

际竞争力。在当前经济形势下,为了支持服务业发展、促进外贸稳增长调结构,借鉴欧盟和上述国家的做法,我国必须高度重视并在征管可控的前提下分阶段尽快扩大适用零税率的出口服务的范围。

(三)建立和完善对进口服务征收增值税的制度和机制

跨境服务贸易包括服务出口和服务进口两个环节。对跨境服务贸易在消费地征收增值税的原则除了要求各国对出口的服务实行零税率,同时也要求各国对进口的服务按照本国相关规定征收增值税。对进口服务征收增值税,一方面是防止对进口服务造成双重不征税,扭曲竞争;另一方面也是为了维护服务进口国的税收权益,保障税收收入。从欧盟、英国、澳大利亚、日本和韩国的做法看,欧盟和这些国家对进口服务都建立了征收增值税的制度和机制,主要有两种做法:一是无论在B2B还是B2C情况下,都采取要求境外服务提供者在本国注册登记并缴纳增值税。二是在B2B的情况下,采取“逆向征收”的办法,要求接受服务的本国企业缴纳增值税;在B2C的情况下,要求境外服务提供者在本国注册登记并缴纳增值税。借鉴上述做法,为了维护我国税收权益,我国也应尽快建立和完善对进口服务征收增值税的制度和机制,最好是采用上述更加有利于征管的第二种做法。

(四)积极参与OECD《国际增值税/货物和劳务税指南》的制定工作并进一步深入研究

OECD《国际增值税/货物和劳务税指南》被认为将是未来各国签订增值税协定的范本。该指南内容极其丰富,涉及的问题非常具体,目前还有部分内容正在制定之中。我们应组织力量深入研究相关具体内容,并积极参与该指南后期的制定和完善工作。这样,一方面可为我国下一步建立和完善跨境服务贸易增值税制度、机制、方法提供方向;另一方面,也有利于维护发展中国家的税收权益。

参考文献:

OECD. International VAT/GST Guidelines[EB/OL].[2015-11-01][2016-05-11].
<http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>.

作者单位:国家税务总局税收科学研究所
责任编辑:李妮娜

“一带一路”沿线国家 刍议*

内容提要:“一带一路”战略的推进需要国家间在税收征管上的合作。税收情报是税收征管的基础,税收情报交换是国家间税收征管合作的基石。国际税收情报交换规则的发展正处在“多边化”和“自动税收情报交换”成为国际标准的进程中。总体而言,“一带一路”沿线国家是滞后于这两大发展进程的。作为“一带一路”的倡议国,我们要在积极推动沿线国家认同《多边税收征管互助公约》价值理念的同时,与沿线国家在提升税收征管水平和提高情报交换技术方面共同发展,根据国情逐步向实现自动税收情报交换标准迈进。

关键词: 一带一路 税收征管 税收情报 多边化

在国家间的税收征管合作中,税收情报的共享无疑是基础。这主要基于两个原因:一是全球资金和人员流动的频率和数量是超乎我们想象的,任何国家的税务机构都没有这样的能力付出如此巨大的成本进行全球的税收情报收集;二是当今国际社会是主权国家组成的,任何一个国家都不可能到他国管辖区内毫无限制地收集情报。因此,在“一带一路”战略推进中,通过国家间的税收情报交换,不仅可以大幅减少单一国家收集税收情报的成本,还可以节省收集情报的时间,从而使沿线各国有能力掌握国际税收情报,有效加强国家间的协调和互助。

* 本文系中共上海市委党校第五分校(上海市经济管理干部学院)决策咨询课题“‘一带一路’战略推进中企业‘走出去’风险防控研究”(项目编号:2015KT-JZ01)的阶段性研究成果。

税收情报交换制度

□ 陈 虎

一、“一带一路”沿线国家税收情报交换制度概览

习近平总书记在2015年10月访英期间的中英工商峰会上曾表示，“一带一路”是开放的，是穿越非洲、环连亚欧的广阔“朋友圈”，所有感兴趣的国家和地区都可以添加进入“朋友圈”。作为地理概念，在“一带一路”战略推进的初期阶段，沿线国家是相对固定的，除我国外，现阶段主要包括64个国家。^①

