

# “一带一路”背景下增值税管辖权的国际协调

任宛立

**摘要** 增值税管辖权的国际协调将成为“一带一路”税收合作协调的重心,其目标在于将增值税管辖权归于跨境商品或服务的消费地。增值税管辖权的协调需要综合运用税收双边协调工具、多边协调工具和税收征管互助三种机制。中国与“一带一路”沿线国家在增值税管辖权方面存在较多难以协调的问题:已签署的所得税“避免双重征税协定”无法有效协调增值税;《OECD 增值税指南》的协调功能十分有限;税务机关之间的征管互助机制尚不健全。为此,中国应充分利用所得税“避免双重征税协定”中的合作机制协调增值税,积极签署增值税条约,完善税收征管互助机制。

**关键词** 增值税管辖权;国际协调;“一带一路”;税收条约;税收征管互助

**中图分类号** DF41 **文献标识码** A **文章编号** 1672-7320(2020)03-0151-08

**基金项目** 国家社会科学基金重大项目(18ZDA100)

自 2013 年“一带一路”倡议被提出以来,中国一直致力于与更多国家和地区建立合作联通关系,先后和 54 个“一带一路”沿线国家签署税收双边协定<sup>[1]</sup>,有关多边条约有三部:《多边税收征管互助公约》《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》和《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》。2019 年 4 月,包括中国在内的 34 个国家(地区)税务部门共同签署《“一带一路”税收征管合作机制谅解备忘录》,正式建立“一带一路”税收征管合作机制<sup>[2]</sup>。税收合作协调已成为中国推动经济全球化的重要工具。

目前,无论是中国参与的税收合作、签署的税收条约等协调实践,还是学界对税收管辖权分配的理论探索,大多集中在所得税领域,对于增值税管辖权冲突关注不足。为何中国与“一带一路”沿线国家亟须协调增值税管辖权冲突?中国和“一带一路”沿线国家在协调增值税管辖权冲突时面临哪些障碍?中国又该如何应对?本文在提出增值税管辖权国际协调的必要性和协调目标的基础上,分析中国与“一带一路”沿线国家增值税协调的现状,指出所应采用的增值税协调机制,并提出相应的完善路径。

## 一、增值税管辖权国际协调的必要性及目标

增值税管辖权国际协调不仅有助于推动“一带一路”倡议的进一步发展,而且有助于保障走出去和引进来的企业的合法权益,维护国家税收利益。增值税管辖权国际协调的目的在于确保仅有“消费地”对跨境交易课征增值税。

### (一) 增值税管辖权国际协调的必要性

随着中国与“一带一路”国家之间贸易愈加频繁,增值税管辖权协调将成为“一带一路”税收合作协调的重心。2013-2018 年,中国与“一带一路”国家贸易总额超过 6 万亿美元<sup>[3]</sup>。税收政策对于贸易互通影响深远。在“一带一路”沿线国家中,以增值税为代表的商品税收收入比重高于所得税收入比重,商品税的地位更为突出<sup>[4]</sup>(P24-30)。增值税管辖权协调问题对于纳税人和征税国而言都意义深远。从纳税人

的角度出发,增值税管辖权冲突可能导致跨境纳税人被重复征税,违背税收公平,阻碍企业“走出去”和“引进来”;从国家角度出发,增值税管辖权冲突也可诱使纳税人利用税制差异筹划避税,造成国家税款流失。增值税管辖权协调是“一带一路”发展进程中无法回避的问题。

增值税管辖权冲突必须通过国际协调解决。增值税管辖权的归属并未在国际社会上达成共识。2005年,OECD在有关服务和无形资产消费税的报告中提出,国际贸易产生增值税管辖权冲突的主要原因有五项,即:(1)各国对于确定课税地的基本原则缺乏共识;(2)各国对拟制消费地<sup>①</sup>等确定课税地的核心概念缺乏统一解释;(3)各国对于拟制消费地的适用顺序缺乏共识;(4)各国缺乏退税、免税等免除双重征税的措施;(5)各国缺乏争议解决机制<sup>[5]</sup>(P1150)。其中,只有因缺乏退免税规定(第4项)造成的双重征税问题可借助国内法予以调整。有关认定增值税课税地的基本原则、核心概念和一般规则,各国均各行其是。税制差异与争议解决机制的缺失,无法仅借助各国国内法的调整实现国际层面的协调统一,必须通过税收条约等双(多)边措施以及税收征管互助等国际协调机制解决。

