

在“一带一路”框架下改革我国的国际税收制度

李 娜*

摘 要：我国目前的国际税收制度不能满足“一带一路”倡议需求，因为该制度是建立在改革开放“引进来”战略之上，与“一带一路”倡议鼓励我国居民到沿线国家投资经营的政策目标相反，因此若继续使用目前制度，可能会损害我国的税收利益和影响我国居民的投资经营活动。所以应在“一带一路”框架下，改革我国的国际税收制度，包括在协定政策上转换到居民国立场、先在协定中针对特定沿线国家适用免税法 and 税收饶让机制、再修订国内法中的抵免法为免税法、以及引入仲裁机制来提高税收争议的解决效率。

关键词：一带一路 税收协定 居民国征税权 免税法 税收争议仲裁

国际税收制度是我国居民赴“一带一路”沿线投资经营时的重要影响因素之一。从广义上讲，我国的国际税收制度涵盖了我国基于税收管辖权对跨境纳税人征收所得税、财产税、关税以及商品税等所形成的国家与纳税人之间以及国家与国家之间的税收分配关系。^① 本文所分析仅是在“一带一路”框架下，我国对于纳税居民来源于沿线国家的所得征税时所形成的国家与纳税人之间以及国家与国家之间的税收分配关系。“一带一路”倡议的政策目标是鼓励我国居民到沿线国家投资，为了实现这个目标，需要我国的国际税收制度能够发挥支持作用，在确保我国能有效地行使居民国征税权的前提下，提高我国纳税居民在海外的税收竞争力和在沿线国家的税收确定性。

但是我国目前的国际税收制度远不能满足“一带一路”这些支持需求，因为该制度是建立在改革开放“引进来”战略之上，所以在国家与国家之间的税收分配关系上注重的是保护我国作为来源国时的征税权，在国家与纳税人的征管关系上则以资本输出中性为原则，而且采用的是双边友好磋商机制来税收争议解决问题。“一带一路”倡议的政策目标是鼓励“走出去”，与改革开放“引进来”的目标相反，所以若继续使用我国目前的国际税收制度，不仅无法支持“一带一路”倡议，而且还与我国利益相悖。因此本文建议在“一带一路”框架下，从以下三方面改革我国的国际税收制度：在协定政策上转换到居民国立场、改革抵免法、以及引入仲裁机制来提高税收争议的解决效率。

* 法学博士，华东政法大学国际法学院讲师。本文获华东政法大学纪念“改革开放40周年”校内青年专项科研项目资助。

① 廖益新主编：《国际税法》，高等教育出版社2008年版，第12页。

一 税收协定政策转换到居民国立场

(一) 现状与问题

通过比较我国与“一带一路”沿线各国的经济实力和经贸流向^①,可以发现主要是由我国居民赴沿线六十四个国家和地区投资经营,因此站在资本输出国的立场上,我国更加重视与沿线国家所缔结的双边税收协定能发挥作用,提高我国居民在沿线国家的税收确定性、消除跨境收入的重复征税问题。但是截至2018年4月底,仍有十个沿线国家尚未与我国缔结双边税收协定^②。这些沿线东道国不愿意缔结双边税收协定的理由多样,有的是因为常年战争、政局不稳,有的是因为缺少谈签税收协定的能力和经验,有的则是不愿意被税收协定限制其行使税收主权。双边税收协定中所规定的征税税基、税率和税权分配规则等条款主要会限制东道国行使来源国征税权,若不签订税收协定,这些沿线东道国就可以根据其国内法决定对哪些人征税、征哪些税和征多少税。^③但是,在这些国家之中,缅甸、伊拉克、约旦等国都是我国居民投资较为集中的国家,因为缺少双边税收协定保护,我国居民一直面临着东道国税法变动频繁、遭受税收歧视、以及税收争议频发等问题,因此亟需我国与这些国家缔结协定。

对于剩余的五十四沿线国家地区,我国虽然已经与其缔结了双边税收协定,但大多数协定是参照联合国税收协定范本^④谈签的,所以侧重于保护收入来源国(即投资东道国)的征税权,与我国在“一带一路”倡议中的居民国(即投资者母国)利益冲突,因此我国还需要尽快修订这些有利益冲突的协定,从居民国立场上保护我国的税收利益和降低我国居民在沿线东道国的税收负担。

