doi:10.3969/j.issn.1003-5559.2019.12.007

# 中国与“一带一路”沿线国家国际税收合作的现状、问题及出路

■ 张晓林 山西大学商务学院

**摘 要**：自从“一带一路”倡议提出以来，中国与沿线国家的经贸合作快速发展，取得了较大的成就。沿线国家的直接税、间接税和关税结构在不断优化，超额累进税制逐步明确以及税率在不断下降，为中国与沿线国家的国际税收合作奠定了基础。中国与沿线国家税收征管、情报互换以及通过关税协调贸易自由化方面取得了一定的成绩。但是各国的税制差异较大、税收制度法治化程度不高、税收征管能力有限等问题的存在，加大了合作的成本和阻力。因此，中国应该与沿线国家共同推进税收体系现代化建设，打造税收国际合作范例以及强化税收国际合作机制建设。

**关键词**：“一带一路”；税收合作；税制；税率；税收体系

在“一带一路”战略实施过程中，区域内的各国税制及税率对贸易投资的效率、成本有重要的影响。税收制度法治化、透明化是深化双边或多边经贸合作的保障，加强“一带一路”沿线国家的税收合作，不仅可以弥补各国在税制上的差异与矛盾，还能够为各国经贸深度合作提供“稳压器”。基于此，研究中国与“一带一路”沿线国家的税收合作现状，可以更好地探析合作中存在的问题，进而有针对性地提出解决对策，以此更好地推进中国与沿线国家的经贸合作。

## 一、“一带一路”区域内国际税收合作的价值及现实基础

“一带一路”战略实施6年来，中国与沿线国家的经贸合作不断向纵深方向发展，加强中国与沿线国家的税收合作可谓是正当其时。同时，“一带一路”沿线国家在过去几年内也在大力推进税收体制变革，探索和建立双边或多边税收合作体系，已经为中国与它们之间的税收合作打下了坚实的基础。

### （一）加强国际税收合作的价值

1. 加强区域内国际税收合作符合各国的共同利益。税收与经贸合作有着密切的关系，强化国际税收合作符合“一带一路”沿线国家的利益。具体而言：第一，加强国际税收合作可以降低跨国投资及经营的风险。在“一带一路”贸易投资过程中，任何跨国投资主体在投资之前必须要花费较大的时间及经济成本来了解东道国的税收制度以及各个国家之间的税制差异。当了解了这些信息之后，就可以在一定程度上避免双重或多重征税问题。第二，加强国际税收合作能够更好地推进生产要素在区域范围自由流动。当前沿线各国的税制、税率差异较大且多变，不仅会影响投资者信心，还会影响消费者、跨国劳工的信心，这就阻碍了资本、技术、劳动力等生产要素的流动。因此加强各国之间的税收合作，建立透明化的税收体系，能够提升生产要素在跨国贸易投资中自由流动。第三，加强国际税收合作可以有效挤压逃税、避税的空间。“避税天堂”的存在一方面能够更好地吸引外资，但同时也会影响各国的财税收入。通过加强“一带一路”沿线国家的税收合作，能够压缩企业、个人逃税和避税的空间，不仅能够在一定程度上提升各国的财税收入，还能够为企业竞争营造一个公平的市场环境。

2. 加强区域内国际税收合作是推进区域经济一体化的重要保障。加强区域内国际税收合作是推进区域经济一体化的基本要求，反过来，当区域税收一体化形成后又能够为区域经济一体化提供保障。欧盟、北美自由贸易区均是在完成

[作者简介]张晓林（1975—），女，硕士，山西大学商务学院副教授；研究方向：财税理论与实践。

区域经济初步一体化之后再推进区域税收一体化，通过加强税收一体化来推动贸易投资的深度一体化进程。欧盟是在贸易投资初步一体化后，基本上掌握了各成员方之间的间接税收管理权，对增值税、服务税等设置了统一的税率和浮动空间，进而保证了各国增值税、服务税等间接税在税率上不会有太大的差异。欧盟委员会不仅有间接税的管理权，而且对各成员国的直接税也有一定的影响力，如果各成员国的直接税妨碍了生产要素在欧盟范围内的自由流动，欧洲法院可以推翻该成员国的直接税体系，并要求其重建直接税体系。此外，欧盟还通过合并企业的税基，构建了统一的税基体系，解决了企业在贸易投资中面临的双重或多重征税问题，大大降低了企业生产经营成本。北美自由贸易区通过建立税收仲裁机制、签订多边税收合作协定等机制来推进税制统一化。由此可见，区域经济一体化客观上需要各国加强税收合作，加强国际税收合作反过来更能够深化区域经济一体化进程。对于“一带一路”战略而言，当前正在朝纵深方向发展，亟待各国加强税收合作来推进贸易投资的初步一体化进程。