## (二) 增值税管辖权国际协调的目标

增值税管辖权协调之目标是确保跨境交易增值税管辖权归于消费地。这需要各国统一“消费地”的内涵和认定标准。增值税管辖权应完全归于消费地。其原因是:第一,消费地课税符合增值税作为消费税的本质。增值税是一种对最终消费课征的消费税,借助抵扣制度将税负转嫁到最终消费者身上。根据税收受益理论,消费税的收入应归于消费地。消费者通过购买商品和服务享受了消费地为交易实现所做出的贡献,理应为消费地所提供的公共服务和产品支付对价——负担税款<sup>[6]</sup>(P18)。第二,消费地课税有助于保护增值税中性。当消费地课税、生产地不课税时,跨境商品和服务不会因为生产地增值税税负的差异,而在消费地呈现出不同的竞争力;消费者的决定也不会因不同生产地的税负差异而扭曲。税收中性得以保证。

即便大部分国家都认同消费地享有增值税管辖权,还需要各国统一“消费地”的内涵和认定标准,增值税管辖权协调问题才能得以解决。增值税管辖权冲突产生的一个重要原因就是各国对“消费地”的理解不尽相同。消费者居住地、商品或服务的使用地、供应商所在地等认定标准皆可能成为各国法律中的“消费地”。因此,各国应统一“消费地”的认定标准,协调一般规则与核心概念,确保跨境交易不被两个“消费地”同时主张增值税管辖权。

## 二、三种机制综合作用下的增值税管辖权国际协调

“一带一路”倡议旨在建立各国共赢的国际合作平台。维持税收公平,加深税收合作,是实现这一目的的基本要求。“税法变革必须强调效率与公平,以保障制度的可持续。”<sup>[7]</sup>(P80-102) 增值税管辖权协调制度的构建,旨在统一“消费地”的认定与分配税收利益,同时,兼顾效率与公平这两大税法基本原则。从立法和执法层面看,税收管辖权的国际协调机制包括双边协调、多边协调和征管互助。双边协调通常以税收双边协定的形式出现;多边协调形式可以是作为软法的指令、指南,也可以是作为硬法的多边条约。除了立法层面的协调以外,政府间的征管互助在落实现有立法协调、促进其他立法协调机制的构建方面发挥着重要作用。在实践中,不同税收协调手段在效率和公平方面功效有别。增值税管辖权的协调应当综合运用这三种协调机制。

### (一) 税收双边协定能有效缓和增值税管辖权冲突

双边协定除了约定税收收入分配规则,通常还会约定缔约双方针对税收协定内容进行沟通的途径,构建税收合作的通道。考虑到中国与“一带一路”不同沿线国家之间的贸易结构、核心产业、资本流动状

<sup>①</sup> 一般情况下,跨境贸易的增值税管辖权归于商品和服务的消费地。实务中,消费地可能难以被准确定位。拟制消费地(proxy)是倍受OECD推崇且被多国税法采纳的工具,是对最终消费地的推定,蕴含了立法者对最终消费地的判断。采用拟制消费地的目的是尽量确保征税地和消费地的统一。

况皆不相同,中国和沿线国家可通过增值税双边协定约定“消费地”的内涵与认定标准,构建起增值税双边协调机制,防范双重征税,形成符合两国发展目标的税收政策。增值税双边协调不仅可借助专门的增值税双边协定,也可利用现有所得税双边协定中的合作机制。所得税“避免双重征税和防止偷漏税的协定”(下文简称“避免双重征税协定”)中的税收合作协调机制无论在协调方法和内容上都未局限于所得税领域,完全可用于增值税合作。

