

中非避免双重征税协定存在的问题及对策

朱伟东 王 婷

内容摘要: 避免双重征税协定在减轻纳税人负担、促进跨境投资贸易中发挥着重要作用。但中非目前的避免双重征税协定还存在如下问题: 常设机构认定标准不统一、“居民”条款界定不一致、税收饶让条款不对称、税种范围更新不及时以及解决税收争议条款不完善等。目前, 中非已签署 18 个避免双重征税协定, 其中 12 个协定已生效。许多与中国有贸易往来的非洲国家尚未签署此类协议, 考虑到中非经贸关系的发展趋势, 中国应加快与非洲国家谈签或修订双边税收协定; 协定中应完善对合伙企业居民身份和电子商务中常设机构的认定; 协定应引入仲裁条款解决税收争议; 中非间应形成适合的避免双重征税协定范本; 应积极推进建立中非税务合作机制。只有重视并完善中非避免双重征税协定中存在的问题, 才能为中非间经贸发展提供完善的法律制度保障, 助力中非经贸关系长期健康稳固发展。

关键词: 中非贸易 双边税收协定 居民身份

DOI:10.14114/j.cnki.itrade.2019.11.007

我国与非洲国家签订的避免双重征税协定(以下简称“双边税收协定”)对于保障中非关系健康发展、推动“一带一路”倡议在非洲的落实至关重要。目前中国仅同 18 个非洲国家签订了双边税收协定, 但生效的只有 12 个。许多与中国保持密切经贸关系的非洲国家尚未同中国签署双边税收协定。从内容上看, 这 18 个双边税收协定还存在许多问题, 增加了中国赴非投资企业的涉税法律风险。因此, 本文将主要探讨中非双边税收协定的特征及存在的问题, 并在此基础上提出相应对策, 以使它们能更好地满足中非经贸关系快速发展的需要。

一、中非双边税收协定的特征

截至 2019 年 8 月 20 日, 中国已同毛里求斯、苏丹、埃及、塞舌尔、南非、尼日利亚、突尼斯、摩洛哥、阿尔及利亚、埃塞俄比亚、赞比亚、津巴布韦、乌干达、博茨瓦纳、肯尼亚、加蓬、刚果(布)和安哥拉这 18 个非洲国家签署了双边税收协定。其中, 中国与乌干达、博茨瓦纳、肯尼亚、加蓬、刚果(布)和安哥拉这 6 个非洲国家签署的双边税收协定

尚未生效^①。通过对这些双边税收协定的分析, 可以看出目前的中非双边税收协定存在如下五个特征:

(一) 协定签署年代久, 内容更新不及时

中非签署双边税收协定起步较晚。1994 年 8 月 1 日, 中国与毛里求斯签署了中非之间第一个双边税收协定, 距离中国签署的第一个双边税收协定(中日双边税收协定, 签订于 1983 年 9 月 6 日)长达 11 年, 这也是中国同外国签订的第 40 个双边税收协定。其中, 中国和非洲国家在 2000 年以前签订的双边税收协定的数量为 4 个, 2000 年至 2010 年之间签订的双边税收协定数量为 7 个, 2010 年至今签订的双边税收协定数量为 7 个。中非快速发展的经贸关系带动中非双边税收协定的相继签订, 但已签订的中非双边税收协定仍存在更新不及时的问题。例如, 从中国的角度看, 2007 年我国对内外资企业所得税制度进行统一化, 但是我国尚未根据国内的税法的调整及时更新 2007 年前签订的双边税收条约相关内容。从非洲国家角度看, 2016 年肯尼亚税法调整和 2018 年乌干达税法调整了企业所得税和个人所得

[课题信息] 本文是中国非洲研究院中非联合研究项目“中非经贸关系可持续发展的法律保障”的阶段成果。

[作者信息] 朱伟东, 中国非洲研究院、中国社会科学院西亚非洲研究所研究员; 王婷, 中国社会科学院研究生院 2017 级博士生。通讯作者: 朱伟东, 电子邮箱: zhuwd@cass.org.cn。

① 中国与非洲国家签署的双边税收协定情况, 参见中国国家税务总局网站: <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/index.html>。

