

中国大陆与台湾地区税收 征管合作问题研究

崔晓静

(武汉大学法学院,湖北武汉430079)

摘要:双重征税及逃避税是两岸经贸交往中无可回避的问题。由于缺乏税务合作的法律制度保障,两岸税收征管合作实践处于相对停滞阶段。《两岸税务合作协议》为两岸在税收信息交换、税收追索协助、文书送达、双边预约定价安排和税收饶让等领域的合作提供了法律基础。考虑到两岸税收征管合作面临的客观困境,两岸应当尽快启动《两岸税务合作协议》的批准程序,并结合《BPES 多边公约》等最新国际条约修改完善《两岸税务合作协议》相关内容,提升两岸税收征管合作的水平和效率。此外,两岸可以考虑以海峡西岸经济区为切入点,推进先行先试,为推动两岸税收征管的务实合作开创条件、积累经验,共同助力两岸经济税收互惠共赢发展。

关键词:税收征管合作;《两岸税务合作协议》;《BEPS 多边公约》

中图分类号:DF432 **文献标志码:**A **文章编号:**1009-1505(2020)02-0029-12

DOI:10.14134/j.cnki.cn33-1337/c.2020.02.004

随着中国大陆与台湾地区经贸往来的日益频繁,两岸税制差异、双重征税及逃避税等问题日渐突出。从双重征税来看,大陆与台湾地区享有各自的税收管辖权,大陆通过《个人所得税法》《企业所得税法》确立了来源地税收管辖权与居民税收管辖权;台湾地区在营利事业所得征税上同时实行两种税收管辖权,在个人综合所得征税上采用来源地管辖权,^①因此,双重征税问题无法避免。为消除双重征税,大陆《企业所得税法》第23条、第24条,《个人所得税法》第7条,“台湾地区与大陆地区人民关系条例”第24条、第25条都规定了限额抵免。但是,一方面,受制于两岸政治局势,部分台湾地区投资者因赴大

收稿日期:2020-01-10

基金项目:国家社会科学基金重大项目“‘一带一路’建设与中国国际税收法律制度改革创新研究”(18ZDA100)

作者简介:崔晓静,女,武汉大学法学院教授,博士生导师,法学博士,主要从事国际税法研究。

^①台湾地区只有一部所谓“所得税法”(1943年制定,2009年5月最新修定),规定了综合所得税及营利事业所得税,基本对应大陆的个人所得税和企业所得税。根据“所得税法”及其施行细则的规定,凡有台湾地区来源所得之个人,应就其台湾地区来源之所得,依法课征综合所得税。非台湾地区境内居住之个人,而有台湾地区来源所得者,除所谓“所得税法”另有规定外,其应纳税额分别从源扣缴。凡在台湾地区境内经营之营利事业,应依所得税法规定,课征营利事业所得税。营利事业之总机构在台湾地区境内者,应就其台湾地区境内外全部营利事业所得,合并课征营利事业所得税。营利事业之总机构在台湾地区境外,而有台湾地区来源所得者,应就其台湾地区境内之营利事业所得,依所得税法规定课征营利事业所得税。参见叶姗:《海峡两岸对所得避免双重征税的法律构造》,载《财贸研究》2010年第4期。

陆投资未经许可而不敢或者不愿将收入汇回台湾地区进行抵扣;另一方面,抵免程序复杂,而两岸税务合作较少,税务信息不畅通,税务部门很难确切掌握台商和大陆居民的来源所得信息及税务资料,这使得两岸税收抵免工作难以有效进行^[1]。

从逃避税来看,两岸的经贸往来目前基本上是单向流动,除少数台商直接赴大陆投资外,多数是经过低税的第三方设立公司再到大陆投资,台湾地区母公司和大陆台商都不同程度地存在着向第三地公司“利益输送”的行为^[1]。随着《海峡两岸经济合作框架协议》(Economic Cooperation Framework Agreement,简称《ECFA 协议》)的签署,两岸在贸易、投资等方面的交流合作空间将更加广阔,跨境纳税人及其所得和财产的跨境流动将更加便利。从逃避税方法来看,除了原有的人为改变税收居民国法、通过关联企业转让定价法外,跨境公司飞速发展所带来的频繁筹资,利用资本弱化避税等问题将更加凸显。应对这些逃避税方法,大陆地区的税收征管需要获得台湾地区税务主管当局的密切配合,如独立成交价、互通关联企业的认定等方面的调查资料,才能顺利进行。但在当前两岸税务交流渠道不畅通的情况下,有效防止企业逃避税行为实属不易。

双重征税及逃避税问题一定程度上阻碍了两岸经贸合作的发展升级,加强两岸税收合作、创造更加和谐友好的税收环境已成为两岸税务当局和投资者的共同诉求和现实选择。为此,在大陆与台湾地区之间已经初步建立税收征管合作的制度保障。但是,一方面由于近年两岸局势的变化,《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》(Cross-straits Agreements for the Avoidance of Double Taxation on Income and Solidifying Cooperation with Respect to Taxes,简称《两岸税务合作协议》)尚未正式批准生效,相较内地与港澳的地区税收合作,大陆与台湾地区合作不仅缺乏双边合作的全面有效的法律制度保障,相关税收征管合作实践更显不足;另一方面,由于《两岸税务合作协议》制订时间较早,没有充分反映目前国际税收征管合作的新要求,大陆与台湾地区税收征管合作仍存在一些尚未解决的问题。

