

中国与“一带一路” 国家税收协定优惠安排与适用争议研究

崔晓静

【作者简介】崔晓静，武汉大学法学院国际法所教授，博士生导师。

【基金项目】教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“中国参与全球税收治理法律问题研究”（项目批准号：15JJD820005）的部分成果。

【原文出处】摘自《中国法学》（京），2017.2.194~214

中国企业在“一带一路”战略的实施中享有机遇的同时也面临着诸多挑战，尤其在国际税收领域，企业在“走出去”的过程中，一方面可能面临企业的同一笔所得被重复征税、未能在东道国享受本应该享受的税收待遇或税收优惠，存在受到税收歧视或者不公平待遇等多种税收风险；另一方面，也面临如何解决在投资过程中与当地税务机关发生的税务争议等问题。

一、税收协定的优惠安排

目前我国与“一带一路”沿线的64个国家中的54个国家签订了税收协定，税收协定网络覆盖了大多数“一带一路”沿线的国家和地区，“一带一路”国际税收管理工作的基础架构已经搭建。税收协定为“走出去”企业提供了多方面的税收协定优惠安排，从而有利于降低企业在东道国的税负，提高竞争力。税收协定的股息、利息、特许权使用费条款等规定东道国实施限制税率，限制了东道国按照国内税法征税的权力。根据我国与“一带一路”沿线国家签订的双边税收协定，当税收协定与各国国内税法规定不一致时，如果协定税率低于各国国内税法规定税率时，按协定税率执行；如果协定税

率高于各国国内税法规定税率的，可以按国内法律法规规定的税率执行。因此，中国企业到我国签订了税收协定的“一带一路”沿线国家投资时，首先要注意了解税收协定的规定，尤其是税收协定提供的利息、股息、特许权使用费等多方面的优惠安排，通过在境外申请享受税收协定待遇而获得更低的税率。

二、BEPS行动计划对税收协定优惠适用的影响

长期以来，由于各种因素的制约与影响，各国对跨国经济活动的税收征管缺乏有效的合作协调。纳税人利用不同税收管辖区的税制差异和规则错配进行合法的税收筹划，人为地造成应税利润“消失”或将利润转移到没有或几乎没有实质经营活动的低税负国家（地区），从而对相关国家造成严重的税基侵蚀和税收利益损害问题。尤其是在数字经济时代，跨国公司采用的各种新型的税收筹划方式使这一问题更为严重和突出。2013年9月，G20峰会委托OECD启动实施国际税改项目，即“税基侵蚀和利润转移”（Base Erosion and Profit Shifting，以下简称“BEPS”）项目行动计划。该项目旨在修改国际税收规则，遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税

基的行为,以及公平合理地协调平衡各国对跨国经济活动的税收征管与税收利益分配。随着BEPS行动计划的正式落地,目前国际社会和各国已经逐步迈入如何推进BEPS成果在国内层面的转化的后BEPS时代。BEPS行动计划对塑造和深化完善国际税收合作提出了新的框架和要求,中国需要在国际层面积极参与BEPS行动计划的进一步调整塑造和具体实施。

中国政府提出的“一带一路”发展战略,给中国企业注入新的生机和活力,极大地促进了企业的对外投资,为企业进一步增强国际市场的竞争力创造了条件和便利。然而,在中国企业紧锣密鼓地开展在“一带一路”国家投资的同时,恰逢OECD提出的BEPS行动计划在各国需要落地实施。这项本身针对发达国家的反避税国际合作安排,对中国目前“走出去”企业将带来很大挑战和影响,为了落实BEPS各国纷纷修改国内税法,“走出去”企业的投资结构在各国修改税法后,有可能将面临与各国打击跨境逃避税相关税收立法明显的冲突。更为重要的是,随着中国不断深化推进在“一带一路”战略沿线国家的贸易、投资,中国尤其需要根据BEPS行动计划的框架和要求,进一步完善和加强与沿线国家的反避税合作,妥善地协调平衡各自的税收利益诉求。但是,需要高度注意的是,严格遵从BEPS行动计划的框架和要求对中国的税收利益、“一带一路”战略以及企业的国际竞争力的效果影响,尤其是可能出现的不利影响,对此需要进一步分析研究中国应当如何根据BEPS各项行动计划采取灵活、创造性的合作与实施策略,以及通过包容性框架,进一步完善和加强与沿线国家的反避税合作,同时更好地支撑“一带一路”战略与中国企业的发展壮大。“走出去”企业可以根据东道国反协定滥用相关情况,强化企业整个投资架构及商业目的,使中间国家设立的控股公司具有合理的商业目的,企业的控股公司具有实质性的经营活动,有独立的人员和财产等,从而有效规避相关税收风险,节约税收成本。国家在顶层国家间税收利益分配制度设计上应该做相应调整,尤遵从促进协定国家之间互利互惠的原则,选择现在或将来中国对外直接投资额较大的国家启动税收协定修

订的谈签工作。这样更为优惠的税收安排一方面使中国企业无需再为节省税额,而在第三国设立中间控股公司,避免了潜在的可能引起反避税调查的税收筹划安排,同时在遵守了BEPS行动计划的要求前提下,在本国主权范围行使了自主决定税率、税种和征税范围的税收主权权利,节约了企业的资本架构成本和税收成本,进一步促进了中国企业在“一带一路”国家的投资。

三、中国“走出去”企业利用税收协定优惠的实证分析

由于中国企业的对外投资尚处于初步发展时期,有的“走出去”企业并不了解税收协定,有些甚至并不知道国家间存在的税收协定,对于如何享受税收协定优惠的方法、路径和技巧,更是无从谈起。

