

“一带一路” 税收政策协调： 探索从“倡议”到“方案”之路

于树一 王杰杰

【内容提要】 通过国际税收政策协调建立良好的税收营商环境，是“一带一路”倡议中“政策沟通”的重要内容。2018 年 5 月《“一带一路”税收合作倡议》的通过，正式拉开了“一带一路”框架内国际税收政策协调的帷幕。接下来的核心任务应是推动“一带一路”税收合作从方向性的倡议落实到更为具体的方案。但这并非易事，原因是“一带一路”发展中面临的种种税收难题仍亟待解决。为了更好地破解税收难题，早日实现倡议中的预期目标，我们可以考虑探索一条“三层次、三步走”路径。

【关键词】 “一带一路” 税收政策协调 税收合作倡议

【基金项目】 俄罗斯人文科学基金会与中国社会科学院联合资助项目《促进“丝绸之路经济带”发展：税收工具与海关手续的协同》。

【作者简介】 于树一，中国社会科学院财经战略研究院副研究员、硕士生导师；王杰杰，首都经济贸易大学硕士研究生。

一 问题的提出

改革开放 40 年来，中国经济凭借改革和开放两翼实现了腾飞。从“走出去”战略的实施到“一带一路”倡议的提出，开放的羽翼渐丰，助力中国经济更好地融入世界经贸体系。尤其是自“一带一路”倡议提出以来，中国与沿线国家在基础设施、能源、金融、文化、科学技术等多领域展开了密切的合作。从统计数据看，2013~2017 年中国与“一带一路”沿线国家进出口贸易总额接近 7 万亿美元（见表 1），中国企业对“一带一路”沿

线国家直接投资额累计超过 700 亿美元，中国已在“一带一路”沿线国家建设 75 个境外经贸合作区，为相关国家创造税费收入逾 20 亿美元^①。可见“一带一路”倡议对沿线国家经济合作与发展有着重要影响。

表 1 2013 ~ 2017 年中国与“一带一路”国家进出口总额及所占比重

(单位: 万亿美元)

年份	中国与“一带一路”国家 进出口贸易总额	占中国贸易总额的比重 (%)
2013	1. 410 31	33. 9
2014	1. 502 63	34. 9
2015	1. 352 80	34. 3
2016	1. 269 58	34. 3
2017	1. 430 32	36. 2

资料来源: 国家信息中心“一带一路”大数据中心、大连瀚闻资讯有限公司:《“一带一路”贸易合作大数据报告(2018)》, <http://www.sic.gov.cn/News/553/9207.htm>

税收是跨境商品与资本流动的关键影响因素, 如果实现“一带一路”框架内的税收政策协调, 那么, 税收对“一带一路”发展来说便是如虎添翼。反之, 如果不能做到税收政策协调, 税收将对“一带一路”沿线国家的经贸合作产生诸多不利的影响, 其中包括: 重复征税, 阻碍跨境资本流动; 交易成本提高, 阻碍跨境商品贸易; 国际避税, 降低税收利益受损国家参与“一带一路”经贸合作的积极性; 税收流失, 影响投向“一带一路”的建设资金规模。理论研究表明, 税收政策的国际协调既有助于解决税收竞争问题, 又能改善相关国家福利^②。其机理是: 国际税收政策协调能够防止有害的区域性税收竞争, 进而可以加强相关国家间的经贸合作, 促进各自经济发展, 也可以通过税收合作维护各国的税收利益, 推动相关国家进行税制改革^③。数据显示, 截至 2018 年 4 月, 中国税务部门与“一带一路”54 个国家和地区签署了税收协定。2015 ~ 2017 年, 税务部门利用税收协定下的相互磋商机制开展双边税收磋商共 211 例, 为“走出去”和

① 根据中华人民共和国商务部公布数据计算, <http://www.mofcom.gov.cn/article/ae/ah/diaocd/201711/20171102665418.shtml>

② Kai A. Konrad, Guttorm Schjelderup, Fortress Building in Global Tax Competition, *Journal of Urban Economics*, 1999, 46 (1) .