一、两岸税收征管合作的发展进程

通过对海峡两岸相关税收法律文件进行梳理,可以将两岸税收征管合作的发展进程划分为以下三个阶段:第一个阶段是前税收合作阶段,该阶段两岸尚未签署相关税收合作协议,而是通过“单边立法”对彼此间的税收问题作出规定;第二个阶段是局部性税收合作阶段,该阶段两岸就部分行业开展了局部性的合作,但还缺乏全面性制度化的税收合作安排;第三个阶段是制度化税收合作阶段,该阶段两岸达成了税务合作协议,标志着两岸税收征管合作取得了重要的突破。

(一) 前税收合作阶段

《ECFA 协议》签署前,大陆与台湾地区并未进行实质性税收征管合作,双方主要通过各自“国内税收立法”,分别对税收优惠、税收抵免等两岸税收问题进行规定。

1. 大陆针对两岸税收问题的规定。为了鼓励台商在大陆投资,早在1988年国务院就出台了《关于鼓励台湾同胞投资的规定》,其中第11条规定,台胞投资企业生产的出口产品,除国家限制出口的外,免缴出口关税和工商统一税(即出口环节流转税)。《台湾同胞投资保护法》第13条也规定,“台湾同胞投资企业依照国务院关于鼓励台湾同胞投资的有关规定,享受优惠待遇”,税收优惠待遇即是其中的一项。2008年底,为了推动两岸海上直航,落实海峡两岸关系协会与海峡交流基金会签署的《海峡两岸海运协议》,财政部、国家税务总局发布了《关于海峡两岸海上直航营业税和企业所得税政策的通知》,

规定对台湾航运公司从事海峡两岸海上直航业务在大陆取得的运输收入免征营业税,取得的来源于大陆的所得,免征企业所得税^[2]。

除上述文件外,大陆对台湾地区人员、经贸和投资的税收政策主要是参照外商投资、外国人和外国产品的税收政策执行,并按照国家有关涉外税收法规,享受相应的外商投资和外国产品税收待遇。例如,原《外商投资企业和外国企业所得税法》将港澳台投资企业视同外商投资企业,其税收优惠政策同样适用。大陆内外资所得税合并后,《企业所得税法》关于来源于境外所得的税收抵免规定、转让定价、反避税等规定,以及《个人所得税法》中关于纳税义务人从内地境外取得所得的税收抵免规定,同样适用于来大陆投资的台商台企。

2. 台湾地区针对两岸税收问题的规定。“台湾地区与大陆地区人民关系条例”第24条和第25条规定了两岸税收关系。第24条规定:“台湾地区人民、法人、团体或其他机构有大陆地区来源所得者,应并同台湾地区来源所得课征所得税。但其在大陆地区已缴纳之税额,准自应纳税额中扣抵。前项扣抵之数额不得超过因加计其大陆地区所得而依其适用税率计算增加之应纳税额。”第25条规定:“大陆地区人民、法人、团体或其他机构有台湾地区来源所得者,其应纳税额分别就源扣缴,并应由扣缴义务人于给付时,按规定之扣缴率扣缴。”

(二) 局部性税收合作阶段

2010年6月29日,大陆与台湾地区就两岸经济合作事项正式签署《ECFA 协议》,为两岸经贸正常发展拟定路线图。《ECFA 协议》的谈签标志着大陆与台湾地区经济合作机制的初步形成,为两岸间税收征管合作之议题的协商提供了良好契机。《海峡两岸空运补充协议》第7条互免税费条款规定:“双方同意在互惠的基础上,磋商对两岸航空公司与经营活动有关的设备和物品,相互免征关税、检验费和其他类似税费,具体免税费项目及商品范围由双方共同商定,并对两岸航空公司参与两岸航空运输在对方取得之运输收入,相互免征营业税及所得税。”此阶段,两岸就海运业和空运业的运输收入实行相互免征所得税及营业税等做出了局部性的合作,但还缺乏全面性制度化的税收合作安排。

(三) 制度化税收合作阶段

经过历时六年的谈判,海峡两岸关系协会和台湾海峡交流基金会于2015年8月,在福建签署《两岸税务合作协议》。《两岸税务合作协议》是大陆和台湾地区在政治互信、对话协商基础上,就两岸避免双重课税问题达成的一项协议。作为跨境税收管理活动的一项依据,它属于税收条约的一部分,约束和协调着两个税收管辖区各自的税法规定。《两岸税务合作协议》的正式签署,不仅为两岸民生和经贸往来带来福祉与便利,也为大陆税收条约体系新增一极,使税收协调和合作机制具有更强的代表性和更广的覆盖面。《两岸税务合作协议》在税收合作方面具有里程碑式的意义,有助于避免和消除两岸经贸往来中的重复征税问题及潜在的税收不公平现象。

《两岸税务合作协议》具有双向互惠、两岸特色、有效保障等特点,有利于防范和消除两岸经贸往来中的重复征税问题,降低相关企业和个人的税收负担,为两岸投资者创造稳定、优惠、透明的税收环境,促进两岸相互直接投资,密切两岸经贸往来。第一,两岸税收协议通过规定合理的协议税率,为两岸企业创造了优惠及具有竞争力的投资环境,同时通过明确税收抵免规定和方法,有效地消除重复课税现象,切实降低两岸经贸往来中企业与个人的税收负担;第二,两岸税收协议有关“非歧视待遇”的规定有利于公平税收待遇,确保两岸的投资者与对方当地居民享受无差别的税收待遇;第三,两岸税收协议建立起两岸共同接受的税务争端协商解决程序,有利于解决税务争议,为两岸投资者维护其合

