

国际税收仲裁： 美、德两国的经验与借鉴^{*}

朱炎生

内容提要：美、德两国以1989年税收协定确立并经2006年税收协约定议书加以完善的国际税收仲裁机制，克服了传统的相互协商程序在解决国际税收争议方面有效性不足的缺点，实现了维护国家税收主权与纳税人权益保护双重目标，具有很强的典型性与示范性。基于我国当前国情，为了给“引进来”与“走出去”的中外企业和投资者创造良好国际税收法制环境，我们有必要借鉴美、德两国经验，在对外签订的避免双重征税协定中引入强制性仲裁机制，促进国际税收争议解决的有效性，实现国家税收主权维护与纳税人权益保护的平衡。

关键词：国际税收争议 仲裁机制 税收主权 纳税人权益

近些年来，美国与相关国家之间在国际税收争议解决方面建立的所谓“强制性约束仲裁”机制，是一个在国际税法领域值得关注的现象。一方面，这种仲裁机制意味着国际税收争议解决方法从传统的以协商为基础的解决方法向以约束性规则为基础的解决方法转变；另一方面，这种仲裁机制也对经合组织以及联合国所发布的税收协定范本产生了重大影响，这两个国际组织在其最新修订税收协定范本时均引入了这种仲裁机制。鉴于美国与德国率先建立的这种仲裁机制具有的典型性与示范性，本文拟在阐述与分析美、德两国间国际税收仲裁机制主要特点及其积极意义基础上，就中国未来在谈判和修订双边税收协定时是否建立以及如何利用这种国际税收仲裁机制提出相关建议。

一、美、德两国间国际税收仲裁机制的特点

国际税法领域中，相互协商程序一直以来是国际税收争议的主要解决方法，然而，近年来，相互协商程序机制已难以有效解决日趋复杂的国际税收

争议。为此，1989年，美国与德国签订新的双边税收协定（以下简称《1989年税收协定》）及其议定书（以下简称《1989年议定书》）中首次引入了“自愿性约束仲裁”机制，即缔约双方可通过仲裁程序来解决具体案件，但仲裁程序的实际启动以双方税务主管当局的自愿为基础。实践表明，这种自愿性约束仲裁在面临各方的税收利益尖锐对立且意见分歧明显的复杂国际税收争议案件时，难以被实际启动从而不能发挥有效解决争议的作用。有鉴于此，2006年美国与德国就《1989年税收协定》签订了新的税收协约定议书（以下简称《2006年议定书》），将《1989年税收协定》中的自愿性约束仲裁机制变更为强制性约束仲裁机制，即赋予缔约国一方在双方就特定国际税收争议不能协商解决时直接将案件提交仲裁的权利。为了保证该强制性约束仲裁机制的实际可操作性，美国与德国双方主管当局还于2008年12月就这种仲裁机制的程序事项达成谅解备忘录（以下简称《2008年备忘录》）。从整体上看，经过《2006年议定书》的修订，美国与德国国际税

^{*} 本文受教育部人文社科规划基金项目（10YJA820141）：《跨国公司一体化经营背景下国际税收法律问题研究》的资助。从形式上看，这种修订包括两个方面：一是通过《2006年议定书》第13条，原《1989年税收协定》第25条第5款被新的第5款所代替，并增加了一款作为第6款；二是通过《2006年议定书》第16条第22款对包括仲裁机制的相关程序事项在内的诸多问题，做出了详细的规定。

收仲裁机制的运作条件更加严谨 程序事项更加细致,保证了仲裁机制的操作性。根据美、德两国间税收协定及其议定书的相关规定,两国间的国际税收仲裁机制主要具有以下特点:

(一) 仲裁程序启动的强制性与条件性

1. 仲裁程序启动的强制性。如前所述,《1989年税收协定》规定的国际税收仲裁机制属于自愿性约束仲裁,在具体案件中仲裁程序的实际启动,取决于双方税务主管当局的最终意愿。对此,《2006年议定书》做出了重大改变,即规定如果自纳税人将案件提交税务主管当局请求启动相互协商程序解决争议之日起2年内,双方主管税务当局不能通过相互协商程序解决争议,案件就必须提交仲裁。