③ 吴建、程莹:《国际税收协调路径探讨——基于区域性反有害税收竞争实践》,《现代财经(天津财经大学学报)》2011 年第 10 期。

“引进来”企业消除重复征税达128.78亿元人民币。实践表明,国际税收政策协调对“一带一路”发展正发挥着强有力的推动作用。

2018年5月16日在阿斯塔纳召开的“一带一路”税收合作会议上,50多个国家、地区和国际组织的税务官员通过了《“一带一路”税收合作倡议》。该倡议包含税收法治建设、纳税服务优化、税收争端解决、税收征管能力建设和税收合作机制建立等五方面内容,力求实现五方面的保障:一是保障税收政策的一致性和确定性;二是保障税收对生产要素有序流动的促进作用;三是保障国家间税收争端的高效解决和各国税基的安全;四是保障各国税收收入的应收尽收;五是保障“一带一路”税收合作长效机制的建立。该倡议在“一带一路”国际税收政策协调方面迈出了实质性的第一步,但也要看到,它仍限于方向性的指引,而不是具有可操作性的方案,因此,需要进一步深入研究,在“倡议”和“方案”之间搭建桥梁。

二 “一带一路”发展中面临的税收难题及其根源

“一带一路”倡议的提出有助于加快经济全球化进程,促进沿线资源配置优化,缩小沿线贫富差距,同时也可推进中国对外开放战略的转型升级。但是随着“一带一路”倡议一步步落地,应对税源国际化程度加深、国际反避税的需求加大、税收服务质量不高、税收激励不当等税收难题愈发迫在眉睫。

(一) 税源国际化程度加深

由于“一带一路”加快了沿线国家间资本、技术等生产要素的跨国流动速度,税源国际化程度随之加深。税源的国际化需要妥善协调国家间的税收政策,否则就将面临以下三方面阻碍“一带一路”发展的问题。

第一,国际双重征税。“一带一路”沿线国家普遍征收所得税,不同国家的税制规定了不同性质的税收管辖权,从而产生税收管辖权的冲突。一则纳税人居住国会根据其居民纳税人身份对其全部所得征税,二则收入来源国会根据来源于本国境内的所得进行征税,从而形成双重征税。居民身份确认标准以及收入来源确认标准不同,当其同时被两国确认为所得税的纳税人时,税收负担显著加重,这就会对跨境资本流动造成阻碍。因此,需要两国政府间加强税收合作,通过税收政策协调解决重复征税问题。

第二,国家间税收竞争过度。税源国际化趋势下,各国大都通过降低税率、给予税收优惠等减轻纳税人负担的方式吸引更多的投资,拓宽本国

税基，提高本国企业竞争力，加快本国经济增长，客观上形成国家间的税收竞争。成功吸引外资流入的发达国家，为巩固税收竞争成果可能会进一步降低税率吸引投资，而处于劣势的发展中国家迫于压力则会采取较大力度的减税措施以改变不利局面，税收竞争愈演愈烈，形成恶性循环，甚至引发区域范围，乃至世界范围的减税大战。从“一带一路”整体发展来看，过度的税收竞争不但会侵蚀整体税基，减少税收收入，还会扭曲税负，破坏税收中性，影响沿线资源配置，不符合“一带一路”整体发展的内在要求。

第三，国家间税收利益失衡。在税收竞争中，尤其是税收过度竞争的情况下，有些国家获得税收利益较多，有些国家的税收利益受损，形成国家间税收利益失衡的局面。税收利益失衡，违背了国际税收分配公平原则，打击了利益受损国家参与国际贸易的积极性，也不符合“一带一路”发展的初衷。

（二）国际反避税的需求升级

税源的国际化必然带来税收征管的国际化，而税收征管国际化的关键是打破税收信息的垄断。目前，对于各国来说，反避税工作的重要性都非常突出。以中国为例，仅2013年一年通过实施“管理、调查、服务”相结合的反避税防控体系实现税收增收468.6亿元人民币，平均个案补税金额达到2177万元人民币，补税金额过亿元人民币的案件达到10起^①。但是一个国家单方面进行税收信息收集成本巨大且成效有限，尤其是“一带一路”沿线的很多国家并没有建立有效的反避税防控体系，国际避税比较容易实现，因此，随着“一带一路”建设的逐渐深入，各国联合采取反避税行动的需求迅速升级，也迫在眉睫。