法权益提供救济渠道;第四,两岸税收协议搭建了税收合作平台,有利于维护良好的税收秩序,消除潜在的税收不公平现象。

二、两岸税收征管合作将来需要加强的重点领域

两岸税收征管合作涵盖税收信息交换、税收追索协助、文书送达、双边预约定价安排和税收饶让等领域。对于这些税收征管合作事项,大陆和台湾地区在既有的税收征管实践中所持的立场和态度有所差异。

(一) 税收信息交换

税收信息交换是避免双重征税、打击偷避税行为和正确行使税收管辖权的有效措施,拓展两岸税收信息交换渠道,将极大推动两岸税务机关跨境税收征管协作的水平。

《两岸税务合作协议》对税收信息交换的约定持相对谨慎态度。第一,税收信息交换的形式仅限于专项税收信息交换,两岸不执行自动或自发性税收信息交换;第二,遵循国际税收信息交换的一般惯例,一方所取得的税收信息,不可用于税收征管以外的任何其他用途,只能提供给适用税种范围内的核定、征收、执行、行政救济有关人员或部门,并特别规定不得用于刑事案件;第三,严格坚持不溯及既往原则,即税收信息交换适用于协议生效之次年一月一日(含当日)以后开始之课税年度之税收信息;第四,信息范围严格限定,双方交换为实施协议或为课征协议所含税种相关且必要的税收信息。

笔者认为,《两岸税务合作协议》规定的税收信息交换条款既未体现国际社会对税收信息交换的最新标准,也不符合目前大陆及台湾地区与其他国家(地区)开展税收征管合作的主流趋势。

近年来,跨国逃避税成为国际社会面临的共同挑战,国际税收合作的重心转向打击跨国避税、避免和消除双重不征税。OECD在2010年开放了《多边税收征管互助公约》的签署,以各国都能接受的方式提升国际投资环境的透明度及加强跨境税收合作。按照《多边税收征管互助公约》的框架,税收信息交换除了专项交换,还包括自动交换、自发交换等形式。OECD于2014年7月出台发布了《金融账户涉税信息自动交换标准》(Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters,简称 AEOI 标准),该标准包括共同报告准则(Common Reporting Standards,简称 CRS),详细规定了金融机构收集和报送外国税收居民个人和企业账户信息的相关要求和程序。随着 CRS 标准在全球范围内的实施,税收信息自动交换被确定为新的国际税收透明度标准,并逐渐成为国际税收征管合作的主流形式之一。

根据 AEOI 标准开展金融账户涉税信息自动交换,首先由一国(地区)金融机构通过尽职调查程序识别另一国(地区)税收居民个人和企业在该机构开立的账户,按年向金融机构所在国(地区)主管部门报送上述账户的信息;再由该国(地区)税务主管当局与账户持有人的居民国税务主管当局开展信息交换,最终实现各国(地区)对跨境税源的有效监管。在 CRS 框架下,国家(地区)之间金融账户信息交换有三种模式:(1)多边模式,即各国(地区)依据《多边税收征管互助公约》《CRS 多边主管当局协议》,选择信息交换伙伴国,与匹配成功的国家(地区)进行定期交换;(2)双边模式,即各国(地区)依据已签署的双边税收协定,通过与意向开展交换的国家(地区)另行签订双边主管当局协议实现信息交换;(3)欧盟模式,即欧盟成员国在欧盟委员会指令第2016/881/EU号(EU Council Directive

2016/881/EU)^①框架下确立交换关系。

目前,大陆和台湾地区均已逐步立法执行 CRS。在大陆方面,2015年12月国家税务总局签署了《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》,为大陆与其他国家(地区)间相互交换金融账户涉税信息提供了操作层面的依据。2017年5月,国家税务总局等部门又联合制定了《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》,对2017年6月30日前的存量账户和2017年7月1日后新开立账户进行尽职调查。截至目前,大陆已经选择了66个国家和地区作为 CRS 信息交换的伙伴国。在台湾地区方面,2017年2月,台湾地区行政管理机构通过了“税捐稽征法”修正案,增加了两条关于执行 CRS 以及相关跨国税收信息交换的条款,授权台湾地区主管当局机构(即台湾“财政部”)以互惠为原则,与其他各国家和地区、国际组织签署执行 CRS 的《主管当局间协议》。台湾“财政部”在此基础上按照 OECD-CRS 标准制定了“金融机构执行共同申报及尽职审查作业办法”。与大陆《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》基本相同。台湾地区“金融机构执行共同申报及尽职审查作业办法”自2019年1月1日起实施,即针对2018年12月31日的既有账户及2019年1月1日后的新开账户,对于满足条件的非税收居民金融账户进行信息调查,并在2020年实现第一次信息交换。

由于《多边税收征管互助公约》只对主权国家开放,台湾地区暂未加入《多边税收征管互助公约》。基于台湾地区的特殊政治地位,台湾地区执行 CRS 标准采取的是“双边协定模式”,即台湾地区需要与其他每个国家和地区谈判并单独签署主管当局协议。截至2017年12月31日,台湾地区已与新加坡、日本、澳大利亚、新西兰、加拿大等32个国家签署了综合性双边税收协议。^②这就意味着,台湾地区可以在这32个国家中选择开展 CRS 自动交换的伙伴国,与其另行单独签署关于 CRS 信息交换的主管当局协议,这些国家的公民在台湾地区的金融账户信息,2020年将由台湾地区的税务部门交换给该等居民所在国的税务机关;同理,台湾地区居民在这些国家的金融账户信息也会被传送至台湾地区税务机关。

