机关开展适当的双边交流与沟通,从而满足“走出去”企业的实际需求。完善对外开放新格局下的国际税收工作,需要大量的国际税务专业人才,对于企业而言也同样如此。缺乏专业税务人才的支撑,海外投资就可能顾此失彼,存在被多重征税的风险,更遑论如何合理避税。俗话说“磨刀不误砍柴工”,企业也应加大投入,积极引进必要的税务人才,为境外投资税务安排乃至合理避税出谋划策。

本着从宽从简的原则,为便利“一带一路”建设的开展,税务机关应进一步优化税收抵免手续和程序,制定更加灵活的纳税申报制度,以减轻“走出去”企业涉税负担。对于在“一带一路”沿线国家开展的大型工程承包和基础设施建设项目,可以考虑借鉴发达国家经验,实施延迟纳税,适当延长境外所得年度申报期限和清缴时间。对于企业而言,延迟纳税形同从我国政府取得一笔无息贷款,对其经营活动具有重要意义。税务机关还应在精简办税流程、减少报备资料、缩短审核时间、加快退税进度、提高办税效率等方面多下功夫。

“一带一路”沿线国家大多是发展中国家,国内税收政策与法治环境普遍存在不完善、变动频繁等缺陷,易于引发各种税收争议,对“走出去”企业可能造成较大的困扰。为应对企业税收风险,应做好事前防范和事中化解工作。一方面,税务机关

应提前公布国别税收风险提示指南,企业则应加强合同中的涉税风险防范,在投标前对目的国的税收情况进行充分了解,在标书环节即体现并控制涉税风险;另一方面,税务机关还可以考虑建立跨境涉税诉求快速响应机制,在企业发生税收争议时提供各种必要的指导和协助,积极维护企业境外合法税收权益。相比事后发生税收争议所可能造成的危害,事前防范工作显得尤其重要。

五、结语

“一带一路”战略是我国“走出去”战略的延续和升级,我国必须加快税收法治建设的步伐,积极提升参与国际税收治理的能力。作为“一带一路”战略的提出者和主导者,我国应发挥与自己经济地位相匹配的作用,引领有关国家,推动国际税收区域法治的建构,把握国际税收法律制度重塑的话语权,维护切身利益,巩固我国战略地位。随着国际化经营程度的提高,企业也需要更加熟练地掌握和运用国际税收规则,依法开展生产经营活动,合理规避税收风险,维护自身合法税收权益。在经济全球化、税收管理突破传统主权和地理边界的背景下,我国税收法制体系建设和治理能力提高必须着眼于经济不断开放的历史条件,在税收法定原则的指引下,建立与我国经济发展和对外开发格局相适应,与我国国际地位相匹配,与税收现代化发展相配套的统一、规范、高效的国际税收法制体系和管理体系。

参考文献:

- [1] 靳东升. 税收国际化趋势[M]. 北京: 经济科学出版社, 2003.
- [2] 毛杰. WTO 补贴规则与我国企业所得税优惠政策的冲突与协调[J]. 涉外税务, 2006, (5).
- [3] 欧文斯, 李娜. 税收制度与经济发展保持同步: 今后 20 年中国税制改革面临的挑战[J]. 国际税收, 2015, (J).
- [4] 邢会强. 税收优惠政策之法律编纂[J]. 税务研究, 2014, (3).
- [5] 熊伟. 法治视野下清理规范税收优惠政策研究[J]. 中国法学, 2014, (6).
- [6] IMF. Territorial vs. Worldwide Corporate Taxation Implications for Developing Countries [EB/OL]. (2013-10-01)[2015-04-20]. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13205.pdf>.

作者单位: 武汉大学国际法研究所
(责任编辑: 李妮娜)