税收双边协定的特点在于:效率性有余,公平性不足。相比于其他税收协调手段,税收双边协定体现出更高的效率性。这是税收双边条约迅猛发展的重要原因之一。缔约双方只要就税收利益和税收权力的分配方式形成共识,即可签署税收双边协定。并且,税收双边协定可根据缔约双方的经济状况、贸易结构、交流渠道、政治关系等因素作出灵活的调整,契合缔约双方的实际需求。然而,税收双边协定的公平性只限于缔约国双方的纳税人之间。税收双边协定的主要目的是消除缔约国之间的双重征税,以及防止偷漏税。增值税双边条约可确保跨境纳税人的跨境交易与境内纳税人的境内交易一样,仅在消费国承担税负,进而保证缔约国跨境纳税人和缔约国境内纳税人之间的税收公平。这种税收公平是有局限性的,仅在缔约双方存在;对于未签署双边协定的国家中从事跨境交易的增值税纳税人而言,税收公平就难以保证。中国与“一带一路”沿线国家若寻求更大范围内的税收公平,可寄托于税收多边协调。

## (二) 税收多边协调可最大范围实现税收公平

双边协定固然可以有效协调两国之间的增值税管辖权冲突,但如果中国与“一带一路”沿线各国之间的税收双边协定难以统一,整个区域内因税制差异导致的增值税管辖权冲突还是无法解决。税收多边协调的优越性在于,其可更有针对性地消除目前增值税管辖权冲突产生的诱因。在国际社会基本认同跨境商品和服务应由消费地主张增值税管辖权的前提下,其冲突产生的原因是各国立法对“消费地”的理解不同。税收多边协调基于国际共识形成一致条款后,能够协调因行政和司法解释差异造成的分歧,从而解决冲突<sup>[8]</sup>(P301-308)。《OECD 增值税指南》(OECD VAT/GST Guidelines)目前的作用是通过其自身影响力促使不同国家的增值税制度吸收共识性规则,缩小各国增值税制度的差异。税收多边协调可采用多边条约的形式,将《OECD 增值税指南》中有关“消费地”认定的规定转化为具有约束力的一般规则,统一核心概念,协调税法解释,确保更大范围的税收公平。所以,增值税多边条约的签署是构建“一带一路”增值税协调机制的长期目标。

税收多边协调更难实现,多边条约需要在更大范围内形成共识,更大程度地协调税制差异。这意味着各国都不得不放弃一部分税收利益。所以,其效率有所欠缺。为了更快地实现“一带一路”税收多边协调,中国与“一带一路”沿线国家可先建立税收征管互助机制。

## (三) 征管互助机制能直接解决增值税法执行中的冲突

相比于立法层面的税收协调,征管互助只需要在政府之间建立沟通渠道,加强国别间的信息交流。这是打击纳税人利用税制差异偷逃税的有效手段。税收信息的交流互通、税收征管的互相协助,可消除税务机关就跨境交易所面临的信息不对称,使税务机关可更准确地核定纳税义务,从执法层面减少税款的流失。除此之外,作为税收征管互助机制主要组成部分的预先裁定交换机制和信息自动交换机制,可促进不同税收辖区之间逐步建立起共同的话语体系,推动实体法的协调,甚至促成税收多边条约的签署。这在税收条约发展史上亦有迹可循。1971年,北欧国家签署了一部税收征管互助多边条约。该条约的成功签署促使了北欧国家进一步探索税收立法协调的空间。1983年,北欧国家成功缔结了避免双重征税的多边条约<sup>[8]</sup>(P301-308)。目前,中国与“一带一路”沿线国家已着手加强税务机关之间的交流合作,并建立了“一带一路”税收征管合作机制。这不仅有助于加深税收执法层面的相互沟通,提高增值税协调的效率;还可促进增值税共识性规则的形成,为增值税多边立法协调奠定基础。

中国与“一带一路”沿线国家的增值税管辖权协调应综合三种协调机制,使其取长补短,最大程度地

实现税收公平和税收效率。但目前,中国与“一带一路”国家之间这三种协调机制均存在不同的问题,难以解决彼此间的增值税管辖权冲突。

### 三、“一带一路”增值税管辖权协调中存在的问题

中国和“一带一路”沿线国家之间缺乏协调增值税管辖权冲突的双边机制,《OECD 增值税指南》的协调作用也十分有限,国家间征管互助机制尚不健全,因此,“一带一路”增值税管辖权冲突难以协调。