2. 仲裁程序启动的条件性。根据《2006年议定书》的规定,如果双方税务主管当局根据相互协商程序已尽力但仍不能就纳税人提交的案件达成解决争议的完整协议,该项未能解决的案件虽然可以依照税收协定的相关规定以及双方税务主管当局同意的规则和程序提交仲裁,但是案件提交仲裁是有前提的,即仲裁程序的启动还应当具备如下条件:第一,该案件所涉税务事项在相应纳税年度至少在缔约国一方完成纳税申报;第二,该案涉及一个或几个税收协定条款的适用,对此缔约国双方已通过税收协定议定书等方式一致同意提交仲裁;第三,在案件提交仲裁前,与案件有利害关系的所有纳税人,包括将案件提交主管当局寻求救济的纳税人以及案件处理结果对其在缔约国一方的纳税义务产生直接影响的纳税人,均同意案件提交仲裁。

(二) 相互协商程序的前置性与补充性

根据《1989年税收协定》第25条规定,缔约国一方将国际税收争议案件提交仲裁前,相关国际税收争议首先必须由缔约国双方主管当局通过相互协商程序尽力解决。相关争议只有在双方主管当局通过相互协商程序不能解决时,才可以提交仲裁。由此可见,在仲裁机制与相互协商程序的关系上,

相互协商程序是仲裁程序的前置程序。不仅如此,从实际结果看,仲裁裁决是双方主管当局所达成的相互协议构成部分,因而仲裁机制实际上属于相互协商程序机制的组成部分,而非独立于相互协商程序之外的争议解决机制。换言之,在相互协商程序与仲裁程序之间,当事人没有任择其一的选择余地,仲裁程序只是作为相互协商程序的补充。

此外,值得注意的是,由于仲裁程序的补充性,仲裁程序开始之后,双方主管当局还可以继续通过相互协商达成案件解决方案而随时终止仲裁程序,相应地,与案件有利害关系的纳税人也可以随时撤回对双方主管当局进行相互协商程序的请求而终止仲裁进程。如果纳税人如此行事,那么纳税人不得在同一年度就同一事项再次寻求主管当局的救济。

(三) 仲裁事项范围的有限性

1. 可仲裁事项的范围。根据《2006年议定书》的规定,并非所有的国际税收争议案件均可以提交仲裁,而是仅限于有关如下协定条款适用的案件:税收协定第4条关于自然人居民身份认定、第5条常设机构的认定、第7条常设机构利润归属、第9条关联企业交易往来以及第12条特许权使用费征税权划分问题。不仅如此,仲裁庭就这些税收协定条款做出的裁决内容,也仅限于就纳税人可向缔约国双方申报的所得额、费用额以及税额做出确定。尽管如此,这种仲裁事项范围的有限性也可以通过双方的一致意见而有所松动,即如果双方主管当局一致认为某个特定案件适于以仲裁方式解决,该案也可提交仲裁。据此,《2008年备忘录》规定,纳税人与主管当局未达成双边预约定价协议而产生的争议,可以提交仲裁。

2. 不予仲裁的事项。值得注意的是,尽管符合以上规定,如果在仲裁程序实际开始之前,双方税务主管当局一致认为某个特定案件不适于以仲裁方式解决,那么,该案不得提交仲裁。这类案件通常属于如下案件,一是主管当局受理案件后,纳税人对按要

2006年修订后的美国与德国税收协定第25条第6款。

2006年修订后的美国与德国税收协定第25条第5款。

《2006年议定书》第16条第(22)(c)款。

《2008年备忘录》第18条。

《2006年议定书》第16条第(22)(b)款。

2006年修订后的美国与德国税收协定第25条第5款。

《2008年备忘录》第2条。

2006年修订后的美国与德国税收协定第25条第5款。

求需提供的信息久不提供或一再拖延提供；二是纳税人又就同一案件提起诉讼，而相关法院不允许中止程序等待主管当局的解决结果。不仅如此《2008年备忘录》还特别规定了那些已被主管当局拒绝受理或者终止提供救济的案件，也不得提交仲裁。除了上述不予仲裁的事项外，案件中涉及有关欠缴税款的利息或处罚事项，应当由缔约国双方根据其国内法予以解决，也属于不予仲裁的事项。这意味着仲裁机制不得对缔约国的税收管理政策事项实施干预。

（四）仲裁庭适用法律的优先次序性

仲裁机制中，仲裁庭就案件的实体问题做出裁决所适用的法律是关键问题之一。根据《2006年议定书》的规定，仲裁庭在裁决案件时可适用的法律包括：1. 税收协定的相关条款；2. 缔约国双方就税收协定相关条款达成一致的意见或解释；3. 缔约国双方的国内法，前提是两者不相互冲突；4. 经合组织对其税收协定范本中相关类似部分做出的注释、发布的指南或者报告。但是，值得注意的是，上述各项法律的适用，仲裁庭并非享有任意选择权，而是存在着一定的优先次序。即仲裁庭应当按照上述所列的顺序适用法律。