(二) 改革路径

首先,对于尚未缔结双边税收协定的十个沿线国家,我国有必要尽快谈签双边税收协定,因为从居民国的立场来看,缔结双边税收协定对我国和我国居民税收利益都有益。首先,税收协定能降低我国居民在东道国的税收负担,例如对于我国企业在东道国提供的建筑工程服务,税收协定中一般在“营业利润”条款都会规定,仅当中国建筑企业在东道国构成了常设机构的情况下,东道国才能获得征税权,否则中国企业将仅在居民国中国纳税;其次,缔结双边税收协定还能提高我国居民对东道国税负的确定性。例如,对于股息、利息、特许权使用费等被动型收入,协定

① 商务部,《中国对对外投资合作发展报告》(2016), <http://fec.mofcom.gov.cn/article/tzhzcj/tzhz/upload/zgdwtzhzfzbg2016.pdf>, 最后访问时间:2018年4月27日。

② 《中国与54个“一带一路”沿线国家签订税收协定》,载于财新网2017年05月11日, <http://economy.caixin.com/2017-05-10/101088412.html>, 最后访问时间:2018年4月27日。剩余未签订协定的十个国家分别是缅甸、东帝汶、阿富汗、马尔代夫、不丹、伊拉克、约旦、黎巴嫩、也门和巴勒斯坦。

③ Veronika Daurer, Richard Krever, “Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models”, (2014) 22 (1) *African Journal of International & Comparative Law*, p. 13.

④ 联合国经济及社会理事会,《联合国关于发达国家与发展中国家双重征税的协定范本》(Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries),于1979年12月在联合国专家小组第八次会议上通过并于1980年发表,后经多次修订更新,目前版本为2011年更新版。

一般都会限定东道国征税的最高税率，按照协定优先原则和非歧视条款，无论东道国内法中的所得税率如何变化，中国投资者在东道国应纳税收都不应超过协定所规定的最高税率。再次，我国居民在东道国纳税越少，按照目前我国实施的境外税收抵免法，我国居民回国补税时的应纳税额就越高，相应地也能增加我国的税收收入。

其次，对于已与其余五十四个国家和地区所缔结的双边税收协定，我国宜参照 OECD 协定范本^①来审查这些协定是否符合我国作为居民国的利益，若有利益冲突，应尽早修订^②。例如，对于建筑工地、建筑、装配或安装工程等构成常设机构，应尽量严格限制构成常设机构的标准，因为对外建筑工程承包是我国居民赴沿线国家经营时的一个主要业务模式，^③规定的常设机构构成标准越严格，则会越有助于降低我国居民在沿线国家纳税的可能性。目前在已缔结的五十四份双边税收协定中，有二十份协定所规定的是在东道国提供建筑服务持续达到 183 天或六月就会构成常设机构，^④其中的一些缔约国还是中国企业承包建筑工程较为集中的国家，例如越南、泰国、印度尼西亚等国。^⑤因此，有必要参照 OECD 协定范本来修订这些协定，尽量争取将建筑工地型常设机构的认定期限延长到十二个月。此外，对于股息、利息、特许权使用费等被动型收入的最高征税率，我国也宜参照 OECD 协定范本，尽量限制来源国征税权。在这方面，我国已经取得了一些成功经验。例如，在 2014 年与俄罗斯签署新税收协定时，将原协定中的利息和特许权使用费税率从 10% 分别降到至了 5% 和 6%；之后，当双方在 2015 年签署新议定书时，又进一步规定利息收入应仅由居民国征税，这意味着当我国居民在俄罗斯开展金融贷款时，俄罗斯将不对我国居民的利息收入征税，于是间接地增强了中国金融机构在俄罗斯市场上的竞争力。^⑥

二 改革抵免法

（一）现状与问题

消除国际重复征税是我国居民赴“一带一路”沿线国家投资经营时面临的首要问题之一。我国依据居民税收管辖权对纳税居民的全球收入征税，所以为了避免纳税居民的跨境收入被双重征税，我国《企业所得税法》规定的是对已在境外缴纳的所得税税额可以从其当期应纳税额中