目前，以税收协定为基础的税收情报交换并不及时，且质量不高，因此，需要建立更多国家参与的国际反避税机制，保障税收情报交换的及时性、全面性和准确性，降低税收信息收集成本。2013年6月二十国集团（G20）国际税收改革项目《税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划》启动，2017年6月该计划正式完成，包括中国在内的67个国家签署《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）多边公约》（以下简称《公约》），截至2018年5月，加入“BEPS”框架的国家已经达到116

^① 《跨国企业多手段将利润转移到海外 致税收流失》，《人民日报》2014年10月13日。

个。《公约》的重大意义在于首次实现全球范围内的多边税收政策协调,及时进行税收情报交换成为签约国家的责任。这在很大程度上克服了以税收协定为基础的情报交换的弊端。

但是需要看到,依靠《公约》应对“一带一路”税收情报交换需求升级要满足两个条件:一是需要更多的“一带一路”国家加入《公约》;二是需要提升各国掌握税收信息的能力。前者属于主观条件,需要依靠国家的意愿;而后者则是客观条件,是各国要面对的普遍难题。国际避税的传统方式是转让定价,税收信息相对容易获得,但在当前数字经济高速发展的环境下,国际避税方式更加多样化、复杂化,跨国企业可通过避免设立常设机构、混合错配、改变投资架构等激进的税收筹划方式逃避纳税义务。而随着电子商务范围的迅速扩展,贸易的隐蔽性与凭证的虚拟性也给税务机关的税收征管工作带来很大困难。因此,以数字经济为载体的新避税方式对各国掌握税收信息能力提出巨大挑战。

(三) 税收服务质量有待提高

“一带一路”框架内的贸易合作是多领域、多方位、多形式的,沿线国家间资本、人员和技术流动频率不断加快,规模不断扩大。这对各国税务机关的税收服务质量提出了更高的要求,一方面,需要加强对“走出去”企业的纳税辅导,另一方面则需要加强与电子商务发展相适应的税收服务。

在“一带一路”倡议下,更多企业和个人走出国门,成为其他国家的纳税人,需要得到相应的税收服务,但沿线国家税收服务水平不一,征管效率差异较大,使得纳税人面临着较大的税收风险。笔者分别以各国企业平均纳税时间和纳税次数为例进行分析。2015年阿联酋纳税时间仅为12小时,而波黑和捷克等东欧国家所需纳税时间较长,甚至长达400小时以上;哈萨克斯坦的纳税次数不超过10次,而同为中亚国家的乌兹别克斯坦和吉尔吉斯斯坦的纳税次数却超过40次^①。这便需要国际税收政策协调,让纳税人享受到符合一定质量标准的纳税服务,优化税收营商环境,防止因纳税服务质量问题而让纳税人遭受损失的税收风险。

近年来,“一带一路”框架内跨境电子商务爆发式增长,但存在零售电商因单个订单商品数量少而无法取得报关单据,进而无法退税以及无法开具发票等难题,需要税务部门及时根据电商发展特点提高相关服务标准。

^① 刘蓉、王鑫、毛锐:《“一带一路”沿线国家税收征管竞争力比较》,《税务研究》2017年第2期。

此外，税收激励政策不当也是“一带一路”发展中面临的税收难题。“一带一路”倡议的承载主体是企业，所以，对企业提供激励政策必不可少，而税收激励直接降低企业成本，是最受企业欢迎的激励方式。但是税收激励过度 and 激励不足同样会降低税收政策的有效性，且过激的税收优惠政策会引发恶性税收竞争，因此，需要通过国际税收政策协调来约束税收激励政策力度。从沿线国家面向“一带一路”的税收激励政策来看，当前对研发创新的激励相对不足，而对基础设施投资的激励相对过度。