#### (一) 缺乏协调增值税管辖权冲突的双边机制

增值税管辖权冲突的双边协调手段有两种:其一,各国将所得税“避免双重征税协定”的协调手段扩展至增值税领域;其二,各国签署专门的增值税双边条约。但中国与“一带一路”沿线国家之间的第一种协调机制未真正发挥作用,第二种协调机制尚未建立。

所得税“避免双重征税协定”中的协调手段可以扩展适用于增值税协调。《OECD 所得税范本》<sup>[9]</sup>作为世界上大多数“避免双重征税协定”的参照蓝本,具有无可取代的地位,其内容的调整与变更也直接反映税收条约的发展趋势<sup>[10]</sup>(P25-31)。自2003年的修订起,《OECD 所得税范本》在“特别规定”条款中列举了“相互协商程序”“信息交换”“税收征收协助”三种协调手段,并规定这三条的适用范围不限于协定适用的税种,可扩展到包括增值税在内其他税种的协调。“相互协商程序”条款规定,缔约国一方税务机关可依纳税人申请同另一方税务机关协调解决个案案情;“信息交换”条款允许缔约国双方交换与协定规定或国内税法法律相关的信息;“税收征收协助”条款规定,缔约国一方税务机关可就其应收税款向另一方税务机关寻求征管协助<sup>[11]</sup>(P40-43)。

中国与“一带一路”沿线国家所得税“避免双重征税协定”约定的相互协商程序难以协调增值税争议。首先,“避免双重征税协定”约定的相互协商程序条款并未赋予纳税人启动协商的主体地位。根据《税收协定相互协商程序实施办法》规定,对于超出税收协定适用范围造成双重征税后果的事项,虽然纳税人可以提出申请,但最终相互协商程序的启动必须经中国主管当局和缔约对方主管当局同意。即,纳税人并无权利决定发起缔约国双方主管当局之间的相互协商程序。从相互协商程序的实践情形看,它在保护跨国纳税人利益方面具有的作用仍然十分有限<sup>[12]</sup>(P49-54)。其次,相互协商程序缺乏强制仲裁程序的支持,难以发挥其协调作用。相互协商程序有一定的局限性:一是解决争议的时间过长,平均耗时18.93个月,中国和“一带一路”沿线国家开展相互协商程序最长耗时5年;二是结案率较低,相比于英美等国30%的结案率,中国结案率低于15%;三是解决争议程序不透明,纳税人参与程度较低<sup>[13]</sup>(P62-69)。所以,相互协商程序很难彻底消除企业面临的税收阻碍。为弥补相互协商程序的不足,2008年修订的《OECD 所得税范本》将强制仲裁机制作为相互协商程序的补充程序,推荐给各签约国。根据《OECD 所得税范本》第25条,若双方主管机关在纳税人提交案情两年内无法就案情的解决方案达成一致,该案件可以在纳税人的书面申请下接受仲裁。强制仲裁机制可确保相互协商机制最终解决税收争议。同时,该程序赋予纳税人请求启动仲裁程序和决定是否接受仲裁裁决的权利,提高了纳税人在争议解决机制中的参与度。然而,中国与“一带一路”沿线国家签订的税收条约,无一采用强制仲裁程序。

信息交换和税收征收协助亦未被中国与“一带一路”沿线国家“避免双重征税协定”尽数吸收。2005年后,中国与“一带一路”沿线国家签署的11部“避免双重征税协定”<sup>①</sup>[1]中,3部“避免双重征税协定”不允许信息交换条款适用于除所得税和财产税之外的其他税种<sup>②</sup>。增值税信息交换对于中国和部分“一带

① 本文选取的是2005年以来中国与“一带一路”沿线国家签署的全部“避免双重征税协定”,共11部:《中华人民共和国政府和阿塞拜疆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》(下文称“中国—阿塞拜疆协定”,其他协定也采用同一表述)(2005)、《中国—格鲁吉亚协定》(2005)、《中国—沙特阿拉伯协定》(2006)、《中国—新加坡协定》(2007)、《中国—塔吉克斯坦协定》(2008)、《中国—土库曼斯坦协定》(2009)、《中国—捷克协定》(2009)、《中国—叙利亚协定》(2010)、《中国—俄罗斯协定》(2014)、《中国—罗马尼亚协定》(2016)、《中国—柬埔寨协定》(2016)。