-
- ① 经济合作与发展组织，《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重课税的协定范本》（OECD Model Tax Convention on Income and on Capital），基于 1928 年国际联盟协定范本制定，自 1963 年发布草稿版之后经多次修订更新，目前版本为 2017 年更新版。
- ② 崔晓静：《中国与“一带一路”国家税收协定优惠安排与适用争议研究》，载《中国法学》2017 年第 2 期，第 194 页。任宛立、熊伟：《全球化视野下中国税收条约政策的调适》，载《国际税收》2017 年第 6 期，第 26 页。
- ③ 《2017 年 1-7 月我对“一带一路”沿线国家投资合作情况》，商务部，<http://fec.mofcom.gov.cn/article/fwydyj/tjsj/201708/20170802632321.shtml>，最后访问时间：2018 年 4 月 27 日。
- ④ 例如，中国与印度、斯里兰卡、尼泊尔在协定中规定的是 183 天期限；与印度尼西亚、泰国、马来西亚、越南、新加坡、菲律宾、文莱、巴基斯坦、孟加拉国、格鲁吉亚、沙特阿拉伯、科威特、波兰、捷克、斯洛伐克、保加利亚、波黑规定的是六个月期限。
- ⑤ 《中企“一带一路”沿线国家对外承包工程快速发展，重大项目落地生根》，商务部，<http://www.mofcom.gov.cn/article/i/jyj/m/201707/20170702607547.shtml>，最后访问时间：2018 年 4 月 27 日。
- ⑥ 王平：《服务“一带一路”建设，税收大有作为——专访国家税务总局国际税务司司长廖体忠》，载《国际税收》2017 年第 5 期，第 6 页。

抵免,抵免限额为该项所得依照《企业所得税法》规定、按照分国(地区)不分项原则计算的应纳税额;对于超过抵免限额的部分,可以在以后五个年度内,用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。^①制定这种抵免法所的理论依据是资本输出中性原则,即除非来源国税负高于我国税负,否则我国居民跨国投资所得的最终税负水平应与我国的税收水平持平,其立法目的是在税收政策上保持中性,不干扰我国居民选择在本国投资还是到境外投资,因为无论选择在哪里投资,其总体税收负担都应无差别,除非来源国税负高于我国税负。^②

但在“一带一路”框架下分析这个“分国不分项”抵免法时,会发现三点明显的不足:(一)我国居民即使根据税收协定或者沿线国家法律在来源国缴纳的税收较低,其全球整体税负也不会下降,因为只要当地税负不超过我国税负,这些居民回国抵免时都得补税。所以,在当前沿线64个国家和地区的公司所得税平均税率和税率中位数分别为19.08%和19%,其均低于中国企业所得税率(25%)的背景之下,^③中国企业到沿线国家投资经营时,基本上都要回国补税,补齐到我国的税负水平。(二)沿线东道国即使提供了税收优惠,除非我国与该国有双边税收协定中未规定税收饶让条款,否则我国居民无法实际受益于这些税收优惠,因为在回国补税时仅能抵免在来源国已实际缴纳的税款。截至2018年4月底,在我国与沿线国家和地区所缔结的税收协定中,仅有21个协定规定了税收饶让条款,^④这意味其余国家和地区所提供的税收优惠都未能实际受益于我国居民。^⑤(三)当我国居民在若干沿线国家都有投资经营活动时,《企业所得税法》中规定的“分国不分项”抵免法不允许相互调剂各国的抵免限额,这造成了在高税负东道国所缴税款会因超限额而不能在我国完全抵免,而在低税负东道国所缴税款又不足以抵免我国税负,所以纳税人还得在我国补税。上述这些不足严重地影响了我国居民赴沿线国家投资经营时的竞争力,因为东道国的境内投资者以及那些来自于免税法国家的投资者们并不用回国补税,因此它们的税负明显低于我国居民,在东道国市场上比我国居民更有竞争优势。

我国政府也已经认识到了这种“分国不分项”抵免法的局限性,所以在2017年12月国家税务总局和财政部联合发布了84号文^⑥,允许我国企业在“分国不分项抵免法”和“不分国不分项抵免法”中选择一种适用。后一种“不分国不分项抵免法”能解决我国投资于多个东道国时,在高税国实际纳税超过抵免限额而抵免不尽、在低税国实际纳税达不到抵免限额造成抵免限额结余的问题。当选择了“不分国不分项抵免法”时,我国企业可以调剂抵免在高税率国家缴纳的

① 见《中华人民共和国企业所得税法》第23条、《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税〔2009〕125号)、《境外所得税收抵免操作指南》(国家税务总局公告2010年第1号)。

② RICHMAN, P. B., *Taxation of Foreign Investment Income—An Economic Analysis* (Baltimore: The Johns Hopkins Press, 1963), p. 134.