（四）税收难题的根源：各国税制差异与不均衡发展

事实上，“一带一路”沿线国家的经贸合作普遍遇到上述税收难题，其根源是国别税制的差异与不均衡发展。

总体来看，“一带一路”沿线国家众多，各国经济发展水平差异较大，既有如波兰、匈牙利、斯洛文尼亚等人均 GDP 较高的发达国家，也有如尼泊尔、阿富汗等人均 GDP 不足 1 000 美元的欠发达国家。

各国的税收制度、税收政策也各不相同。以中亚五国的所得税为例：中亚五国的公司所得税一般采用单一税率，其中哈萨克斯坦税率最高，为 20%；乌兹别克斯坦税率最低，仅为 8%；但土库曼斯坦对居民企业 and 非居民企业分别采用 8% 和 20% 的差别税率。公司亏损结转期限最长的是哈萨克斯坦，为 10 年；最短的是土库曼斯坦和塔吉克斯坦，仅为 3 年。哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦和土库曼斯坦三国个人所得税采用比例税率，税率为 10%；而塔吉克斯坦和乌兹别克斯坦的个人所得税采用累进税率，最高税率分别为 13% 和 22%。另外，中国税务部门目前已与 117 个国家和地区建立双边税收合作机制，而吉尔吉斯斯坦仅与 20 余个国家签有税收协定。可见，各国对国际税收的重视程度也不相同。

找到了上述税收难题的根源，便应采取一定的策略来解决。从长期来看，要从法律、制度、体制、机制等方面着力；从短期来看，可从税收政策方面着力，力求在“一带一路”框架内实现高水平的国际税收政策协调，让各国税制差异与不均衡发展在“一带一路”倡议下得到内化。

三 “一带一路”国际税收政策协调的 “三层次、三步走”路径思路

为了更好地促进“一带一路”框架内的国际税收政策协调，可以考虑探索一条“三层次、三步走”路径（如图 1 所示）。

“三层次”分别是：第一层次——基础层，即在单个国家层面，各国在税收制度、税收征管、税收优惠以及税收服务方面进行改革，做好税收政策协调的基础工作；第二层次——支柱层，即在两个国家和部分多国层面，以税收协定为基础，明确相关税收政策协调事项，强化彼此间税收情报交换；第三层次——整体层，即在“一带一路”框架内的所有国家，实现整体性国际税收政策协调。

“三步走”分别是：第一步——从成本最低、效率最高的两国之间着手，逐渐扩展到部分多国；第二步——探索整体意义上的多边税收政策协调，形成多边协定；第三步——沿线国家根据双边或多边协定，对本国税制进行改革，对本国税收政策进行调整。

