

中国与“一带一路”国家税收征管合作的完善与创新

崔晓静 熊 昕

【摘 要】随着“一带一路”建设深入推进,沿线各国越来越意识到税收在优化生产要素配置、推动国际经贸合作等方面发挥的重要作用。加强税收征管合作既是沿线国家的理性选择,也是跨境纳税人的殷切期待。但是,当前我国与沿线国家在税收征管合作方面存在诸多局限,税收情报交换、税收追索协助均未能得到有效落实,种种问题亟待解决。文章结合我国税收征管实践的现状,分析我国与沿线国家深化税收征管合作的困境,并通过考察税收情报交换的域外发展趋势和税收追索协助的域外实践经验,力争对完善创新我国与沿线国家税收情报交换、税收追索协助提出有针对性的合理建议,同时建议我国积极参与构建区域税收征管合作平台,提升沿线国家税收征管能力,从而有效促进我国与沿线各国的税收征管合作,切实营造透明公平、增长友好型的税收环境。

【关键词】“一带一路”;税收情报交换;税收追索协助;国际税法

【作者简介】崔晓静,武汉大学法学院教授,博士生导师;熊昕,武汉大学法学院国际经济法博士研究生(湖北武汉 430072)。

【原文出处】《学术论坛》(南宁),2019.4.61~71

【基金项目】国家社科基金重大项目“‘一带一路’建设与中国国际税收法律制度改革创新研究”(18ZDA100)。

一、研究背景

自2013年提出“一带一路”倡议以来,我国坚持“共商、共建、共享”原则,以务实举措推动“一带一路”实现高质量发展,带动“一带一路”沿线国家(以下简称“沿线国家”)共同繁荣。近年来,我国与沿线国家的贸易、投资迅速增长,合作的方式、内容不断深化扩展,“一带一路”朋友圈日益发展壮大,“一带一路”建设取得了重要进展和显著成效。截至2019年4月,我国已经与131个国家签署了共建“一带一路”合作文件^[1]。2013年至2018年,我国企业对沿线国家直接投资超过900亿美元,在沿线国家新签对外承包工程合同额超过6000亿美元,与沿线国家货物贸易总额超过6万亿美元^[2]。2018年沿线国家对华投资新设立企业4479家,实际投入外资金额64.5亿美元^[3]。在投资贸易往来不断扩大的同时,“丝路电商”日益成为国家间经贸合作的新渠道,跨境电商等新业态、新模式为“一带一路”贸易畅通提供了新的

动力^[4]。

随着“一带一路”建设深入推进,各国越来越意识到税收在优化生产要素配置、推动国际经贸合作等方面发挥着日益重要的作用,因此,加强沿线国家在税收领域的协调与合作具有重要意义^[5]。一方面,随着经济全球化和数字经济的迅猛发展,纳税人数量和跨境商业经营活动激增,各种交易活动和金融安排越趋复杂,不良税收筹划问题愈发严重,跨国经济交往中信息不对称、征管权限的局限等问题日益凸显,各国税收征管面临前所未有的挑战。建立“一带一路”税收征管合作机制,实现高效的跨境税收征管,有效管控国际税源,维护各国税收利益,是沿线国家共同的理性选择和目标追求。另一方面,由于沿线国家税制差异较大,某些国家和地区税制较为复杂,“走出去”企业和个人在参与“一带一路”建设中面临较大的税收风险。提高沿线国家税收征管能力,完善与沿线国家的国际税收征管合作,增强税收

政策的确定性,营造更加透明公平和增长友好型的税收环境,进一步促进生产要素高效有序地流动,是跨境纳税人的迫切需求和殷切期盼。

《多边税收征管互助公约》(以下简称《公约》)是全球范围内首个多边税收公约,也是合作内容更广泛、形式更多样的国际税收征管条约。《公约》从实体层面规定了三种征管合作方式——情报交换、追索协助及文书送达,这三种合作方式既相互独立又彼此联系。情报交换是税收征管合作中最重要、最基础的合作方式,追索协助是情报交换的延伸与深化,文书送达则主要针对纳税评估阶段,旨在确保向纳税人有效送达纳税评估通知书等文件,以避免对确不知晓或因过失导致未申报纳税的纳税人采取执行措施^[6]。由于文书送达核心是为确保追索协助的开展,部分学者认为文书送达并非严格意义上的税收征管措施,亦并非一项独立的征管合作方式,沿线国家也多对文书送达提出了保留。

国际税收征管合作既是我国的国际义务,也关系我国的税收主权和税收权益。在“一带一路”建设中,我国在履行好国际义务的同时,应当秉持开放、务实心态,针对我国国际税源管理和企业“走出去”的主要问题,围绕税收情报交换、税收追索协助制度,以创新性思维积极完善与沿线国家的税收征管合作,使国际税收征管合作机制实现高效和有序的发展。

二、我国与沿线国家税收征管合作的局限性分析

(一)税收情报交换制度的现状与困境

税收情报交换是国际税收征管合作的一项重要内容,对于保障税收协定及国内税法的正确执行、遏制国际税收有害竞争、打击国际逃避税等非法活动、切实维护国家税收权益具有重要意义。依据《经合组织税收协定范本》(以下简称《协定范本》)及《税收情报交换协定范本》之规定,税收情报交换主要包括应请求信息交换、自动信息交换、自发信息交换、同期税务稽查、境外税务检查和行业范围内的信息交换六种,每种实施方式都有其自身的特点与优点,各主权国家可以根据本国的立法现状和相关实践情况自主选择使用其中的一种或多种方式进行国际税

收情报交换。

税收情报交换也是我国与沿线国家开展税收征管合作的主要方式。相较其他税收征管合作方式,税收情报交换尊重各国的税收主权,有利于各国积累对国际税收征管合作的信心和经验。提升跨境税收情报交换的效率和效果,是深化我国与沿线国家税收征管合作的重要目标。目前,已有54个沿线国家与我国缔结了双边税收协定,24个沿线国家与我国同为《公约》的缔约国^①。《公约》及双边税收协定中的情报交换条款为我国与沿线国家税收情报交换提供了国际法律基础。在国内法层面,国家税务总局先后制定颁布了《国际税收情报交换工作规程》(以下简称《规程》)、《关于进一步规范国际税收情报交换英文写作的通知》等规范性文件,对我国开展情报交换的具体程序、各级税务机关的工作职责以及情报交换的标准格式提供了较为清晰、明确的指引。《公约》、双边税收协定以及国内规范性文件对我国实施情报交换提供了法律基础和操作指引,但是我国税收情报交换制度仍然存在一定缺陷。

