中国与“一带一路”国家税收协定优惠安排与适用争议研究【案例分析】

作者：崔晓静来源：《中国法学》2017年第4期

走出去研究风险保障

内容提要：“走出去”企业在“一带一路”国家投资过程中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，以及在投资过程中与当地税务机关发生的税务争议如何解决等问题。企业在“一带一路”沿线国家进行投资时，要注意了解投资东道国与我国签订的税收协定的内容，主动利用利息、股息、特许权使用费等协定优惠安排，降低企业涉税风险和成本。在与投资东道国发生税务争议时，要注意向我国税务主管当局申请启动相互协商程序寻求救济，以维护自身的合法权益。

关键词：一带一路税收协定优惠国际避税相互协商程序

引言

随着中国“一带一路”战略的不断推进，中国企业对外投资存量在不断增长。2017年，我国企业对“一带一路”沿线的59个国家有新增投资，合计143.6亿美元，占同期总额的12%，比去年同期增加3.5个百分点。在“一带一路”沿线的61个国家新签对外承包工程合同额1443.2亿美元，占同期总额的54.4%，同比增长14.5%；完成营业额855.3亿美元，占同期总额的50.7%，同比增长12.6%。[1]然而我们也应该看到，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**

国际税收协定是有关国家之间签订的旨在协调彼此间税收权益分配关系和实现国际税收行政协助的书面协议。[2]为避免对所得和财产双重征税以及防止偷漏税，各国间普遍签订双边性的税收协定。自1981年1月我国与日本首开避免双重征税和防止偷漏税定的谈判以来，我国已对外正式签署1个多边税收条约，102个避免双重征税协定，其中98个协定已生效，和香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排，与台湾签订了避免双重征税协议。[3]如图一所示，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，[4]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。

税收协定属于国际法的范畴。双边税收协定由缔约国双方政府谈判后达成，经过各自国家的立法程序后生效，因此对于缔约国政府具有法律上的约束力。根据“条约必须信守”（pacta sunt senvanda）的原则以及国际通行惯例，当税收协定与国内税法不一致时，原则上税收协定优先于国内税法适用。[5]《企业所得税法》第58条[6]以及《税收征管法》第91条[7]也有类似规定，即在我国双边税收协定的法律效力高于国内税法，并且优先适用。

税收协定是有关协调处理跨国跨境税收问题的国际条约，可以有效消除东道国和我国之间的双重征税，降低“走出去”企业的整体税收成本。由于税收协定高于国内法，不受东道国国内税法变动的影响，大体上能够为“走出去”企业在东道国营造一个较为透明、确定的税收环境。此外，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。例如：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；海运、空运、陆运、财产收益、政府服务、学生条款等规定东道国提供免税待遇；常设机构、营业利润、独立个人劳务、受雇所得条款等提高东道国的征税门槛，这些都限制了东道国按照国内税收法律征税的权力。下文笔者将结合上述54个税收协定的文本，介绍分析我国与“一带一路”沿线国家签订的税收协定中有关利息、股息、特许权使用费等消极投资收入的优惠安排。

（一）税收协定利息条款

税收协定中的“利息”（interest）一语通常是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利息；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金，但是由于延期支付的罚款不包括在内。

税收协定的利息条款通常以设定限制税率的方式来限制来源国的征税权，中国与“一带一路”沿线国家签订的税收协定中的利息条款都规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，除可以在该缔约国另一方征税，也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。在按照利息发生缔约国的法律征税时，除与科威特、老挝、新加坡、以色列、阿联酋、捷克、塔吉克斯坦等7个国家签订的税收协定中规定对利息征税税率低于10%外，与其他47个国家的税收协定均规定对利息征税的税率为10%。此外，中国与大多数“一带一路”沿线国家签订的税收协定中的利息条款都规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、其行政机构或地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息；或者为该缔约国另一方居民取得的利息，其债权是由该缔约国另一方政府、其行政机构或地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构间接提供资金的，应在该缔约国一方免税。部分税收协定还将由完全由政府拥有的金融机构担保或保险的贷款取得的利息也包括在内，如与塔吉克斯坦、土库曼斯坦、叙利亚、捷克、爱沙尼亚、拉脱维亚等国的税收协定。

中国与印度尼西亚、马来西亚、新加坡、文莱、泰国、巴基斯坦、越南、土耳其、老挝、阿曼、阿塞拜疆、土库曼斯坦、捷克等13个国家签订的税收协定中对各国可享受免税的金融机构进行了详细列名，其中我国列名的金融机构一般包括：中国人民银行、中国国家发展银行、中国国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行、全国社会保障基金理事会、中国出口信用保险公司、中国国际信托投资公司、中国银行（总行）、中国建设银行、中国工商银行、中国农业银行。

实践中，大部分金融机构通过签署包税合同将利息的税收负担转嫁给借款企业，但利息免税仍然能够大大提高金融机构的竞争力。而且在很多情况下，由于借款企业往往是我国企业在利息来源国设立的子公司，这也使得它们的税收负担得以减轻，融资成本得以降低。需要特别注意的是，中国与斯洛文尼亚、波斯尼亚和黑塞哥维那、以色列签订的税收协定中，没有对国家中央银行或政府拥有的金融机构的贷款利息免予征税的规定。因此，中国“走出去”企业在对这些国家进行投资时，不仅要注意了解中国与其签订的税收协定，而且要注意了解其国内法的规定，充分利用税收协定和国内法规定的优惠待遇。当税收协定或议定书中没有明确规定时，企业要注意向东道国的税务机构进行咨询。

（二）税收协定股息条款

税收协定中的“股息”（dividend）一语通常是指从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其它公司权利取得的所得。税收协定的股息条款通常以设定限制税率的方式来限制来源国的征税权。与不同国家签署的税收协定对征税权的划分标准不同。