1. “一带一路”沿线国家与我国签署税收情报交换协定概况。

“一带一路”沿线国家与我国税收情报交换的法律规定集中体现在双边的《避免重复征税和防止偷漏税协定》(以下简称《协定》)中。在沿线64个国家中，11个国家没有与我国签署协定，分别是伊拉克、黎巴嫩、也门、约旦、巴勒斯坦、柬埔寨、不丹、缅甸、东帝汶、阿富汗和马尔代夫。^②其余的53个国家与我国签订了《协定》。大多在《协定》的第26条(我国与阿尔巴尼亚《协定》规定在第27条)规定有税收情报交换制度。例如，我国和叙利亚签订的《协定》第26条第1款规定：“缔约国双方主管当局应交换可以预见的与执行本协定的规定相关的情报，或与执行缔约国双方或其地

方当局征收的各种税收的国内法律相关的情报，以根据这些法律征税与本协定不相抵触为限。”^③尽管，在这53个《协定》中有关税收情报交换的具体语言表述上有些差异，但都确立了税收情报交换的基本模式。

2. “一带一路”沿线国家签署《多边税收征管互助公约》概况。

《多边税收征管互助公约》(以下简称《公约》)是唯一的，也是第一个真正意义上的多边互助公约。《公约》规定了三种税收征管互助的方式，即税收情报交换、税收追缴协助和文书送达协助。其中，税收情报交换可以采取五种形式：应请求的情报交换、自动的情报交换、自发的情报交换、同期税收检查和跨境税收检查。“一带一路”沿线国家签署《公约》的有24个，分别是乌克兰、土耳其、斯洛文尼亚、斯洛伐克、新加坡、沙特、俄罗斯、罗马尼亚、波兰、菲律宾、摩尔多瓦、立陶宛、拉脱维亚、哈萨克、以色列、印度尼西亚、印度、匈牙利、格鲁吉亚、捷克、克罗地亚、保加利亚、阿塞拜疆和阿尔巴尼亚。

3. “一带一路”沿线国家承诺实施国际税收情报自动交换全球统一标准概况。

《公约》第六条规定：“两个或两个以上的缔约方应根据相互协商所确定的程序自动交换涉及不同类别案件且符合第四条规定的情报。”经济合作与发展组织(OECD)于2014年公布了以《通用报告标准》(Common Reporting Standard, CRS)为框架的国际税收情报自动交换全球统一标准。

承诺在2017年实施国际税收情报自动交换全球统一标准的“一带一路”沿线国家包括克罗地亚、捷克、爱沙尼亚、匈牙利、印度、拉脱维亚、立陶宛、罗马尼亚、斯洛伐克、斯洛文尼亚等10个国家。

① 蒙俄地区(2国):蒙古、俄罗斯;中东欧地区(19国):波兰、捷克、斯洛伐克、匈牙利、斯洛文尼亚、克罗地亚、罗马尼亚、保加利亚、塞尔维亚、黑山、马其顿、波黑、阿尔巴尼亚、爱沙尼亚、立陶宛、拉脱维亚、乌克兰、白俄罗斯、摩尔多瓦;西亚中东地区(19国):土耳其、伊朗、叙利亚、伊拉克、阿联酋、沙特阿拉伯、卡塔尔、巴林、科威特、黎巴嫩、阿曼、也门、约旦、以色列、巴勒斯坦、亚美尼亚、格鲁吉亚、阿塞拜疆、埃及;中亚地区(5国):哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、塔吉克斯坦、乌兹别克斯坦、土库曼斯坦;东南亚地区(11国):越南、老挝、柬埔寨、泰国、马来西亚、新加坡、印度尼西亚、文莱、菲律宾、缅甸、东帝汶;南亚地区(8国):印度、巴基斯坦、孟加拉国、阿富汗、尼泊尔、不丹、斯里兰卡、马尔代夫。

② 国家税务总局. 税收条约[EB/OL].(2011-03-28)[2016-3-9].<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/index.html>.

③ 国家税务总局. 中华人民共和国政府和阿拉伯叙利亚共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定[EB/OL].(2010-10-31)[2016-3-9].<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152873/part/1152874.pdf>.