③ 只有菲律宾、印度、巴基斯坦、孟加拉国、斯里兰卡、不丹、以色列、埃及、巴林9个国家的公司所得税率高于中国,这些更高税率的国家主要集中在南亚、西亚地区。印度尼西亚、缅甸、尼泊尔、伊朗四个国家的公司所得税标准税率与中国相同。其他51个国家的公司所得税标准税率均低于中国。

④ 与中国在税收协定中规定了税收饶让条款的“一带一路”沿线国家为马来西亚(1985)、泰国(1986)、斯洛伐克(1987)、保加利亚(1988)、波黑(1988)、波兰(1988)、巴基斯坦(1989)、科威特(1989)、匈牙利(1992)、阿联酋(1993)、印度(1994)、越南(1995)、塞尔维亚(1997)、马其顿(1997)、黑山(1997)、尼泊尔(2001)、阿曼(2002)、斯里兰卡(2003)、文莱(2004)、沙特阿拉伯(2006)、柬埔寨(2016)。

⑤ 李娜:《税收饶让制度与推动对外投资》,载《国际税收》2016年第7期,第33页。

⑥ 财政部、国家税务总局《关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》(财税〔2017〕84号),于2017年12月28日颁布,自2017年1月1日起执行。

税额和在低税率国家缴纳的税额，从而最大化地利用境外税收抵免限额。与《企业所得税法》所规定的“分国不分项”抵免法相比，这种方法确实更有利于我国居民赴多个东道国投资经营的情况，但是这种方法还是不能完全解决我国居民在海外税收竞争力弱的状况，因为当我国税负是高于东道国税负时或者东道国提供税收优惠时，调剂抵免后仍会出现所有东道国已纳税款都不足以抵免我国税负的情况，导致我国居民仍得回国补税。所以“不分国不分项”仅能视为是对“分国不分项”抵免法的一种改良，虽然解决了上述第（三）项不足，但对于第（一）项和第（二）项不足却无能为力。

（二）改革路径

1. 在协定中采用免税法

要彻底地解决上述所有的不足，所要做的不应仅是改良抵免法，而应将抵免法彻底地改革为免税法，即对我国居民来源于境外的所得免于征税。^① 免税法所依据的是资本输入中性原则，我国居民只需负担所得来源国的税收，所以与东道国企业的税负水平相同。这个方法不仅可以实现避免双重征税目的，而且能确保我国居民与东道国企业的税收负担相同，有助于它们在国际市场上与东道国企业平等竞争。尽管一直存在争议是否免税法会引发东道国竞相降低税率来吸引外资流入，从而引起国际税收竞争，但近年来英国、日本等 OECD 成员国陆续将其国际税收制度从抵免法改革为免税法，但这也似乎预示出国际税改的一个趋势。

但是即便我国决定将避免双重征税制度从抵免法改革为免税法，实际上也无法在朝夕之间就完成法律的修订。我国目前实施抵免法的主要法律依据是《企业所得税法》，其是由全国人民代表大会制定的法律，所以修法程序复杂、耗时长，无法在短期内就修订完成。但是，我国与沿线国家间的双边税收协定却可以作为一个突破口，因为根据“协定优先”原则，当我国与特定沿线国家在税收协定中约定的是免税法时，则协定可以优先于国内法适用。^② 此外，双边协定因为具有主体相对性，约定了免税法的双边税收协定将仅适用于我国与该特定沿线国家，因此来源于其它非特定沿线缔约国的收入仍将适用抵免法，这也有利于从税收政策角度引导我国居民到特定的沿线国家和地区投资；另外，双边税收协定是由国家税务总局负责谈签，然后经人大常委会批准生效，其缔结程序快于对《企业所得税法》的修订程序，所以适合在一些特定的沿线国家中进行免税法的先行先试。