税等相关内容,但这些新的变化并没有在同中国签署的双边税收协定中得到及时调整。协定内容与现实发展状况相脱节,极易引起两国间的征税纠纷,增加企业的涉税不确定性风险。

(二) 签署协定的非洲国家少

如上所述,中国与非洲国家已签署双边税收协定 18 个,占中国已签署的双边税收协定总数的 17% (18/107)^①。中非双边税收协定仅覆盖了 33% (18/54) 的非洲国家,一些吸收中国投资较多的非洲国家如刚果(金)、几内亚、坦桑尼亚等尚未同中国缔结双边税收协定。根据中国商务部 2018 年发布的《中国对外投资发展报告》,2017 年中国对非投资主要流向安哥拉、肯尼亚、刚果(金)、南非、赞比亚、几内亚、刚果(布)、苏丹、埃塞俄比亚、尼日利亚、坦桑尼亚等国家。值得注意的是,虽然自 2015 年中非合作论坛约翰内斯堡峰会成功召开后,中非签订的双边税收协定数量有所增加,但这一时期生效的双边税收协定的数量很少。

(三) 已签署的协定中许多尚未生效

中国与非洲国家已签署的 18 个双边税收协定中,尚未生效的双边税收协定数量为 6 个,占中非间已签署的双边税收协定总数的 33% (6/18)。值得注意的是,在首届中非合作论坛(2000 年)召开后,中非签订的双边税收协定是 14 个,这些国家是南非、尼日利亚、突尼斯、摩洛哥、埃塞俄比亚、赞比亚、津巴布韦、乌干达、博茨瓦纳、安哥拉、刚果(布)、肯尼亚、加蓬、阿尔及利亚,但其中只有 8 个协议生效。特别是 2010 年后签订的中非双边税收协定的数量有所增长,但只有中国同赞比亚(2010 年)和津巴布韦(2016 年)签订的协定生效。特别是一些同中国具有密切经贸往来的非洲国家同中国签署的双边税收协定尚未生效,如乌干达、肯尼亚、安哥拉、刚果(布)。据笔者统计,在中国已签订的 107 个双边税收协定中,尚未生效的协定共 10 个,其中非洲国家就占了 6 个。从表 1 可知,2018 年与中国进出口贸易额前 10 名的非洲国家中就有 3 个国家尚未同中国签署双边税收协定,还有 3 个已签署的协定尚未生效(见表 1)。

表 1 2018 年与中国进出口贸易额前十名的非洲国家签订双边税收协定现状

名次	非洲国家	2018 年中非进出口贸易额(亿美元)	是否与中国签署双边税收协定	签署的双边税收协定是否生效
1	南非	435.50	是	是
2	安哥拉	280.53	是	否
3	尼日利亚	152.71	是	是
4	埃及	138.26	是	是
5	阿尔及利亚	91.05	是	是
6	刚果(金)	74.36	否	否
7	加纳	72.54	否	否
8	刚果(布)	72.44	是	否
9	利比亚	62.06	否	否
10	肯尼亚	53.72	是	否

资料来源:笔者根据中国海关总署和商务部数据资料自行整理。

(四) 协定签署到生效的时间漫长

双边税收协定从签订到生效的时间较长,不利于协定内容的有效实施,对赴非投资者承诺的税收保护落实不到位。据笔者统计,在已经生效的 12 个双边税收协定中,中国同塞舌尔的双边税收协定从签订到生效所耗时长最短,不到 4 个月的时间;中国同毛里求斯、南非、突尼斯、赞比亚、津巴布韦和阿尔及利亚 6 个非洲国家的双边税收协定从签订到生效大约为 1 年;中国同苏丹、埃及 2 个非洲国家的双边税收协定从签订到生效大约为 2 年;中国同埃塞俄比亚的双边税收协定从签订到生效大约为 3 年;中国同摩洛哥的双边税收协定从签订到生效大约为 4 年;而中国同尼日利亚的双边税收协定从签订到生效长达 7 年时间。特别是中国同乌干达(2012 年)的双边税收协定截至本文写作时(2019 年 6 月)尚未生效。从图 1 可知,中国同其他国家签署的双边税收协定从签署到生效的时长大多为一年以内,但与非洲国家签署的协定耗费的时长却较长。从签订到生效长时间的拖延不仅会对跨国纳税人产生不确定的纳税风险,也限制了收入来源国行使征税管辖权的税收收入。