1. 情报交换的程序复杂。根据《规程》的有关规定,国家税务总局是我国税收情报交换的唯一主管当局,所有交换情报的请求、提供等必须经由国家税务总局与缔约国另一方主管当局进行沟通和传递。

首先,任何地方税务机关认为需要相关缔约国主管当局协助提供税收情报时,必须将情报交换请求逐级上报国家税务总局审核。总局审核通过后,才向缔约国另一方主管当局发出情报交换的请求。在缔约国另一方主管当局提供情报后,也由总局首先对收到情报进行审核,审核完毕后再逐级转发至提出该交换请求的地方税务机关。其次,缔约国另一方主管当局也只能向国家税务总局提出情报交换的请求。总局在收到缔约国另一方主管当局提供的情报交换请求后应当进行审核,确保该交换请求符合我国与有关国家的税收协定或税收情报交换协定;如果请求不完整,总局会通知缔约国另一方主管当局进行澄清或补充。经总局审核通过的有效请求,将转送相关省级税务机关,省级税务机关再逐级转发至其辖区的相关基层税务机关进一步调查。基层税务机关负责请求情报的收集和核查,其完成情

报收集后再逐级上报至总局,由总局将请求情报提供给缔约国另一方主管当局。在基层税务机关将相关情报逐级上报总局的过程中,上级税务机关应当对下级税务机关提供的情报进行分类审核,对于不充分的回复,可以退回并要求下级税务机关进行调整或者提供补充资料、重新核查等。

依据上述情报交换程序,我国每一次情报交换都是在国家税务总局的统筹领导下,经过区级、市级、省级、国家四级税务机关协调配合才能完成,这既给国家税务总局造成了较大的工作负荷,也影响了税收情报交换的效率。无法及时提出情报交换要求或者回复提供情报,使得税收情报交换难以发挥最大效用。尤其是对对外经济往来频繁、情报需求量及回复量较大的省市而言,这种程序繁琐的交换方式给税收征管工作带来了诸多不便。

2. 情报交换的类型有限。《公约》和《规程》都规定,除了专项、自动、自发交换外,税收情报交换类型还包括同期税务检查(simultaneous tax examinations)^②与境外税务检查(tax examinations abroad)^③。但是,我国目前缔结的双边税收协定中对情报交换只有一个原则性的约定^④,并未明确规定税收情报交换的类型,也未对同期税务检查和境外税务检查作出具体安排,只在与巴哈马、维尔京群岛、开曼群岛等国家和地区签署的税收情报交换协定(TIEA)中规定了境外税务检查条款。由于《规程》要求同期税务检查和授权代表访问均须以双方缔结的同期检查协议和授权代表访问协议为基础,在缺少相关双边协议的情况下,我国很少与沿线国家开展同期税务检查和境外税务检查类型的情报交换。

(二) 税收追索协助的现状与困境

各国税务机关通过税收情报交换,更全面地了解对本国负有纳税义务的纳税人的跨境经济活动和跨境收入,最终实现依法足额征缴税款、巩固本国税基的目的。但是,如同前述税收情报受到领土范围限制一样,税务机关的征缴权力也仅限于本国境内,对跨国征税往往无能为力。当纳税人在未完全结清其应缴税款之前离境,或者纳税人在境内已没有任何财产时,该国税务机关根本无法采取任何有效的执行措施。即使通过税收情报交换,税务机关发现

该纳税人在其他国家有可供执行的财产,也不能对纳税人在其他国家的财产进行任何形式的执行或追缴。纳税人及其财产在全球范围内可以相对自由地流动,而税务机关征缴权力仍以其领土范围为限,这种不对称恰恰为国际税收追索协助(assistance in recovery)提供了契机。税收追索协助作为《公约》规定的一项重要制度,是对传统国际税收情报交换的拓展及延伸,是一种深度开展国际税收征管合作的方式,是国际社会打击日益猖獗的国际逃避税“组合拳”的最新组成部分。

传统的国际税法认为,一国不应协助另一国执行其税收主张。因此,最初只有一些政治、经济联系较为紧密的邻国才会通过区域性税收合作条约相互提供税收征收协助^⑤,双边税收协定中鲜有税收征收协助形式的征管合作。直到2003年,《协定范本》才首次引入了税收征收协助条款。依据《协定范本》,税收征收协助是指缔约国一方在用尽按照其法律或行政惯例,可以采取的一切合理的征收或保全措施后仍无法执行其税款请求权(revenue claim)的情况下,可以就此向缔约国另一方提出征收协助请求,缔约国另一方应当按照本国关于相关国内税收的执行和征收的法律规定,对缔约国一方提出的税款请求权加以征收或保全的行为。2010年《公约》修订后也增加了税收追索协助的内容,即缔约国有义务以与对待本国税收主张(tax claim)同等的方式,采取必要措施协助其他缔约国追索税收主张。

《公约》税收追索协助和《协定范本》税收征收协助以充分尊重请求国与被请求国税收主权为前提,较好地平衡了税收主权与税收执行效率之间的关系。从请求国税收主权角度而言,《公约》和《协定范本》都要求缔约国提出的征收协助应当是在该缔约国未超过追索时效的税款请求权,且根据该国法律,该税款请求权系终局性并可强制执行性的;有关缔约国一方的税款请求权的产生、效力以及数额争讼,被请求国均不得就前述事项采取法律或行政程序。这种规定的主要目的是防止被请求国的行政和司法机关就税款数额等作出认定,从而干预或侵犯请求国的税收主权。从被请求国税收主权角度而言,《公约》和《协定范本》规定被请求国应按照本国关于相

美国内税收的执行和征收的法律提供协助,此种规定可以最小化征收协助对被请求国的影响,降低被请求国提供协助的行政成本^[7]。根据《公约》和《协定范本》,被请求国在提供协助时,没有义务采取与本国或请求国的法律和行政惯例不相一致的行政措施。比如,如果请求国允许对复议或诉讼中的税款进行执行,但被请求国的国内法律却规定不得对处于复议或诉讼阶段的国内税款请求权进行执行或征收,在此情况下,被请求国不得为请求国的税款请求权提供征收协助^[8]。此外,《协定范本》和《公约》允许缔约国双方主管当局通过相互协商来确定实施税收征收协助的方式及相关具体问题,包括以现金形式征收税款时所适用的汇率,如何将协助征收的税款转移给请求国等。征收协助费用由纳税人和请求国承担,如果被请求国认为因税收征收协助产生的成本及行政负担将明显超过税款请求权的金额,被请求国还可以拒绝提供征收协助。