② 《中国—沙特阿拉伯协定》《中国—格鲁吉亚协定》和《中国—新加坡协定》未将信息交换条款的适用范围扩大覆盖其他税种。

一路”沿线国家而言缺乏法律依据,无法在实践中实现。不仅如此,这 11 部“避免双重征税协定”均未采纳税收征收协助条款。中国和这些沿线国家无法进行税款追缴方面的相互协助。

## (二)《OECD 增值税指南》的作用有限

对于“一带一路”增值税管辖权冲突,《OECD 增值税指南》的协调作用十分有限。《OECD 增值税指南》是唯一在国际层面具有普遍影响力的增值税协调多边工具。它发挥作用的方式有两种:一是作为参照范本,指导各国增值税条约的签署。由于中国和“一带一路”沿线国家间并未签署任何增值税条约,因此《OECD 增值税指南》的指导作用无法发挥。第二种方式是,该指南通过自身影响力促使各国按照指南内容主动修改国内法,从而缩小各国增值税制度之间的差异。在 OECD 成员国层面获得认可的《OECD 增值税指南》,对于其他非 OECD 成员国而言已形成一种压力,可促使非 OECD 成员采纳类似的规定。在国际社会上已产生相当影响力的《OECD 所得税范本》正是如此<sup>[14]</sup>(P317-376)。软法只有和具有约束力的国际法原则与规范之间相互结合与支撑,才可借助既有国际原则与规范获得一种“协同”的效力<sup>[15]</sup>(P1271-1290)。但是无论是中国,还是“一带一路”沿线国家,并未有意识地共同吸收《OECD 增值税指南》的规则。即便中国和“一带一路”沿线国家在增值税改革中作出一些符合国际趋势的调整,由于国家间不存在增值税立法层面的沟通,这些调整也无法实现国家间协调增值税规则的目的,反而可能造成新的冲突。多边协调机制的缺失也导致争议解决机制落空。如果规则本身不具约束力,有关规则的解释亦存在差异,争议解决机制的价值也会受到怀疑<sup>[16]</sup>(P157)。

## (三) 国家间税收征管互助机制尚不健全

在双边和多边协调手段难以协调增值税的情况下,税收征管机关的合作协调机制也可发挥协调作用。预先裁定交换机制和信息交换机制是各国税收征管互助的重要方式。中国尚未实施预先裁定制度,无法就预先裁定与他国进行交换。中国在自动信息交换方面与“一带一路”沿线国家的沟通严重不足,税收增值税征管互助机制尚不健全。

由于预先裁定制度在中国和“一带一路”沿线国家税制中的采用度不高,预先裁定交换无法实现。预先裁定指税务机关向纳税人提供的关于未来交易税法属性的建议、信息或陈述,具有法律上的约束力<sup>[17]</sup>(P63-67)。它并非一项争议解决机制,属于争议预防机制。税基侵蚀和利润转移(下文简称 BEPS)第 5 项行动计划提出,各国就特定裁定实行强制性自发情报交换,可有效预防因税务机关处理差异导致的双重不征税现象。税收预先裁定制度在成熟税制中的应用十分广泛。根据 OECD 2015 年的报告,在 34 个成员国中,有 33 个采用了这一制度;在另外选取的 22 个非 OECD 成员国或地区中,有 19 个采用了该制度<sup>[18]</sup>(P120-132,179)。但在“一带一路”65 个沿线国家中,仅有 12 国采用了预先裁定制度<sup>[19]</sup>(P10)。中国并未建立税收预先裁定制度。虽然 2015 年《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(下文称“征求意见稿”)中提出“税务机关应建立纳税人适用税法的预先裁定制度”,但该制度最后未出现在修正后《税收征收管理法》之中。预先裁定制度的缺失减损了中国和“一带一路”沿线国家的税收制度的透明性和明确性,增加了跨境纳税人的风险,不利于税务机关的信息采集,也使中国无法参与国际信息交换。

虽然中国和部分“一带一路”沿线国家承诺参与金融账户涉税信息和国别报告的自动交换,但彼此间合作程度严重不足。税收辖区间的金融账户涉税信息自动交换是 OECD 受 G20 委托发布的用于加强各个辖区国际税收协作、打击跨境逃避税的有力工具。根据该制度,金融账户涉税信息将通过签约国的税收主管部门在不同国家间交换<sup>[20]</sup>。国别报告指跨国公司每年向其经营所在辖区申报国别报告。

