

税收合理发力 助推“一带一路”倡议落实*

杨志勇（中国社会科学院财经战略研究院 北京 100028）

中国发出“一带一路”倡议以来，各方面的制度和政策都在跟进，可以预期，“一带一路”倡议的成功将造福人类。但“一带一路”沿线国家情况的复杂性，决定了“一带一路”倡议的实现必须经过艰难的努力，其中就包括税收制度建设和税收政策的优化选择。对此，笔者拟谈点初步的想法。

一、助力“一带一路”倡议需要给税收功能作用恰当的定位

税收助力“一带一路”倡议，首先需要对税收功能作用有一个恰当的认识。任何超越税收功能作用的任务，不仅不利于既有目标的实现，而且可能带来风险。税收功能作用的发挥，需要建立在对税收规律的认识之上。市场在资源配置中应该起决定性作用，税收只是助力而不能替代市场的作用。试想，即使“一带一路”相关业务的税负为零，如果投资回报很低甚至为负数，投资者也会裹足不前。反过来，即使税负相对较高，只要资本回报率是可以接受的，投资者仍然会持续投入。这么说，是要强调税收因素只是参与投资业务的一个重要因素。当然，相对而言，如果其他条件不变，税负越轻，资本回报率也就越高。“一带一路”倡议实施中优化税收政策的作用由此可见一斑。

税收助力“一带一路”倡议，必须明确定位在“助力”上。税收只是相关投资和贸易业务的催化剂，而不是基本的决定力量。“一带一路”沿线国家情况复杂。

特别是，丝绸之路穿越的中亚地区，不仅经济基础薄弱，而且政治上的不确定性因素较多，投资者要面对较高的系统性风险，如果没有较高的预期回报，那么投资往往不会进行下去。应对风险的另一办法是用贸易替代投资，因为贸易相对风险要小得多。但是，“一带一路”倡议的中心内容之一是实现互联互通，基础设施建设不可能用贸易来替代。更高风险的投资如果有更加合适的税收政策支持，那么投资进展就可能更加顺畅。俄罗斯和东欧地区都是从计划经济转型为市场经济的地区，市场经济体制不健全也可能在一定程度上影响“一带一路”倡议中市场作用的发挥。西亚、南亚和东南亚以及非洲地区的情况也很复杂，不同宗教不同文明的冲突不同程度存在，^①市场作用能在多大程度上得到发挥同样受到制约。

在上述条件下，不过分高估税收的功能作用，也不低估税收的助力作用，当是税收助力“一带一路”倡议的基本原则。“一带一路”的税收支持政策应该和全局的“走出去”税收政策是一致的，相互协调的。“走出去”的税收政策应该切合“一带一路”倡议的实际，有利于中国企业与沿线国家和地区的投资和贸易。“一带一路”倡议呼唤的是“走出去”税收政策的升级版，而不应该是单独为“一带一路”服务出台的定制版，这是由税收政策的内在公平要求所决定的。现有的“走出去”税收政策如与“一带一路”倡议的要求不相吻合，应该考虑的是如何优化“走出去”税收政策，而不是

* 本文是2017年中国社会科学院哲学社会科学创新工程项目“‘十三五’时期深化财税改革价格体制改革研究——宏观经济政策选择与财税价格体制改革”的阶段性成果。

① 参见亨廷顿（2002）的有关论述。



另行制定新的税收政策。

二、国际税收关系的优化应该在“一带一路”倡议实施中排在重要的位置

“一带一路”倡议所覆盖的国家和地区情况特别复杂。各地经济发展水平不一，税收制度也特别复杂。特别是一些地区，如中亚地区的税制复杂，税收征管能力不足（杰文斯，2016）。与税制建设还处于发展初期的国家和地区进行税收协调，显然和税制建设已经进入现代化阶段的国家和地区相比有很大差异，前者需要的是比后者更加简单易行的操作方法。