台湾地区在加入全球反避税行列、强化信息交换合作方面迈出了坚实的一步。但是,由于“金融机构执行共同申报及尽职审查作业办法”第1条明确指出:“与中国大陆、香港及澳门商订税务用途信息交换及相互提供其他税务协助之协议,非属税捐稽征法第五条之一授权范围,故不适用本办法规定。”《两岸税务合作协议》也只规定了专项税收信息交换的形式,两岸如何实现金融账户涉税信息自动交换,将会是两岸税收征管合作的主要议题之一。

(二) 税收追索协助及文书送达

考虑到大陆现有法律制度及税收征管实践,大陆在《多边税收征管互助公约》批准书中对税款追

^①参见:EU. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 Amending Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation. 载 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=EN>, 2018年2月27日访问。

^②1981年底台湾地区与新加坡签订了第一个双边税收协议,但此后的十几年内再无相关实践,直至20世纪九十年代中期才又先后与9个国家达成了双边税收安排,依次为印尼、南非、澳大利亚、新西兰、越南、冈比亚、斯威士兰、马来西亚与马其顿。随着与欧洲国家之间的经贸往来逐渐频繁,自2001年开始,台湾地区先后与荷兰、英国、瑞典、比利时、丹麦、匈牙利、法国、斯洛伐克、瑞士、德国、卢森堡、奥地利、意大利及波兰共14个欧洲国家签订了双边税收协议。除此之外,塞内加尔、以色列、巴拉圭、印度、泰国、基里巴斯、日本以及加拿大也在21世纪初完成了与台湾地区税收协议的谈签。从条约伙伴国分布情况来看,与台湾地区存在双边税收协议的32个国家中,15个为欧洲国家,8个为亚洲国家,4个为非洲国家,3个为大洋洲国家,其余2个分属南美洲与北美洲;从条约伙伴国的经济发展状况来看,发达国家19个,发展中国家13个。

缴和文书送达(包括邮寄文书)作出了保留。但是,《两岸税务合作协议》对税收追索协助作出了原则性规定,即双方同意在各自有关规定均可以进行协助征税时,双方税务主管部门将进一步协商确定具体协助征收方式。这一规定与大陆新近谈签修订的中荷、中法、中德协定中的税收征收协助条款近似,是加强两岸税收征管协作的重要进步。

从理论上讲,税收追索协助必定要直接涉及两岸的税收行政部门,达成合作共识的困难相对于税收信息交换来说也就更大,《两岸税务合作协议》针对此问题做出了原则性规定是税收征管与时俱进的体现,在加强两岸税收征管合作方面又迈进了一大步。但从两岸长期税收征管合作实践来看,还须参照《多边税收征管互助公约》进一步完善税收追索协助涉及的税收主张、保全措施、请求文件、时效、优先权、延期支付或分期缴纳等具体安排。

关于文书送达问题,目前关于海峡两岸区际文书送达制度中,台湾地区只是在“台湾地区与大陆地区人民关系条例”及所谓的“民事诉讼法”中有零散的规定,大陆则有《关于涉台民事诉讼文书送达的若干规定》进行专门规制,但都仅是关乎民事诉讼的司法文书,对于涵盖税种的相关文书送达并无直接的法律规定。两岸可以依托现有民事文书送达的规定,讨论探索税收文书送达的可行方式。

(三) 双边预约定价安排

预约定价(Advance Pricing Arrangement,简称 APA)是税务机关和企业就其关联交易的价格和利润的确定方法、原则所达成的预先约定。APA是一种“事前约定”,税企双方从一开始便明确了关联交易的税收问题并进行跟踪,一旦发现风险问题,比较容易确认和解决,避免了盲目繁多的税务审计工作,其作用是合理确定跨国纳税人关联交易的利润和税收,既维护国家的税收利益,又避免税务机关的事后调查调整,保护纳税人的合法权益,防止跨国重复征税。APA分为单边APA和双边或多边APA。单边APA是一国税务当局与其本国纳税人签订的APA,双边APA是同时得到关联交易双方所在国主管税务当局同意的APA,多边APA则是两国以上税务当局与其本国纳税人签订的APA。

单边APA只能在签约一方所在国内避免被事后调查与调整征税,交易对方所在国税务机关对该结果并不一定认同,仍然存在双重征税的风险。双边APA安排建立在税收协定的基础之上,只能在税收协定国之间签署。双边APA的一般基本业务流程如下:双方纳税人向所在国税务机关提出申请意向—各国税务机关与纳税人预备会议达成共识—两国税务机关协商同意受理—纳税人分别提交正式申请和相关分析资料—各国税务机关分析审核—两国税务机关磋商—两国税务机关签署安排—各国税务机关与纳税人签订安排—执行—纳税人年度执行报告。在避免交易双方所在国税务机关的事后调查调整,防止跨国重复征税方面,双边APA的效果比单边APA更好,因为它得到了交易双方税务当局的认可,在约定的范围内不会再受到调查与调整征税。

在经济全球化下,双边或多边APA既可以有效避免几国(地区)税务机关对跨国(地区)交易利润分配的重复征税,又可以提高反避税效率,减少税务检查次数,同时防范对纳税人的正常生产经营活动的影响,避免由于特别纳税调整带来的涉税风险,从而降低征纳双方的成本。在双边APA工作中,申请双边APA是纳税人的主动行为,是守法纳税的体现。申请双边APA的纳税人多为财务信息公开、公众形象良好的大型跨国公司,其本身的纳税记录就不错。在日本、美国、加拿大等国,80%的APA协议为双边APA协议。随着大型跨国公司在两岸经营的增多,双边APA协议也成为今后的发展趋势。