^① 由于中国同安哥拉的双边税收协定暂无法从国家税务总局获取,所以本文的各别数据分析将不会包括中国同安哥拉的双边税收信息。

(五) 协定内容具有混合特色

目前国际上的双边税收协定大都是以《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(简称 OECD 范本)和《联合国关于发达国家与发展中国家双重征税的协定范本》(简称 UN 范本)为模板签署的。OECD 范本更多主张居民税收管辖权,倚重维护发达国家作为资本输出方的利益。UN 范本则是强调收入来源地国征税权,偏重维护发展中国家作为资本输入方的利益。中非双边税收协定并非绝对采用 OECD 范本或 UN 范本作为协定模版,而是在一定程度上混合了两种范本的内容。协定采用 UN 范本有利于维护非洲国家的利益,而采用 OECD 范本则对中国更为有利。因此,在权衡中非双方利益的前提下,为实现中非合作的互利互惠,中非双边税收协定兼采了 UN 范本和 OECD 范本,呈现出混合特色。

二、中非双边税收协定存在的问题

本部分主要分析中非双边税收协定在常设机构规定、居民身份认定、税种范围更新、税收饶让条款、解决税收争议条款等方面存在的不足。这些不足主要体现在以下五个方面:

(一) 常设机构认定标准不统一

避免双重征税协定中关于“常设机构”条款的规定十分重要,对常设机构的认定实际上限制了收入来源国的税收政策。中非 18 个双边税收协定中都有有关“常设机构”的规定,但此类规定还存在许多不统一及遗漏之处。

首先,认定相关常设机构的时间标准混乱。在中非双边税收协定中,“常设机构”还包括“建筑安装工程”类常设机构(见图 2)和“雇员或其他人员劳务”类常设机构(见图 3)。但不同的税收协定对它们能否构成常设机构的时间认定标准存在较大分歧。例如,中国同摩洛哥、埃塞俄比亚、刚果(布)、加蓬、尼日利亚、突尼斯、乌干达、阿尔及利亚 8 国签订的协定就“建筑安装工程”类常设机构的时间认定标准采用了 UN 范本的标准,即仅以该工地、工程或活动连续 6 个月为限。中国同赞比亚、博茨瓦纳、津巴布韦、肯尼亚、毛里求斯、南非、塞舌尔、埃及和苏丹 9 国的双边税收协定则采用了 OECD 范本的标准,对此类机构能否构成常设机构的时间认定超过 6 个月,包

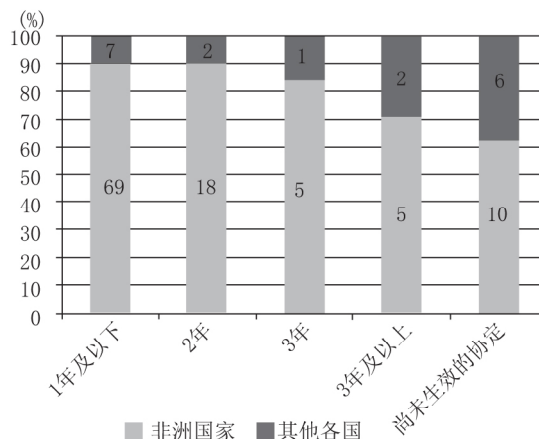


图 1 中国签署的双边税收协定从签署到生效的时长

注:图柱上显示数据为国家个数。目前中国同外国共签署了 107 个双边税收协定。

资料来源:笔者根据国家税务总局数据资料自行整理。

括连续 9 个月以上为限、连续 12 个月以上为限、在任何 24 个月内连续 12 个月以上为限和连续 18 个月以上为限。对常设机构认定的时间标准越长,跨国企业达到工程型“常设机构”的标准就越高,越有利于维护居民国的税收利益。反之,则更倾向于维护收入来源国的税收利益。中国在与非洲国家进行国际经贸往来中扮演着资本输出方即“居民国”的身份,因此,税收协定中工程类常设机构 12 个月乃至更长时间的认定标准有利于我国作为居民国享有的征税权。