（五）纳税人对仲裁程序和裁决享有拒绝权

由于国际税收争议解决程序最先是由纳税人启动的，即当纳税人认为缔约国一方或者双方的征税行为导致对其征税不符合税收协定相关规定时，纳税人可以将案件提交给他是其居民的缔约国一方主管当局，请求其解决相关争议，从而导致缔约国双方主管当局进入相互协商程序，乃至进入仲裁机制，因此，就国际税收争议案件的解决寻求救济，是纳税人的权利。纳税人可以选择税收协定中规定的救济途径，也可以选择缔约国一方国内法中规定的救济途径，甚至可以在选择某项救济之后放弃该项救济。有鉴于此，《1989年议定书》规定，仲裁程序开始后，纳税人可随时要求终止仲裁程序，而经由仲裁程序产生的最终裁决结果，即使对缔约国双方具有约束力，纳税人也有权拒绝。《2006年议

定书》进一步明确规定，与案件有利害关系的纳税人从其最先提交案情的主管当局收到仲裁庭裁决后的30天内，应当向该主管当局告知是否接受该项裁决。如果该纳税人未在规定时间内告知相关主管当局接受裁决，则表明仲裁裁决未能获得认可，在此情形下该案件不得再次提交仲裁。

（六）仲裁的保密性

根据《2006年议定书》的规定，仲裁程序开始前，纳税人及其关联人负有保密义务，与案件有利害关系的每一个纳税人均必须对其在仲裁程序中接触的除最终裁决以外的任何信息予以保密。除了纳税人之外，仲裁员及其工作人员也负有保密义务。

二、美、德两国间国际税收仲裁机制的积极意义

首先，这种仲裁机制极大地提高了国际税收争议解决的有效性。传统的相互协商程序下，虽然缔约国双方税务主管当局应纳税人的请求启动了相互协商进程，但是，一方面，由于双方没有义务就案件达成最终解决结果，因此税收争议解决的确定性无法保证；另一方面，由于没有具体时限与进度的要求，相互协商程序在实践中往往耗时费力，缺乏效率。即使缔约国双方最终可能经过漫长的协商达成结果，纳税人也往往会因为得不到及时救济而遭受重大利益损失。与传统的相互协商程序不同，在美、德两国间国际税收仲裁机制下，相关国际税收争议如果不能由双方协商解决，则必须按照规定的时限与路径通过仲裁程序解决，相关裁决除非纳税人拒绝，否则对缔约国双方均具有约束力。据此，这种强制性仲裁机制可以最大程度地确保相关国际税收争议在规定的时限内及时地得以最终解决。实际上，保证国际税收争议能及时得以解决，也是建立国际税收仲裁机制的最根本目的。

其次，这种仲裁机制很大程度上实现了税收主权的维护与国际税收争议有效解决之间的平衡。传统上人们之所以青睐相互协商程序作为国际税收争

《2008年备忘录》第3条。

《2006年议定书》第16条第(22)(m)款。

《2006年议定书》第16条第(22)(i)款。

《1989年议定书》第23段。

《2006年议定书》第16条第(22)(k)款。

《2006年议定书》第16条第(22)(d)款。

《2006年议定书》第16条第(22)(n)款。

议的解决方法 是因为相互协商程序所具有的“有敦促无强制”的特点让任何国际税收争议的解决都建立在缔约国双方自愿的基础之上,从而可以最大程度地保证缔约国双方的税收主权在国际税收争议解决过程中得到尊重。然而 这种对税收主权的高度尊重是以牺牲国际税收争议有效解决为代价,不仅损害国际税收合作的进一步发展,也牺牲了纳税人的利益。实际上 传统的相互协商程序难以在税收主权的维护与国际税收争议有效解决之间实现平衡。与传统的相互协商程序不同 美、德两国间国际税收仲裁机制很大程度上实现了税收主权的维护与国际税收争议有效解决之间的平衡。一方面 由于相互协商程序的前置性,缔约国双方完全可以在最初阶段通过相互协商程序自愿达成最终解决相关争议的协议;另一方面 虽然仲裁程序具有强制性 给缔约国双方形成了某种压力,但是仲裁程序只是相互协商程序的补充 并非独立于相互协商程序之外 在仲裁过程中,缔约国双方仍可以随时达成解决争议的协议而终止仲裁程序,从而将解决争议的主动权掌握在自己手中,避免由作为第三方的仲裁庭做出对其主权行使行为的最终裁决。不仅如此 仲裁庭采取仅就案件涉及的所得金额、费用额及应纳税额从缔约国双方提出的建议案中择一做出裁决,而不涉及对税收协定相关条款的解释 裁决也不具先例价值 这些做法意味着,一方面 缔约国双方避免了由作为第三方的仲裁庭来解释两国间税收协定相关条款,从而将税收协定条款的解释权最大限度地保留在自己的手中;另一方面 仲裁庭的裁决对于缔约国双方未来采取的征税行为也没有任何约束力。

