

论国际税收争议解决程序中的 SDR*

曹阳波,黄文旭

(湖南师范大学法学院,湖南长沙 410081)

摘要:目前,各国一般通过相互协商程序解决国际税收争议。然而,由于相互协商程序存在着某些缺陷,不能保证国际税收争议一定得到解决。因此,在相互协商程序之外,需要一种补充性争议解决方式(SDR)。国际税收争议解决程序中的 SDR 包括调解、咨询意见和仲裁,其中又以仲裁最具发展潜力。如果各国能在税收协定中规定强制仲裁,就能保证国际税收争议的积极解决,从而为国际贸易和国际投资创造良好的税收环境。

关键词:国际税法;国际税收争议;OECD;经合组织;SDR;仲裁

中图分类号:D922.22 **文献标识码:**A **文章编号:**1008-5092(2007)02-0043-03

一、何为 SDR

SDR 即补充性争议解决方式,其英文全称为“Supplementary Dispute Resolution”。“补充性争议解决方式”(SDR)不同于通常所说的“选择性争议解决方式”(ADR)。ADR 是替代诉讼解决国际商事争议的各种方法的统称,包括调解、仲裁等^[1]。SDR 相对于相互协商程序来说不是可选择性的,而是对相互协商程序的补充,是从相互协商程序中产生的,而不是与相互协商程序平行的一种机制。

二、SDR 的形式

(一)调解

在相互协商程序当中,可以采用调解的方式。比如,很多国家有一种程序,在这种程序中,一个“疑难”案件由与该案没有直接关系的某位职务更高的官员进行审查,以“调解”并澄清双方的意见。此外,还有一种使用频率稍低的方式,即由一个第三方调解人设法帮助各方理解他们的优势与劣势,并找出共同立场,以便双方达成和解,而不是由主管当局自己作出裁决。

(二)咨询意见

经合组织范本第 25 条的注释为有关国家获得“咨询意见”提供了可能,也为请求财政事务委员会在协定的解释上给出咨询意见提供了可能,虽然目前还没有实际使用这一程序的案例。

(三)仲裁

仲裁是国际税法领域讨论得最多也是最重要的一种补充性争议解决方式。以前有很多人说仲裁时代离我们越来越近,而现在仲裁时代马上就要到来,理由如下。首先,国际交往的范围越来越广、越来越复杂,将来会产生更多很难解决的案件,因此迫切需要一种处理这类案件的机制。其次,贸易与投资的非关税壁垒已经消除,税收问题就变得更为重要了。竞争性的贸易与投资纪律已经为解决他们的资格领域的争议提供了制度上的结构。而税收领域没有这种机制,因而需要其他领域的纪律扩展到税收领域。WTO 中涉及美国 FSC/ETI(公司境外销售/境外所得法案)的案件提醒我们,税收和贸易是紧密相连的^[2]。而我们没有提供一个充分的国际税收争议解决机制,故如何使国际税收仲裁得以完善就成了当务之急。下文着重讨论 SDR 中的仲裁存在的问题。

* 收稿日期:2007-02-16

作者简介:曹阳波(1967-),男,湖南益阳人,湖南师范大学硕士生,研究方向:国际经济法。

三、国际税收仲裁中存在的问题

(一) 强制仲裁或自愿仲裁

现有国际税收仲裁中存在的最重要的一个问题是仲裁程序应该是“强制性的”还是“自愿的”，即应在实际争议之前达成一个将所有争议提交仲裁程序的协议还是基于个案决定是否提交仲裁？在强制仲裁的场合，两个国家在争议之前就达成协议，如果相互协商程序不能解决争议，当满足一定条件时就必须将案件提交仲裁。仲裁协议在争议发生之前达成，所有未能解决的案件都需提交仲裁。目前，大多数税收协定中规定的都是自愿仲裁，这种仲裁模式需要在争议发生后，由主管当局和纳税人达成将特定案件提交仲裁的协议。但也有的税收协定中规定了强制仲裁，如德国和奥地利的税收协定规定，税收协定解释和适用中的争议，在纳税人的请求下，可提交欧洲法院仲裁。欧盟的仲裁公约第7条规定，转让定价争议不能通过相互协商程序解决时必须提交仲裁^[3]。

SDR的重要目的之一是使进入相互协商程序的案件得到最终解决。缺乏终局性的保证是纳税人不愿将时间和必要的资源花在相互协商程序上的一个重要原因。这一目的通过强制仲裁条款即可得到实现。由于将权力委托给了独立的仲裁庭，确保了相互协商程序可以达成适当的结果，因此，强制仲裁是解决国际税收争议的最佳方法。

此外，还有一种强制仲裁的弱化形式。这种形式要求，如果案件在普通程序中得不到解决，则应将案件提交SDR。这意味着提交SDR是强制性的，比自愿仲裁更进一步，因为国家不能放手不管，但该方式不能确保作出有拘束力的决定。根据现有条约将案件提交SDR的义务来自于一般国际法要求善意对条约进行解释和适用的原则，在现有条约里也能找到这种义务。OECD的一份报告认为，此种义务可从现有法律中得出^[4]。但还没有国家实践这一构成国际法义务的重要决定因素，人们在这一问题上也持不同意见。

(二) 何时提交仲裁

所有强制仲裁条款都需要一些“触发器”，以确定何时将案件提交给独立仲裁庭。有时会使用时间期限。《欧盟仲裁公约》规定，案件应在第一次提交主管当局两年内提交给“咨询委员会”，如果该主管当局不能在该期限解决争议，消除双重征税^[5]。另一种使案件提交仲裁的情形是，主管