作为我国“一带一路”发展战略的重点项目,华新水泥股份有限公司在塔吉克斯坦设立了子公司亚湾公司(以下简称“亚湾公司”),负责其“走出去”后在塔吉克斯坦具体业务的开展。2012年12月,亚湾公司从中国国家开发银行取得了为期7年的7,800万美元贷款,2013年支付利息394万美元,已依据塔吉克斯坦国内法按12%的税率缴纳所得税47万美元;2014年支付利息445万美元但还未缴纳所得税。然而,根据我国与塔吉克斯坦签订的税收协定,该项利息可以享受免税待遇。亚湾公司向塔吉克斯坦税务局提出免税申请后,2014年11月3日塔吉克斯坦税务局回复,同意以后年度利息按税收协定规定的8%税率征税,但不包括2013年度和2014年度利息应缴税款。为此,亚湾公司多次与塔吉克斯坦税务局沟通,希望按照税收协定,免征2014年利息所得税并退还2013年已缴税款。但该国税务局没有同意,并催促亚湾公司缴纳2014年支付利息预提税款53万美元,否则将予以处罚。由于当时亚湾公司已同国家开发银行签订了金额高达1亿美元的二线项目投资贷款协议,若不能享受税收协定待遇,公司将多缴纳近500万美元的所得税,因此在协调无效的情况下,华新水泥公司只好向属地国税机关——黄石市国税局求援。湖北省黄石市国税局致电湖北省国税局,反映华新水泥股份有限公司设在塔吉克斯坦的子公司亚湾公司申请税收优惠待遇受阻,如果处理不善

可能遭受重大损失的情况。湖北省国税局充分收集资料后向国家税务总局报告了详细情况。国家税务总局国际税务司获悉后,立即启动两国税收协定项下的相互协商程序,致函塔吉克斯坦税务局,要求根据税收协定对亚湾公司向国家开发银行支付的利息给予免税待遇。经中国驻该国大使馆等多方努力和沟通协调,塔吉克斯坦税务局最终同意按税收协定的规定办理免税。

四、适用税收协定优惠安排的争议解决方式

在中国企业与“一带一路”国家发生税收优惠待遇适用争议时,存在着多种可选择的争议解决方式。其中,寻求我国使领馆外交保护的方式存在着严格的条件限制,而且东道国也往往不愿意接受这种上升到国家间外交层面的极端特殊的解决方式,中国也不太可能轻易地将普通的税收争议转化为高度敏感的国家间争端,尤其是与“一带一路”国家更是如此。因此,在中国企业与“一带一路”国家发生税收优惠待遇适用争议时,寻求我国使领馆外交保护的解决方式并不是最佳的首选方式。根据“一带一路”战略与现实需要,双方税务机关的相互协商程序与东道国的当地救济方式将是中国企业应当着重考虑和运用的基本方式。税收协定中的“相互协商程序”为“走出去”企业开辟了一条有效的国际救济渠道,企业在“走出去”过程中,如果与投资目的国税务机关发生税务争议,要注意向我国税务主管当局申请启动相互协商程序,该程序的启动并不以用尽投资目的国国内的法律救济为前置条件,而且是直接向我国的税务主管当局提出申请,更有利于保护我国居民企业的合法权利。目前,双方税务机关的相互协商程序是中国企业比较熟悉和习惯运用的争议解决方式。目前我国已开展的190多例双边磋商,为跨国企业消除国际重复征税近300亿元;仅2015年,税务总局通过与印度、印度尼西亚、塔吉克斯坦等“一带一路”国家开展相互协商,为我国企业减轻境外税收负担约2.7亿元人民币。

但是,双方税务机关的相互协商程序毕竟只是

双方谈判协商的税收行政合作程序,它对于充分地解决各种税收争议存在着无法避免的制度局限性。如果只是单纯地依靠相互协商程序,一旦谈判协商效果不佳甚至完全失败,中国企业势必陷于极为被动的境地。与双方税务机关的相互协商程序相比,东道国行政或司法救济的方式具有程序和实体上的特殊优势,可以为企业提供更稳定的、可预期的税收争议解决进程与裁决结果。而且,通过主动并熟练地运用当地行政或司法救济的方式可以促进东道国的行政和司法水平与法治建设,从而实现企业利益和“一带一路”战略目标的共赢。“华新水泥案”暴露出中国企业运用法律规则寻求东道国当地救济的意识与能力的不足,这不利于中国企业在“一带一路”国家充分地维护自身的税收利益,也不利于中国在“一带一路”国家塑造法治国家的形象和发挥法治建设的引领作用。因此,从长远来看,面对与“一带一路”国家可能发生的税收优惠待遇适用争议,中国企业应当加强运用法律规则寻求东道国当地救济的意识与能力。

结论

积极推进“一带一路”建设,为企业“走出去”开展国家产能和装备制造合作提供了宽广的平台。与此同时,BEPS行动计划对塑造和深化完善国际税收合作提出了新的框架和要求,我国需要在国际层面积极参与BEPS行动计划的进一步调整塑造和具体实施,妥善地协调平衡各方税收利益诉求。在此种机遇与挑战并存的双重背景下,“走出去”企业迫切需要树立国际税收意识,了解国际税收惯例,熟悉税收协定内容,及时了解子公司所在国税务机关落实BEPS行动计划成果的进展,评估使用现有股权架构的中间控股公司的经营实质和享受税收协定优惠的确定性,充分考虑合同安排与交易实质相匹配,增加子公司的经营功能和风险承担能力。国家在顶层税收协定设计时,应注意与带路国家加强税收协调与合作,相互给予更大的税收优惠,以促进带路国家的经济繁荣与发展。