中国与印度尼西亚、马来西亚、越南、尼泊尔、印度、巴基斯坦、孟加拉国、斯里兰卡、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、乌兹别克斯坦、伊朗、阿塞拜疆、土耳其、以色列、巴林、卡塔尔、阿尔巴尼亚、波斯尼亚和黑塞哥维那、匈牙利、波兰、罗马尼亚、俄罗斯、白俄罗斯、斯洛伐克等26个国家签订的税收协定都规定，缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，按照支付股息的公司是其居民的缔约国法律在该缔约国征税时，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的10%。在埃及适用税率为8%，在阿联酋适用税率为7%，在文莱、老挝、沙特阿拉伯、阿曼、科威特、保加利亚、克罗地亚、塞尔维亚、黑山、斯洛文尼亚、马其顿、蒙古等12个国家适用税率为5%。除此之外，中国与其他“一带一路”沿线国家的税收协定分别约定，对于拥有支付股息公司股份达到不同比例的股息受益所有人取得的股息，在来源国征税适用不同的税率。[8]通常股息受益所有人拥有支付股息公司股份的比例越高，在来源国征税适用的税率越低。中国与部分国家签订的税收协定，对于股息受益所有人的性质有所限制，如与新加坡、塔吉克斯坦、土库曼斯坦等国家的税收协定规定，股息受益所有人只能是公司，不包括合伙企业。

中国企业在“走出去”的过程中，如果发现来源国对股息的预提税税率高于协定税率，作为取得股息的境内股东可以通过在境外申请享受税收协定待遇而获得更低的税率，按照税收协定税率缴纳的所得税可以按规定在境内抵免。

（三）税收协定特许权使用费条款

税收协定中的“特许权使用费”（royalty）一语通常是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。中国与塔吉克斯坦、土库曼斯坦、格鲁吉亚等3个国家签订的税收协定中规定特许权使用费不包括使用或有权使用对方工业、商业、科学设备支付的款项。特许权使用费条款通常以设定限制税率的方式来限制来源国的征税权。

中国与大多数“一带一路”沿线国家签订的税收协定都规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，在其发生的缔约国按照该缔约国的法律征税时，如果特许权使用费受益所有人是缔约国另一方的居民，则所征收税款不应超过特许权使用费总额的10%。与部分国家签订的税收协定规定的特许权使用费税率低于或高于10%，如格鲁吉亚适用5%的税率，罗马尼亚和拉脱维亚适用7%的税率，埃及和塔吉克斯坦适用8%的税率、巴基斯坦适用12.5%的税率，泰国和尼泊尔适用15%的税率。与部分国家签订的税收协定中还规定对于不同类型的特许权使用费适用不同的税率，如与波兰签订的税收协定中规定，对于使用、有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项适用7%的税率，而对于使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方、秘密程序所支付的作为报酬的各种款项适用10%的税率。除部分国家外，[9]中国与其他42个“一带一路”沿线国家签订的税收协定中规定的特许权使用费税率均为10%。此外，中国与马来西亚签订的税收协定特别规定，中国居民取得的特许权使用费根据马来西亚的电影影片租借税法应纳影片租借税的，免予征收马来西亚税。

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收法律法规规定税率时，按协定税率执行；如果协定税率高于各国国内税收法律法规规定税率的，可以按国内法律法规规定的税率执行。因此，中国企业与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。需要注意的是，为了防止税收协定被滥用，利息、股息和特许权使用费条款中往往引入反避税条款，如“受益所有人规定”、“目的测试”（principal purpose test）、“利益限制条款”（limitation on benefits）[10]。因此，“走出去”企业在设计海外投资架构时，应当特别关注这些条款，避免被认定为滥用税收协定而不得享受税收协定待遇。[11]目前，尚未与我国签署税收协定的“一带一路”国家有10个，分别为：缅甸、东帝汶、不丹、马尔代夫、阿富汗、伊拉克、约旦、巴勒斯坦、也门、黎巴嫩。“走出去”企业如果到上述尚未与我国签订税收协定的国家投资，就要按照东道国国内法来缴纳税款。

**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。这不仅给各国造成了日益严重的税基侵蚀与税源流失问题，也造成市场资源配置的扭曲和公平竞争环境的破坏。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。经过三年的讨论研究，2015年10月，OECD发布了15项行动计划的最终研究报告及一份解释性声明，这些成果已在同年11月举行的G20安塔利亚峰会上得到了批准，包括中国在内的很多国家对在国内实施BEPS做了政治承诺。BEPS行动计划及其一揽子措施代表了国际社会近一个世纪以来第一次对国际税收规则进行的实质性革。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。因此，在当下国际税收规则及各国相关国内税法正在发生变革调整的新背景下，中国与“一带一路”国家之间在税收协定优惠安排及其具体实施方面将面临着新的问题和挑战。中国企业在“一带一路”国家投资时，一方面需要充分利用与“一带一路”国家间已有的税收协定优惠安排，实现税收优惠利益的最大化；但另一方面由于已有的税收协定优惠安排将接受BEPS行动计划的新的约束调整，中国企业寻求和实现税收优惠利益最大化将面临新的条件约束与限制。如何在保证中国对BEPS行动计划的遵从性，和维护企业继续享受税收优惠的利益，促进中国企业在“一带一路”国家投资层面寻求一种平衡，将是我们目前需要解决的重大问题。

（一）BEPS第六项行动计划对“择协避税”的规制

在税收协定优惠安排及其具体适用方面，中国企业寻求和实现税收优惠利益最大化所面临的主要问题和挑战在于，BEPS第6项行动计划对“择协避税”问题所提出的更为严格的规制要求。根据BEPS第6项行动计划，为防止税收协定优惠安排被滥用，最低标准要求是，至少在双边税收协定中采取有效应对“择协避税”问题的规则。首先，协定的标题和序言中应明确阐明，协定缔约国双方意在防止为通过逃避税（包括择协避税安排）所造成的不征税或少征税行为创造条件。第二，缔约国为执行这一共同意愿，要在协定中：（1）结合采用“主要目的测试”规则（作为一般反滥用规则）和“利益限制”规则（作为特别反滥用规则）；（2）纳入“主要目的测试”规则；或（3）纳入“利益限制”规则并辅之以应对导管安排的机制，比如对导管融资安排适用主要目的测试，对于仅充当导管作用，将取得的所得支付给第三国投资者的实体，不允许其享受协定优惠。这些不同的规则具有各自的功能与作用：特别反滥用规则能提供更大的确定性，但只能应对已知的滥用策略；一般反滥用规则或司法原则的确定性较小，但能确保以前未被识别或未被解决的滥用交易得到应对。上述两种方法对于解决协定滥用同样有效，但是由于各国有不同的法律环境和政策倾向，因此，在最低标准能够确保协定滥用得到有效解决的情况下，各国在确定采取何种规则时拥有一定的灵活性。