① 这 12 个国家是保加利亚、克罗地亚、印度、印度尼西亚、拉脱维亚、立陶宛、马来西亚、罗马尼亚、俄罗斯、沙特阿拉伯、新加坡和泰国。

② 根据 OECD 发布的《金融账户涉税信息自动交换标准》(下文简称“标准”),签约国(地区)金融机构可通过“尽职调查程序”,识别另一签约国(地区)税收居民个人和企业在该机构开立的账户,将账户持有人名称、纳税人识别号、地址、账号、相关收入与财产信息,按年度向金融机构所在国主管部门报送。接着,该国税务主管当局与账户持有人的居民国主管当局开展信息交换。

涵盖了收入、所得税利润、已缴纳的企业所得税、雇员等信息的国别报告,在参与国的税收主管部门之间可自动交换<sup>[21]</sup>(P3-5)。信息自动交换机制是为了提高跨国交易的透明度,协助各国防范税收流失和税基侵蚀。“一带一路”沿线国家中,有25个国家签署了《金融账户涉税信息自动交换的多边主管当局间协议》,19个国家签署了《关于国别报告信息交换的多边主管税务机关协议》。然而,签署协议并不意味着签约国之间必然可展开信息交换,除非两国均将对方列入交换伙伴国名单。截至2020年2月,中国与20个“一带一路”沿线国家建立了金融账户涉税信息的双边交换关系<sup>[22]</sup>,与15个沿线国家建立国别报告的双边交换关系<sup>[23]</sup>。由此可见,中国与“一带一路”沿线国家的自动信息交换程度并不高。

#### 四、推动“一带一路”增值税管辖权协调的路径

中国推动“一带一路”增值税管辖权协调和合作的路径可从以下方面展开:充分利用现有税收协定的协调增值税作用,积极谈签增值税条约,发展现有的税收合作协调机制。

##### (一) 充分利用现有的双边协定协调增值税

截至2020年2月,中国已与54个“一带一路”沿线国家缔结所得税双边协定。这些双边协定共同组成了一个国际税收网络。如果充分利用该网络,增值税管辖权协调不仅可享所得税“避免双重征税协定”得天独厚的规模优势,而且可在技术与信息平台与所得税共享其他资源,大大节省自成一体所需的时间与资金成本。首先,“相互协商程序”应被适用于增值税协调。为落实“避免双重征税协定”中相互协商程序协调增值税的规定,中国应通过国内法的转化赋予纳税人启动协商程序的主体地位,并在与“一带一路”沿线国家签署的“避免双重征税协定”中尽可能吸收强制仲裁程序。如果纳税人启动协商程序的主体地位经国内法确定,那么纳税人有权针对其增值税双重征税问题要求启动相互协商程序。这有助于切实解决跨境纳税人在个案中遇到的税收问题,全面保障其权益,增强相互协商程序的可适用性。当然,相互协商程序作用的发挥还有赖于其克服自身的不足。为此,中国可吸收强制仲裁程序作为相互协商程序的补充,提高争议解决机制的效率。这不仅有助于消除双重征税,也有助于为企业“引进来”和“走出去”创造良好的国际税收法制环境<sup>[24]</sup>(P68-72)。

其次,中国应在与“一带一路”沿线国家签署的“避免双重征税协定”中进一步吸收税收征收协助与信息交换条款,确保这些条款可适用于其他税种协调。鉴于协调增值税问题毕竟不是签署所得税协定的主要目的,中国可将这类条款转化为国内法,制定详细的操作指南。这有助于增值税纳税人直接适用法律,解决税收协定在中国适用困难的问题。