中国以往签订的绝大多数双边税收协定没有与缔约国对方达成税款追索的协助安排,直到近年与马耳他、博茨瓦纳、荷兰等国家签订或修订的双边税收协定中才对税收追索协助条款进行非常原则性、概括性的表述。这些税收协定中的追索协助条款主要表达双方相互提供税款征收协助的意愿,具体实施安排则有待进一步商定,这与《协定范本》及《公约》规定相距甚远^[9]。

税收追索协助虽然是一种互惠型的合作机制,但是由于各国在国际资本流动中地位的不对等,可能出现义务与权利不匹配的情况,资本输出国可能更多地请求资本输入国提供税收追索协助,而资本输入国可能很少有机会享受税收追索协助的权利。因此,考虑到当时我国仍然是以资本输入为主,而且提供税收追索协助对国内税务机关税收征管能力提出了较高的要求,我国缔结的双边税收协定中都没有规定税收征收协助条款,在加入《公约》时也对税收追索协助提出了保留。基于权利义务对等原则,我国也就丧失了请求他国在其管辖范围内为我国税收征纳提供协助的权利。

近年来,随着我国资本双向流动的增长,境外税收征纳问题的重要性日益凸显。一方面,在离岸间

接转让案件中,部分非居民企业通过转让境外壳公司或导管公司的股权实现间接转让中国居民企业股权或财产的目的,《关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》规定,股权转让方取得的股权转让所得中归属于中国应税财产的数额应当在中国缴纳所得税。对于离岸间接转让案件中企业所得税的征收,该公告第八条规定,间接转让不动产所得或间接转让股权所得按照公告规定应缴纳企业所得税的,依照有关法律规定或者合同约定对股权转让方直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人;扣缴义务人未扣缴或未足额扣缴应纳税款的,股权转让方应自纳税义务发生之日起7日内向主管税务机关申报缴纳税款;扣缴义务人未扣缴,且股权转让方未缴纳应纳税款的,主管税务机关可以按照税收征管法及其实施细则相关规定追究扣缴义务人责任。实践中,由于转让方、目标公司都在境外,受让方也很可能是外国实体或个人,如果交易双方及目标公司在我国境内没有常设机构或其他财产,我国税务机关在税收征收过程中就会困难重重,税收保全和强制执行等常规手段难以应用在境外纳税人和扣缴义务人身上。另一方面,随着我国“走出去”企业的迅速增加,我国已成为重要的资本输出国,尤其是在与沿线国家的合作中,我国更是长期处于净资本输出国地位。税收追索协助是增强“走出去”企业税收管控、防止境外资本逃避税、巩固我国税基安全的重要途径。

三、税收征管合作的域外发展趋势及实践借鉴

(一) 税收情报交换的域外发展趋势

为了提高税收情报交换的效率,一方面,各国在坚持中央税务机关集中管理原则的同时,通过适当简政放权,扩大情报交换授权代表机构的范围,简化情报交换的程序。俄罗斯、法国、德国等国都突破了单一税务主管当局的税收情报交换规则,指定两个或多个授权代表机构直接负责与不同国家或区域的税收情报交换。另一方面,各国也在巩固传统情报交换类型的基础上,越来越多地运用同期税务检查、境外税务检查等新类型进行情报交换。

1. 税收情报交换授权代表机构的多元化。以俄罗斯税收情报交换为例,俄罗斯财政部是国际税收

情报交换的主管当局,财政部将此职权授予俄罗斯联邦税务局(FTS),税务局代表财政部作为税收情报交换的主管当局。除联邦税务局外,联邦税务局运营控制局(OCD)、联邦税务局数据集中处理区域稽查局(IICDP)及地方税务机关均可作为授权代表机构,负责与不同国家的税收情报交换。其中,运营控制局是联邦税务局的下属单位,负责除独联体国家和格鲁吉亚之外其他所有缔约国的情报交换请求;数据集中处理区域稽查局负责除哈萨克斯坦及白俄罗斯之外其他独联体国家和格鲁吉亚的情报交换;授权的地方税务机关则可直接与哈萨克斯坦、白俄罗斯两国进行情报交换^[10]。

在法国,税收协定和税收情报交换协定中通常指定法国预算部长担任税收情报交换的主管当局。除预算部长之外,法国还针对提出交换和提供情报分别规定了不同的授权代表机构。在应缔约国请求提供税收情报的程序中,一般由中央授权代表机构国际事务办公室(CFIC)负责接收缔约国提出的情报交换请求。但是,海外税务专员(tax attachés)负责之缔约国所提出的税收情报交换要求,由税务专员负责接收;区域性税务征管部门可以接收与法国缔结相关跨境协议之邻国提出的交换请求^[11]。在向缔约国提出税收情报交换的程序中,国际事务办公室、相关中央税务审计部门、区域性税务审计部门(DIRCO-FI)以及海外税务专员等多个部门都可以直接向缔约国提出情报交换的请求^[12]。具体来说,向缔约国提出税收情报交换的请求一般由当地税务机关发起,根据所涉缔约国不同,请求的提出主体和提出程序有所差异:一般情况下,当地税务机关的局长签字后,该机关即可向区域性税务审计部门提交协助请求,税务审计部门同意后可直接向缔约国另一方主管当局提出税收情报交换请求;如缔约国属于海外税务专员负责的缔约国,则当地税务机关和税务审计部门应当将请求转交给海外税务专员,由相应税务专员提交给缔约国另一方主管当局;某些国家和区域的协助请求,需提供给国际事务办公室^[13]。

具体而言,法国海外税务专员所负责的税收情报交换伙伴国如下:派驻在柏林的税务专员负责德国;派驻在布鲁塞尔的税务专员负责比利时、荷兰;

派驻在伦敦的税务专员负责英国、爱尔兰、马恩岛、泽西岛、根西岛;派驻在马德里的税务专员负责安哥拉、西班牙和葡萄牙;派驻在罗马的税务专员负责意大利;派驻在华盛顿的税务专员负责美国、加拿大、墨西哥;派驻在北京的税务专员负责中国内地及香港地区、韩国、新加坡^[14]。

2. 地方层面直接情报交换的常态化。税收情报交换通常应由国家中央税务机关进行统一组织安排,地方税务机关一般不得直接提出情报交换请求或者接收情报。但是,为了提高交换的及时性和针对性,部分国家也会允许特定边境城市的地方税务机关,直接同与本国具有地缘关系且政治、经济往来较紧密的国家或其部分地区进行情报交换。