（二）“利益限制”规则的内涵及其适用要求

OECD在2003年发布《限制协定优惠的授予》的报告认为传统方法过于原则，需要制定更加具体的规则来应对择协避税问题。作为该报告的影响结果，新条款被加入OECD范本第1条注释“协定的不当利用部分”的10.11.12段的注释中，采纳了以美国1996年范本为模板的全面利益限制条款（注释第20条）以及基于英国实践的目的导向反滥用条款（注释第21.4段）。在2014年公布的BEPS第6项行动计划中也纳入了利益限制条款。相较于OECD范本第1条注释第20段所建议的利益限制条款，BEPS第6项计划中的利益限制条款规定的更加详细。

利益限制条款的目的是阻止第三国居民获取在互惠协定下缔约国居民所享有的优惠。主要是依据缔约国居民的法律性质、所有权和日常活动等客观标准来限定有资格享受协定优惠的居民范围。其基本思想是，税收优惠仅仅适用于那些在居住国有真实的商业目的或者与居住国有充分联系的纳税人。表面看来，利益限制条款的每项都很不相同，但是它们最终的实质却都指向了这两个重要的因素。利益限制条款规定了能够享受协定优惠的“合格居民”的范围，包括“合格居民”，满足积极经营活动测试的公司或实体——积极营业活动条款，满足“主管机关酌情宽免”条款的实体，满足“衍生受益条款”条件的实体（BEPS第6项计划新增）。[12]由此可见，第6项行动计划中的利益限制条款的适用范围扩大了，避免某些正常交易或安排被排除在税收协定之外，另一方面，利益限制的要求更加严格，加强打击择协避税的力度。

利益限制条款规定的比较详细，能够为主管机关提供客观标准进行判断，减轻执行难度，节约执行时间和成本。但同时该条款比较复杂，适用该条款时需要考虑很多其他协定之间的互动关系，导致条约更加复杂，增加税收套利的可能性，因此实践中多适用主要目的测试条款以作为利益限制规则的补充。

（三）“主要目的测试”规则的内涵及其适用要求

OECD税收协定范本第1条注释第9.5段规定了一个指导原则：如果进行某些交易或安排的主要目的是为了获取更优税收地位，并且获取更优待遇将会违反相关条款的目的和宗旨，那么就不应授予协定下的优惠。第1条注释第21.4条为主要目的测试规定了一个示范条款，即“如果任何人设置或转让第10条、第11条、第12条或第21条和与之相关的股息、利息、特许权使用费和其他所得的支付的主要目的或主要目的之一是为了获取本条优惠的好处，则本条规定不予适用。”

相较于OECD注释中的“主要目的测试”，BEPS第6项计划明确建议在协定范本中纳入主要目的测试规则，且为该条中的关键用语进行详细解释，运用举例子的方法，指导法院解释这一主观原则。BEPS行动计划规定“无论本范本其他条款如何规定，如果在考虑了所有相关事实与情况后，可以合理地认为某项安排或交易的主要目的之一是获得协定优惠且也直接或间接地取得了该优惠，则不应将本范本的优惠适用于相关的所得和财产，除非能够证明在此种情况下给予该优惠符合本协定相关条款的宗旨和目的。”[13]BEPS行动计划中的“主要目的测试”规则不要求取得协定优惠是一个特定安排的唯一目的，只要求是主要目的之一；“协定优惠”包含了协定第6条到第22条下所有对来源国征税权的限制（如税收减免、免除、递延或返还），第23条下消除双重征税以及第24条下对缔约国居民和国民提供的非歧视保护，或其他类似限制。但是，如果能够证明在此种情况下给予该优惠符合本协定相关条款的宗旨和目的，则主要目的测试规则并不适用。

（四）遵守BEPS行动计划与享受税收优惠的平衡建议

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。

以中国企业到哈萨克斯坦投资为例，中国企业往往选择间接投资设立中间控股公司的方式，而选择间接投资的国家往往是新加坡。因为根据中国和哈萨克斯坦的税收协定，中国企业从哈萨克斯坦取得的股息红利需要缴纳10%的非居民企业所得税，但是哈萨克斯坦和新加坡签订的税收协定规定，新加坡企业从哈萨克斯坦企业取得的股息、红利等只需要缴纳5%的预提所得税，而根据中国和新加坡的税收协定的规定，中国居民企业从新加坡取得的股息等不需要缴纳非居民企业所得税。这样，需要到哈萨克斯坦投资的中国企业，先在新加坡设立一个中间控股公司，再通过中间控股公司投资哈萨克斯坦，就节省了5%的非居民企业所得税。

图2哈萨克斯坦投资架构图

根据BEPS第6项行动计划的要求，如果哈萨克斯坦强化了对中间控股公司的规制，在不改变中国和哈萨克斯坦的税收协定的情况下，中国企业将比新加坡企业多承担5%的所得税。这势必增加中国企业的税负进而影响国际市场竞争力，而中国也未能从中获得任何税收利益。这不利于“一带一路”战略与中国企业的发展壮大。事实上，一国对不同国家提供差别化的税收待遇可能存在着各种合理考虑与理由，但在客观上它确实影响、扭曲了公平竞争的市场环境，因此，应对解决“择协避税”问题不能单纯地就事论事，而必须与公平竞争的市场环境要求相联系予以综合考虑解决。对此，中国应就BEPS第6项行动计划的落实与哈萨克斯坦展开具体的合作协调。基本的策略和方法包括：（1）将原有的税收协定中的居民企业应享受的股息、利息和特许权使用费适用的优惠税率调整到与其他国家相比的优惠水平；在今后包括中国和哈萨克斯坦所做的区域税收协调中，将最惠国待遇条款纳入其中，使中国企业自动获得优惠的税率；（2）在不改变原有的非居民企业所得税税率的情况下，中国应寻求BEPS第6项行动计划对中国企业的豁免或宽松规制。例如，根据“主要目的测试”规则的内涵及其适用要求，如果能够证明给予税收优惠符合协定相关条款的宗旨和目的，则“主要目的测试”规则并不适用。中国可以针对本国企业所面临的不公平的税负环境，通过协商谈判与东道国确定中国企业的投资及其特定安排符合税收协定上的“宗旨和目的”，从而避免被认定为“择协避税”而拒绝给予税收优惠待遇。因此中国企业再要去投资，就必须考虑到哈萨克斯坦国内税收法律、法规的变化，尤其是哈国可能根据BEPS第六项行动计划，所提出的“利益限制规则”和“主要目的测试”规则，在国内法中所作出的反滥用税收协定的新修订内容。企业必须重新设计自身的交易，绝对不能够再仅仅为了避税，简单地设立一些中间控股公司。“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。