（二）“一带一路”沿线国家具备国际税收合作的基础

1. 沿线国家的直接税简化趋势明显。“一带一路”沿线国家直接税的简化表现在超额累进税制的确立以及税率的下降。韩国从上世纪80年代以来就不断降低综合所得税的税率以及优化其层级结构，2006年将综合所得税分为四档，税率从9-36%不等；2017年将综合税率进一步优化为五档，从6-40%不等，加大了对富裕阶层的征税力度，确保了税收能够起到调节社会分配公平的效果。土耳其在2005年将企业所得税从33%下调到20%，是世界上降税力度最大的国家之一，尽管到2018年企业所得税税率上升到22%，但依然在全球处于较低水平。越南在2018年将个人所得税层级改为七级，税率从5-35%不等，同时将个人所得税的基数从月薪500万越南盾提升到800万越南盾，在一定程度上降低了中低收入人群的税负。从这些国家直接税减负的趋势看，各国在直接税税制简化、税率降低等方面有共同的诉求和议题。

2. 沿线国家间接税税制现代化趋势显著。间接税税制的现代化，是一国税制现代化的基础。随着以增值税（又称商品及服务税）为代表的间接税体系在发达国家的确立，“一带一路”沿线国家也开始实施以增值税为主的间接税改革，马来西亚的改革就比较成功。为了克服传统间接税重复征税以及税基较窄的弊端，该国在2016年实施了单一的间接税即商品服务税，对教育、金融、房地产、医疗等行业实施免税；对农产品、药品、跨国信息服务等实施零税率；对其他商品及服务统一征收6%的商品服务税。马来西亚实施的税制改革，不仅突出了税基的广泛性，也使得整个税制结构简洁，税率大大降低，现代化的税收体系基本形成。2018年6月，该国进一步将所有的增值税税率降为零税率，大大带动了国内消费市场的勃兴。除了马来西亚之外，东南亚的印尼、越南以及南亚的印度等国家均改革自身的间接税体系。“一带一路”沿线国家在间接税方面的改革推动了数字经济、跨境电商等新型产业的发展。

3. 沿线国家的关税呈下降趋势。在上世纪60年代，各国盛行进口替代战略，大部分国家设置了较高的关税保护来保护本国产业。随着80年代以来日韩、新加坡等国家出口导向战略的成功，使得很多国家意识到高关税保护不利于本国的经济发展，阻碍了加入全球外向型经济体系的进度。同时，因为WTO多边贸易体系日渐完善，为“一带一路”沿线国家降低关税，加入全球化自由贸易大潮奠定了基础。比如印尼从上世纪90年代开始不断下降关税，到2018年其平均关税税率仅为2.6%。孟加拉国、以色列、中亚各国的关税也呈现下降趋势，如哈萨克斯坦关税简化后仅为4种。“一带一路”沿线国家关税税率的下降，为税收国际合作以及区域贸易自由化奠定了坚实的基础。

## 二、中国与“一带一路”沿线国家国际税收合作的现状与问题

（一）现状

1. 与中国签订国际税收合作协议的国家逐渐增多。从上世纪80年代以来，中国就与经贸往来比较密切的国家和地区签订了以避免双重征税为主的国际税收合作协议，为中国企业国际贸易和跨国投资提供了一定的便利。截至到2018年底，中国已经与全球107个国家签订了避免双重征税协议，其中“一带一路”沿线国家占到了50%，基本上覆盖了中国企业贸易投资的主要目标地区，有效地推动了中

国企业对外贸易投资的发展。除了签订避免双重征税协议之外，截至到 2018 年底，中国还与 25 个“一带一路”沿线国家建立了国际税收合作协商机制，构建了常规性的对话平台，为中国企业对外投资创造一个良好的税收环境，有助于保障中国企业的利益。