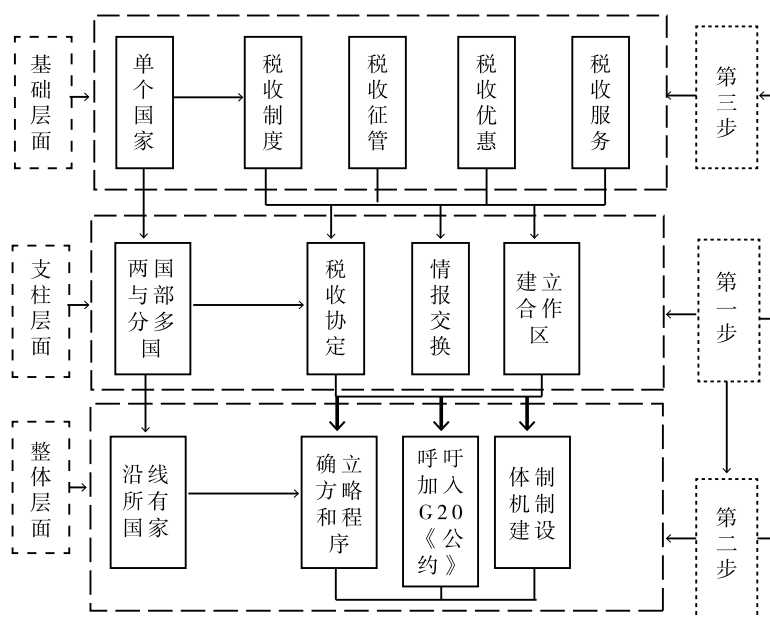


图1 “一带一路”税收政策协调的“三层次、三步走”路径

（一）基础层面：各国体制机制与能力建设

基础层面面向单个国家，只有沿线各国的税收体制机制、征管能力以及相关政策都具备了必要的初始条件，才有可能进一步探索更高层次的国际税收政策协调。

1. 推动各国税收制度改革和税法修订

为了在“一带一路”沿线国家间实现税收政策协调，首先需要各国主动推进国内税制改革，令各国税制更接近于国际惯例，并遵循税收法定原

则对税法进行修订。税制改革和税法修订的重点为税收管辖权以及相关税种在征税对象、税率、纳税期限等方面的规定，因为它们是国际税收政策协调的主要抓手。要提高各国税收政策的配合性，仅在税收政策层面作出调整稳定性不强，在税法层面作出修订，稳定性就会大大提高。例如，对于企业对外直接投资所得征税，最具有国际税收政策协调基础的是免税法，如果国家现实情况还不具备实行免税法的条件，则可实行抵免法。免税法需要在所得来源性质、参股比例和持股时间等防止税基侵蚀和利润转移方面的具体规定上尽量做到各国协调一致；抵免法则需在抵免限制条件、超限抵免额结转年限等方面的具体规定上尽量做到各国协调一致。此外，还要做好完税信息向其他国家及时传递的各种准备。

2. 提升国际税收征管能力

针对逐渐加重的国际避税问题，各国首先需提高本国国际税收征管能力。

第一，加强反避税立法。俄罗斯政府通过将受控外国公司、居民企业身份认证以及受益所有人规定纳入法典，确立避税案件中企业的举证责任，避免了离岸资金避税问题，在“去离岸化”工作方面取得较好的效果。其他“一带一路”国家在反避税立法方面可以借鉴俄罗斯的经验，也可以借鉴中国建立反避税防控体系的经验，加快本国反避税立法工作进度，提高反避税工作质量。

第二，加强各部门合作。强化跨国企业纳税申报信息管理，加强与海关、银联、统计和行业主管部门等沟通，提高反避税工作效率。同时注重国内跨国企业的相关信息收集，尤其是以数字经济为载体的税收信息，为与国外进行税收情报交换以及国际征税协调做好准备工作。

第三，创新反避税工作方法。以中国为例，建立专家会审制度就属于反避税方法创新，可以加大反避税调查力度。具体程序是：首先通过税收稽查选定国际避税嫌疑企业，精准掌握其利润、常设机构、转让定价等相关信息，报告国际税收管理部门，然后采用专家会审制，对每一个避税案成立专家委员会进行会审，从而提高反避税工作质量。

3. 提高国际税收服务能力

考虑到“一带一路”发展对税收服务质量的要求不断提升，首先需提升本国的税收服务能力，其次需从机制上为税收服务国际协调做好准备。

一是强化反避税宣传与纳税辅导。通过反避税宣传，提高纳税人税收遵从度，增强纳税人的纳税意识，从源头上减少避税问题的发生。同时，

以现有的税收协定为基础,对本国企业进行纳税辅导,鼓励企业到与本国签有税收协定的国家投资,减少跨国企业与东道国税收信息不对称问题,为企业提供更高质量的税收服务。

二是建立税务人才合作培养机制。提高税务人员技能与素质、培养高端税务人才是提高各国税收服务质量的关键,目前各国既能熟练掌握外语、又精通税收政策及国外文化的税务人才匮乏,各国需要加强税务人才培养机制协调。具体做法是,加强各国税务专业人才培养基地合作,税务专业人才培养基地均是各国税务部门与其高校、科研院所联合组建,拥有优质的专业教育资源,可大量培养优秀税务人才。

4. 制定适宜的税收优惠政策

为应对逐渐提高的税收政策激励需求,并防止发生恶性税收竞争,“一带一路”沿线国家间需要建立税收激励政策体系。总的设计原则为低税率、宽税基,保持税收中性,避免因激励不足或激励过度而降低税收政策的有效性。