其次,中非双边税收协定有关“常设机构”的范围规定不同。例如,中国与赞比亚、博茨瓦纳、刚果(布)、加蓬、津巴布韦、南非、塞舌尔、苏丹、突尼斯、阿尔及利亚签订的协定中,常设机构包括管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采或开发自然资源的场所;与埃及签订的协议还包括农场或种植园;与尼日利亚、乌干达签订的协议还包括工厂直销店;与毛里求斯签订的协议还包括农场或种植园、为与他人提供存储设施的人有关的场所;与摩洛哥签订的协定还包括直销店、农场和种植园;与埃塞俄比亚、肯尼亚签订的协议还包括直销店、商业性仓库和农场或种植园,或从事农业、林业、种植业或相关的场所等。对中国赴非投资企业而言,需要仔细观察并研究协定中对常设机构的不同规定。

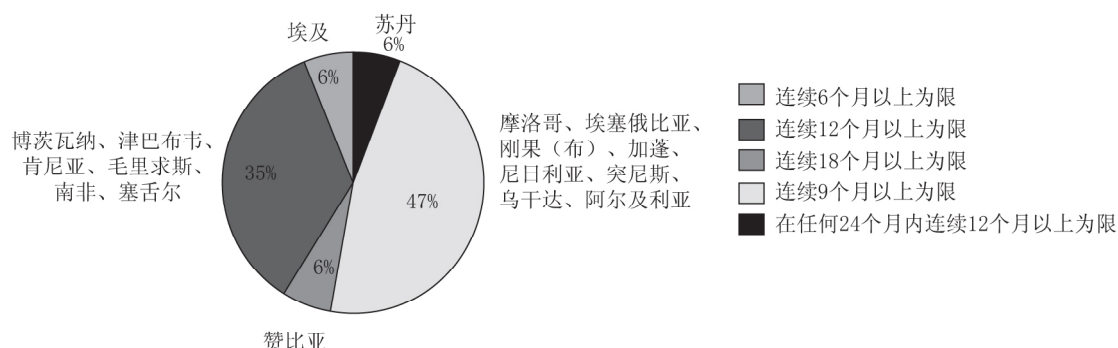


图2 协定关于“建筑安装工程”类常设机构的时间认定标准

注：以上数据不包括安哥拉。

资料来源：笔者根据国家税务总局双边税收协定资料自行整理。

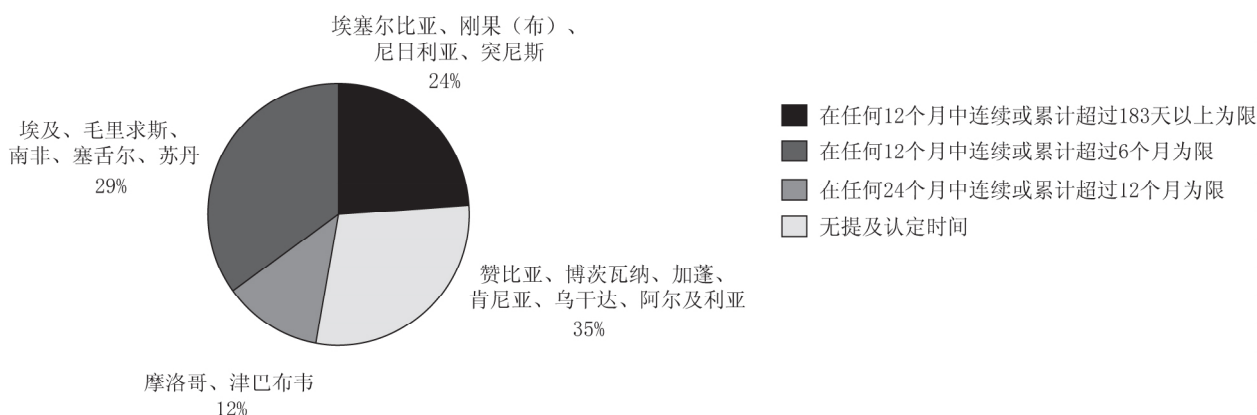


图3 协定中关于“雇员或其他人员劳务”类常设机构的时间认定标准

注：该数据不包括安哥拉。

资料来源：笔者根据国家税务总局双边税收协定资料自行整理。

最后，中非双边税收协定并未就跨境电子商务是否可以认定为代理型常设机构作出规定。当前非洲电子商务领域发展势头强劲。据麦肯锡咨询公司预测，到2025年，整个非洲大陆每年电子商务平台销售总额将达到750亿美元。具体到税收领域，跨境电子商务佣金代理人的销售模式特点对现有双边税收协定中有关“常设机构”的认定会带来混乱。常设机构通常分为两大类：以固定营业场所为中心的场所型常设机构和以代理人为中心的代理型常设机构。跨境电子商务模式对固定场所依赖程度低，以互联网服务器为依托，所以一般认为跨境电子商务属于代理型常设机构。由于电子商务具备诸多不同于传统税收协定规定的“常设机构”的认定，例