承诺在 2018 年实施国际税收情报自动交换全球统一标准的“一带一路”沿线国家包括阿尔巴尼亚、印度尼西亚、以色列、马来西亚、卡塔尔、俄罗斯、沙特、新加坡、土耳其和阿联酋等 10 个国家。

二、国际税收情报交换制度的“多边化”趋势

(一) 国际经济关系的发展促进了国际税收关系的发展, 进一步催生了国际税收情报交换制度的产生和发展

税收情报交换制度产生一百七十多年来, 经历了从无到有、从双边实施机制到多边实施机制共存的发展阶段。“多边化”是当今全球税收情报交换发展的显著特征。

在初始阶段, 税收情报交换制度是以“协定中的协定”的形式出现的。十九世纪中叶, 纳税人跨境经济活动日益增加使国家间的税收分配问题凸显。国际税法学者公认的最早进行税务合作的双边税收协定是 1843 年比利时和法国之间签订的, 其中就有条款规定了开展税收情报交换的事宜。^①世界上第一个综合性的避免双重征税协定是奥匈帝国与普鲁士王国 1899 年签订的, 也专门对税收情报交换问题作出了规定。^②可见, 从税收协定的产生起, 税收情报交换就是其重要的组成部分。但是这一时期的税收情报交换的规定比较简单, 涉及的税种范围比较窄, 实施的方式也比较单一。此后, 国际组织不断推动税收情报交换制度的发展。国际联盟^③ 制定的税收协定的范本就有关于直接税情报交换的规定。OECD 和联合国 (UN) 制定的国际税收协定范本对国际社会具有很大的影响力。其第 26 条对国际税收情报交换制度的相关规定, 得到了国际社会的广泛认可。两大组织又不断对其范本进行完善和修订以适应国际税收形势的发展。OECD 对其范本的第 26 条及其注释于 2004 年和 2012 年进行了专门的修订。

到了二十世纪末, 有害税收竞争对国际税收体系所带来的不利影响越发凸显。是否建立有效

的情报交换是识别有害税收竞争行为的关键要素。为此, 专门针对有害税收竞争行为的税收情报交换协议应运而生。2002 年 OECD 出台的《税收情报交换协议范本》, 既提供了双边版本, 也提供了多边版本, 而且体系完整, 规定细致。此范本一经推出, 美国据此与泽西岛、百慕大、马恩岛、英属维尔京群岛等签订了专项的税收情报交换协议。

随着税收情报交换制度的发展, 在经济发展水平接近的地区和一体化程度高的国际组织, 出现了区域性的多边实施机制。在欧盟内部, 欧盟理事会通过指令的形式对欧盟成员国的税收情报进行交换。2010 年欧盟和 OECD 制定的《公约》开放给全球各国签署, 正在建立全球性的税收情报交换平台。截至 2016 年 3 月 7 日, 共有 94 个国家和地区签署了《公约》。

(二) 我国与“一带一路”沿线国家的税收情报交换制度的构建是以“协定中的协定”为主体的

“一带一路”沿线 64 个国家中只有 24 个签署了《公约》, 可见, “一带一路”沿线国家在税收情报交换的“多边化”发展上已经滞后于国际的发展趋势。如果对其原因进行分析, 需要对《公约》的历史沿革进行回顾。《公约》是 1987 年 OECD 和欧盟共同起草的, 它开创了一个打击逃避税、加强国际间合作和维护公平的国际税收体系的崭新时代。^④在 1988 年 1 月 25 日创立之初, 它只向 OECD 和欧盟的成员国开放。只有他们有权力批准该公约, 将非 OECD 和欧盟的成员国排除在外, 这无论对加强国际税收合作还是维护国际税收体系的公平都是不利的。同时, 由于在最初设立时, OECD 和欧盟的成员国都是发达国家, 《公约》的起草只考虑了发达国家的情况, 没有兼顾发展中国家的情况。因此, 以发展中国家为主体的“一带一路”沿线国家是被排斥在外的。直到 2009 年 4 月 G20 在伦敦峰会上呼吁加强国际合作, 采取行动以遏制跨国逃避税行为。作为回应, 一年以后的 2010 年 4 月, OECD 和欧盟以《多边税收征管互

① 付慧姝. 税收情报交换制度法律问题研究[M]. 北京: 群众出版社, 2011:34.

② Knechtle. Basic Problem in International Fiscal Law[M]. Kluwer, 1979:185.