在具体税收优惠制定方面,可做如下考虑:第一,在利用先进技术严格把控跨国公司利润处理的前提下,考虑实施延期纳税,减轻企业资金压力;第二,让相关企业参与税收优惠政策制定,充分考虑跨国企业的意见,在开放的环境下实现共赢;第三,建立自贸区,选择合理的行业制定相关税收优惠政策,消除贸易壁垒和配额限制。例如,中国2013年建成上海自贸区,对园区内生产性企业所得税采用免税、低税率,对境外投资收益采用分期付款等税收优惠方式,极大地促进了中国的离岸贸易。沿线国家可借鉴中国经验,根据本国资源禀赋和贸易发展情况建立自贸区,并根据本国国情创新税收优惠方式。

(二) 支柱层面:两国间的税收政策协调

支柱层面面向两个国家和部分多国,因为沿线国家税制和税收发展水平差异较大,两国间通过签订税收协定而实现税收政策协调是最务实、成功率最高的选择,在协调两国间税收政策的基础上逐渐扩展到部分多国。

1. 坐实税收协定

税收协定是目前实现两个国家间税收政策协调的主要载体。在两国之间加强税收政策协调,关键是签订并坐实税收协定,在双边协定中对双方的征税权、税收豁免或税收饶让、税收争端解决等作出明确规定,较为彻底地消除双重征税问题,并有效解决贸易合作中发生的税收争议,一方面减轻跨国企业税收负担,降低跨国投资成本,另一方面避免两国税收利益

受损。东欧的波兰和匈牙利等国家通过税收协定采用税收豁免形式，避免了双重征税问题，更好地促进了本国企业“走出去”对外投资。目前，从“一带一路”沿线国家和地区间签订的双边税收协定来看，大多存在税收优惠政策、优惠范围不明确等问题，相关国家需考虑重新签订税收协定，扩大免税范围，确定免税清单。

2. 强化税收情报交换

当前国际避税问题日益严重，强化国家间的税收情报交换是实现高效反避税工作的重点。税收情报交换的及时性、全面性和准确性决定着国际反避税工作的成败。两国之间税收情报交换的效率最高，可以税收协定为基础建立双边税收情报交换机制。通过高质量的税收情报交换，双方可以掌握更多的国际税收信息，提高国家对税源运动规律的把握能力，提升对跨境纳税人纳税评估精准度。

3. 合作建立产业园区或经贸合作区

中国和白俄罗斯合作建立中白工业园区，借助白俄罗斯作为欧亚经济联盟成员出口产品到俄罗斯免关税的优势，在园区内推行公司所得税、房产税、土地税“十免十减半”以及个人所得税低税率等一系列税收优惠政策，自2015年建成至今快速吸引了包含中白两国以及立陶宛、以色列在内的8个国家33家电子信息、精细化工、生物制药等行业的企业入园。目前，中国与“一带一路”沿线的20多个国家建立了超过50个产业园区或经贸合作区，创造产值500多亿美元，为东道国创造税收超过10亿美元。两国共同建立产业园区或经贸合作区，协商制定相关税收优惠政策，既能保障两国税收收入，也可规避贸易壁垒，促进贸易合作。沿线其他国家可借鉴中国经验，选择适当的合作伙伴建立产业园区、经贸合作区等实体来实现两国税收政策协调。

（三）整体层面：“一带一路”框架内多边税收政策协调

“一带一路”倡议下的国际税收政策协调的终极目标，应是在整体平台上实现沿线所有国家间的税收政策协调。这需要在包容各国税制差异的前提下，通过建立“一带一路”框架内统一的国际税收政策协调机制消除税收合作障碍。然而，这并非易事。二十国集团主导的“BEPS”行动，从思路到项目，到行动计划，再到各项成果推出，最后到《公约》的形成并签署，是由经济合作与发展组织（OECD）牵头推进，历经5年时间，经过多方努力，在多项阶段性成果的基础上才实现。相比之下，在“一带一路”框架内，各国发展的不均衡程度更大，而且缺乏必要的条件和能力，即便

是在整体层面达成最低标准的共识也极其不易，因此，需要稳住阵脚，放眼长远，逐步实现终极目标。具体可以考虑以下思路：

1. 确立方略和程序

立足于“一带一路”整体特征和沿线国家各自的具体情况，借鉴二十国集团的有益经验，在《“一带一路”税收合作倡议》的基础上，建立“一带一路”税收服务组织，以项目为载体研究相关问题。在各国对项目阶段性成果达成共识的基础上，推出联合行动计划，最终以多边协定的形式落地。