另一方面，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，尤其是应该启动与带路国家税收协定修订的谈签工作。首先应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，并且对中国的直接投资额也相对较大的国家，就股息、利息和特许权使用费的现行的一般税率10%，修订降低为5%－8%。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。根据北京市国家税务局2014年对281户“走出去”企业开展的一项调查显示，有近九成企业从未通过税收协定在境外享受应有的税收待遇，发生涉税争议时也很少借助互相协商程序。本章拟以利息、股息和特许权使用费的税收协定优惠条款的适用为例，对相关案例展开实证分析，以期对中国企业走出去享受税收优惠提供指导。

（一）联通红筹案：股息优惠

1．基本案情

中国联通红筹公司实际名称为中国联合网络通信（香港）股份有限公司，是中国联通集团旗下在香港上市的一家公司。香港股市有所谓“红筹股”、“蓝筹股”之分。红筹公司是指最大控股权直接或间接隶属于中国内地有关部门或企业，并在香港联合交易所上市的公司，即在港上市的中资企业。

联通红筹公司总部和实际管理机构位于北京市西城区的金融街。北京市西城区国税局大企业和国际税务管理科科长魏燕维介绍说，联通红筹虽然在香港上市，却也是一家中国居民企业。根据《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》（国税发〔2009〕82号）的规定，境外注册中资控股企业应依据实际管理机构标准认定为我国居民企业，联通红筹公司于2010年11月被认定为中国居民企业，并从2008年度开始执行。

2011年3月，在查阅企业纳税申报资料时，北京市西城区国税局大企业和国际税收管理科了解到，2009年，中国联通集团与西班牙电信公司签署了战略联盟协议及相互投资的股权认购协议，联通红筹公司和西班牙电信相互持有对方股份。截至2011年5月，西班牙电信向联通红筹公司进行了4次分红。按照西班牙税法的规定，对于其境内公司向境外公司分红要代扣代缴企业所得税，西班牙电信向联通红筹分红时，由西班牙电信代扣代缴税款，2009年12月31日以前税率为18%，之后为19%。西班牙电信共代扣代缴税款2，264万欧元，约合人民币2．1亿元。

从国外取得股份分红，依照当地法律缴税，这似乎理所当然。可细心的税务人员却敏感地意识到，既然联通红筹公司从2008年1月1日起被认定为中国居民企业，就应该享受中西税收协定待遇。据了解，中国和西班牙早在1990年11月就签署了《中华人民共和国和西班牙政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》，该协定第10条规定，来源国对股息征税的限制税率为10%。西班牙居民企业向中国居民企业分红时，所征税款不应超过股息总额的10%。据此，西城区国税局认为，联通红筹应该享受按限制税率10%缴纳所得税的优惠待遇。企业对此表示认同，并积极办理相关手续，与税务部门共同维护自身税收利益和国家税收主权。

2011年4月起，联通红筹公司与西班牙税务当局进行了多次沟通，申请享受中国与西班牙税收协定待遇。联通红筹公司还要求西班牙税务当局退还其从2009年度到2011年度多缴的税款，多笔应退税款累计1，062万欧元，约合人民币9，828万元。[14]

2．所涉法律问题分析

联通红筹案的关键在于税收居民身份的认定。凡是中国居民到境外从事经营活动，如其所在国家与我国有税收协定，就可以向对方国家要求享受税收协定规定的相关待遇。由于税收协定仅适用于“缔约国一方或者同时为双方居民的人”，因此，要享受税收协定的待遇，“走出去”企业必须首先证明自己的中国税收居民身份。由于联通红筹在香港上市，注册地并非在中国内地，如果不经特别程序，联通红筹并不能看做中国内地企业所得税法上所称的居民企业。但是，如果联通红筹被认定为中国内地企业所得税上的居民企业，则其适用的税收协定待遇也会发生彻底性变化。

根据《国家税务总局关于做好〈中国税收居民身份证明〉开具工作的通知》（国税函〔2008〕829号）、《国家税务总局关于做好〈中国税收居民身份证明〉开具工作的补充通知》（国税函〔2010〕218号）等文件的规定，“走出去”企业应填写并向地、市、州（含直辖市下辖区）国家税务局、地方税务局国际税收业务部门递交《中国税收居民身份证明》申请表。负责开具证明的税收部门根据申请事项，按照《企业所得税法》《个人所得税法》以及税收协定有关居民的规定标准，在确定申请人符合中国税收居民身份条件的情况下，提出处理意见，由局长签发。中国居民公司境内、外分公司要求开具中国税收居民身份证明的，由其总公司所在地税务机关开具。

联通红筹公司的“维权之路”，正是从这份《中国税收居民身份证明》开始的。西城区国税局第一时间研究分析了联通红筹公司的情况，并立即向企业传递了相关政策信息，提醒企业尽快申领《中国税收居民身份证明》，及时向西班牙税务当局申请享受协定待遇。

（二）华新水泥案

1．基本案情

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。据悉，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，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。

2015年2月2日，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。2015年2月4日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，2月28日，塔吉克斯坦税务局确认收到信函，最终同意按税收协定的规定办理免税。这为亚湾公司带来了近500万美元的经济利益。至此，经湖北省国税局和黄石市国税局历时36天的共同努力，湖北省首例“一带一路”境外投资企业税收维权案，终于尘埃落定。[15]