如其无形的营业场所、快速的交易模式、全球化和数字化等特点，让双方税务机关都难以根据协定中有关“营业场所”所在地进行认证，导致双方税收管辖权界定的混乱。因此，需要在双边税收协定中对代理型常设机构的认定做出明确规定。目前，中国同南非、尼日利亚、埃及等跨境电子商务发展势头较强的几个非洲国家并未就电子商务是否可以认定为代理型常设机构作出规定，这可能会引发税收纠纷。

(二) “居民”条款界定不一致

双边税收协定中自然人和法人居民身份的认定，既可以明确缔约国哪一方可以行使居民税收管辖权，又决定了哪些纳税人可以享受税收协定的优惠待遇。

因此投资者要想根据双边税收协定寻求税收减免等经济优势,必须具备合格的“居民”身份。

OECD 范本和 UN 范本将“居民”界定为“按照缔约国法律,由于住所、居所、管理场所或其他类似性质的标准,负有纳税义务的人,包括该国、其所属行政区或地方当局。”需要注意的是,OECD 范本比 UN 范本多了一条规定“对居民的界定不包括仅由于来源于该国的所得或位于该国的财产在该国负有纳税义务的人。”中国同南非、埃及、毛里求斯、肯尼亚、尼日利亚、塞舌尔、苏丹、突尼斯和阿尔及利亚之间的双边税收协定对于“居民”的认定采用了 UN 范本,而中国同乌干达、埃塞尔比亚、博茨瓦纳、刚果(布)、加蓬、津巴布韦、摩洛哥和赞比亚之间的双边税收协定则采用了 OECD 范本。由此可见,中非就“居民”的认定在协定中并不一致。

中非双边税收协定对于同为缔约国双方居民的法人如何归属所采用的方法也不一致。对此问题,中非双边税收协定采用了两种方法:一是以总机构、实际管理机构所在地为准。中国同埃塞俄比亚、博茨瓦纳、刚果(布)、加蓬、津巴布韦、肯尼亚、摩洛哥、乌干达、赞比亚、南非、突尼斯、埃及、塞舌尔、毛里求斯和阿尔及利亚的双边税收协定均采用了这一方法。二是通过协商解决。中国同尼日利亚、苏丹的双边税收协定采用了这一方法。为了提高双边税收协定适用的可预见性和确定性,中非应尽量采用统一的双重法人的归属标准。

此外,目前还没有任何一个中非双边税收协定对合伙企业的居民身份做出明确规定。合伙企业居民身份认定也是一个复杂问题,各国对合伙企业的税收处理方法存在较大差异,即各国对合伙企业的性质属于税收实体还是税收虚体的问题存在不同观点。若合伙企业属于税收实体(taxable entity),符合协定中“缔约国居民”身份,合伙企业承担纳税义务,依法享有协定的税收优惠待遇;若合伙企业属于税收虚体(taxtransparent entity),纳税义务从合伙企业转至合伙人,即合伙企业所得应纳税额转为

由每个合伙人所承担。国际上,合伙企业是否享有税收协定优惠待遇的主体资格,一般在协定中会有特殊规定。中非双边税收协定并未对合伙企业的主体资格进行特殊规定。因此需要考虑各国国内税法对合伙企业的纳税人身份认定。根据我国 2006 年颁布的《合伙企业法》,合伙企业的生产经营所得和其他所得,由合伙人分别缴纳所得税。由此可见,在我国合伙企业被视为纳税虚体^①。因此合伙企业不具备协定意义上的“缔约国居民”身份。非洲国家对合伙企业的纳税资格认定存在不一致。例如,在摩洛哥,合伙企业也被视为纳税虚体,在国内不具有纳税主体资格。这样在课税上就不会同中国因合伙企业身份认定问题产生矛盾和冲突。但有些国家如津巴布韦规定合伙企业具有纳税主体资格,这样就与中国的规定存在冲突,可能会导致税收纠纷。由于中非双边税收协定并未就此问题进行特殊规定,对合伙企业的征税可能引发合伙企业是否可以享受中非双边税收协定所规定的优惠税收待遇,以及对合伙企业所得课税如何适用这类双边税收协定等一系列复杂问题。