##### (二) 积极谈签增值税条约

增值税条约是硬法,对签约国具有约束力,还可支撑税收争议解决机制,是弥补《OECD 增值税指南》不足的理想形式。增值税条约的谈签可以分两步:第一,中国应缩小国内法与国际社会共识性规则的差异。缔结增值税条约的前提是在增值税领域存在国际共识。只有税收制度在立法层面趋同后,各国才可能在协商增值税条约的过程中以更低的成本取得更多的共识。《OECD 增值税指南》为各国调整增值税制度提供了最佳蓝本。中国在核心概念或规则上适当吸取《OECD 增值税指南》的建议,明确认定消费地,为日后税收条约的签署减少障碍。第二,中国应发展和签署与“一带一路”沿线国家的双边条约和多边条约,逐步构建税收网络。除了双边条约外,国家同时还应推动增值税多边条约的签署。不论是在所得税还是增值税领域,多边条约都将是未来国际税收协调的主要趋势。尽管多边条约更不易达成,但在实际解决国际税收管辖权冲突方面其成效要显著得多<sup>[25]</sup>(P57-64)。中国可以《税收征管互助公约》为基础,与其他缔约国进一步探索以多边条约消除双重征税与双重不征税的空间。

##### (三) 发展税收合作协调机制

发展现有税收合作协调机制意味着中国应积极构建税收预先裁定制度,并将预先裁定制度和信息交换制度用于增值税管辖权协调。

中国应构建预先裁定制度,明确其适用范围,并适时落实 BEPS 行动计划关于自发交换裁定信息的建议。为了提高税法的明确性,加强税务机关与纳税人的沟通和降低纳税人的税务风险,中国应构建预先裁定制度。该制度不应局限于《征求意见稿》中“难以直接适用税法制度进行核算和计税”这一狭窄的裁定范围,而应允许纳税人对于税法用语含义、具体事件如何适用税法等疑问提出裁定申请,最好就裁定范围采取“反面列举”的模式<sup>[18]</sup>(P120-132,179),尽可能覆盖全部税种。实践中,欧盟 15 个国家已尝试将预先裁定制度适用于增值税协调<sup>[16]</sup>(P150)。除此之外,中国还可根据《OECD 增值税指南》的建议,与其他国家就《OECD 增值税指南》的内容作出一致解释,并通过各国税务机关裁定的途径将该解释传达给纳税人,以实现从立法到执法层面的协调统一<sup>[26]</sup>。对于已经形成的裁定,中国可适时吸收 BEPS 的建议,与“一带一路”沿线国家启动自发交换,进一步降低跨境纳税人的风险。

中国应加强与“一带一路”沿线国家间的自动信息交换,并将自动交换体系扩大适用至增值税协调。自动信息交换制度所传递的有关企业运营情况与金融账户信息的内容,和所构建起的自动信息交换网络,均可作为增值税管辖权协调所用。欧盟已率先在增值税领域启用了信息交换制度。根据其“迷你一站式方案”(mini one-stop shop),在欧盟境内向消费者提供电信、广播与电子服务的非欧盟居民企业只需在一个欧盟成员国进行增值税登记,便可就该企业的所有交易缴纳增值税。2015 年,选择该方案的供应商的季度收入信息可以在欧盟范围内自动交换<sup>[27]</sup>(P186-195)。中国已与“一带一路”沿线国家建立起“一带一路”征管互助机制,为信息自动交换和预先裁定交换打下了制度基础。