2. 呼吁更多“一带一路”国家加入二十国集团的《公约》

《公约》的实质是面向全球的国际税收改革，指明了国际税收协调与管理的行动方向，强调发达国家和发展中国家的共同参与。目前，尚有众多“一带一路”沿线国家未参与到《公约》中，我们应该呼吁更多国家加入。这样做的好处，一方面，可以按照《公约》内容来要求各国完善税收协定；另一方面，在《公约》框架内很多方面可以直接达成共识，仅就《公约》之外的事项，即具有“一带一路”个性特征的事项进行磋商，这样可以避免重复性工作，节约大量成本。

3. 建立有利于推动“一带一路”多边税收政策协调的体制机制

第一，可在“差异化协同”原则下，考虑在区域范围内进行一定程度的税制协调，即对税收管辖权、相关税种的纳税人的认定标准、纳税期限、税收优惠等税制要素作出统一规定，推动相关国家对本国税收制度进行改革或对税法进行修订；第二，可在“一带一路”框架内尝试建立反避税制度，由于这项制度对各国均有利，所以较易达成共识；第三，可推动沿线国家建立税收信息共享数据库，拓展沿线各国税收信息沟通渠道，扩大税收情报交换范围，建立税收情报交换标准，以保障情报交换的质与量；第四，建立最低的税收服务标准，要求各国至少按最低标准提供税收服务，鼓励各国提供多元化的税收服务。由于沿线国家较多，且税收服务水平不一，提升整体的税收服务质量需要循序渐进逐步开展。

（四）通过“三步走”有序推进“三层次”

在实际中，沿以上三个层次的路径推动“一带一路”倡议下的国际税收政策协调应本着先易后难的原则有序推进。

首先，将比较容易实现的两个国家间的税收政策协调作为起点。当前的主要任务是扩大双边税收协定的范围。当然，一些经贸往来较为频繁的国家也可以像俄、白、哈三国关税同盟那样一开始就共同签署小范围的多

边税收协定。

其次，将探索更高层次的整体性国际税收政策协调作为下一步努力的方向。《“一带一路”税收合作倡议》的签署，表明多数“一带一路”沿线国家已对此达成共识，但也要看到这个包含五个方面、400多字倡议的背后，是经过了长时间、多轮多边磋商而达成的。所以，实现终极目标的过程必然是艰辛且漫长的，在此之前，只能通过两国或部分多国签订税收协定来发挥作用。

最后，将推动沿线国家税制改革和税收政策调整为最终落脚点。因为无论是两国、部分多国的税收政策协调，还是“一带一路”框架内整体性国际税收政策协调，都需要依靠单个国家的行动来落实，否则只能是建造空中楼阁。因此，单个国家的行动既是“三层次”的基础，也是“三步走”的最终落脚点。

总之，“三层次”与“三步走”相结合，一方面推动“一带一路”框架内国际税收政策协调依次从两国、部分多国到所有国家整体实现；另一方面推动各国的税制不断完善，税收服务能力不断提高，为各国的经济发展保驾护航。

主要参考文献：

1. 赵书博：《“一带一路”沿线国家公司所得税优惠制度比较及对我国的启示》，《财政监督》2017年第15期。
2. 吴舒钰：《“一带一路”沿线国家的经济发展》，《经济研究参考》2017年第15期。
3. 刘蓉、王鑫、毛锐：《“一带一路”沿线国家税收征管竞争力比较》，《税务研究》2017年第2期。
4. 艾琳娜·科林卡诺娃、陈延忠：《“去离岸化”引导俄罗斯国际税收改革》，《国际税收》2017年第8期。
5. 于树一：《俄罗斯：积极融入国际经济体系谋求扩大税收话语权》，《国际税收》2016年第1期。
6. 施本植、郑蔚：《中国东盟税收协调的现状及路径选择》，《经济问题探索》2012年第4期。

（责任编辑：李丹琳）