如前所述,俄罗斯指定的地方税务机关可以直接与哈萨克斯坦、白俄罗斯进行情报交换。法国区域性税务征管部门可以接收德国、西班牙、比利时等与法国缔结相关跨境协议之邻国提出的交换请求^[15]。根据法国—德国跨境协议之规定,法国东部的当地税务机关可以与德国巴登符腾堡州、萨尔州、莱茵兰—普法尔茨州的税务机关相互直接提出情报交换请求^[16]。德国—奥地利、德国—捷克的类似协议也规定,德国巴伐利亚州与奥地利萨尔茨堡的当地税务机关可以进行直接的情报交换,德国巴伐利亚州提出的情报交换请求可以由该州各地方税务机关直接传递给捷克税务主管当局^[17]。

3. 情报交换类型的多样化。法国增值税条例第11条规定了在行政调查期间,请求国可以委派官员参与调查。这项措施在一个纳税人还没有在一国建立实体,没有税务代表,或者一个企业全部的账务在其住所地以外的国家的情况下是十分奏效的^[18]。日本税务部门也在经济交往密切国家的重点城市设立了“国际税务调查官办公室”,建立境外税收征管与延伸服务体系^[19]。

(二) 税收追索协助的域外实践借鉴

在非洲,南部非洲发展共同体(SADC,以下简称“南共体”)成员^⑥于2012年制定了南共体税收协定范本,该范本中参照《协定范本》引入了税收征收协助条款,所有南共体成员国均按照该协定范本洽谈税收协定。同年,南共体成员还签署了《南共体税收协

助条约》(SADC Agreement on Assistance in Tax Matters),在该条约下各缔约方均有义务协助其他缔约方征收税收。

南非作为南共体成员之一,其税收协定及国内法关于税收追索协助制度的建立、发展及演变具有较高的代表性。南非此前签署的大多数税收协定都未涵盖税收征收协助条款,2012年之后,南非启动部分税收协定的重新谈签和修订,逐步在税收协定中加入追索协助内容,此后南非与阿尔及利亚、博茨瓦纳、加纳、莱索托、莫桑比克、纳米比亚等非洲国家缔结的协定中一般都包含提供追索协助的义务。

同时,为了给实施国际税收追索协助提供国内成文法支持,南非还修订了《税务管理法》(Tax Administration Act),增加第11章E部分和F部分,对提供追索协助的国内法律程序进行明确。根据《税务管理法》第185条第1款,南非税务局接受下列请求:(1)当另一国主管当局认为纳税人可能挥霍或隐瞒资产,请求对该纳税人保全其根据另一国税法所应缴纳的到期应付税款金额时,南非税务局高级官员可以根据《税务管理法》第163条提出保存令(preservation order),就像该金额是纳税人根据南非税法应当缴纳的税款一样;(2)当另一国主管当局请求对纳税人征缴其根据另一国税法所应缴纳的到期应付税款金额时,南非税务局高级官员可以以通知形式,要求该纳税人在规定期限内声明其是否承认该金额或较小金额的纳税义务。第2款、第3款规定,另一国主管当局提出追索协助请求时,必须一并提供其签发的正式证书,载明应缴税额、根据另一国的法律该应缴税额是否存在争议、争议是否仅是为了延迟征收到期应付税款、该人是否有挥霍或隐藏资产的风险。该证明是认定存在纳税义务的结论性(conclusive)证据以及其他陈述的初步(prima facie)证据。第4款规定,南非税务局必须询问纳税人,是否接受对另一国主管当局所主张的金额承担纳税义务,抑或更低的金额。

此外,第186条还规定了当纳税人在另一国确有欠缴税款,但其在南非没有足够的资产来全额支付税款时,南非税务局可以采取的救济措施。如南非税务局认为纳税人在南非境外拥有资产或以无偿或

低于公允市场价格的方式将其转移至境外,该资产可能全额或部分清偿其税收债务的,南非税务局可以向高等法院申请发出命令,迫使纳税人在法院规定期限内返还境外资产用以清偿税收债务。此类法院命令将持续有效,直至纳税人承担其纳税义务。除此之外法院还可以下达命令限制纳税人离境权、要求纳税人上交护照、撤销纳税人在南非开展业务的许可授权(如适用)或要求纳税人停止贸易。

四、完善我国与沿线国家税收征管合作的建议

(一)拓展创新税收情报交换制度

近年来,我国与沿线国家的税收情报交换网络不断拓展,沿线多国先后签署加入了《公约》《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》等有关税收情报交换的多边公约。我国应当借助当前国际税收制度改革的契机,充分吸收借鉴其他国家和地区税收情报交换的经验,完善我国与沿线国家税收情报交换的制度设计,通过广泛实践提升我国及沿线国家税收情报交换的能力。

1. 建立区域税收情报交换中心。我国签署的双边税收协定一般规定主管当局是指“国家税务总局或其授权的代表”^⑦;《规程》第四条也规定国家税务总局是税收情报交换的主管当局,情报交换由通过税收协定确定的主管当局或其授权代表进行。但实践中,国家税务总局并未授权任何机构或个人作为我国税收情报交换的授权代表。我国地域范围广阔、对外经济合作伙伴国众多,目前由国家税务总局完全组织管理税收情报交换的现状一定程度上限制了税收情报交换的发展。俄罗斯、法国、德国的经验和实践都表明,授权地方税务机关进行直接合作有助于提高情报交换的效果和效率。

我国共有18个临海、临边省级行政区域(不含港澳台地区)^⑧,2017年,18个临海、临边省级行政区域共签订对外承包合同金额约806.98亿美元,实现非金融类对外直接投资约637.68亿美元,全年进出口值达35405.53亿美元,对外承包合同金额、非金融类直接投资金额和进出口金额分别占当年全国比重的61%、73.95%和86.26%^⑨。临海、临边省级行政区域的对外投资、贸易整体较为活跃,与沿线国家之间的经济贸易联系紧密。我国可以仿效俄罗斯、法国、德

国的做法,由国家税务总局授权建立区域税收情报交换中心,由地方税务机关进行直接的税收情报交换。在授权代表机构的选择上,可以综合考虑各临海临边省份的经济发展情况、与沿线国家的经贸活跃程度以及税收征管水平,从中选择人员配备充分、业务能力较强、情报交换经验丰富的省级税务局进行授权。在税收情报交换伙伴国的选择上,可以选择区域内各省份投资、贸易较集中,与我国具有长期友好合作关系,且税收制度相对较为健全的国家。在情报交换的类型上,可以规定授权的省级税务局只能直接向缔约国另一方主管当局提出应请求的情报交换,不得直接进行自动或自发情报交换,也不得直接接收别国提出的情报交换请求。笔者建议可以在东北、西北、西南、华南、华东分别建立区域性情报交换中心,经过实践后再将区域税收情报交换中心的交换范围逐步拓展至东亚地区主要经贸伙伴国家和地区。