## 参考文献

- [1] 税收条约. 国家税务总局官网.[2020-03-08]<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/index.html>.
- [2] “一带一路”税收征管合作机制在我国宣告成立. 新华广播网, 2019-04-19.[2020-03-08][http://www.xinhuanet.com/video/2019-04/19/c\\_1124388780.htm](http://www.xinhuanet.com/video/2019-04/19/c_1124388780.htm).
- [3] 对外经贸开启新征程 全面开放构建新格局——新中国成立 70 周年经济社会发展成就系列报告之二十二. 国家统计局官网, 2019-08-27.[2020-03-08][http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/201908/t20190827\\_1693665.html](http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/201908/t20190827_1693665.html).
- [4] 朱为群, 刘鹏.“一带一路”国家税制结构特征分析. 税务研究, 2016, (7).
- [5] Eriksen, Haydl. Avoidance of VAT/GST Double (non-)Taxation: Recommendations and other Types of Soft Law v. Legally Binding Instruments to Allocate Taxing Rights Between States (e.g. Bilateral Tax Treaties). // *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2009.
- [6] Joachim Englisch. VAT/GST and Direct Taxes: Different Purpose. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2009.
- [7] 张守文. 税制变迁与税收法治现代化. 中国社会科学, 2015, (2).
- [8] N. Mattsson. Multilateral Tax Treaties-A Model for the Future? *Intertax*, 2000, 28(8-9).
- [9] Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: Organization for Economic Co-operation and Development, 2017.
- [10] 任宛立, 熊伟. 全球化视野下中国税收条约政策的调适. 国际税收, 2017, (6).
- [11] Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: Organization for Economic Co-operation and Development, 2003.
- [12] 廖益新. 论避免国际双重征税协定的法律特征. 厦门大学学报(哲学社会科学版), 1993, (3).
- [13] 马龙, 尚玮. 浅析建立“一带一路”跨境涉税争议协调解决机制. 财政科学, 2019, (6).
- [14] James, Ecker. Relevance of the OECD International VAT/GST Guidelines for Non-OECD Countries. *Australian Tax Forum*, 2017, (32).
- [15] 崔晓静. 全球税收治理中的软法治理. 中外法学, 2015, (5).
- [16] 迈克·兰, 伊内·勒琼. 全球数字经济的增值税研究. 国家税务总局税收科学研究所译. 北京: 经济科学出版社, 2017.
- [17] 聂森, 熊伟. 预先裁定制度与纳税人权利保护. 国际税收, 2016, (1).
- [18] 朱大旗, 姜姿含. 税收事先裁定制度的理论基础与本土构建. 法学家, 2016, (6).

- [19] C. Waerzeggers, C. Hillier. Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) regime. *Tax law IMF Technical Note*, 2016, (1).
- [20] 金融账户涉税信息自动交换. 国家税务总局官网.[2020-03-08][http://www.chinatax.gov.cn/aeoi\\_index.html](http://www.chinatax.gov.cn/aeoi_index.html).
- [21] G20 税基侵蚀和利润转移 (BEPS) 项目 2015 年成果之十三: 转让定价文档和国别报告. 国家税务总局官网, 2015-10-10.[2020-03-08]<http://www.chinatax.gov.cn/download/2015g20/13.pdf>.
- [22] Activated Exchange Relationships for CRS Information. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), 2020-02. [2020-03-14]<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>.
- [23] Activated Exchange Relationships for Country-by-Country Reporting. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), 2020-01. [2020-03-14]<https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>.
- [24] 朱炎生. 国际税收仲裁: 美、德两国的经验与借鉴. *税务研究*, 2013, (8).
- [25] Ecker. *A VAT/GST Model Convention: Tax Treaties as Solution for Value Added Tax and Goods and Service Tax Double Taxation*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2013.
- [26] Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). *OECD International VAT/GST Guidelines*. Paris: Organization for Economic Co-operation and Development, 2015.
- [27] Lamensch. Adoption of the E-commerce VAT Package: the Road ahead is still a Rocky One. *EC Tax Review*, 2018, (4).

## International Coordination of Value-Added Tax Jurisdiction In the Context of the “Belt and Road”

Ren Wanli (Jinan University)

**Abstract** The international coordination of value-added tax (VAT) jurisdiction will become the focus of the “Belt and Road” Initiative tax cooperation, with the goal of allocating VAT jurisdiction to the place where cross-border goods or services are consumed. The coordination of VAT jurisdiction requires a comprehensive application of three mechanisms: bilateral tax treaty, multilateral tax treaty, and mutual administrative assistance in tax matters. There have existed a number of problems in the area of VAT jurisdiction between China and countries along the “Belt and Road”: the signed “agreement for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital” cannot coordinate VAT effectively; the “OECD VAT/GST Guidelines” has limited effects; the current mutual assistance mechanisms between tax authorities are imperfect. Therefore, China should make use of the cooperation and coordination mechanism of signed “agreement for the avoidance of double taxation” to coordinate VAT jurisdiction, actively sign VAT treaties, and improve mutual assistance mechanisms.

**Key words** VAT jurisdiction; international coordination; the Belt and Road Initiative; tax treaty; mutual administrative assistance in tax matters

---

■ 收稿日期 2019-12-03

■ 作者简介 任宛立, 法学博士, 暨南大学法学院、知识产权学院讲师, 暨南大学政治学博士后流动站博士后; 广东 广州 510632。

■ 责任编辑 李 媛