③ 国际联盟 (League of Nations), 成立于 1920 年 1 月 10 日, 是凡尔赛条约签订后组成的国际组织。共有 44 个会员国, 后来逐渐增加到 63 个国家, 总部设在日内瓦。我国于 1920 年 6 月 29 日加入国际联盟。

④ 崔晓静. 《多边税收行政互助公约》修订及我国之应对[J]. 法学, 2012, (7).

助公约议定书》的形式对原公约进行了修订,其修订的方向是增强了其灵活性和包容性,于2010年5月向所有国家开放签署,并于2011年6月1日生效。

“一带一路”沿线国家大多是发展中国家和新兴市场国家。这些国家顾虑规则的制定者往往是规则的受益者,以欧盟和OECD成员国等发达国家为主导制定的游戏规则会更加符合发达国家的利益。同时,各国对修订后《公约》的包容性和灵活性的认识也需要过程。

三、自动税收情报交换方式逐步成为国际标准

1. 无论是在OECD范本还是UN范本中,应请求的税收情报交换是国际标准。它指缔约一方当局向另一方当局请求特定的税收情报的方式。典型的情况是在特定税收年度内对纳税人的税收责任进行检查、探询和调查时请求他方提供相关的情报。这种方式主要适用在税收当局根据国内法律收集情报对有关资料无法找到或者存有疑问的情况下,向缔约国申请相关的税收资料的情况。也就是说它需要在“可以预见的相关标准”的前提下采取。

2. 自动税收情报交换方式逐步成为国际标准。随着国际税收合作的日益加强,国际社会已经意识到情报交换的方式已经无法满足国际税收合作的需要。欧盟的《利息税指令》、美国的《海外账户税收遵从法案》(FATCA)等以区域立法和国内立法的形式推动了自动情报交换的发展。相应地,近年来G20多次公开发布声明,积极促进自动税收情报交换方式的发展。

自动税收情报交换是来源国将大量的纳税人收入情报(例如股息、利息、版税、工资和养老金等)系统地、批量地、定期地提供给居民国。它也被称为例行情报交换。自动交换的情报通常以税收来源国的例行收集为基础。随着自动情报交换的发展,特别是在FATCA的推动下,金融机构在一定条件下也可以成为税收情报交换的主体。金融机构自动交换也可以用来传递一些与税收相关的有用的情报,例如住所的改变、购买或处理不动产、增值税的返还等。由此,纳税人居住国的税务机关能够检查税收记录以确认纳税人已经正确报告其外国来源的收入。另外,纳税人资产情报可以用来评估个人的资本净值,由此来监测

报告的收入是否可以合理地支持交易。

美国的FATCA直接要求海外金融机构向其进行税收情报交换。欧盟的《利息税指令》在全球第一次建立了地区性多边自动情报交换模式。G20和OECD欢迎自动情报交换成为标准的方式并强烈要求所有的管辖权以适当的方式与其条约伙伴采取自动的情报交换。全球已经有57个国家和地区承诺在2017年、36个国家和地区承诺在2018年进行第一次自动税收情报交换。可见,将自动税收情报交换作为国际标准在全球范围内已经达成共识,自动税收情报交换取代应请求的税收情报交换方式成为国际标准已经成为发展趋势。

3. 与应请求的情报交换相比,自动税收情报交换有很多优点。它可以及时地提供不合规的逃避税收的情报,既可以是关于投资资金的返还,也可以是有关的资金总量。即使在行政机关没有事先证据的情况下,它也可以帮助发现不合规的案件。另一个优势是它的威慑力,这会增加自愿遵守的比例并鼓励纳税人报告所有相关的情报。自动税收情报交换还可以帮助纳税人明确他们的报告义务,增加税收,从而促进所有的纳税人在正确的时间和地点负担公平的税收份额。在小部分案例中,有些国家已经能够将自动接收的税收情报和自己的系统情报进行合并,这样,所得税申请表可以提前填制。

“一带一路”沿线国家中只有10个承诺在2017年、10个承诺在2018年进行第一次自动税收情报交换。全球5个尚未承诺进行自动税收情报交换的金融中心包括“一带一路”沿线的巴林。可见,在自动税收情报交换成为国际标准的进程中,“一带一路”沿线国家是比较滞后的。主要原因在于自动税收情报交换作为国际标准超越了“一带一路”沿线国家的发展阶段。沿线国家普遍存在着税收征管水平不高、情报共享程度低和法治化水平低等问题。自动税收情报交换给它们带来的是巨大的合规成本,而所带来的利益有限。