2. 积极参与国际税务审计合作。税务审计是税务机关对纳税人应缴税款依法进行的审核和稽查。国际税务审计合作的方式主要包括同期审计^⑩和联合审计^⑪。目前,很多国家对跨国公司和全球高净值个人的审计通常都是以单独或者同期税务审计的方式进行。《公约》关于同期税务检查的规定为国际税务审计合作奠定了基础。可以说,国际税务审计合作是税收情报交换的一种延伸和加强,与情报交换制度相比,国际税务审计是一种更加有组织的(structured)税务合作^[20]。尤其是联合税务审计,由各国共同组成的审计团队共同参与、共同实施,纳税人可以通过审计团队同时向各国税务主管当局提供信息并进行及时沟通。联合税务审计既有助于降低纳税人税务合规成本、减少各国税务机关的行政负担,同时也有利于税务机关了解纳税人及其生产经营活动的全貌,提高税务审计的水平和质量。联合税务审计对于消除税收欺诈、打击国际逃避税都具有积极作用,被认为是一种更为直接、紧密的国际税收征管合作模式^[21]。

我国很早就涉外企业税收征管领域引入了“联合税务审计”的概念。为规范外商投资企业和外国企业税收管理、提高税收征管效率,国家税务总局

颁布了《涉外企业联合税务审计暂行办法》《涉外企业联合税务审计工作规程》等文件。根据前述规范性文件之规定,涉外企业税收征管过程中的联合税务审计分为两种情况:第一,跨区域联合税务审计,即对跨区域经营并实行汇总(合并)缴纳企业所得税的涉外企业,各主管税务机关同期开展的税务审计;第二,国地税联合税务审计,即对在同一地区经营的涉外企业,负责税收征管的国税局和地税局联合开展的税务审计。《涉外企业联合税务审计工作规程》对两种联合税务审计的实施程序进行了明确的规定。

笔者认为,当前国际税务审计合作仍然处于前期探索试验阶段,各国对国际税务审计合作都缺乏充分的实践和系统的理论研究。我国应当积极参与国际税务审计合作,结合此前国内开展涉外企业联合税务审计的经验,对审计合作的法律基础、程序规则等进行深入研究,为下一步参与制定审计合作的国际标准作好充分准备。

3. 鼓励外派税务官参与境外税务检查。截至2018年年底,国家税务总局共向我国驻美国、印度、日本、德国、欧盟、埃塞俄比亚等27个国家地区的使领馆及国际组织等派驻了税务人员,其中包括越南、约旦、哈萨克斯坦、格鲁吉亚、罗马尼亚、印度尼西亚等10余个沿线国家^[22]。目前,我国外派税务官主要系由商务部进行统一选拔,并派往驻外使领馆经济商务参赞处(室)工作。驻外使领馆经济商务参赞处(室)是商务部派驻境外管理和促进经贸合作的机构,是驻外使领馆的组成部分,其职责包括宣传中国的对外经贸政策,收集经贸信息,疏通拓展经贸合作渠道,为两国双方企业提供经贸咨询和服务,协助两国企业解决经贸投资纠纷等。笔者认为,我国应当进一步完善“一带一路”外派税务官工作体系,向沿线重点国家广泛派驻税务官员。外派税务官除了履行收集、学习派驻国的国内税收法律法规及双边税收协定,了解驻在国税制和征管情况,关注派驻国的税收立法、执法和司法的动态发展等常规职责外,也应当强化自身作为授权访问官员的角色定位,参与到派驻国税务主管当局关涉中国企业、中国税收利益的检查、调查和税收争议处理中。

不过,进一步扩大和完善“一带一路”外派税务官工作体系与协调合作机制需要妥善合理地处理政治与法律层面的各种相关问题。

从政治层面来看,中国向沿线国家派驻税务官员,并积极参与到所在国的税收征管等活动中,这对沿线国家的税收主权和税收征管内政将构成实质性的影响。这在政治上将产生很大的障碍,特别是在国际政治的复杂环境以及许多沿线国家所处的地缘战略环境下,中国向境外派驻税务官员的目的和作用可能被误解甚至被恶意歪曲,从而进一步加大境外派驻税务官员的政治阻力。为此,中国必须与沿线国家开展充分的沟通,力求在此问题上达成充分的政治共识。一个比较恰当的策略是,中国应当以共同的税收利益为政策话语的基础和引导,充分依据经合组织打击税基侵蚀与利润转移(以下简称“BEPS行动计划”)上已经形成的全球政治共识,明确并强调境外派驻税务官员的相互性而非单边性,促使沿线国家能够充分理解和接受税务官员的境外派驻,从而降低或消除境外派驻税务官员的政治敏锐性,逐步使其成为国家间税收协调合作的常规安排。

从法律层面来看,境外派驻税务官员的国际法基础依据,以及境外派驻税务官员的职能定位及其与所在国的权利义务关系尚不明确。目前,对于一国向他国派驻税务官员问题,国际社会尚未形成一个普遍性的多边公约,所以,围绕着境外税务官员的派驻权利与接收义务,以及税务官员在驻在国的行为权利与义务、豁免特权等问题均缺乏充分的国际法基础依据。这就使得境外派驻税务官员及其相关的权利义务安排往往只能成为双边协商的随机产物,从而使境外派驻税务官员充满不确定性并处于碎片化状态。这显然不利于建立一个稳定的可预期的普适性的境外派驻税务官员的国际法秩序。从国际法的现有制度来看,关于一国在他国设立派驻机构和人员,国际社会已经形成的普遍性的法律依据是维也纳外交和领事关系公约。1961年《维也纳外交关系公约》和1963年《维也纳领事关系公约》对外交和领事人员的派遣与接收以及这些人员在驻在国的权利义务等作出了系统全面的规定^⑥。根据前文提及的商务部派出税务官员的实践,可以将境外派

驻税务官员纳入外交人员范畴,具体可分为税务参赞和税务随员,这些税务官员一方面作为外交人员享受上述两个公约规定的外交特权与豁免的保护。另一方面作为国家税收主管当局利益在境外的代表,其需要根据国内法规定在境外履行以下职能:(1)在接受国中代表派遣国税务主管当局;(2)于国际法许可之限度内,在接受国中保护派遣国及其国民之税收利益;(3)与接受国办理各种税务交涉;(4)以一切合法手段调查接受国之税收立法、政策与实施状况及发展情形,并向派遣国政府报告;(5)促进派遣国与接受国之税收协调合作关系。