2. 在协定中纳入税收饶让条款

对于上述第（二）项中我国居民不能受益于沿线东道国税收优惠的问题，可以通过在沿线国家双边税收协定中纳入税收饶让条款来解决。税收饶让条款所约定的是居民国对东道国减免的税收予以认可，视同居民国纳税人已经在来源国缴纳过这些被减免的税收，并允许纳税人计算其在居民国应纳税额时抵免这些被饶让的来源国税额。通过纳入税收饶让条款，对于沿线东道国提供的税收优惠，我国在抵免境外税收时，将视同我国居民已在东道国按照无优惠的情况纳税，于是允许我国居民抵免。这样我国居民将能受益于沿线东道国提供的税收优惠，从而降低其全球税

① 朱青：《鼓励企业“走出去”与改革中国避免双重征税方法》，载《国际税收》2015年第4期，第7页。张云华、任言和：《完善税收抵免制度 助推企业“走出去”》，载《国际税收》2015年第6期，第72页。

② 见《中华人民共和国企业所得税法》第58条。

负,间接地增强了其竞争力。日本站在资本输出国的立场上,与其居民的投资东道国曾经签订大量含有税收饶让条款的税收协定,大幅度地降低了日本企业的全球税负。美国经济学家 James Hines 分析了美国和日本企业于 1990 年在 67 个发展中国家以及在 8 个发达国家的投资情况,他发现日本企业的全球税负要比美国企业低 23% 左右,其中的主要原因之一就是日本企业可以受益于税收饶让条款,而美国坚持拒绝在任何协定中纳入税收饶让条款,这不仅影响了美国企业的海外竞争力,甚至导致一些美国企业利用各种避税架构来尽量推迟回国补税的时间。^①

随着“一带一路”倡议不断深化,我国居民赴沿线国家的投资经营活动会越来越多、模式也越来越复杂,在实施目前抵免法的背景之下,若我国再不使用税收饶让条款,我国企业也会面临与美国企业相同的海外竞争力弱势问题,而且为了享受沿线东道国提供的税收优惠,我国企业可能也会像美国企业一样进行各种避税筹划。实际上从居民国立场上来看,在谈签税收饶让条款时,我国有得天独厚的优势,因为应该是沿线东道国政府最为担心其税收优惠不能惠及中国投资者。所以我国完全可以细化税收饶让条款的内容,确保其既符合我国的政策目的,又不会成为纳税人逃避税的工具。首先,应将税收饶让的适用客体限定于具体的、明确的一些税收优惠项目,并且应充分考虑我国的产业导向,有针对性地鼓励我国的一些过剩产能和非目标性产业外移到沿线国家去;其次,应严格限制饶让的适用条件,仅针对东道国为实质性经营活动所提供的税收优惠,防止发生东道国进行有害税收竞争,纳税人利用饶让条款进行逃避税的现象;再次,应坚持饶让必须是双向互惠的,因为一些沿线国家(例如薄荷四国^②、金砖国家^③、狸猫六国^④)成长性极高,将来也会成为来华投资者的居民国,所以在与这些国家的双边税收协定中约定互惠的税收饶让条款,也能确保我国提供税收优惠的有效性。最后,应限制税收饶让条款的适用期,待期满后,再根据届时缔约国双方的经贸情况去考虑是否延长适用期,例如,中国和柬埔寨在 2016 年缔结的双边税收协定中税收饶让条款时这样规定的:“此款规定自协定生效之日起 10 年内有效,但缔约国双方主管当局可通过协商延长该期限。”^⑤

三 引入仲裁机制来解决税收争议

(一) 现状与问题

在东道国发生税收争议无法顺畅有效地解决,这是我国居民赴“一带一路”沿线国家和地区投资经营时所面临的另一大税收问题。沿线国家与我国的国情不同、税制差异较大,因此我国居民在投资经营过程中不可避免地会发生税收争议,例如是否构成常设机构、常设机构的利润如

① Hines, *International Taxation and Multinational Activity* (Chicago: University of Chicago Press, 2000), p. 256.