(三) 税收饶让条款不对称

跨国企业为从事跨国贸易活动所产生的所得缴纳税款,为了避免对跨国企业进行重复征税,国际上通常采用税收抵免和税收饶让制度以规避上述问题。税收饶让作为一种税收优惠政策,对促进我国企业增加对非投资的热情具有十分重要的意义。在 18 个中非双边税收协定中,除摩洛哥、塞舌尔、突尼斯外,中国均规定采用“抵免法”消除双重征税,并未规定双边税收饶让条款。加蓬、毛里求斯两国给予我国单方面税收饶让。抵免法虽然存在诸多优势,但其消极作用在于给予纳税人境外所得以高税率征税。即如果来源地国家税率高,外国税额超过该项税额应在本国缴纳的税额时,外国投资者纳税超过的部分一般得不到抵免;如果本国税率高,外国税额少于该项所得应纳的本国税额时,则应补缴其差额税款。这种情况导致的结果是纳税人境外所得的税收负担从高不从低,不利于非洲国家吸引

^① 参照国务院 2000 年发布的《关于个人独资企业和合伙企业征收所得税的问题通知》(国发【2000】16 号),财政部、国家税务总局 2000 年发布的《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(财税【2000】91 号)。

外资。因此，应鼓励非洲国家同中国签订双边税收协定时协商加入税收饶让条款，让非洲国家给予中国投资者的税收优惠真正得到落实。

（四）税种范围更新不及时

2007年3月16日中国通过的《企业所得税法》将内外资企业所得税制度进行统一化。此后签订的中非双边税收协定就特别适用的现行税种在中国的规定，都变更为个人所得税和企业所得税或公司所得税。2007年以前订立的中非双边税收协定就在中国特别适用的现行税种仍是外商投资企业和外国企业所得税、地方所得税。因此，根据《企业所得税法》规定，协定税种范围中的中外合资经营企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、地方所得税是不是可以认定为自动适用新的企业所得税，还需要予以明确，避免引起不必要的涉税风险（见表2）。

（五）解决税收争议条款不完善

中非税收协定中均采用“相互协商程序”作为中非税收争议的解决方式，强调在尊重中非双方国家主权的基础上，双方税务机关通过友好协商和磋商进行沟通。这种传统的解决争端方式的特点在于行使权力的主体是国家，而非纳税人，即只能通过国家主管机关在国家层面就国家之间在税收利益划分方面或境外纳税人与他国税务机关间产生的争端予以协商解决。因此，相互协商程序不可避免地造成一定的局限性。一是相互协商程序解决税收争端效率低下，耗时较长；二是相互协商程序解决税收争端对纳税当事人的保护力度不足。因为相互协商程序的主体是国家，因此当境外纳税人与他国税务机关间产生争端时，只能依托本国的税务机关提起相互协商程序，而且中非双边税收协定也并未赋予纳税人查阅相关案件资料和旁听协商程序的权利，纳税人在程序中的参与度不足导致了相互协商程序的透明度和公开度较低。由此可见，单一的相互协商程序未能满足纳税人的实际需求，而税收仲裁程序作为税收争议解决机制的新发展，为纳税人提供了高效且务实的争端解决方式。但是中非双边税收协定并未针对税收争议仲裁解决方式有任何规定，这需要在日后予以完善。

表2 协定中提及的税种范围

税种范围	中非双边税收协定：非洲国家
个人所得税、企业所得税	赞比亚、埃塞俄比亚、博茨瓦纳、津巴布韦、肯尼亚、乌干达
个人所得税、外商投资企业、外国企业所得	摩洛哥、埃及、南非、尼日利亚、塞舌尔、突尼斯、阿尔及利亚
个人所得税、公司所得税	刚果（布）、加蓬
个人所得税、外商投资企业、外国企业所得、地方所得税	毛里求斯、苏丹

注：该数据不包括安哥拉。

资料来源：笔者根据国家税务总局双边税收协定资料自行整理。

三、完善中非双边税收协定的对策

前已述及，中非双边税收协定还存在诸多问题，如何完善并改进协定中的内容就成为中非经贸健康发展的关键。中非间经贸的蓬勃发展不仅需要一個安全稳健的营商环境，更需要相应的法律制度保驾护航。如果没有完善的税收法律保障，中国赴非投资企业和当事人就会面临重复征税或由于协定内容不清楚而引发涉税争议。针对中非双边税收协定中存在的问题，可采取以下对策：