再次 这种仲裁机制最大程度地保障了个案解决的合法性与公正性。传统的相互协商程序没有就缔约国双方税务主管当局开展相互协商时依据什么样的法律依据达成解决争议的协议做出明确规定。本质上,相互协商程序属于一种解决国际争议的政治方法 而非法律方法,因此,它并不以法律规则为基础,而以双方税收利益的整体性平衡为追求目标。正因为如此 实践中缔约国双方运用相互协商程序解决国际税收争议时 往往会出现将同一时期不同纳税人所提交的各项争议捆绑在一起而一揽子予以综合平衡解决的情况 从而导致个案解决欠缺合法性与公正性。与传统的相互协商程序不同 美、德两国间国际税收仲裁

机制与其他类型的国际仲裁机制相同 是以规则为基础 属于解决争议的法律方法 仲裁庭必须根据一定的优先次序适用相关的法律规则就各个案件分别做出最终裁决。这意味着,每个案件的最终裁决,均建立在相关的法律规则基础上 是适用相关国际税收规则的产物,而非缔约国双方税收利益整体性平衡的结果,从而保证了个案解决的合法性与公正性。

最后 这种仲裁机制最大程度地增强了纳税人对争议解决结果的影响力。需要指出的是 国际税收争议通常是由缔约国一方或双方的征税行为不符合税收协定所引起的 不仅影响了分属国际税收利益分配关系中收入来源国与纳税人居住国地位的缔约国双方的税收利益 也给跨国纳税人造成了双重征税的不利后果。因此,国际税收争议能否及时、公正地最终解决与纳税人也有重大利害关系。纳税人也渴望参与国际税收争议的解决过程 以便对争议解决结果施加其影响力。然而,在传统的相互协商程序中,纳税人除了享有将其案情提交给其居住国而申请启动相互协商程序的请求权外便不再享有其他权利。协商程序是否启动、如何协商以及达成协商结果所考量的因素等内容,纳税人均无权过问,只能被动地接受协商结果。与传统的相互协商程序不同 在美、德两国间国际税收仲裁机制下,一方面 纳税人享有与仲裁相关信息的知情权 可以在承担保密义务的条件下从缔约国双方以及仲裁庭获得相关信息;另一方面 纳税人始终控制着仲裁的进程 不仅仲裁程序是否启动取决于纳税人的同意 在仲裁过程中 纳税人也可随时要求终止仲裁程序 而经由仲裁程序产生的最终裁决结果,即使对缔约国双方具有约束力 纳税人也有权拒绝。如此,纳税人对争议解决结果的影响力明显增强,从而有利于对自身税收利益的维护。

三、美、德两国间国际税收仲裁机制对中国的启示

美、德两国间国际税收仲裁机制率先确立后,美国又以此为典型与示范,通过签订税收协定议定书的方式 先后与比利时(2006年)、加拿大(2008年)、法国(2009年)等国相继建立了这种仲裁机制。可以预见,与税收协定伙伴国建立国际税收仲裁机制,是美国今后修订其对外双边税收协定的主要工作内容之一。不仅如此 这种国际税收仲裁

机制也被2008年经合组织(OECD)税收协定范本和2011年的联合国(UN)税收协定范本所采纳,由此势必对今后各国谈判签订双边税收协定产生重要影响。在此背景下,是否引入强制性国际税收仲裁机制,将是我国在未来对外谈判签订税收协定或者修订已有税收协定时不容回避的问题。