根据《中国APA安排年度报告(2017)》显示,中国13年间共签署了87例单边APA、60例双边APA;从各阶段单双边APA的数据对比来看,处于意向阶段和申请阶段的单边APA数量远小于双边APA

数量。这一指标说明企业当前更愿意通过申请双边 APA 来获得税收确定性,以避免或消除国际双重征税;同时,这也说明双边 APA 的受理和谈签工作量随着申请的增加而不断加大。

但是,现在大陆台资企业和税务机关签订的 APA 主要是单边性质,对于在两岸之间有诸多关联交易的台资企业及其在台关联企业来说,单边 APA 不能完全消除其被台湾地区税务机关进行特别纳税调整和重复征税的风险。因此,许多台资企业及其在台关联企业有达成双边 APA 的愿望。台湾地区税务机关也在大力鼓励企业申请 APA,渴望与大陆合作。同时,APA 制度自1998年末引进大陆以来,经过10年的发展,大陆的 APA 制度已经比较完善。福建省与台资企业在签订 APA 方面也积累了较多经验,例如:厦门市国家税务局早在1998年就率先与台资企业厦门台松精密电子有限公司,达成了1999年度该企业与其在台关联企业业务往来的单边 APA,这也是大陆地区税务机关与台资企业达成的首例 APA;2005年底,厦门、漳州和上海税务机关又和台资企业灿坤集团旗下的4家关联企业完成了大陆首例以联合签署形式签订的单边税收 APA 安排。2017年2月27日,灿坤集团为降低双重征税风险,向漳州台商投资区国税局提交了双边 APA 安排预备会谈申请,希望通过 APA 安排,规范与印尼子公司的关联交易的定价,防范税企双方在业务交易真实性和交易价格合理性方面产生不必要的分歧,稳定公司的生产经营业绩预期,并有效避免双重征税问题^[3]。

随着经济全球化的发展,跨国公司资金、技术、人才和信息等生产资料在全球范围内流动。“引进来”和“走出去”企业在全世界范围的利润分配,越来越受到各国税务当局关注,并引发各国税务当局对跨国公司的转让定价税务调整。如果企业与境外子公司存在较多的关联交易,应及时向税务机关提起双边 APA 申请,通过两国税务当局的谈判形成双边 APA 安排,避免被两国税务机关转让定价调查的风险。在缺乏双边 APA 安排的情况下,如果受到某国税务当局的审查,影响的就不仅是位于该国公司的经营,而且还涉及在另一国的关联交易公司的经营。因此,达成双边税收 APA 安排,对提升税收政策的确定性和预期性具有重要意义。

鉴于以上双边 APA 的可行性,大陆税务机关在与台资企业签订 APA 过程中,可积极主动地与台湾地区税务机关协调 APA,即可以尽量要求大陆的台资企业及其在台湾地区的关联企业同时分别向两岸的税务机关申请 APA,并将该台资企业作为桥梁与中介以促成两岸税务机关 APA 信息的交流和互认,在此基础上促进两岸税务机关信息交流和相互协商程序的建立。

(四) 税收饶让抵免

《两岸税务合作协议》是在参照《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》与《内地和澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》的基础上制定的。但是,由于两岸特殊的政治原因,大陆和台湾地区的问题与内地和港澳问题有根本区别。两岸税收征管合作不仅涉及避免双重征税和防止逃避税的问题,还应当充分考虑如何解决两岸经贸涉及的税收问题,如何通过税收手段鼓励两岸投资和经贸交流。

《两岸税务合作协议》并未规定税收饶让抵免条款。如前所述,根据“台湾地区与大陆地区人民关系条例”第24条规定:“台湾地区人民、法人、团体或其他机构有大陆地区来源所得者,应并同台湾地区来源所得课征所得税。但其在大陆地区已缴纳之税额,准自应纳税额中扣抵。前项扣抵之数额不得超过因加计其大陆地区所得而依其适用税率计算增加之应纳税额。”台湾地区税收法规也不允许进行税收饶让抵免。

现阶段,两岸之间的资本流动仍呈现台湾地区至大陆的单向流动占比较大的形式。从双向贸易角

度看,2018年1-12月,大陆对台出口486.47亿美元,自台进口1775.98亿美元,大陆对台贸易逆差1289.51亿美元。台湾地区是大陆第五大贸易伙伴和第三大进口来源地。大陆是台湾地区最大的贸易伙伴和贸易顺差来源地。从双向投资角度看,2018年1-12月,大陆共批准台商投资项目4911个,实际使用台资金额13.9亿美元;2018年1-12月,共有40家大陆企业赴台直接投资1.97亿美元。^①2018年台湾地区是对大陆投资第三大国家(地区)。^②

大陆为了吸引台商投资制订了很多税收优惠政策,如降低企业所得税税率、降低预提税税率等。大陆在行使来源地税收管辖权的同时,对上述情况的非居民纳税人来源于大陆的所得给予减税或免税的待遇,台商在大陆的经济活动同样适用该规定。由于海峡两岸没有关于税收饶让的措施,使得台商从大陆得到的税收优惠在返汇回台时须另行缴税而无法抵免,由此给台商利益造成了较大影响。许多台商宁愿把利润留在大陆,也不愿汇回台湾,而不仅影响了台湾地区的税收收入,侵蚀了台湾地区的税基,还进一步阻碍了两岸之间的资本流动和经贸往来的深化开展。