(二)逐步试点税收追索协助制度

《公约》128个成员方中,除9个国家和地区尚未交存公约批准书及保留声明之外,剩余119个成员方中60个成员方对税收追索协助形式提出了完全保留,即对所有税种均不提供税收主张追索与征管罚款追索的协助,另有包括19个沿线国家在内的59个成员方原则上同意提供税收追索协助,但对税收协助适用的税种和时效进行了限制^[23]。同意提供税收追索协助的国家和地区中,41个国家和地区未提出任何保留或限制,而同意提供完全的税收追索协助^⑦;日本、墨西哥、葡萄牙等8个国家和地区对追索协助的税种提出保留^⑧,明确表示对《公约》第二条第一款第(二)段规定的地方政府征收的税种、强制性社会保险费、消费税等税种不提供税收追索协助;比利时则声明,对在《公约》对本国生效之日已存在的任何税收主张不提供协助;意大利、克罗地亚、拉脱维亚、巴基斯坦、斯洛伐克、斯洛文尼亚等9个国家和地区既对追索协助的税种提出保留,也声明对在《公约》对本国生效之日或相关保留撤销之日已存在的任何税收主张不提供协助^⑨。

笔者认为,尽管我国在加入《公约》时对税款追索协助选择声明全部保留,不断拓展国际征管合作方式却是民心所向,我国在《公约》框架下开展税收追索协助亦是大势所趋。对于税收追索协助问题,我们不能一味采取保守或消极态度,而应秉持务实、开放的合作精神,研究我国建立税收追索协助的可行性,并在深入考察国际规范和我国国情的基础上,适时引入税收追索协助制度。我国应首先根据国家

间经贸往来的频繁程度和相互信任程度来寻找构建税收追索协助的合作伙伴,签订双边税收协定议定书或追索协助专项协定,以试点的方式汲取经验教训,为税收追索协助网络的逐步扩大打下良好的基础。

在具体条款设计时,我国可以借鉴其他国家的实践,适当限制税收追索协助适用的范围:第一,税种限制。如前所述,日本、墨西哥、葡萄牙等8个国家和地区对《公约》追索协助的税种范围提出保留。考虑到沿线国家的税制差异较大和征管水平参差不齐,追索协助初期只在所得税领域执行。第二,时效限制。《协定范本》并未明确规定税收追索协助的时效,《公约》则规定税收主张可执行期限的问题应由请求国法律决定,但是如果提出协助之日与原始文书允许执行日间隔超过15年,被请求国可以拒绝提供协助。此外,比利时、意大利、克罗地亚等10个国家还提出不对《公约》生效前已存在的税收主张提供追索协助。我国在谈签税收追索协助条款时,可以明确追索协助必须在请求国原始生效文书可执行之日起5年内提出,且不适用于税收追索协助条款生效前已存在的税收主张。第三,税收请求权最低数额限制。虽然税收追索协助的费用由纳税人和请求国承担,但是被请求国提供协助客观上会加重本国税务机关及税务官员的工作负担。如果对任何金额的税收请求权均可以要求提供追索协助,势必会造成被请求国税收征管资源的分散,进而影响本国税收征管的效率。因此,在税收追索条款中应规定提起追索协助的税收请求权的最低数额,对低于最低数额的税收请求权,不得提起征收协助。第四,用尽当地救济限制。《协定范本》规定,如果请求国并未用尽按照其法律或行政惯例视具体情况可以采取的一切合理的征收或保全措施,被请求国可以拒绝提供协助。税收追索协助只是各国税收管辖权的适当延伸,各国税务机关对本国税收的及时、足额征收仍然负有首位的责任和义务。只有当本国税务机关在国内穷尽一切合理手段后仍无法征收税款时,才能寻求税收征收协助。我国将来签署的税收追索协助条款中,也应当明确启动税收追索协助应当以请求国用尽本国救济为前提。

(三)构建“一带一路”区域性税收征管合作机制

当前,经济全球化深入发展,区域经济一体化加快推进,区域性税收合作方兴未艾,欧盟、南共体、东盟等区域性组织纷纷加强税收征管合作。“一带一路”背景下的税收合作,既需要通过双边协商凝聚沿线国家对税收合作的共识,将其作为签订或修订双边税收协定的基本理念与原则基础,使碎片化的双边税收协定和分别进行的谈判协商获得内在的统一性与共同的价值目标基础^[24],也应当重视构建区域税收合作机制,提升各国税收征管能力,协调各国税收征管实践。

目前,我国的税收协定网络已经覆盖沿线54个国家,已有的税收协定正在不断调整修订中,新的税收协定也在进一步的谈判签订中,税收协定为全面建立完善和推进实施“一带一路”区域税收征管合作奠定了必要的基础。但是,一方面,基于双边税收协定的税收合作层次水平始终有限,双边税收协定网络的拓展和升级并不会自动生成“一带一路”区域税收合作机制;另一方面,21世纪以来,国际税收规则与制度正在迅速变化,“一带一路”税收环境与税收秩序也面临调整重塑,在此进程中,将不可避免地存在各种不同意见和问题,沿线国家亟需建立一个平台,交流沟通彼此的立场、认识和经验,相互取长补短。我国作为“一带一路”建设的倡导者和践行者,应当推动构建高层次、常态化的“一带一路”区域税收合作机制,形成“一带一路”区域税收合作的组织体系和协调中心,积极塑造“一带一路”区域国际税收合作新秩序。

1. 借助“一带一路”税收征管合作机制提升沿线国家税收征管能力。帮助包括沿线国家在内的发展中国家提高税收征管能力,是我国近年来积极倡导和践行的全球税收治理中的原则和政策,也是“共商、共建、共享”的丝路原则的应有之义。沿线国家多数属于发展中国家,其基础设施、社会经济发展相对落后。与落后的经济发展水平相关联的是,这些国家的税收征管能力往往也十分薄弱,尤其是对跨境经济活动的税收征管,更是缺乏处理各种复杂国际税收问题的实际能力。税收征管能力的落后严重制约沿线国家维护本国税基的努力及效果,使这些

国家难以有效遏制各种跨境逃避税活动,不能充分获得与“一带一路”经济发展相适应的财政税收收入。对于纳税人而言,税收征管能力的落后将导致征管效率与服务水平的低下,使纳税人难以获得及时、准确、合理的税收征管,在税收遵从方面面临更多的不确定性、困难与争议。例如,对于双边预约定价的谈判、受控外国公司规则的适用、税收居民身份的认定、劳务型常设机构的判定、税收协定优惠待遇中的受益所有人的认定、转让定价方法的选择与具体运用等,税收征管能力的落后将导致这些问题难以得到准确合理的界定和处理,势必使纳税人付出更大的人力和物力成本予以应对,甚至面临付出高昂成本后依然无法有效解决此类问题的局面。总之,税收征管能力的落后既不利于沿线国家维护自身的税收利益,也不利于在“一带一路”建设发展过程中塑造一个优良的税收环境。因此,提升沿线国家的税收征管能力是“一带一路”税收合作的重要内容与支撑。