2．所涉法律问题分析

华新水泥案中首先要解决的是，明确涉案利息是否应在塔吉克斯坦缴纳所得税。本案中，亚湾公司是塔吉克斯坦的居民企业，其从中国居民企业国家开发银行取得贷款，向中国国家开发银行支付利息。根据《中华人民共和国政府和塔吉克斯坦共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“《中塔税收协定》”）第11条第6款的规定，应认定利息发生在塔吉克斯坦。[16]而《中塔税收协定》第11条第2款规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果利息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过利息总额的8%。因此，根据上述规定，亚湾公司支付给中国国家开发银行的利息，在按照塔吉克斯坦国内法的规定征税时，应按8%的协定税率而不是12%的国内税率缴纳所得税。

然而，《中塔税收协定》第11条第3款规定，虽有第2款的规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方的政府、地方当局、中央银行或者任何完全由政府拥有的金融机构的利息，或者发生于缔约国一方而由缔约国另一方的政府、地方当局、中央银行或者任何完全由政府拥有的金融机构担保或保险的贷款而支付的利息，应在首先提及的缔约国一方免税。由于中国国家开发银行属于上述规定中的免税金融机构，因此亚湾公司支付给中国国家开发银行的利息在塔吉克斯坦应该享受免税待遇。[17]

目前，我国与沿线国家签署的54个双边税收协定中有49个税收协定均规定，利息款项的来源地国应当给予支付给另一缔约国、其行政区或地方当局及其中央银行或者资本完全为其政府所有并受其控制的金融机构的利息款项予以免税待遇或不享有征税权，其中12个税收协定在正文或之后另行签署的议定书、换函中以列举方式在明确规定了“完全为政府所有并受其控制的金融机构”范围，即国家开发银行股份有限公司、中国农业发展银行、中国进出口银行等三家政策性银行，部分还包括全国社会保障基金理事会、中国投资有限责任公司等政策性的非银行金融机构，[18]剩余37个税收协定只是在税收协定正文中规定免税的原则，但未明确列明可适用的金融机构名单。[19]此外，目前仍有菲律宾、俄罗斯、波斯尼亚和黑塞哥维那、斯洛文尼亚、以色列等5个税收协定没有对支付给政府控制或所有的金融机构的利息给予免税。另一方面，最近新签署或修订的税收协定都放宽了政府所有或控制的金融机构的范围，由原“完全所有”转为“主要拥有”，来源地国应当给予免税待遇的金融机构范围逐渐扩展。以2016年7月4日修订的中国与罗马尼亚税收协定为例，第11条第3款规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方居民受益所有的利息，如该利息是支付给缔约国另一方或其行政区或地方当局或行政－领土区划，或缔约国另一方全部或主要拥有的任何实体，应仅在缔约国另一方征税；“主要拥有”是指所有权超过50%。2016年10月13日与柬埔寨签署的税收协定也规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方政府或地方当局、中央银行或者由缔约国另一方政府主要拥有的金融机构或法定主体的利息，应在该缔约国一方免税。“主要拥有”一语是指所有权超过50%。为第3款之目的，双方理解“由缔约国另一方政府主要拥有的金融机构或法定主体”一语在中国是指：国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、全国社会保障基金理事会、中国出口信用保险公司、中国投资有限责任公司、中国银行、中国工商银行、中国建设银行、中国农业银行，以及缔约国双方主管当局随时可能同意的由中国政府主要拥有的任何其他机构或法定主体。

（三）杰瑞能源案

1．基本案情

烟台杰瑞石油服务集团股份有限公司（以下简称“杰瑞公司”）是山东烟台本土上市公司。2010年，杰瑞公司在哈萨克斯坦成立了全资子公司，将自有设备租赁给子公司经营使用并收取租赁费。该设备总价约1，956万元人民币，租赁收入6年合计约5，300万元人民币。哈萨克斯坦税务主管当局了解到子公司向母公司支付巨额租赁费后，立刻按照哈萨卡斯坦的国内税法，对子公司向境外支付的租金按照15%的税率代扣代缴所得税。

2011年，烟台市国税局在杰瑞公司办理所得税汇算清缴时，对这笔税款提出了质疑：我国与哈萨克斯坦早已签署税收协定，其第12条规定，对于我国对哈国投资取得的租金收入，应按特许权使用费执行10%的税率。杰瑞公司为此向哈萨克斯坦主管税务机关发起了退税申请，但哈萨克斯坦主管税务机关坚持执行国内法驳回了杰瑞公司的退税申请，该公司在哈国维权异常被动。烟台市国税局得知情况后，果断选派业务精干人员介入，根据《中华人民共和国政府和哈萨克斯坦共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“《中哈税收协定》”）规定的协商程序，辅导企业填写启动相互协商程序申请书，经省国税局向国家税务总局递交了《关于杰瑞能源服务有限公司申请启动税务相互协商程序的请示》申请，启动与哈萨克斯坦相互协商程序。

经过国税总局与哈萨克斯坦方面多轮艰难的双边磋商与谈判，哈方最终同意退税。2012年2月20日，国家税务总局下发通知给杰瑞公司：哈方应按照中哈协定特许权使用费条款的规定，对企业租金收入按照10%的税率征税。按照这个通知规定，杰瑞公司可以向哈方少支付265万元的企业所得税。哈萨克斯坦的税务部门也通知杰瑞公司，哈萨克斯坦方面同意按照10%税率对杰瑞在该国的租赁收入征税，缴纳所得税从795万元降为530万元，愿意为杰瑞公司退还多征收的税款，并同意在以后纳税年度内，直接适用税收协定规定的限制税率，不再适用先征后退的方式。接到哈萨克斯坦税务部门通知后，杰瑞公司集团积极准备材料，向哈方递交退税申请。[20]