② 薄荷四国指墨西哥、印度尼西亚、尼日利亚和土耳其;其中印度尼西亚和土耳其也是“一带一路”沿线国家。

③ 金砖国家除中国外,还包括印度、俄罗斯、巴西和南非;其中印度和俄罗斯也是“一带一路”沿线国家。

④ 狸猫六国指哥伦比亚、印度尼西亚、越南、埃及、土耳其和南非,其中印度尼西亚、越南、埃及和土耳其也都是“一带一路”沿线国家。

⑤ 《中华人民共和国政府和柬埔寨王国政府对所得避免双重征税和防止逃避税的协定》第 23 (3) 条。

何分配、关联企业转让定价调整、跨境雇佣的纳税义务等等。^① 由于在双边税收协定中我国所承诺的都是通过互相协商程序来解决税收争议，所以我国纳税居民必须请求我国主管税务机关与缔约国税务机关在平等、自愿的基础上以协商对话的方式解决争议。这种协商程序不具有司法性，协定中也未规定协商的时间限制和强制性，因此协商效率和协商结果都得取决于缔约国双方主管机关的协商意愿和能力。虽然近年来我国国家税务总局在积极地协商解决税收争议，^② 但是沿线国家多是发展中国家，税收征管能力尚有待提高、税收主管机关协商能力也有限，这就造成了我国居民在沿线东道国发生税收争议时，协商效率较低、周期过长、缺乏透明度，严重地影响了我国居民的权益。

（二）改革途径

为了督促沿线国家主管当局提高协商效率，我国宜考虑将仲裁机制引入相互协商程序，作为一种补充机制，当我国与对方主管当局协商一段时期后还无法解决争议时，则启动仲裁程序来裁决。^③ 欧美一些发达经济体中已经引入税收仲裁机制多年，例如欧共体成员国在1990年就通过了《仲裁公约》；OECD在2007年发布了《更好地解决税收协定中的纠纷》报告，将“强制性仲裁”程序加入了OECD范本第25条“相互协商程序”条款，并且在2017年OECD范本文中又进一步细化了仲裁程序；OECD/G20的“打击税基侵蚀及利润转移项目”（BEPS项目）第十四项行动计划也推广使用仲裁机制，并且澳大利亚、加拿大、德国、日本、英国、美国等国都已承诺引入仲裁机制来解决税收争议。^④

然而，截至2018年4月，我国还未引入税收仲裁机制，包括在我国已与106个国家和地区所缔结的双边协定中以及在我国于2017年6月签署《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》时^⑤，我国都未承诺引入税收仲裁机制。其中的一个主要顾虑因素是税收主权问题，担心引入税收仲裁机制会损害我国的税收主权^⑥。实际上，主权问题并不应该成为一个障碍，因为缔结双边税收协定本身是对缔约国双方主权的一种对等限制，而且引入仲裁机制仅是作为协商程序的补充，目的是在尊重缔约国主管当局意思自治的基础上来提高税收争议的解决效率，并非为了限制任何缔约国的税收主权。此外，我国在双边投资协定中都已经采用了仲裁程序，约定当通过外交途径启动的相互协商程序无法在一定期限内解决争议时，经任一缔约方请求后就必须通过专设仲裁庭方式解决争议，这种双边投资协议中的仲裁程序也应可以作为税收仲裁的参考和借鉴。

因为引入这个仲裁补充机制的目的是要督促缔约国主管机关尽快解决所积压的案件，提高税收争议的解决效率，所以必须合理地设计仲裁程序的启动条件、受案范围、仲裁员的选任、以及

① 经济合作与发展组织，《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重课税的协定范本》（OECD Model Tax Convention on Income and on Capital），基于1928年国际联盟协定范本制定，自1963年发布草稿版之后经多次修订更新，目前版本为2017年更新版。

② 仅2016年，中国税务机关就共计展开双边协商78例，消除国际重复征税49.7亿元。见韩霖、高阳：《国际视野下税收协定的最新发展与展望——专访国家税务总局国际税务司副司长蒙玉英》，载《国际税收》2017年第6期，第9页。

③ 廖益新：《OECD国际税收仲裁机制评析》，载《厦门大学学报（哲学社会科学版）》，第2012年第5期，第67页。

④ 经济合作与发展组织：Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective—action 14 Final Report（2015），pp. 51-53。

