

# 国际税收仲裁 为何停留于“纸上谈兵”？

孙文博（厦门大学法律系，福建 厦门 350001）

**【摘要】**虽然仲裁条款出现在越来越多的双边和多边税收协定中，但是，到目前为止，却没有一起国际税收仲裁的案件实际发生。是什么原因导致仲裁条款无用武之地呢？这恐怕与仲裁条款本身的不完善密切相关，为了发挥国际税收仲裁快速有效解决争议的特点，应着眼五个方面进行完善。虽然存在种种问题，但各国期望未来实践和理论的发展能够使这一制度变得完善和可靠。

**【关键词】**国际税收仲裁；国际税收协定争议；相互协商程序

**【中图分类号】**F810.422 **【文献标识码】**A

**【文章编号】**1006-3056(2003)04-0041-04

长期以来，对于因税收协定的解释和适用引发的争议，最基本的解决方法就是通过当事国之间的相互协商。然而，近年来，越来越多的国家认识到相互协商程序固有的一些弊端以及国际重复征税所可能产生的扭曲性后果，转而在税收协定中规定以仲裁的方法来解决他们之间的税收协定争议。

## 国际税收协定争议与相互协商程序

国际税收协定争议是因税收协定的解释和适用而引发的争议，多数情况下它源自于纳税人和其为居民的缔约国主管当局之间未决的国内税收争议。国际税收争议可以分为两类，即间接的国际税收协定争议和直接的国际

税收协定争议。<sup>①</sup>

利用相互协商程序解决国际税收协定争议，被认为在最大程度上表达了缔约国可以接受的内容，并且，执行税收协定的实践表明，它是令人满意的方法。<sup>②</sup>但是，相互协商程序也存在着其本身无法克服的缺陷，例如：该程序鼓励主管当局设法消除重复征税，但是并不将之作为主管当局的义务，这使得重复征税可能得不到解决；受到影响的纳税人通常被排除在主管当局协商之外，或者在这种协商中没有正式的、受到保障的地位；对于主管当局的进程没有建立程序规则或时间限制等等。

国际税收仲裁是国际社会跳出相互协商程序框架找到的解决国际税收协定争议的方法。与相互协商程序的外交手法相对应，

<sup>①</sup>Gerrit Groen, 'Arbitration in Bilateral Tax Treaties', Intertax, Volume 30, Issue 1, Kluwer Law International 2002.

<sup>②</sup>国家税务总局国际税务司译《OECD 税收协定范本注释》，中国税务出版社，2000年3月版，第202页。

国际税收仲裁将争议交给第三方做出有拘束力的裁决,是实现纠纷最终得到快速和公正解决的法律途径。

## 国际税收仲裁的分类和存在的问题

### (一) 国际税收仲裁的分类

国际税收仲裁方法其实并不新鲜。早在1926年英国同爱尔兰缔结的有关所得税协定中已明确写到,当两个政府对协定条文的解释以及税务事项发生争议时,要通过有约束力的法律裁定加以解决。<sup>③</sup>

1985年,德国和瑞典缔结的税收协定中第一次明确规定,缔约国双方可以通过仲裁程序解决争议。此后越来越多的国家在双边税收协定中规定了仲裁条款,国际财政文献局(IFTD)税收协定数据库的资料表明,此类协定的数量目前已达四十余个<sup>④</sup>。

1990年,欧共体成员国签署《关于避免因调整关联企业利润引起的双重征税的公约》(以下简称仲裁公约),<sup>⑤</sup>仲裁程序又出现

在多边税收公约之中。

使用仲裁方法解决税收协定争议,为主管当局以及受到影响的纳税人提供了由中立的和非政治化的机构做出最终决定的机会,从而有可能实现对税收协定条款公正和连贯的适用。无论经合组织协定范本还是联合国协定范本,都没有包含税收仲裁条款,所以与相互协商程序在各个税收协定中规定的大同小异不同,这些仲裁条款彼此之间差异很大。根据其对于纳税人提供的法律保护的程度,可以分为以下三类:<sup>⑥</sup>

第一类是自愿仲裁程序。双边税收协定中的仲裁条款绝大多数都属于此类。其特点是:对于因税收协定的解释或适用而产生的争议,仅当主管当局之间的磋商无法达成协议并且双方都同意诉诸仲裁时,争议才能交付仲裁;仲裁条款中程序规则缺失或者是非常简略,每次启动仲裁程序时,需由缔约国针对个案分别建立;纳税人对仲裁程序的参与没有保障,只能向仲裁庭提供资料或是陈述意见;仲裁庭能否真正独立于当事方值得质疑,因为