2．所涉法律问题分析

杰瑞能源案中涉及相关设备租赁款适用的税率以及税款征缴方式问题。本案中，杰瑞公司和杰瑞公司在哈萨克斯坦的子公司分属中国和哈萨克斯坦的税收居民，可以适用《中哈税收协定》。根据《中哈税收协定》第12条设备租赁费属于协定所规定的特许权使用费，[21]哈萨克斯坦享有征税权，并且可以按照本国法律进行征税，即适用15%的税率。[22]但是，杰瑞公司是该笔设备租赁款的收款人和最终受益人，哈萨克斯坦在按照本国法律进行征税时应当适用10%的限制税率。[23]同时，鉴于《中哈税收协定》的正文并未规定如何执行这些限制税率，东道国按照国内法的有关规定来执行，有些国家是“先征后退”，有些国家则是在纳税人自行申报时直接适用限制税率。但近年来在谈签新的税收协定或修订旧的税收协定时，我国通常会争取在议定书中明确“直接适用限制税率而不是先征后退”，从而减少“走出去”企业的资金占用，降低纳税成本。

这提示中国企业在“走出去”的过程中，要积极了解并主动利用税收协定提供的优惠安排，更要明确税收协定和国内税法的关系。当税收协定和国内税法规定不一致时，大多数国家一般都规定协定优先，如果协定税率低于国内法的规定，允许适用税收协定的优惠税率（当然也有例外，比如美国）。协定优先的情况下，企业了解并适用税收协定的规定就可以为企业带来不少税收优惠。

**四、适用税收协定优惠安排的争议解决方式**

华新水泥案中所涉利息在塔吉克斯坦应该享受免税待遇，然而亚湾公司多次与塔吉克斯坦税务局协商后，该国税务局不仅没有按照税收协定免征其2014年的利息所得税并退还2013年已缴税款，反而催促亚湾公司缴纳2014年支付利息预提税款53万美元。以华新水泥股份有限公司为代表的的企业在“走出去”过程中与东道国税务机关发生税务争议时，都面临着如何维权的问题。在国际税法的理论和实践中，企业一般可以启动以下几种维权方式：

（一）东道国当地救济的税收争议解决方式

在长期的国际实践中，对于如何解决外国投资者与东道国之间的各种纠纷与利益争端，东道国的属地管辖优越权得到了国际社会的普遍尊重和共同确认。其中，对于曾经饱受外部干预和强制的广大发展中国家而言，在解决外国投资者与东道国之间的各种纠纷与利益争端方面，这些国家尤其强调和注重维护其作为东道国的属地管辖优越权，无论是在国内立法还是在外交政策上均要求各种投资纠纷与利益争端通过东道国的当地救济予以解决。“一带一路”战略沿线国家大多属于发展中国家，其作为东道国的属地管辖优越权显然应当得到中国及中国企业、个人投资者的高度尊重。在与“一带一路”国家发生税收优惠待遇适用争议时，中国企业、个人投资者应当充分尊重并运用“一带一路”国家的当地救济的争议解决方式。然而，目前中国企业、个人投资者运用法律规则寻求东道国当地救济的意识与能力却存在着明显的不足。为此，应从多方面加强和完善中国企业、个人投资者运用东道国当地救济方式的意识与能力。从中国企业、个人投资者的角度看，应当进一步加强其利用国内外税收法律专家的意识与能力，及时地防范和控制税收争议的发生，在出现税收优惠待遇适用争议时，依靠国内外税收法律专家的支持帮助，积极运用东道国当地救济方式解决税收争议。从中国的国内支持保障体系看，通过建立和运用各种咨询、服务等机制，为中国企业、个人投资者运用东道国当地救济方式提供支持帮助。在这方面，国家税务总局已经设立了两个国际税收法律、政策服务的支持帮助机构，即国家税务总局12366北京纳税服务中心和上海纳税服务中心。

（二）外交保护的辅助解决

外交保护是指一国针对其国民因另一国国际不法行为而受到的损害，以国家的名义为该国民采取外交行动或其他和平解决手段援引另一国的责任，以期使该国责任得到履行。一般而言，是否提起外交保护是国家自行考虑决定的一项权利，而不是对其国民必须履行的行为义务。国家行使外交保护有三个先决条件：第一，一国国民在外国受到的损害是由该外国的国际不法行为所致。第二，请求国能证明受害者为其本国国民，即国籍持续原则。第三，用尽当地救济。在下列情况下，提起外交保护无需用尽当地救济：（1）不存在合理地可得到的能提供有效补救的当地救济，或当地救济不具有提供此种补救的合理可能性；（2）救济过程受到不当拖延，且这种不当拖延是由被指称应负责的国家造成的；（3）受害人明显地被排除了寻求当地救济的可能性；（4）被指称应负责的国家放弃了用尽当地救济的要求。国际法院在2007年5月迪亚洛案（初步反对意见）的判决中，再次确认了国籍原则和用尽当地救济这两个公认的行使外交保护的限制条件。[24]作为一项习惯国际法规则，随着国际实践的发展，以及2006年国际法委员会编纂、通过的《外交保护条款草案》，外交保护制度及其解释运用出现了一些新的变化发展，“例外”规定增多。例如对于国籍标准的问题，对于权利与责任的问题，对于当地司法救济的要求问题等。中国积极参与了《外交保护条款草案》的国际立法全过程，并且提出了我国对《外交保护条款草案》的建议和立场。同时必须注意的是，面对庞大的出境企业与公民，中国仍在探索有效保护海外利益的途径和方法，海外利益保护仍然任重而道远。[25]总之，外交保护制度及其解释运用虽然正在发生新的变化发展，但其基本内涵与行使条件要求并没有发生根本变化，尤其是在用尽当地救济要求方面，因此，通过外交保护来解决税收优惠待遇上争议问题仍然面临着严苛的条件限制。而且，由于外交保护涉及面广泛，政治敏感程度高，国家也不太可能轻易动用外交保护来解决税收优惠待遇上争议问题，尤其是与“一带一路”沿线国家之间。

（三）双方税收主管当局的协商程序

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，有助于妥善解决“走出去”企业的境外税务争议。中国与“一带一路”沿线国家签订的税收协定中都包含相互协商条款，这一条款规定了缔约双方的主管当局对税收协定中的解释或适用问题不能达成一致，或者一国的征税行为导致纳税人双重征税的情形时，可以协商共同解决国际税收争议。