⑤ 熊艳、刘晓萌：《〈公约〉主要条款解读》，载《国际税收》2017年第6期，第13页。

⑥ 李时、秦绎义：《国际税收仲裁机制与中国的税收话语权》，载《税务研究》2015年第5期，第72页。

仲裁规则，特别是对主管当局进行前置协商的最长期限必须加以严格限制，宜参照欧盟《仲裁公约》和 OECD 范本所建议的两年期限；而且受案范围也不易太广，那些涉及到我国与沿线国家税收协定条款应如何解释和实施所产生的争议，往往需要适用缔约国国内法和解释方法，会引起争议较大，宜暂时先不作为可仲裁事项。但对于关联交易中的转让定价问题，我国税务机关积累了大量的经验，而且缔约国转让定价调整也会造成我国作为居民国的相应调整问题，因此可以作为优先仲裁事项；^① 此外，对于仲裁机构的设置，美国的做法是由 3 名仲裁员组成仲裁庭，其中每一缔约国的税务主管机关在接到仲裁请求或其复印件后的 60 天内各选任 1 名，然后再由 2 名仲裁员自其都选任完毕之日起的 60 天内选任第 3 名仲裁员作为首席仲裁员。若任一缔约国税务主管机关选任失败，则由 OECD 税务政策和行政管理中心的最高级别的办公人员指派仲裁员，并且该仲裁员应该是非缔约国的国民或居民，旨在确保的公正性和独立性。^② 但是我国和“一带一路”沿线国家与地区均不是 OECD 成员国，所以选择 OECD 机构人员作为第三名仲裁员的可能性不大，倒是可以考虑选择联合国或者世界银行等更代表发展中国家利益的组织人员作为第三方。另外一种模式是参考欧盟的专家名单模式，即欧盟在《仲裁公约》中所规定的由涉案成员国自行建立咨询委员会（advisory commission），由 7 人组成仲裁庭，其中涉案成员国各指派 1 名代表，再从涉案成员国提名的有资格的人选名单中选出 5 名独立个人，可以是缔约国的国民，也可以居住在《仲裁公约》适用国家范围内，但他们必须保持权威性和独立性。接着每个税务主管机关以上述代表和独立个人的名单为基础选任一名具有对应的最高司法机构任职资格或者公认的具有较高法律咨询能力的法学专家作为委员会主席；最后，对于仲裁规则问题，可以参照美国和加拿大采用的“棒球仲裁规则”（Baseball Arbitration），即要求缔约国税务主管机关在一定期限内向仲裁庭各提交一份建议性争议解决方案，然后仲裁庭在两个缔约国提交的征税处理决议中选择一个方案作为最终裁决，这个规则有助于提高争议的解决效率。

四 结语

在“一带一路”框架下改革我国的国际税收制度，对我国而言既是挑战，也是机遇。自我国在 2014 年成为一个实际对外投资规模超过利用外资规模的“资本净输出国”以来，对外投资和经贸活动增长更快，而且近年来所进行的 G20 全球税改和美国税改也给我国也带来了巨大压力，所以改革我国的国际税收制度已是必然之事。在“一带一路”框架下，我国基本上会处于居民国角色，而且沿线国家和区域又大多是发展中国家，这种相对单一的角色定位会给我国带来一些优势，包括站在居民国的立场上，先与一些沿线国家在双边税收协定中尝试免税法、税收饶让、税收争议仲裁机制，积累经验后再逐步推广到修订国内税法，甚至纳入“一带一路”区域税收合作机制之中。因此，从这个角度来看，本文所提出的三方面改革建议有抛砖引玉的作用。

① 孙文博：《解决国际税收争议的国际方法及不足》，载《福建税务》2003 年第 7 期，第 11 页。

② U. S. Department of the Treasury, *Technical Explanation of the Protocol*, signed at Berlin on June 1, 2006, paras. 112 - 135.

The Reform of China's International Tax System within the Framework of the “Belt and Road Initiative”

Li Na

Abstract: The current international tax system of China is unable to satisfy demands from the Belt and Road Initiative, as this system was built on the basis of the “encouraging investment into China” under the reform and openness strategy. The Belt and Road Initiative encourages the exact opposite investment flows, which are for Chinese investment into the Belt and Road countries. Thus if China continues to apply the current system, it might jeopardize China's tax interest and Chinese residents' investment and business activities. Therefore, China should reform its international tax system within the framework of the Belt and Road Initiative, including to change its position on tax treaty policy into a residence state, reform the current credit method, adopt the exemption method and the tax sparing mechanism in tax treaties with certain Belt and Road countries, and adopt a tax arbitration regime to enhance the efficiency of resolving tax disputes.

Keywords: The Belt and Road, Tax Treaty, Taxing Rights of Residence States, Exemption Method, Tax Arbitration Regime

(责任编辑: 李庆明)