笔者认为,沿线国家税收征管能力建设应当以税务人才培养、征管设施建设和定期交流评估为核心。第一,税收征管人才培养。合作机制在我国内地、澳门地区和哈萨克斯坦挂牌成立了“一带一路”税务学院,这对于帮助沿线国家的税务官员培养提升税收征管能力具有重要的作用。我国可以与经合组织等国际组织扩大合作,为沿线国家税务官员提供更多的实践培训途径与渠道。第二,税收征管硬件和软件设施的援助建设。随着税收征管的智能化发展,沿线国家的税收征管能力提升迎来了更大的机遇,但同时税收征管硬件和软件设施方面也面临着挑战与困难。基础设施和技术支持是提升税收征管能力的一个重要方面。长期以来,很多沿线国家信息化发展水平较低,税收征管设施和技术薄弱,税务机关在税收征管工作上面临不少难题。合作机制应当支持、帮助沿线国家加强税收征管硬件和软件设施建设,帮助沿线国家建设“智慧型”的税收征管体系。第三,定期专题项目交流评估。税收征管能力的提升涉及对各种复杂的或新出现的税收征管问题的分析处理能力,合作机制可以组织沿线国家税务官员就各国共同关心的主要税收议题开展各种

专题项目交流,就寻求行之有效的解决方案,并参考全球税收论坛同行评议机制,定期评估沿线国家税收征管水平和纳税服务情况。

2. 以东盟国家为切入点建立区域税收征管合作平台。考虑到现阶段在整个沿线国家构建多边或区域税收征管合作机制的难度较大,我国应当在谋划“一带一路”多边或区域税收征管合作机制的同时,探索构建亚区域层面的税收征管合作机制,如以我国与东盟现有的经济合作框架为基础,通过构建和实施亚区域层面的税收征管合作,积累有关区域性征管合作的运作经验,未来逐步在沿线国家之间推广拓展,为塑造一个更具参与度、包容性和影响力的“一带一路”区域税收征管合作机制奠定基础。

我国与东盟不仅具有良好的合作关系和地缘优势,而且在自然条件、资源禀赋、发展水平上有很大的相似性^[25],这使得我国与东盟更容易增进理解、达成共识和凝聚力量。一方面,东盟国家是我国主要的贸易伙伴国,“一带一路”建设将更大大促进我国与东盟国家的经贸往来和投资合作,客观上也需要加强税收征管合作。截至2017年年底,东盟十国中的7个国家位列沿线国家在华外商直接投资实际发生额前15位,8个国家位列我国对沿线国家知己投资流量前15位^⑥,我国与东盟国家经济往来密切程度可见一斑,推动我国与东盟国家的区域税收征管合作对于巩固税基、促进投资具有积极作用。另一方面,我国与东盟国家具有良好的区域合作经验。早在2002年,我国就与东盟签署了我国首个区域贸易安排《中国—东盟全面经济合作框架协议》,并于2015年11月再次与东盟签署了中国—东盟自贸区升级谈判成果文件,以加快建设更为紧密的中国—东盟命运共同体^[26]。

笔者建议,我国与东盟的区域税收征管合作可以借鉴南共体经验,由我国与东盟各国税务主管当局共同制定区域性税收协定范本,鼓励东盟成员国使用区域性税收协定范本扩大、升级税收协定网络。区域性税收协定范本应充分考虑国际税收规则的发展动态及区域内各国实际,对各国争议分歧较大的条款,还可以参照经合组织BEPS行动计划设置最低标准、共同方法和最佳实践,允许各国自由选

择、循序渐进。同时,参考《南共体税收协助条约》,我国与东盟各国可以尽快谈判区域性税收征管协助条约,相互间开展更多形式、更高水平的税收征管合作,共同探索强化税收情报交换、税款追索协助、国际审计合作等制度的可行方案。

注释:

①未与我国缔结双边税收协定的沿线国家包括不丹、缅甸、东帝汶、伊拉克、约旦、黎巴嫩、马尔代夫、巴勒斯坦、也门。已加入《多边税收征管互助公约》的沿线国家包括俄罗斯、新加坡、印度尼西亚、马来西亚、菲律宾、文莱、印度、巴基斯坦、阿联酋、科威特、土耳其、卡塔尔、黎巴嫩、沙特阿拉伯、巴林、以色列、阿塞拜疆、格鲁吉亚、亚美尼亚、波兰、阿尔巴尼亚、爱沙尼亚、立陶宛、斯洛文尼亚、保加利亚、捷克、匈牙利、罗马尼亚、斯洛伐克、克罗地亚、拉脱维亚、乌克兰、摩尔多瓦、哈萨克斯坦。

②同期税务检查,是指缔约国主管当局独立地在各自有效行使税收管辖权的区域内,同时对某人或存在某种共同或关联利益的多人进行的纳税事项检查,并互相交流或交换各自检查中获取的税收情报。

③境外税务检查,又称“授权代表访问”,是指应请求国主管当局请求,被请求国主管当局可在其境内某项税务检查活动中的某一适当环节,允许请求国主管当局代表在场,以获取、查证税收情报的行为。

④我国缔结的双边税收协定中对税收情报交换条款一般表述为:“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行政区或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。情报交换不受第一条和第二条的限制。”

⑤比如1952年比利时、荷兰和卢森堡缔结的三国互助条约(Benelux Mutual Assistance Treaty),1972年丹麦、芬兰、冰岛、挪威、瑞典五国缔结的北欧税收互助公约(Nordic Convention on Mutual Assistance in Tax Matters)等。

⑥包括南非、安哥拉、博茨瓦纳、津巴布韦、莱索托、马拉维、莫桑比克、纳米比亚、斯威士兰、坦桑尼亚、赞比亚、毛里求斯、刚果(金)、塞舌尔、马达加斯加、科摩罗。

⑦我国在1994年前缔结的双边税收协定中曾将我国主管当局表述为“财政部或其授权的代表”“财政部税务总局或其授权的代表”“国家税务局或其授权的代表”。1994年签署中韩税收协定后,双边税收协定中我国主管当局已经统一为