在华新水泥案中，华新水泥股份有限公司对其子公司亚湾公司支付给中国国家开发银行的利息是否应当在塔吉克斯坦享受免税待遇存有异议，符合申请我国主管当局启动相互协商程序的条件。同时，根据《中塔税收协定》第26条第1款和第2款的规定，华新水泥股份有限公司也可以不考虑塔吉克斯坦国内法律的补救办法，将案情提交中国主管当局。中国主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同塔吉克斯坦主管当局相互协商解决，以避免不符合协定的征税。[26]于是，华新水泥股份有限公司在与塔吉克斯坦税务机关协调无效的情况下，主动向我国税务机关寻求救济，在省税务机关协助下向税务总局申请启动中塔税收协定项下的相互协商程序，最终得以享受免税待遇。

虽然华新水泥股份有限公司最终取得圆满的维权结果，但是维权开始时进展却并不顺利。华新水泥股份有限公司首先是向使领馆寻求保护，但对方税务机关并不理会外交途径。正如华新水泥股份有限公司一样，在境外维权受阻时，“走出去”企业首先想到的是向当地的使领馆寻求外交保护，然而作为我国企业的主要投资目的国的大多数发展中国家而言，它们一般都要求首先要用尽东道国国内救济。这些国家虽然不承认外交保护，但是愿意按照国内法律的制度安排解决纠纷，其中包括执行双边税收协定中的相互协商程序。这启示企业在“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。

另外，我国目前签订的税收协定中规定的相互磋商程序条款没有明确规定，在我国税务主管当局启动相互协商程序后，缔约国另一方主管当局何时反馈，此种情形不利于及时解决争议。这也是本案中我国税务主管当局启动相互协商程序后，塔吉克斯坦税务主管当局在经中国多方努力和沟通协调下才最终确认收到信函的原因。因此，建议缔约国双方通过双边协商确定一方启动相互协商程序后，另一方缔约国的反馈时限和程序行为义务要求。

为了规范我国税收协定相互协商程序的实施，2013年，国家税务总局发布了《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局2013年第56号公告，以下简称《实施办法》），规定了涉及税收协定的相互协商程序的适用对象、适用情形、受理税务机关、申请程序以及协商结果的法律效力。根据我国《实施办法》第9条规定，中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：（一）对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；（二）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；（三）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；（四）违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；（五）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；（六）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。根据《实施办法》第4条，我国负责相互协商工作的主管当局为国家税务总局（以下简称税务总局），省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局或地方税务局（以下简称省税务机关）及以下各级税务机关负责协助税务总局处理相互协商程序涉及的本辖区内事务。

综上，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磋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。目前，双方税务机关的相互磋商程序是中国企业比较熟悉和习惯运用的争议解决方式，而且，“华新水泥案”也证明此种方式的实际有效性。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；[27]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。[28]

但是，双方税务机关的相互磋商程序毕竟只是双方谈判协商的税收行政合作程序，它对于充分有效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磋商程序，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磋商程序相比，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，可以为企业提供更为稳定的、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。然而，“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”国家充分有效地维护自身的税收利益，也不利于中国“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，主动利用税收协定规定的互惠待遇和运用双边税收协商程序降低涉税成本和解决税收争议，同时应主动和熟练地运用东道国救济方式，维护并争取自身涉税权益的最大化。中国企业在借助“一带一路”战略积极“走出去”时，要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。

（责任编辑：吴璨）

【参考文献】

[1]刘光明：《近亿元多缴税款如何从西班牙退回中国》，《中国税务报》2011年第5版。

[2]朱彦等：《便民办税春风吹暖“走出去”之路湖北企业境外维权税务尽心相助》，《中国税务报》2015年第A01版。

[3]张同鹏：《山东5家企业现身说法“走出去”企业如何破解三大税收难题》，《中国税务报》2015年B1版。

[4]肖军：《对海外投资的外交保护——国际法院关于迪亚洛案（初步反对意见）的判决评析》，《武大国际法评论》2008年第2期。

【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

1参见《2015年与“一带一路”相关国家经贸合作情况》，载商务部：http://www.Mofcom.gov.cn/article/tongjiziliao/dgzz/201601/20160101239881.shtml，最后访问时间：2016年7月2日。

[2]参见廖益新主编：《国际税法学》，高等教育出版社2008年版，第60页。

[3]参见《税收条约》，载国家税务总局：http://www.Chinatax.gov.cn/n810341/n810770/index.html，最后访问时间：2016年11月28日。

[4]与我国签署了税收协定的54个“一带一路”国家分别为：（1）东南亚9国：印度尼西亚、马来西亚、菲律宾、新加坡、泰国、文莱、越南、老挝、柬埔寨；（2）南亚5国：尼泊尔、印度、巴基斯坦、孟加拉国、斯里兰卡；（3）中亚5国：哈萨克斯坦、土库曼斯坦、吉尔吉斯斯坦、乌兹别克斯坦、塔吉克斯坦；（4）西亚10国：伊朗、土耳其、叙利亚、以色列、沙特阿拉伯、巴林、卡塔尔、阿曼、阿拉伯联合酋长国、科威特；（5）中东欧16国：阿尔巴尼亚、波斯尼亚和黑塞哥维那、保加利亚、克罗地亚、捷克、斯洛伐克、爱沙尼亚、立陶宛、匈牙利、拉脱维亚、马其顿、黑山、罗马尼亚、波兰、塞尔维亚、斯洛文尼亚；（6）独联体7国：俄罗斯、白俄罗斯、乌克兰、摩尔多瓦、格鲁吉亚、阿塞拜疆、亚美尼亚；（7）东亚1国：蒙古；（8）非洲1国：埃及；（9）尚未与我国签署税收协定的国家有10个，分别为：缅甸、东帝汶、不丹、马尔代夫、阿富汗、伊拉克、约旦、巴勒斯坦、也门、黎巴嫩。

[5]“税收协定优于国内税法”并非各国普遍观点和做法。有的国家的法律明确规定，政府有权不遵守税收协定的规定，或者当意图不明确时，由法院来予以决定；有些国家则规定税收协定与国内税法处于同一位阶，如果二者发生冲突，通常认为随后制定的规则优先。