缔约国可以将参加过本案相互协商的税务官员任命为仲裁庭的成员。所以说,自愿仲裁程序只是相互协商程序的一种延伸。

第二类为强制仲裁程序,见于欧共体仲裁公约、奥地利税收协定范本以及奥地利与蒙古、亚美尼亚、吉尔吉斯斯坦、斯洛伐克签订的税收协定。主管当局之间协商不成时,此种程序允许任何一方将争议提交仲裁,而无须取得另一方的同意。但是,纳税人也不是程序的当事方。

第三类是将争议提交常设的国际性法院进行仲裁的程序。德国和瑞典的税收协定规定,未解决的争议可以由主管当局自愿提交给国际法院;德国和奥地利的税收协定则规定,主管当局有义务将未决的争议交给欧共体法院仲裁。但是,纳税人同样不是程序的当事方。

### (二) 现有税收仲裁条款存在的问题

虽然包含仲裁条款的税收协定的数量不断增长,到目前为止,却没有争议是真正通过仲裁程序解决的。是什么原因导致仲裁条款无用武之地呢?这恐怕与

<sup>③</sup>唐腾翔编著《国际税收协定通论》,中国财政经济出版社,1992年4月版,第335页。

<sup>④</sup>Mario Zü ger, 'ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters', European Taxation, Volume 41, Issue 6, International Bureau of Fiscal Documentation 2001.

<sup>⑤</sup>欧盟《仲裁公约》1995年1月1日生效,有效期5年,1999年5月22日通过一个议定书,使公约的期限自动续展5年。

<sup>⑥</sup>Gerrit Groen, 'Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen by Mario Zü ger', Intertax, Volume 30, Issue 6-7, Kluwer Law International 2002.

仲裁条款本身的不完善密切相关。程序本身的粗疏以及裁决效力的不确定,使缔约国既希望仲裁有助于税收协定争议的解决,又担心产生不经济,甚至损害国家的财政主权。

前面已经提到,多数税收协定中规定的仲裁都是自愿仲裁,仲裁程序的启动取决于缔约国双方主管当局的同意,并且要首先用尽相互协商程序。这意味着主管当局在决定什么争议应诉诸仲裁时拥有非常大的自由裁量权,仲裁程序的提起与否完全依赖于主管当局的意愿。如果主管当局不同意仲裁,将使某些税收争议得不到解决,从而无法避免双重征税。

大部分税收协定中的仲裁条款没有要求仲裁员必须是公正的和独立的,他们甚至可以是进行先前的相互协商的税务官员。法德协定补充议定书和欧共体仲裁公约在这一点上更明确了,因为他们称缔约国任命的仲裁员为“代表”。在三人组成的仲裁庭中,国家任命的仲裁员数量(国家的“代表”)超过独立仲裁员的数量,就可能使得程序不像仲裁而更像是调解,因为不是国家授权第三方做出有拘束力的裁决,而是双方国家的代表在第三人的主持下进行讨价还价。

在形式上,纳税人并不是国际税收协定争议的当事方,所以也并不是国际税收协定争议仲裁程序的当事方。但在多数包含仲裁条款的税收协定中,纳税人不得不事先同意仲裁程序本身以及书面同意受其结果的约束,并且对于税收仲裁的结果,纳税人可能比主管当局拥有更大的利益。纳税人没有参与税收协定争议仲裁程序的充分权利,不能及时了解程序的进展,裁决的依据,很难认为这个程序是完善的。

许多税收协定中的仲裁条款对于仲裁程序不同阶段都缺乏时限的规定,比如任命仲裁员的时限、启动仲裁程序的时限、做出裁决的时限等等,这种拖拖拉拉完成的仲裁程序所花费的时间可能比相互协商程序还长。对于纳税人而言,这种“迟到的正义”可能已经与事无补。

现有的仲裁条款对于仲裁庭的裁决缺乏控制机制,既没有规定撤销仲裁裁决的理由,也没有规定撤销仲裁裁决的机构。受到仲裁庭成立有缺陷、仲裁庭越权或严重违反基本程序规则、仲裁庭成员受贿或偏袒等原因影响的仲裁裁决,如果发生终局的效力,可能会损害争端解决程序的合法性和公正性。如果把仲裁裁决的撤销权交给缔约国国内法院

行使的话,则可能导致同一仲裁裁决在不同国家受到不同地对待。

有学者指出,有效地税收仲裁须具备四个基本要素:(1)缔约国对仲裁必须做出不可撤销的承诺,而不是仅仅表示仲裁的良好意愿;(2)纳税人必须享有提起和参加仲裁的权利;(3)裁决对纳税人和财政当局同样具有拘束力,遇到国内司法或行政程序中的异议时具有已决的效果;(4)必须有一定的控制机制保障仲裁程序的公正,防止不确定的或是程序上不公正的裁决。<sup>⑦</sup>根据这些标准,现有的仲裁条款很难说是有效的。