2. 税收情报国际合作基本形成。税收情报交换是缔结税收国际合作的协定国家按照各自的税法来执行国际协定，将自己所掌握或搜集到的税收情报进行相互交换的一种合作形式。本质上看，税收情报交换是国际税收行政合作，也是推进国际税收合作信息化的基础。早在 2006 年，中国国家税务总局就出台了《国际税收情报交换工作规定》，明确了中国与其他国家税收情报交换的程序与方式。在过去的 10 多年时间内，中国与其他国家开展了税收情报国际合作的谈判，但达成协议的基本上是与发达国家。截至到 2018 年底，“一带一路”沿线国家与中国建立税收情报合作的国家比较少，仅为 11 个。基于此，中国在这方面还有待加强。

3. 关税与贸易自由化协作的成效初现。截至到 2018 年 12 月，中国已经与全球 25 个国家和地区签署了 17 个双边自由贸易协定，大大推进了贸易自由化的进程。通过签署自由贸易协定，可以消除双边之间大部分货物贸易的关税或非关税贸易壁垒，也能够降低部分产业的市场准入门槛，更好地推进贸易投资的便利化发展，保证了资本、技术等生产要素在双边自由流动。中国签署的自由贸易协定，有较强的地缘性，能够辐射到周边的“一带一路”国家。同时，随着全球贸易格局的不断调整，中国也在与各国商议提升自由贸易的标准，加大消除关税壁垒，进一步为双方企业贸易投资自由化和便利化创造条件。

**（二）问题**

1. 沿线各国的税收制度差异较大，导致税收合作成本高。“一带一路”沿线国家有 80 多个，大部分国家是发展中国家。这些国家本身的经济制度尚不够完善，税收征管、税率层级等方面存在较多的问题，加上各国的税制体系结构不一样，对中国与这些国家的税收合作带来了较高的成本。整体看，沿线国家的税收制度可以分为三类：一是以直接税为主体的税收制度体系；二是以间接税为主体的税收制度体系；三是间接税和直接税并中的税收制度体系。就当前世界各国税收制度而言，发达国家比较偏重于直接税，税收制度比较透明；发展中国家多是偏重间接税，税收制度不够透明；新兴经济体比较倾向于两者并重。因为税收制度的差异，导致各国税收结构、种类、征管方式等方面差别较大。这就使得，一方面中国国企业在投资过程中必须要深入了解各国的税收制度，加大了企业的贸易投资成本；另一方面，也加大了中国与这些国家税收合作的难度，加大了合作的成本。

2. 沿线国家税收法治化水平较低，导致合作阻力较大。尽管中国政府与“一带一路”沿线多个国家签订了防止双重或多重征税的国际税收合作协议，但这些协议大部分规定的内容比较原则，缺乏可操作性的条款和指引，使得税收合作具体制度和模式难以落到实处。另外，“一带一路”沿线国家经济政治体制不够完善，法治化水平较低，导致其税收体系透明度不高，税务机关行政管理能力有限，部分国家不同层级的税务机构在规则设计以及执行等方面存在较大的随意性，降低了中国企业在贸易投资中的信息预期，同样会加大其投资经营成本。在税收制度法治化水平较低的情况下，这些国家的税收规则意识比较淡薄，中国政府与其合作无疑加大了合作的阻力。

3. 沿线国家税收征管能力不足，导致合作效率较低。国际税收合作的成效与效率在很大程度上依赖于各国对税收国际合作协议的执行度与执行力，但“一带一路”沿线国家多是发展中国家，很多国家税收征管能力不强，监管能力比较薄弱，偷税漏税的情况较为普遍，这就导致中国与其签订的税收国际合作协议难以落实，或是执行效率低，合作成效无法彰显。具体而言：第一，税收管辖权方面存在冲突。尽管中国与沿线很多国家签署了国际税收合作协议，对偷税漏税的行为防治等有明确的规范，但由于各国法律的不一致，对纳税人身份认知存在较大差异，重复征税问题依然不能完全避免。第二，税收信息化程度比较低。沿线国家多是发展中国家，这些国家本身信息化程度不高，没有完善的纳税智能化体系，很难满足税收国际合作中跨国企业投资涉税信息查询，导致中国企业在贸易投资中纳税存在较大的不稳定性。

4. 国际税收合作平台建设滞后，导致合作机制不完善。具体而言：第一，双边税收协定合作功能不强。中国与沿线国家签订的双边税收协定内容比较单一，原则性

强，很多内容不具有可操作性，对协商机制和合作程序几乎很少涉及。同时，因为缺乏有效的设税争端解决机制，使得中国企业在遇到税收纠纷的时候往往无法得到及时解决，增加了中国企业经营的成本。第二，税收互助机制缺失，导致平台作用无法彰显。客观而言，“一带一路”沿线国家在税收体系法治化、信息化建设方面是比较滞后的，亟待技术援助，然而很多国家因为其法律制度不够完善，对中国在税收技术上的援助抱有怀疑和抵制心态，使得互助机制迟迟无法建立，制约了国际税收合作的效能发挥。