目前,中国同英、法、德等国签订的双边税收协定中大多都包含税收饶让抵免条款。为使大陆和台湾地区经营者、投资者能够充分享受税收优惠政策为其带来的切实利益,调动其经营、投资的积极性,两岸应该单边措施和双边措施并举。一方面,大陆和台湾地区应分别完善各自的税收制度,对相关概念进行明确界定;另一方面,双方可以在《两岸税务合作协议》现有“消除双重课税方法”条款的基础上,增加双边税收饶让抵免的安排。

(五) 税收争议解决

目前,相互协商程序仍是最主要的、适用最广泛的国际税收争议解决方式。为了提高争议解决机制的效率,《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》(简称《BEPS 多边公约》)也对相互协商程序进行了规定,即当纳税人考虑到缔约国对其税务处理结果与协定条款不符时,不管缔约国国内法律是如何规定的,他可以将自己的情况向缔约国任何一方的主管当局说明;主管当局应在第一次纳税义务发生的三年内进行相关处理,若一方无法通过自身处理找到合适解决方法,可以通过双方主管当局相互协商的方法达成满意结果。中国大陆在税收协定管理中已经充分运用了这一工具,2013年还出台了《双边税收协定相互协商程序实施办法》,大陆税务机关在办理相互协商案件中累积了大量的实务经验。

《BEPS 多边公约》同时将强制仲裁程序列为一项单独的国际税收争议解决机制,不再附属于相互协商程序。《BEPS 多边公约》对强制仲裁的程序、时间安排、成本等进行了具体的规定,这一部分属于可选择项,缔约国可根据自己的情况进行选择,只有在被涵盖税收协定缔约双方均已作出该项通知的情况下在缔约双方适用。相较相互协商程序,强制仲裁可以提高争议的解决,使得纳税人更为自由、主动地参与到税收争议解决过程中,但是仲裁制度对于一国参与仲裁的能力提出了很大挑战,基于大陆税收征管的实际情况和资源的限制,大陆已在《BEPS 多边公约》中明确暂不采纳仲裁机制。

《两岸税务合作协议》规定,双方同意建立两岸税务联系机制,由双方税务主管部门协商解决因解释或实施本协议时所发生的困难或疑义,以及消除双重课税等事宜。大陆和台湾地区可以通过签订议

^①商务部:《2018年大陆与台湾经贸交流情况》,载 <http://www.mofcom.gov.cn/article/tongjiziliao/sjtj/dlyutwjm/201901/20190102828082.shtml>,2020年1月9日访问。

^②国家发展和改革委员会:《2018年1-12月主要国家/地区对华投资情况》,载 http://www.ndrc.gov.cn/fzgggz/wz-ly/wstz/wstzgk/201901/t20190129_926587.html,2020年1月9日访问。

定书等形式,进一步明确两岸涉税争议相互协商程序的适用范围、工作机制及时限要求,以提高相互协商程序的效率。

三、两岸税收征管合作的完善路径建议

加强两岸税收征管合作,对于深化两岸经贸合作,为两岸经贸往来创造公平、良好的税收环境具有重要意义。^①为了加强两岸税收征管合作的制度保障,有必要加快《两岸税务合作协议》的批准及专项税收信息交换协议的谈签。考虑到两岸税收征管合作所面临的客观困境,可以将海峡西岸经济区作为切入点,推进先行先试,为两岸税收关系的全面合作开创条件、积累经验。同时,应当善于借助民间力量,落实多元参与的协商机制,促进两岸税收征管合作的共建共享。

(一) 加快《两岸税务合作协议》的批准及专项税收信息交换协议的谈签

《两岸税务合作协议》是大陆与台湾地区开展税收征管合作的法律基石和制度保障。但是由于近年两岸局势的变化,《两岸税务合作协议》一直未获正式批准生效。笔者认为,对外经贸布局、国际税收趋势以及产业发展是制定税收政策的关键。

第一,近20多年来,台商对大陆投资金额1,486亿美元占对外投资总额的62%;大陆位居台湾地区的地区出口排名第1位(占全部出口的18%),进口排名第3位(占全部进口的10%),台湾地区对大陆贸易逆差严重,贸易总额庞大,双方贸易投资关系紧密。^②因为《两岸税务合作协议》尚未生效,台湾地区人民及企业无法享有所得税减免及争议解决措施,相较其他已签署税收协定的国家(地区)相对处于不利竞争地位。尤其是近年来,大陆高度参与国际反避税行动,台商企业及台籍员工面临两岸重复课税问题及大陆税务机关质疑避税的风险大幅升高。尽快批准、落实《两岸税务合作协议》,不仅是两岸开展税收征管合作的现实需求,也是在顺应两岸经济发展紧密联系的必然趋势。

第二,《两岸税务合作协议》规定的专项税收信息交换,与目前国际社会倡导的税收透明度标准不一致。在“税捐稽征法”“金融机构执行共同申报及尽职审查作业办法”相关条款无法直接为两岸签订CRS主管当局协议提供充分法律基础的情况下,《两岸税务合作协议》将成为实现大陆与台湾地区金融账户涉税信息自动交换的关键。笔者认为,我们可以对《两岸税务合作协议》的信息交换条款进行修订,增加自动信息交换的形式。大陆和台湾地区可以此为基础,适时启动专项税收信息交换协议、CRS主管当局协议的谈判程序,深化海峡两岸税收信息和相关经济信息的收集与交换合作;待时机成熟后,可以考虑构建内地(大陆)与港、澳、台四地的区域性税收信息交换平台,制定促进内地(大陆)与港、澳、台四地经贸发展中税收合作的实施方案。