国际税收关系安排应该坚持对等原则。税收制度相仿、税制结构相似的国家之间的税收协调相对容易做到，反之，则协调工作较为复杂。发达国家和发展中国家国际税收关系遵循原则一直有居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权之争，这是发达国家对外投资多而发展中国家对外投资少所致。发达国家作为一个群体传统上更加重视居民税收管辖权，但是随着经济全球化进程的加快，发展中国家的资本输出规模也在迅速扩大。中国从2014年起已经成为资本净输出国。从国家利益出发，再强调收入来源地管辖权显然已经不能更好地维护国家税收利益。

原则性安排是国家税收关系优化的基础，更为具体细致的国际税收关系的确定则需要对相关国家具体税制有相当充分的认识。对于国内企业来说，多数对中亚或其他“一带一路”国家的税制了解不多，这种信息盲点对“走出去”企业的影响到底有多大更是未知数。一般说来，税制建设初始阶段常常伴随着具体税制和税收政策的多变，这对于企业来说，本身就带有诸多不确定性。如果在国际税收关系安排中，中国能够和相关国家就税制和税收政策的确定性达成某种协议，那么对于“走出去”企业来说是一大利好。这样，致力于税负确定性的目标就应该成为中国和相关国家国际税收关系确定的一项重要内容。为了降低税负不确定性给“走出去”企业带来的负面影响，到国家鼓励但不确定性程度高的国家或地区进行投资的，可以考虑对其收益在特定期限内实行免税政策。在不确定程度较高的国家或地区进行投资本身就充满高风险，在这个时候，国家让渡部分税收利益，与投资者共担风险是合适的。

三、纳税服务应该在税收助力“一带一路”倡议中发挥中心作用

“一带一路”倡议涉及的国家和地区中，中亚、西亚、南亚、东南亚、非洲国家的税制差别很大，国内界对这些地区的税制了解还很有限。目前，税务部门正在积极应对，如各地国税部门组织编译了相关国家的税制资料，受到“走出去”企业的欢迎。一些中亚国家的税制资料第一次系统地介绍到国内，这对于纳税人了解“一带一路”沿线国家的税制无疑有很大帮助。但是，税制情况总是在动态发生变化，及时更新各国税制资料才能适应纳税人的信息需求。税务部门要发挥好组织者的作用，同时还要借力学术界和社会各界，共同致力于“一带一路”沿线国家税制信息的服务工作。

经济全球化的加快要求中国有自己的高水平国际税收政策研究中心。这类中心应该承担起包括“一带一路”沿线国家和地区税收制度和政策信息收集与整理任务，为社会各界提供服务。它不同于一般意义上的研究中心，而应该与日常税务工作对接。国际税收信息量大，信息收集与整理应该有侧重点。沿线大国税制信息毫无疑问应该作为研究中心工作的重点，例如印度税制。印度作为金砖国家，又是人口第二大国，未来经济增长潜力很大，中国必然与它频繁打交道。打交道越多，就越需要更深入地了解税制信息。服务于社会各界的税制信息不仅仅是官方发布的信息，还应包括各类税收案例，为投资者提供更加全面系统的税制立体资料。其他国家的税制信息同样要突出重点，与“一带一路”倡议的要求相互配合。

税收与经济关系密切，没有较完整全面的宏观经济和行业信息，常规的税制和税收政策信息就不容易发挥作用。因此，税务机关要与相关研究机构配合，全面、及时做好宏观经济和行业信息的收集与整理工作。

四、梳理并修订已有的国际税收协定 更好地服务于“一带一路”倡议

国际税收协定是国家之间处理税收分配关系的最主要依据。协定的签署总是在特定环境中进行的。服务于不同时期不同目标，国际税收协定具体条款的侧重点也不同。不仅中国开放型经济体制在升级，其他国家所面临的经济社会环境也在发生变化。这就要求