[6]《企业所得税法》第58条规定：“中华人民共和国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本法有不同规定的，依照协定的规定办理。”

[7]《税收征收管理法》第91条规定：“中华人民共和国同外国缔结的有关税收的条约、协定同本法有不同规定的，依照条约、协定的规定办理。”

[8]具体包括：（1）0%（股息受益所有人直接或间接拥有支付股息公司至少50%股份，并在该公司投资达到200万欧元情况下）：格鲁吉亚；（2）5%（股息受益所有人直接或间接拥有支付股息公司至少10%股份，并在该公司投资达到10万欧元情况下）：格鲁吉亚；（3）5%（股息受益所有人是公司，合伙企业除外，并直接拥有支付股息公司至少25%股份情况下）：新加坡、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、亚美尼亚、叙利亚、捷克、爱沙尼亚、拉脱维亚、立陶宛、乌克兰、摩尔多瓦、（与上述国家协定规定股息受益所有人直接拥有支付股息公司股份低于25%情况下税率为10%）；（4）10%（股息受益所有人直接拥有支付股息公司至少10%股份情况下）：菲律宾（与上述国家协定规定股息受益所有人直接拥有支付股息公司股份低于10%情况下税率为15%）；（5）15%（股息受益所有人是公司，不包括合伙企业，并且直接拥有支付股息公司至少25%股份情况下）：泰国（与上述国家协定规定股息受益所有人直接拥有支付股息公司股份低于25%情况下税率为20%）。

[9]具体包括：（1）格鲁吉亚：5%；（2）老挝：5%（限于在老挝，在中国为10%）；（3）罗马尼亚：7%；（4）拉脱维亚：7%；（5）波兰：7%（限于使用、有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项。对使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方、秘密程序所支付的作为报酬的各种款项适用的税率为10%）；（6）埃及：8%；（7）塔吉克斯坦：8%；（8）巴基斯坦：12.5%；（9）泰国：15%；（10）尼泊尔：15%；（11）菲律宾：15%（限于使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、电视或广播使用的磁带的版权所支付的作为报酬的各种款项。对使用或有权使用专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序以及使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项适用税率为10%）；（12）马来西亚：15%（限于使用或有权使用文学、艺术著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权所支付的作为报酬的各种款项。对使用或有权使用专利、专有技术、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序、科学著作的版权，或者使用、有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项适用的税率为10%）。

[10]如修订后的《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（2014年10月13日签署，2016年4月9日生效）第23条。

[11]参见《税收协定助力企业沿“一带一路”走出去》，载普华永道中国：http://www.pwccn.com/webmedia/doc/635731546577072907\_chinatax\_news\_jul2015\_34\_chi.pdf，最后访问时间：2016年6月22日。

[12]国家税务总局：《防止税收协定优惠的不当授予（第6项行动计划）》，中国税务出版社2015年版，第21页。

[13]前引12，国家税务总局书，第79页。

[14]刘光明等：《近亿元多缴税款如何从西班牙退回中国》，载《中国税务报》2011年8月29日第5版。

[15]朱彦等：《便民办税春风吹暖“走出去”之路湖北企业境外维权税务尽心相助》，载《中国税务报》2015年3月23日第A01版。

[16]参见《中塔税收协定》第11条第6款规定：“如果支付利息的人是缔约国一方居民，应认为该利息发生在该缔约国。”

[17]参见《中塔税收协定议定书》。

[18]与巴基斯坦税收协定规定仅包括中国人民银行和中国银行；与土耳其税收协定包括中国银行、中国国际信托投资公司实业银行；与老挝、阿曼的税收协定规定只包括中国国家开发银行、中国进出口银行及中国农业发展银行3家政策性银行；与印度尼西亚、文莱税收协定规定，前述任何金融机构是指国家开发银行股份有限公司、中国农业发展银行、中国进出口银行、全国社会保障基金理事会、中国投资有限责任公司；与新加坡、土库曼斯坦、塔吉克斯坦税收协定规定还包括中国出口信用保险公司；与马来西亚税收协定的换函规定还包括中国银行总行、中国出口信用保险公司、丝路基金有限责任公司；与阿塞拜疆税收协定规定包括中国国家发展银行、中国进出口银行、中国农业发展银行、社会保险基金理事会、中国银行、中国建设银行、中国工商银行和中国农业银行。

[19]具体包括泰国、越南、尼泊尔、印度、孟加拉国、斯里兰卡、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、乌兹别克斯坦、埃及、蒙古、白俄罗斯、乌克兰、摩尔多瓦、格鲁吉亚、亚美尼亚、阿尔巴尼亚、保加利亚、克罗地亚捷克、斯洛伐克、爱沙尼亚、立陶宛、匈牙利、拉脱维亚、马其顿、黑山、罗马尼亚、波兰、塞尔维亚、科威特、阿联酋、巴林、卡塔尔、沙特阿拉伯、叙利亚、伊朗。

[20]张同鹏等：《山东5家企业现身说法“走出去”企业如何破解三大税收难题》，载《中国税务报》2015年5月22日B1版。

[21]《中哈税收协定》第12条第3款规定：“本条‘特许权使用费’一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。”

[22]《中哈税收协定》第12条第1款规定：“发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税。”第12条第2款规定：“然而，这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。”

[23]《中哈税收协定》第12条第2款规定：“但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的百分之十。”

[24]肖军：《对海外投资的外交保护——国际法院关于迪亚洛案（初步反对意见）的判决评析》，载《武大国际法评论》2008年第2期。

[25]万霞：《外交保护国际制度的发展及演变》，载《国际观察》2009年第2期。

[26]《中塔税收协定》第26条规定：“一、如有人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合本协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局，或者如果其案情属于第二十五条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。二、上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。”

[27]《深度参与全球合作中国税务声音更响亮》，载国家税务总局：http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n1976200/c1975359/content.html，最后访问时间：2016年5月1日。

[28]《税收服务“一带一路”发展战略促进企业“走出去”》，载国家税务总局：http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/n1275550/c2006909/content.html，最后访问时间：2016年5月17日。