(二) 以海峡西岸经济区为切入点,推进先行先试

由于两岸税收征管合作的复杂性、敏感性,以及两岸市场体量、居民承受能力差异等客观因素,笔者认为以海峡西岸经济区为切入点,是构建海峡两岸税收合作机制最务实稳妥的选择之一。海峡西岸经济区发展战略是经党中央、国务院正式批准的重大战略决策,对于两岸经贸交流合作具有极大的推

^①在国际税法的语境下,对公平价值的讨论,可参见高志宏:《公平视角下的欧盟航空碳排放税研究》,载《东方法学》2018年第4期。

^②参见台湾地区财政部门就《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》相关说明。

动作用。2009年7月29日通过的《福建省贯彻落实〈国务院关于支持福建省加快建设海峡西岸经济区建设的若干意见〉的实施意见》提出,在海峡西岸经济区率先探索西岸避免双重征税安排、建立两岸税务纠纷处理机制。海峡西岸经济区与台湾地区地缘相近、血缘相亲、文缘相承、商缘相连、法缘相循,具有对台交往的独特优势。我们可以发挥海峡西岸经济区独特的对台优势和工作基础,努力构筑两岸税收合作的前沿平台,对于敏感或影响重大的税收政策及税收制度调整,设置试验区,采取更加灵活开放的态度,实施先行先试政策,实现两岸税收合作的“软对接”,为两岸税收关系的全面合作开创条件、积累经验。

(三) 完善《两岸税务合作协议》,符合后 BEPS 时代全球反避税要求

在后 BEPS 时代,《两岸税务合作协议》也应该反映《BEPS 多边公约》中的最新成果,从而发挥协定在打击跨境逃避税中的规制作用。《BEPS 多边公约》第三章“协定滥用”规定了“被涵盖税收协定的目的”等六个条款,旨在通过在税收协定中加入反避税条款,打击纳税人通过择协避税或其他滥用协定策略的方法获取正常情况下无法获取的税收优惠^[4]。同时,《BEPS 多边公约》第四章“规避常设机构构成”规定“通过佣金代理人 and 类似安排人为规避常设机构构成”等四个条款,以期有效应对纳税人通过各种途径规避构成常设机构的行为。

我国(大陆)对该公约第三章第10条(针对位于第三方案辖区的常设机构的反滥用规定)做出了整体保留,但采纳了第6条(被涵盖税收协定的目的)、第7条(防止协定滥用)、第8条(享受股息低档税率的条件)、第9条(转让其价值主要来自不动产的实体的股权或权益取得的财产收益)以及第11条(税收协定对居民国征税权的限制)。且在第7条供缔约方选择的主要目的测试和利益限制条款中,选择仅适用主要目的测试规则,并将在17个被涵盖税收协定的股息、利息、特许权使用费、其他所得条款中,采用主要目的测试规则来替代相关的具体规定。而对于第四章常设机构相关规定,做出保留,排除整章条款的适用。

同时,《两岸税务合作协议》的附件《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作具体安排》第2条和第13条分别规定了常设机构及营业利润、主要目的测试。其一,在反协定滥用方面选择主要目的测试,符合后 BEPS 时代全球反避税的要求,且能适应我国(大陆)反避税法律规则体系。但总体上,《两岸税务合作协议》与《BEPS 多边公约》中的主要目的测试规则还存在一定区别,如对“协定宗旨与目的”的理解,双方税务主管部门相互协商的情形,仅限于避免双重征税是否会真实的交易纳入适用范围而导致矫枉过正,不利于两岸经济关系的发展。根据 BEPS 第六项行动计划对诸多实例的评论,可以考虑将鼓励双边跨境投资视作税收协定的一般宗旨。而在 BEPS 项目上与经合组织齐头并进的欧盟,在其于2015年修订的《母子公司指令》中通过的反滥用条款中也加入了经济实质测试。与 BEPS 项目主要目的测试规则相比,该反滥用规则还需判断,被拒绝授予协定优惠的交易或安排必须是不真实,不具有合理商业目的的。欧盟的这一做法恰好符合了想要兼顾反避税行动与经济发展需求的国家的要求。对我国(大陆)而言,也与已有反避税立法和实践的经验与要求相契合。因此,可以参考欧盟的做法,在《两岸税务合作协议》的主要目的测试规则中融入经济实质测试。其二,关于常设机构规则,我国(大陆)未选择通过《BEPS 多边公约》将其常设机构定义纳入税收协定中,并不代表我国(大陆)放弃对人为规避构成常设机构行为的规制,而极有可能是因为我国(大陆)正在修订常设机构的认定标准及利润分配指引中。因此,需要结合《BEPS 多边公约》常设机构规则,并跟进我国(大陆)立场,完善《两岸税务合作协议》中常设机构相关内容,在符合后 BEPS 时代反避税的要求下,有序推进两岸反避税工

作,推动两岸经济税收合作共进。

(四) 借助民间力量,落实多元参与的协商机制

两岸的税收合作问题复杂而特殊,需要建立专门机构来保障税收合作政策的实施。《两岸税务合作协议书》规定,双方同意建立两岸税务联系机制,由双方税务主管部门协商解决因解释或实施本协议时所发生的困难或疑义,以及消除双重课税等事宜。笔者认为,一方面,大陆和台湾地区可以借鉴WTO解决争端方式,在明确两岸税收协调相关法规制度权限的同时^[5],设立处理海峡两岸税收合作的专门机构,具体负责海峡两岸税收信息的收集整理,海峡两岸涉税日常事务处理,研究完善海峡两岸税收合作的战略问题等,确保两岸税收征管合作工作的推进和问题的及时解决^[6]。