对此,我们应当看到,我国当前已经是全球第二大经济体,中外企业彼此交往广泛、互动频繁,原来将外国企业与投资者“引进来”的单向发展战略,已转变为将外国企业与投资者“引进来”与鼓励中国企业与投资者“走出去”两者并重的双向发展战略。在此背景下,对外广泛缔结避免双重征税协定,同时为“引进来”与“走出去”的中外企业和投资者创造良好国际税收法制环境,是我国未来参与国际税收法律关系的基本政策立场。在此方面,根据国家税务总局网站公布的信息,除了内地和我国香港及澳门签订的避免双重征税安排之外,我国对外签订的避免双重征税协定已达100个,其中生效的已达97个,形成了广泛税收协定网络,为消除中外企业和投资者从事跨境经贸活动所面临的双重征税,发挥了关键性的作用。然而,值得注意的是,如果就缔约国一方或双方不符合协定的征税行为而引起的国际税收争议不能得以有效解决,那么上述广泛税收协定网络就难以发挥其避免双重征税的应有效用。由此可见,建立强制性国际税收仲裁机制以增强国际税收争议解决机制的有效性,不仅符合我们致力于拓展税收协定网络以消除双重征税的宗旨,也与我国上述的开放经济发展战略的客观需要一致。实际上,在我国过去的经贸条约实践中,采取强制仲裁方式以有效解决中外私人之间以及外国投资者与东道国政府之间的国际经贸争议也不乏其例。

如此,我们当前面临的紧迫问题就是:如何在我国对外签订的税收协定中建立国际税收仲裁机制,既能增强国际税收争议解决的有效性,又不至于对国家的税收主权产生过多的限制。在此方面,我们认为,美、德两国建立国际税收仲裁机制的诸多经验值得我们学习和借鉴。例如,在未来与他国

建立国际税收仲裁机制时,我们可以做如下考虑:

首先,将税收仲裁机制定位为相互协商程序的补充。一方面规定,只有在双方主管当局在规定时限内无法达成协议的情况下,相关国际税收争议才可以将案件提交仲裁解决;另一方面规定,即使相关争议事项已提交仲裁,双方主管当局仍然可以相互协商达成协议,以此最大程度地争取双方主管当局达成解决争议的共识。

其次,将提交仲裁的事项限定在一定的范围之内。在此方面,我们未必完全采纳美、德两国现有的做法,而是根据缔约双方的实际需要,将予以仲裁的事项限定在那些可能在执行中双方之间最容易发生争议的税收协定条款上,例如转移定价问题或者常设机构利润征税等问题。不仅如此,提交仲裁事项的性质,也可以仅限属于事实问题而非法律问题。作为初步的尝试,我们甚至可以采取“逐案同意”的方式,将某些争议中的法律问题也提交仲裁。

再次,参考美、德两国“棒球仲裁”的经验。即限制作为第三方的仲裁庭对仲裁事项所涉及的税收协定条款的解释权力,让仲裁庭在双方就案件涉及的所得金额、费用额及应纳税额所提出的建议案中择其一而做出裁决,从而将税收协定条款的解释权最大限度地保留在自己的手中。

最后,规定仲裁裁决的仅对提交仲裁的个案具有约束力,而不具先例价值。这样,一方面可以确保仲裁庭的裁决对于缔约国双方未来采取的征税行为也没有任何约束力,另一方面可以确保相关国际税收争议得以有效解决。

参考文献

- (1) 廖益新《国际税法》,高等教育出版社2008年版。
- (2) 经济合作与发展组织《OECD税收协定范本及注释》,中国税务出版社2012年版。
- (3) UNITED NATIONS, 2011, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, UN.
- (4) DEHNEN, P.H. & RUCHELMAN, S.C., 2009, Procedures Announced for Mandatory Binding Arbitration under the Germany-United States Tax Treaty, *Bulletin for International Taxation*, April.

作者单位:厦门大学法学院
(责任编辑:向东)

参见2008年《经合组织税收协定范本》第25条第5款;2011年《联合国税收协定范本》第25条(B)第5款。

例如,我国已加入旨在解决外国投资者与东道国之间投资争议的《华盛顿公约》,而在与有关国家之间签订的双边投资保护协定中订立了强制同意接受依据《华盛顿公约》成立的“解决投资争端国际中心”(ICSID)的仲裁的条款。根据这类条款,如果外国投资者将与东道国的投资争议提交ICSID仲裁,东道国必须接受。参见陈安主编:《国际经济法专论》,高等教育出版社2007年8月第2版。