## 国际税收仲裁制度的完善

虽然国际税收仲裁在现阶段还存在一些问题,但是,不能因为一个制度的不完善而否认这个制度的先进性。客观来说,如果能完善税收仲裁程序,给予其充分的保障和内部控制,应该说仲裁在解决某些国际税收协定争议方面比国内法院和缔约国主管当局的相互协商更有效率,更能实现缔约国双方通过订立税收协定所希望达到的目标。这也可以解释为什么越来越多的国家在其

<sup>⑦</sup>William W.Park, 'Income Tax Treaty Arbitration', Tax Management International Journal, Volume 31, Issue 5, May 10, 2002, Washington.

双边或多边税收协定中引入了税收仲裁条款。

OECD 财政事务委员会对国际税收仲裁的看法也在不断发展之中。其于 1984 年发布的一份报告认为,<sup>⑧</sup>现阶段不适合于推荐仲裁程序;但是,OECD 协定范本注释表明,<sup>⑨</sup>仲裁是解决主管当局没有消除双重征税的潜在问题的一种方法;1995 年的《转让定价指导准则》指出,<sup>⑩</sup>1984 年以来的实践发展说明应该重提国际税收仲裁问题,财政事务委员会同意就此主题进行研究,并以研究结论补充《指导准则》的规定。国际税收仲裁制度的发展和完善已经受到日益密切地关注。

为了发挥国际税收仲裁快速有效解决争议的特点,应着眼于以下几个方面:

1. 程序的启动。相互协商程序充分尊重缔约国的主权,并使争议焦点变得足够具体,使仲裁成为可能,所以仲裁仅能在相互协商程序被证明不成功后才能考虑。但是,应当为相互协商程序明确时限,防止程序的拖延。即使缺乏主管当局之间的一致同意,任何一个缔约国都可以将未

决的争议交付仲裁,同时赋予受到影响的纳税人提起仲裁的权利,以保证争议能够得到最终地解决。

2. 应当明确仲裁员的公正性和独立性。缔约国可以任命仲裁员,但是独立的仲裁员人数一定要超过国家的“代表”。考虑到税收争议的专业性和复杂性,仲裁庭最好由税务专家和精通程序规则的律师共同组成。

3. 受到影响的纳税人应更多地参与到仲裁程序中,他们应该有机会向仲裁庭提交相关的信息和资料,向仲裁庭发表自己对案件的意见和看法,做出口头或书面的答辩,并对有关缔约国提供的答辩或证据做出回应。仲裁庭的进程应该通知他们,仲裁庭的裁决也应该向他们做出相应的解释。

4. 建立起仲裁程序的时间表,程序的每一个阶段都有严格的时间限制,防止缔约国拖延时间以阻碍仲裁的进行。个案建立程序规则有利于根据案件的难易、繁简不同而有所侧重,但是一定要遵循基本的程序规则,给予双方主管当局陈述意见、提供文件的权利。

5. 设置仲裁裁决的控制机制,

明确规定可以撤销仲裁裁决的理由,如:仲裁庭超越权限;严重违反基本程序规则;仲裁协议无效;仲裁庭成员受贿或偏袒等等。确立撤销仲裁裁决的机构,OECD 在 1995 年曾提出以其财政事务委员会作为税收协定仲裁裁决的复核机构,但学者们对这个建议的现实性表示怀疑。目前比较可行的办法是,仍然由有关缔约国协商组成临时性的复核委员会来处理仲裁裁决的撤销申请,这种尊重当事国主权的办法,可能更容易为当事国所接受。

## 结语

现存的国际税收仲裁完全缺乏制度框架,为纳税人提供的法律保障极为有限,而且没有被实际演练过,但是在最近几十年里,它却出现在越来越多的税收协定中,个中原委引人思索。笔者认为,引入国际税收仲裁的多数国家并不是盲目的,而是看好这一制度在解决国际税收协定争议方面的公正性和有效性。虽然存在种种问题,但各国期望未来实践和理论的发展能够使这一制度变得完善和可靠。

<sup>⑧</sup> OECD, 'Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues', para.63, at 25, 1984.

<sup>⑨</sup> 同注 3, 第 203 页。

<sup>⑩</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations', para.4.167-4.171, at IV-55, 1995.

<sup>⑪</sup> 同注<sup>⑧</sup>