重新梳理已有的国际税收协定，以应对不断发展变化的局面。现实中的问题很多，比如中国合伙企业为“一带一路”沿线国家提供服务，可能面临证明该合伙企业构成中国税收居民的身份证明，但是中国《企业所得税法》又规定合伙企业不适用该法（李娜，2015）。类似情形亟待找到合适的解决方案。各国情况不同，纳税所要求的程序和所提供的证明各不相同。除了加强双边磋商机制之外，还可以借鉴一些国家和国际组织新的协定范本及注释，将相关内容补充进协定，更好地解决问题。

控制税收风险是“走出去”企业不可小觑的问题。税收成本是“走出去”企业最主要的成本之一^①。逃税与避税从定义上容易区分，前者是违反税法的行为，后者在税法范围内进行交易。但在现实中，两者的区分往往有难度。“走出去”企业所进行的交易从自身对税法的理解上看是避税，但是这样的“避税”却不被东道国税务当局所认可，这就容易带来补税及承担相关责任的税收风险。对于大企业来说，这样的税收风险损失的不仅仅是金钱，还有商誉。因此，“走出去”企业应尽量减少此类税收风险的发生。国际税收协定对可能的税收风险也应有一定的防范机制。

适应发展中国家资本输出国实际的国际税收协定的形成是新生事物。一方面，收入来源地税收管辖权对发展中国家仍然有利；另一方面，资本输出所带来的税收利益只能通过居民税收管辖权来加以保障。发展中国家过去在强调来源地管辖权的同时，通常也不放弃居民税收管辖权，但在实际上，居民税收管辖权对国际税收的征管水平有很高的要求。即使是发达国家，如果没有国际税收情报交换机制的支持，那么对自身税收利益也是鞭长莫及。近年来，美国实施《海外账户税收遵从法》要求外国银行逐步开放账户信息，对美国居民海外税收管辖权的行使起到了积极作用。20国集团组织（G20）、经济合作和发展组织（OECD）、联合国都对国际税收合作提出了要求。特别是BEPS行动计划更是让税基侵蚀和利润转移问题有了初步的应对方案。各国税收征管合作的增强，都需要在国际

税收协定上得到充分的反映。修订既有的国际税收协定，以适应未来世界经济发展的需要，是“一带一路”倡议落实的当务之急。

五、加快国内税制改革 服务“一带一路”倡议

国际税收关系从根本上说是国内税制的延伸。在封闭经济条件下，一国可以完全根据自身情况自主选择税制。但是，在开放经济条件下，一国税制的选择再也不能不考虑国际税收竞争因素。2017年新就职的美国总统特朗普上任伊始就在积极推动税制改革，旨在大幅度降低税负。减税力度能否达到预期，还需要得到立法机构的批准，但美国减税已是大势所趋，而且减税力度不会太小。特朗普减税是大概率事件，中国对此不能不加以应对。

近年来中国一直在推行减税政策，2017年更是强调减税降费，而且减税降费的力度要让企业有切身的体会。这是应对美国税制改革的有利条件。也就是说，对于特朗普总统的减税，中国只要进一步完善已有的减税降费政策就能够加以应对，关键在于调整幅度，在于是否有足够的空间。2017年中国第一季度经济同比增长6.9%，为近6个季度最高，实现了开门红；^②第一季度税收收入也以较快速度增长，同比增长14.7%。^③虽然未来三季度还有一些不确定性，但是税收收入较快的同比增长速度为进一步减税提供了更大的空间。企业所得税收入和成本费用的确认，都有一定调整空间。研发费用加计扣除、成本费用据实扣除等也都有一定的下调空间。此外，也可根据实际情况下调企业所得税税率，作为应对美国减税政策的方案之一。

“一带一路”倡议的税收支持从根本上看需要国内税制的改革与完善。贸易的出口零税率应当坚持，投资的相关税收政策还需要进一步优化。“一带一路”倡议税收支持的着眼点不应该只放在相关国家和地区的投资上，而且还应该将加快国内税制改革放在优先项上。中国是一个大国，“走出去”税收政策应该是一个完整的体系，而不能是零敲碎打的。“走出去”税收政

① 赵艳清（2017）将税收成本列为“走出去”企业的第三大成本。

② 国家统计局. 一季度国民经济运行开局良好 [EB/OL]. http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/201704/t20170417_1484963.html, 2017-05-03.