“国家税务总局或其授权的代表”。

⑧包括天津、山东、河北、辽宁、吉林、黑龙江、内蒙古、甘肃、新疆、西藏、云南、广西、广东、海南、福建、江苏、浙江、上海。

⑨笔者根据EPS全球统计数据/分析平台中国地区贸易数据库、中国对外经济数据库查询整理。

⑩同期税务审计,是指两个或多个国家达成安排,在其领土范围内,同时独立地对两国共同感兴趣或相关联的纳税人的税收实务进行核查,以便相互交流各自获取地信息。

⑪联合税务审计,是指两个或两个以上国家联合组成一个审计团队,审核一个或多个关联纳税人跨境商业经营活动中的问题或交易。

⑫例如,根据《维也纳外交关系公约》,使馆馆长的选派,派遣国所任命的使馆馆长必须事先征求接受国同意,在接受国明确表示同意接受以后,派遣国才正式任命派遣。使馆职员的选派,对于陆、海、空军武官的派遣,接受国有权要求派遣国先行提名,以决定是否同意接受。其他使馆职员,原则上由派遣国自由选派,无须事先征求接受国的同意。接受国可随时不具解释通知派遣国,宣告使馆馆长或使馆任何外交职员为不受欢迎人员或使馆任何其他职员为不能接受。外交代表机关及其人员对接受国的义务主要包括:(1)尊重接受国法律规章。(2)不干涉接受国的内政。(3)使馆馆舍不得用于与国际法所规定的使馆职务不相符合的用途。根据《维也纳领事关系公约》,领馆馆长由派遣国委派,并由接受国承认准予执行职务。领馆馆长必须经接受国以发给“领事证书”的形式给予准许,才能执行职务。这与使馆馆长的派遣与接受有所不同。对其他领事官员是否发给领事证书,由接受国决定。一国拒不发给领事证书,无须向派遣国说明理由。领馆馆长以外的领馆人员,原则上由派遣国自由委派。但派遣国应在充分时间前将领馆馆长以外所有领事官员之全名、职类及等级通知接受国。接受国可随时通知派遣国,宣告某一领事官员为不受欢迎人员或任何其他领馆官员为不能接受。

⑬包括安提瓜与巴布达、澳大利亚、阿塞拜疆、保加利亚、库克群岛、捷克、丹麦、多米尼加、厄瓜多尔、爱沙尼亚、丹属法罗群岛、芬兰、法国、格鲁吉亚、加纳、希腊、格林纳达、冰岛、印度、牙买加、科威特、利比亚、立陶宛、毛里求斯、摩尔多瓦、瑙鲁、荷兰、新西兰、纽埃、挪威、波兰、罗马尼亚、南非、西班牙、瑞典、突尼斯、土耳其、乌干达、乌克兰、英国、瓦努阿图。

⑭包括阿尔巴尼亚、日本、墨西哥、摩洛哥、葡萄牙、荷属库拉索及荷属圣马丁。

⑮包括巴巴多斯、克罗地亚、意大利、拉脱维亚、卢森堡、马耳他、巴基斯坦、斯洛伐克、斯洛文尼亚。

⑯新加坡、泰国、马来西亚、印度尼西亚、文莱、柬埔寨和

老挝分别位列2017年度外商直接投资实际发生额的第一、三、四、五、七、十和十四位,新加坡、马来西亚、印度尼西亚、老挝、泰国、越南、柬埔寨和缅甸分别位列2017年度我国对外直接投资流量的第一、三、四、六、七、八、九和十一位。以上数据系笔者根据EPS全球统计数据/分析平台中国地区贸易数据库查询整理。

参考文献:

- [1]已同中国签订共建“一带一路”合作文件的国家一览[EB/OL]. <https://www.yidaiyilu.gov.cn/gbjg/gbgk/77073.htm>, 2019-06-06.
- [2]我国对“一带一路”沿线国家直接投资超900亿美元[EB/OL]. http://www.xinhuanet.com/2019-04/18/c_11-24386214.htm, 2019-06-10.
- [3]国家发展和改革委员会. 2018年1-12月有关地区对华投资情况[EB/OL]. http://www.ndrc.gov.cn/fzgggz/wzly/wstz/wstzgk/201901/t20190129_926593.html, 2019-06-10.
- [4]我国对“一带一路”沿线国家直接投资超900亿美元[EB/OL]. http://www.xinhuanet.com/2019-04/18/c_112438-6214.htm, 2019-06-10.
- [5]首届“一带一路”税收征管合作论坛在华召开[EB/OL]. <http://www.chinanews.com/cj/2019/04-18/8813-345.shtml>, 2019-06-10.
- [6]OECD. Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol[EB/OL]. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf, 2019-05-29.
- [7]Louise Parker. Mutual Assistance in the Collection of Taxes[J]. Bulletin for International Taxation, 2017(9).
- [8]OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Commentary on Article 27[EB/OL]. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page514, 2019-06-04.
- [9]廖益新,赵凌.构建与《税务互助公约》相适应的国内税收征管机制[J].国际税收,2014(11).
- [10]OECD. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014 Phase 2: Implementation of the Standard in Practice[EB/OL]. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-russian-federation-2014_9789264223103-en#page126, 2019-05-29.
- [11][12][13][14]OECD. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: France 2018(Second Round) Peer Review Report on the Exchange of Information on Request[EB/OL]. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-france-2018-second-round_9789264291058-en#page100, 2019-05-27.
- [15][18]崔晓静.我国跨境税收行政合作制度的深化拓展——以法国和欧盟的税收行政合作的新发展为借鉴[J].法学杂志,2011(5).
- [16][17]OECD. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013 Combined: Phase 1+Phase 2, incorporating Phase 2 ratings[EB/OL]. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-germany-2013_9789264205642-en#page83, 2019-05-28.
- [19]袁品涵,徐荪童.架起国际税收交流的“彩虹桥”——记我国驻外青年税务干部[J].中国税务,2019(5).
- [20]OECD. Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul, 15-16 September 2010[EB/OL]. <http://www.oecd.org/ctp/administration/45988932.pdf>, 2019-06-02.
- [21]叶莉娜,张景华.联合审计:国际税收征管合作新思维[J].河北经贸大学学报,2016(3).
- [22]2018年中国税务部门构建税收合作机制拓展“一带一路”朋友圈[EB/OL]. <https://www.yidaiyilu.gov.cn/xwzx/gnxw/77166.htm>, 2019-05-15.
- [23]Council of Europe, Reservations and Declarations for Treaty No. 127-Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters[EB/OL]. <https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations>, 2019-06-07.
- [24]赵洲.关于构建“增长友好型”国际税收规则的几点思考[J].国际税收,2019(4).
- [25]华晓红,汪霞,郑学党.中国在周边区域经济一体化安排中的FTA利用率研究[J].亚太经济,2014(6).
- [26]中国与东盟结束自贸区升级谈判并签署升级《议定书》[EB/OL]. http://fta.mofcom.gov.cn/article/chinadm/chinadm-news/201511/29456_1.html, 2019-06-09.