另一方面,考虑到两岸的经济、政治发展形势,可以继续充分发挥民间组织在两岸税收合作中的积极作用。现阶段,两岸可通过海协会和海基会开展协商,将税收合作问题纳入两岸经济合作委员会的工作内容。两岸经济合作委员会是海协会和海基会在《海峡两岸经济合作框架协议》框架下共同组建的、负责框架协议及其相关内容的执行和磋商机构。笔者建议,可以在两岸经济合作委员会下设税收合作工作小组,就两岸税收征管合作问题进行磋商。必要时,还可以借助两岸经济合作委员会的平台共同建立税收合作中心,就两岸实施各自税法、税收合作安排以及防范逃税、避税活动等方面所需的信息资料进行广泛交流,^①同时提供诸如申报表送达、对纳税人财产实施税收保全措施之类的相互协助。

《两岸税务合作协议书》第9条还规定了两岸税务交流合作条款,初步建立了包括人员互访、培训或工作会议等方式在内的合作机制框架,有利于实现双方深度对话协商、税收征管协作互助、税务人员交流提高,共同为两岸经贸往来创造公平、良好的税收环境。笔者认为,还可以依托权威性的学术研究机构、中介组织第三方力量就两岸税收业务问题、税收信息问题进行沟通交流,互派学者、教师、官员等进行税法知识的讲解和讨论。

四、结 语

随着两岸经贸交流合作的迅速发展,两岸的税收征管协调合作正在逐步扩大与完善中。经过三个阶段的发展,两岸税收征管合作已经逐步迈入制度化税收合作的新阶段,2015年达成的《两岸税收合作协议书》标志着两岸税收征管合作取得了重要的突破。然而,面对两岸迅速发展的经贸交流合作,以及国际税收征管协调合作的迅速发展,两岸的税收征管协调合作依然存在着较大的局限性与滞后性,这在很大程度上影响了在两岸维护和推进良好的区际税收营商环境。为此,笔者认为,当前,应高度关注和着力解决两岸税收征管合作的重点领域问题。第一,结合国际税收信息交换的最新标准与趋势,并基于两岸各自与其他税收管辖区建立的交换机制与实践,进一步加强和完善两岸税收信息交换机制。这是两岸反避税协调合作的重要基础与核心内容。第二,立足于《两岸税收合作协议书》的原则性规定,进一步落实和加强税收追索协助及文书送达机制。这是两岸税收行政执法合作的重要基础与常规内容。第三,参照国际社会双边预约定价安排制度的最新发展,努力突破单边性质的APA,建立和充分运

^①不过,信息交流和共享不单单是税法领域的问题,它是区际执法合作所面临的共性问题。比如,在内地和香港的证券执法过程中,也需要有必要的信息共享。参见黄辉:《“一国两制”背景下的香港与内地证券监管合作体制:历史演变与前景展望》,载《比较法研究》2017年第5期。

用两岸双边预约定价安排制度。这是两岸防止和消除区际重复征税的重要保障与手段。第四,为配合两岸各自的税收优惠法规与政策,在《两岸税收合作协议》中引入税收饶让抵免条款。这是两岸在税收法律与政策层面协调合作的重要保障与手段。第五,顺应国际税收争议解决机制的探讨与实践发展,进一步细化和完善两岸税收争议的相互协商程序。为有效推进两岸税收征管合作的重点领域问题解决,笔者进一步构想了多元化的路径与方法,希望能够通过多元的互动的力量,在两岸共同塑造一个良好的区际税收营商环境,从而更好地促进两岸经贸交流合作。

参考文献:

- [1] 李晓菁. ECFA 背景下的海峡两岸税收协调研究[J]. 海峡科学, 2012(9): 36-38.
- [2] 孙健波. 海峡两岸税收协调与合作问题研究[J]. 中国注册会计师, 2012(6): 115-120.
- [3] 陈文裕. 灿坤:我和预约定价有个“约会”[N]. 中国税务报, 2017-06-02(B1).
- [4] 沈伟. 后金融危机时代的全球反避税措施:国别差异路径和全球有限合作[J]. 比较法研究, 2018(1): 122-142.
- [5] 王桦宇. 文化演进、制度变迁与税收法治——法理语境下的中美税制比较[J]. 东方法学, 2013(5): 87-103.
- [6] 李本. ECFA 对海峡两岸区域金融合作的法律支撑分析[J]. 法学论坛, 2012(5): 94-98.

On Issues of Cooperation in Tax Collection and Management between Mainland China and Taiwan

CUI Xiaojing

(School of Law, Wuhan University, Wuhan 430079, China)

Abstract: Double taxation and tax evasion are unavoidable issues in cross-strait economic and trade exchanges. Due to the lack of legal system of tax cooperation as guarantee, the practice of cross-strait tax administrative cooperation is at a relatively stagnant stage. The Cross-straits ITA provides a legal basis for cross-strait cooperation in the fields of tax information exchange, tax recovery assistance, document services, bilateral APA and tax credit. In consideration of the objective difficulties in cross-strait administrative cooperation, Mainland China and Taiwan should start the ratification process of the Cross-straits ITA as soon as possible, modify the relevant contents of the Cross-straits ITA in the context of the latest developments regarding tax cooperation in international treaties such as BPES Multilateral Convention, and improve the level and efficiency of cross-strait tax administrative cooperation. Furthermore, Mainland China and Taiwan can consider using the Economic Zone on the Western Coast of the Taiwan Straits as the starting point to advance the first trials, create conditions and accumulate experience for the practical cooperation, and jointly achieve mutually beneficial win-win development of the both sides.

Key words: tax collection and management cooperation; Cross-straits ITA; BEPS Multilateral Convention



(责任编辑 陶舒亚)