③ 财政部. 2017年3月财政收支情况 [EB/OL]. http://gks.mof.gov.cn/zhengfuxinxixi/tongjishuju/201704/t20170414_2580092.html, 2017-05-03.



策与国内税收政策也应该是一个平衡的体系，在资本输出上，应该对所有资本一视同仁。进一步修订《企业所得税法》，对接中国企业“走出去”需要，形成合理的国际税收管理体系，服务“一带一路”倡议。

六、结语

对接“一带一路”倡议，税收支持政策的选择还应根据倡议的着力点，特别是在中国企业参与沿线国家基础设施建设上有所作为，要根据行业的特殊性，选择适当的税收政策。从国家治理现代化的目标实现来看，中国的“走出去”税收政策应该是统一的，对不同地区的所有“走出去”企业一视同仁。“一带一路”倡议的税收支持只能在统一的税收政策体系框架内进行，税收支持政策必须紧紧围绕“一带一路”倡议的目标进行。紧紧围绕这一目标，税收治理的现代化应该如何实现？“一带一路”倡议的税收政策支持，是要鼓励企业“走出去”，但企业为什么要“走出去”？企业“走出去”与税收有什么关系，与国家发展有什么关系？这些问题都需要回答。企业只有自愿服务于“一带一路”倡议，效率才会改进，企业和政府的双赢多赢目标才会实现。●

参考文献：

- [1] 杰弗里·欧文斯. 新丝绸之路：税收将成为助力还是阻力 [J]. 国际税收, 2016, (11).
- [2] 李娜. 透过案例看税收协定如何促进中国新型外向型经济发展 [J]. 国际税收, 2015, (9).
- [3] 塞缪尔·亨廷顿. 文明的冲突与世界秩序的重建 [M]. 周琪, 刘绯, 张立平, 王圆译. 北京: 新华出版社, 2002.
- [4] 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).
- [5] 赵艳清. 中国企业跨境投资税收风险及其防控 [J]. 国际税收, 2017, (2).

责任编辑：高 阳

“一带一路”倡议下

中国国家主席习近平在2013年9月和10月分别出访中亚和东南亚期间提出了推进“丝绸之路经济带”和“21世纪海上丝绸之路”（以下简称“一带一路”）的伟大构想。“一带一路”倡议提出三年多来，从理念构想到人心聚合，从顶层设计到项目落实，合作不断开花结果，中国对外直接投资屡创新高、企业全球化运营的大幕迅速拉开。这也给在“一带一路”倡议下出海弄潮的中国企业在税务管理方面提出了新的机遇与挑战。对此，我们尝试为“走出去”企业提出应对之策和税务管理目标。

中国企业投资“一带一路”国家所面临的税务新挑战

在“一带一路”倡议的引领下，开展海外投资的中国企业越来越多。据商务部统计，仅2016年，中国企业在“一带一路”沿线国家新签对外承包工程合同为1260亿美元，同比增长36%；一批重大标志性项目建成投产或开工建设。我国企业已经在“一带一路”沿线20多个国家建设了56个经贸合作区，涉及多个领域，累计投资超过185亿美元。我们有理由相信，随着对“一带一路”国家的投资规模不断扩大，会有越来越多的企业加入“走出去”的队伍。然而，其中大部分企业仍缺乏在全球范围内投资和运营的实际操作经验，在海外投资税务管理方面还处于起步阶段，面临着需要快速学习境外项目税务管理专业知识、建立海外投资税务管理制度、摸索有效的税务管理工作方法的挑战。即使是较早开始拓展海外市场的企业，除少数超大型企业已经建立了专业的税务团队，能够对海外项目实行较好的税务管理外，大部分企业在境外