（一）加快与非洲其他国家谈签或修订双边税收协定

目前，还有36个非洲国家未与中国签订双边税收协定，且中非已签订的18个双边税收协定中仍有6个未生效。因此，我国相关部门应积极与尚未签署双边税收协定的非洲国家进行协商，加快谈判和签署进程；推动已签订但尚未生效的中非双边税收协定加快落实生效。同时，应根据国际税收协定的新发展和中非两国国内法的完善，修订双边税收协定的相关条款和内容。

（二）完善对合伙企业居民身份和电子商务中常设机构的认定

随着中国和非洲的经贸往来不断加深，越来越多的律师事务所等合伙企业向中非投资者提供跨境服务，但我国与非洲签订的双边税收协定并未就合伙企业居民身份的认定予以明确规定，也未提及合伙企业是否可以享受税收优惠待遇，这就导致了合伙企业在“走出去”时面临了诸多税收方面问题。

因此建议在中非税收协定中完善有关居民企业的身份认定,对合伙企业是否享有税收协定优惠税率作出明文规定。有关合伙企业居民身份认定条款的修改,可以参考2013年新修订的中法双边税收协定第四条第四款的规定。

随着电子商务在非洲的逐步普及,中非间有关电子商务的贸易合作更加频繁。这是中非贸易合作的新趋势,也是未来国际贸易发展的新方向。由于电子商务的虚拟场所、迅捷的网上交易等特点,对传统常设机构认定的标准并不适用于电子商务。为了避免引起对电子商务主张税收管辖权的中非双方之间的冲突,应修改中非税收协定中有关常设机构的认定,将电子商务所运用的网络平台、服务提供商与运营商、服务器所在地认定为常设机构。

(三) 引入仲裁条款解决税收争议

中非双方在协商签订新的双边税收协定时,应考虑对税收争议解决条款进行修改。一方面应明确相互协商程序的协商时间,建议协定规定的协商时间从3年改为1年,避免长期拖延,提高效率;另一方面可参照其他国际税收协定,引入更具有约束力的仲裁解决机制条款。税收仲裁程序早在20世纪80年代就已被推广使用,例如,1985年德国和瑞典签订的税收协定中就税收争议解决加入了仲裁条款,作为相互协商程序解决争议无效的司法补救路径。中非双边税收协定均未就相互协商程序不能解决争议的情况规定任何补救措施。为了创建更为透明公正的税收环境,中非在签订双边税收协定时应考虑协商引入仲裁条款。

(四) 形成适合的中非双边税收协定范本

目前中非税收协定具有混合特色,结合国际上通用的OECD范本和UN范本内容,在“人的范围”“居民”“常设机构”“营业利润”等诸多方面的规定大体上一致,但又有所不同。笔者建议首先应对双边税收协定中术语的使用进行统一,规范协定的内容,避免引起不必要的语言歧义。其次,应结合中国和非洲国家的特点制定中非双边税收协定范本。经合组织制定的OECD范本和联合国制定的UN范本虽然在世界范围内得到广泛采用,但它们没有考虑不同地区的特性,这样就会造成它们在有些地区“水土不服”。中非双方应总结中非税务纠纷的特

点、争议解决以及新型跨国偷漏税行为等常见税收问题,在制定中非双边税收协定范本时,对这些问题予以重点考虑。

(五) 推进建立中非税务合作机制

针对企业不了解中非双边税收协定的情况,中非双方应推进建立税务合作机制。中国在这方面已有所行动。2015年中国开启了外派税务官的项目,将税务官外派到中国驻外大使馆。截至2018年年底,中国国家税务总局已向我国驻外使(领)馆、国际组织等派驻32名税务人员。同时,全国税务机关对95个国家的税收政策进行研究,但他们编写的59份“国别投资税收指南”只覆盖了坦桑尼亚、尼日利亚、肯尼亚、赞比亚、埃塞尔比亚、南非、埃及和安哥拉8个非洲国家。不过,整体来看,中非双方国家机构和民间机构并未就中非税收问题形成系统有规划的合作,导致很多投资企业“问路无门”。因此,笔者建议建立中非税务交流合作机制,搭建中非国家间的税收交流机制平台。一方面,聚集来自非洲各国和中国国内有关税收领域的专家,有针对性地研究各国最新的税收政策,定期发布税收调查和研究报告,并及时更新税收协定;另一方面,通过这一平台帮助赴非投资企业更好地了解非洲各国税收情况以及目前中非税收协定的内容,提前规避可能的税务问题。