## 三、中国与“一带一路”沿线国家国际税收合作策略

### （一）中国政府应该发挥主导作用，与沿线国家一起推进税收制度现代化建设

就发达国家的经验看，宽税基、低税率、简征管、优税种是推进税收体系现代化的基础和保障。从这个角度看，中国政府可以发挥主导作用，对中国企业投资重点区域以及与中国经贸往来比较频繁的国家，加大双方的信息沟通，致力于共同推进税收体系现代化建设。具体而言：第一，共同优化税制结构。在直接税领域，强化综合与分类的结合，确保税制能够促进社会公平；平衡个人所得税与企业所得税的比重，突出自然人税和法人税并重。在间接税领域，需要扩大增值税税基，在征收原则要从消费地向生产地转变。第二，共同降低税费负担。加强税收法治化建设，厘清各种不合理的征税项目，减轻企业投资经营负担。第三，强化税收对特定领域的调节功能。如强化税收资源配置，强化税收对国际贸易的促进作用。第四，简化税收结构。税收结构必须要以简洁、高效为基本原则，沿线国家特别需要在所得税、增值税、土地增值税等税种上简化层级结构，减少外来企业投资成本。第五，进一步降低关税保护水平。“一带一路”是大市场，要充分利用这个大市场来推进各国的经贸往来，沿线国家要加强合作，降低财政对关税的依赖度。

### （二）中国主导打造国际税收合作范例，消除其他国家的疑虑

中国在这个过程中，应该充分发挥主导作用，加强与各国的合作，推进建立双边或多边税收合作计划，打造“一带一路”税收国际合作样本，重点突出国际税收合作对贸易投资的促进作用，消除部分国家的疑虑。首先，中国在打造合作范例中，要对沿线各国的税收体制和制度进行综合评估，结合投资贸易、经济发展、社会公平等因素，初步选定合作国家名单，了解其合作意愿和意向。其次，在谈判过程中积极加强沟通，进一步巩固合作意愿，明确合作的方向。最后，当双方明确了合作意愿和方向后，要加强机制磋商和政策协调，打造合作示范区域或领域。

### （三）以国际税收合作机制为基础，不断推进税收体系法治化、透明度建设

具体而言：第一，基于“一带一路”国际税收合作尚处于初级阶段，当前应该加强税收国际合作的对话机制建设，定期在各国举办税收国际合作论坛，了解各国对合作的诉求和愿景。第二，不断推进沿线国家税收体系的法治化和透明化建设。在合作过程中，中方牵头成立工作组，对各国的税收体系和税收制度进行研究，为各国的税收技术透明化和税收制度法治化提供支持。同时在这个过程中还需要进一步深化税收情报互换机制建设，减少税收变动的负外部影响。第三，探索建立补偿性机制。在中国与“一带一路”沿线国家的税收合作中，尽管合作能够带来整体收益的增长，但也会造成部分国家局部利益受损，因此有必要建立补偿机制，为利益受损方提供适当的经济补偿。第四，深化反避税机制建设。企业的避税行为在一定程度上会影响各国的税基，也是对其他合法纳税企业的一种不公，不利于构建公平的市场竞争环境。因此，在合作过程中，中国要与沿线国家紧密合作，积极推动税收国际合作监管机制的完善，强化情报交换，定期发布反避税工作报告，尽量减少避税对市场竞争带来的冲击。▲

**参考文献：**


[1] 赵书博. 我国与“一带一路”沿线国家税收协定问题研究[J]. 税务研究，2018(2)：74-77.

[2] 李扣庆，佟成生，葛玉御，等. 会计基础设施助推“一带一路”——“一带一路”沿线国家税制与税负差异 (一)[J]. 中国注册会计师，2018(6)：122-124.

[3] 马清兰. 中国与“一带一路”沿线国家税收协定研究 [D]. 北京：首都经济贸易大学，2018.

[4] 石熠. 中国企业与"一带一路"沿线国家合作面临的税务风险与应对措施 [J]. 对外经贸实务，2018(7)：34-37.

[5] 熊昕. 中国与“一带一路”沿线国家税收情报交换制度的完善[J]. 法学，2018(9)：124-136.