四、结语

国际税收情报交换规则正经历着“多边化”以及“自动税收情报交换”逐步确立为国际标准这两

大发展趋势。而以发展中国家为主体的“一带一路”沿线国家在这场规则的变革中是滞后的。我国在引领“一带一路”沿线国家税收情报交换规则的发展中,要兼顾和平衡国际税收规则发展趋势、沿线国家的国情和我国的国家利益。

我国要积极与尚未签订《协定》的11个“一带一路”沿线国家进行协商,促进与之税收情报交换制度的建立,最大程度地将“一带一路”沿线国家纳入到与我国的双边税收情报交换体系中。“双边化”是“多边化”的基础,“多边化”有其内生的优势。多边协定能够消除双边协定潜在的扭曲性影响,统一对协定解释从而提高协定的确定性,同时,还能够提高协定实施的效率。《公约》提供了五种税收情报交换方式,同时又为缔约方选择上留有足够的灵活性和掌控力。引领“一带一路”沿线国家加入《公约》不仅符合国际税收规则的发展趋势,也有助于沿线各国国家利益的维护。

发达国家基于其较高的税收法治化水平和成熟的技术条件能够负担较小的合规成本,更加充分及便利地享受自动税收情报交换制度带来的益处。同时,对于不是金融中心的发展中国家而言,实施自动税收情报交换标准并不是强制要求。我国在与“一带一路”沿线国家的税收征管协作中,不应急于按照自动税收情报交换的标准来做,要安排过渡期来逐步提高自身的税收法治化程度、税收征管水平和税收情报收集和交换技术,从而尽量降低合规成本,提升分享基于税收情报交换所形成利益的能力。

参考文献:

- [1] 施正文,叶莉娜.发展中国家税基侵蚀和利润转移问题研究[J].法学杂志,2012,(2).
- [2] 付慧妹.税收信息交换制度法律问题研究[M].北京:群众出版社,2011.
- [3] 邓力平,陈乡涛.国际税收竞争研究[M].北京:中国财政经济出版社,2004.
- [4] OECD. OECD SECRETARY-GENERAL REPORT TO THE G20 LEADERS[R]. OECD,2015.
- [5] KEEN, KLEMM, PERRY. Tax and the Crisis[J]. *Fiscal Studies*, 2010,(1).

作者单位:上海市经济管理干部学院

责任编辑:李妮娜

国际税收治理中的税

内容提要:要适应经济全球化的新形势,重构国际税收秩序,就必须重新审视国际税收利益分配的基本原则,反思税收管辖权的理论基础问题。因此,在经济全球化背景下,我国必须立足于国内法与国际法这两条路径,对实施税收管辖权进行审思与展望,重视其概念的厘定与规则的运用,并最终实现从理念到法条的过渡和从概念到行动的转变。从国内税收治理的角度而言,应进一步厘清税收管辖权“取”与“用”的逻辑;从国际税收治理的角度而言,应进一步研究税收管辖权“争”与“让”的逻辑;国内税收管辖权的治理关键在于纳税人同意权的强化,国际税收管辖权的治理关键在于税收管辖权规则的更新。

关键词: 税收管辖权 国际税收治理 属地原则 属人原则

税收管辖权是国家以地域和纳税人为税收要素在全球范围内确定课税对象。从某种程度上,税收管辖权是征税权在法律领域和行政领域的具体体现。国际税收关系中的一系列矛盾和问题的产生,都与各国政府主张行使其税收管辖权有密切的关系。^①在国际税收重要性日益彰显的同时,税收管辖权作为国际税收最基本的立足点也应获得相应的重视。欧美国家早已通过法院判例与学术研讨对税收管辖权进行了制度重置,以应对日益突出的税收管辖权冲突问题,并寻求尽可能共赢的税收管辖权合作。虽然我国已经摆脱了被动接受国际税收规则的困境,在国际税收规则的制定中发挥了日渐重要的作用,但对税收管辖权的关注还应进一步深入。

* 本文是国家税务总局2016年度税收科研课题“大国税收视角下的国际税收合作研究”(批准号:2016YB12)的阶段性研究成果。

① 廖益新.国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008:25.