四、结 语

通过对中非现有的双边税收协定分析可知,这些协定在常设机构规定、居民身份认定、税种范围更新、税收饶让条款等方面存在不足或缺漏。在以后签署或修正中非双边税收协定时,应结合国外最新发展,将跨境电子商务等中非经贸中出现的新的经贸形式纳入到将来的中非双边税收协定中,并对“合伙企业”“同为缔约国双方居民的法人”“税收饶让”“企业所得税”等条款进行统一界定;在设计税收争议解决条款时,除了采用相互协商程序外,应加入仲裁方式解决税收争议;同时积极推进建立中非双方税务交流合作机制。中国相关部门可考虑在一些中非现有双边税收协定到期时,与非洲国家重新谈判签订新的双边税收协定或对旧的双边税收协定的内容进行修改。需要注意的是,中非之间有

效的双边税收协定数量有限,已不能满足中非经贸发展的现实需要,中国国家税务总局应积极推动与更多的非洲国家签订双边税收协定,将已签署但尚未生效的协定落实生效。

参考文献

- [1] 邓力平. 国际税收学 \ [M]. 北京: 清华大学出版社, 2005.
- [2] 李勇彬. 我国与“一带一路”沿线国家避免双重征税协定对比 \ [J]. 税务研究, 2017 (385): 19-23.
- [3] 王选汇. 避免双重征税协定的形成和发展 \ [J]. 涉外税收资料, 1986 (3): 44-46.
- [4] 徐妍. “一带一路”税收争端解决机制法律问题研究 \ [J]. 社会科学战线, 2018 (8): 207-216.
- [5] 朱洪仁. 税收协定与国内税法执行中的背歧比较和探究 \ [J]. 税务研究, 2005 (5): 66-69.
- [6] 朱伟东. 中非双边投资条约存在的问题及完善 \ [J]. 非洲研究, 2015 (1): 148-167.
- [7] EIU. How technology is driving retail in Africa \ [EB/OL]. \ [2019-08-14]. https://www.eiu.com/public/topical_report.aspx?campaignid=Africa2017.
- [8] How ecommerce supports African business growth \ [EB/OL]. \ [2019-08-14]. <https://www.mckinsey.com/featured-insights/middle-east-and-africa/how-ecommerce-supports-african-business-growth>.

Problems in the Agreements of the Avoidance of Double Taxation between China and African Countries and Their Improvement

ZHU Weidong^① WANG Ting^②

(① Chinese Academy of Social Sciences; ② University of Chinese Academy of Social Sciences)

Abstract: The agreement of the avoidance of double taxation plays an important role in reducing taxpayers' burdens of double taxes and promoting cross-border investment and trade. In terms of the agreements, there are still some defects in the agreements, including unclear provisions on permanent institutions, inconsistent definitions of residents' terms, asymmetric provisions on tax concessions, delayed updating of tax categories, and imperfect provisions on settling tax disputes. At present, China and African countries have signed 18 agreements on the avoidance of double taxation, 12 of which have entered into force. Many other African countries that do business with China have not signed such agreements yet. Therefore, considering the rapidly developmental trend of China-Africa economic and trade relations, the authors suggest that China should speed up the negotiation or revision of bilateral tax treaties with African countries. The identification of partnership residents and permanent establishment in e-commerce shall be improved or included in the agreements; an arbitration clause shall be introduced to settle tax disputes. China and African Countries should reach an appropriate model of the Sino-African double taxation avoidance agreements and actively promote the establishment of tax cooperation mechanism. Only by attaching importance to improve the existing problems in the double taxation avoidance agreements between China and Africa, can we provide an excellent legal system for the economic and trade development between China and Africa and boost the long-term excellent and steady development of the economic and trade relations in the future.

Keywords: the Sino-African trade; the bilateral taxation agreement; the status of resident

JEL Classification: F23, K33, K49

(责任编辑: 李秀婷)