当局“一致同意无法达成协议”，即基于善意可得出如果不诉诸于SDR案件便得不到解决的结论时。当然，最好的方法是使用确定的时间期限，虽然在期限结束时案件即将解决的情况下，如果各方当事人一致同意可以延长该期限。

(三) 仲裁员的选任

仲裁员最好由主管当局选任，因为该国际税收仲裁终究还是政府与政府间的程序，尽管还需要与纳税人协商。主管当局只能从有资格的合适人员中选择，而保证这种选择结果的方式是在发生争议之前就确定一个有资格的人员名单。《欧盟仲裁公约》使用的就是这种方法。为了确保国际税收仲裁能以一种快速的方式发挥作用，还应该有一种机制，在当事人一方在规定的时间内没有指定仲裁员时由一个独立的指定机构指定。如果双方指定的仲裁员在指定首任仲裁员这一问题上不能达成一致，也应由一个独立的指定机构指定。

(四) 仲裁裁决的作出

一般认为，在进行国际税收仲裁时，可以参考《维也纳条约法公约》认为合适的材料。目前国际税收协定中对仲裁的规定一般比较简单，没有关于如何作出仲裁裁决的规定。实践当中发展出了一种“最佳最终方案”(last best offer)的选定方式，即由当事方向仲裁庭提交“最佳最终方案”，由仲裁庭从中选出一个作为仲裁结果。该方案将仲裁程序视为行政程序的扩展，最重要的是得到问题的答案而不一定要“正确的”答案。该程序比较适合于实际上没有“正确的”答案而最重要的是得到一个答案的案件，如转移定价案件，而不适合于条约的解释这一更为复杂的问题。另一种“准司法”方式要求仲裁庭在书面意见中写明理由。如果书面意见被发布，则可以为条约的解释发展一种“普通法”，有助于避免将来发生争议。即使该书面意见对未来的案件不具约束力，也对未来的案件有一定的影响，就如同民法法系中判例的影响一样。

(五) 国际税收仲裁裁决的效力

关于国际税收仲裁裁决的效力存在着不同的主张：

- 1、只是咨询性的，主管当局可以遵守，也可以不遵守。持这种观点的人最少，但也表达了一种独立的观点；
- 2、只要纳税人遵守，就对主管当局有拘束力；

3、对主管当局和纳税人都有拘束力,且优先于国内司法判决的效力。

从解决争议的终局性和一致性来看,最后一种观点是最好的,也是使国际税收仲裁程序体系化最困难的问题之一。国际税收仲裁程序和国内司法程序的关系怎样?现有的相互协商程序在各国的实践互不相同,如果纳税人不愿遵守相互协商程序达成的协议,通常还可诉诸国内司法程序。其他领域中的仲裁(“可选择性”争议解决方式 ADR)旨在将实质问题从国内司法系统中移出(尽管法院可对案件进行形式上的司法审查)。而国际税收仲裁作为补充性争议解决方式之一,其存在的重要问题之一是保证对案件解决有约束力,且前后一致。

作为总目标,仲裁庭的裁决应该是终局的且有拘束力。在国家能够明确同意受仲裁庭裁决的拘束时,问题就变成了纳税人是否应受仲裁庭裁决的约束以及在多大程度上受其约束,作为采取 SDR 的条件,纳税人应放弃将案件提交司法程序的权利。各国在这一点上的做法各不相同,在一些国家,是不能要求纳税人放弃司法救济的,即使纳税人同意放弃,该同意能否强制执行也存在问题。在这种情况下,纳税人实际上就能在仲裁庭和可能对其更有利的司法机关之间“挑选法院”。

尽管在理论上存在上述问题,但实践中这些问题很少出现。为纳税人提供了一个避免双重征税的争议解决方式,正是纳税人的初衷。如果纳税人在国内诉讼中对仲裁裁决提出异议,则另一国家在确定税额时可不顾仲裁裁决中的规定。此外,应该允许政府将仲裁裁决提交给法院,并使法院知道裁决不仅仅是由税务官员做出,而且是由专家和独立仲裁庭作出。还可以规定,如果纳税人拒绝接受仲裁裁决的约束,他就应该承担仲裁程序的费用。

(六) 国际税收仲裁裁决的审查

假定仲裁裁决不能由与其平行的司法体制进行实质审查,这就产生了另一个问题,即是否允许一种机制对其进行程序上的审查。一种方式是允许各国法院对仲裁裁决进行有限制的程序上的审查,如偏见、受贿、超越裁决的权限、违反仲裁庭的程序规则等。当事方可在确定采用仲裁程序的授

权条款中作出此种规定。另一种方式是提供一个在国家之上的审查机构,代替国内法院进行程序上的审查。世界银行 ICSID 和 NAFTA 都提供了这种程序。在后一种程序中,有关贸易争议的双边仲裁庭裁决可由特别异议委员会对有限的程序瑕疵进行审查。在基于 OECD 范本的税收仲裁中,可由 OECD 财务委员会指定的机构进行审查,或通过适当的程序提交《行政协助条约》第 24 条设计的协调机构进行审查^[6]。

除以上问题之外,还有大量的重要问题需要解决。比如,由谁支付仲裁费用?裁决以何种语言作出?翻译问题如何解决?要使国际税收仲裁成为解决国际税收争议的有效机制,以上问题都要认真考虑。

四、SDR 的发展方向

以上讨论主要针对 OECD 框架下可采取的 SDR。但还有其他一些范本可供参考。比如《欧盟仲裁公约》就规定了一种非常特殊的仲裁。该公约规定的仲裁限于转让定价争议和常设机构的利润分配争议,而不能适用于条约的解释。此外,主管当局也是仲裁庭的成员,并从各国政府提交的名单中选任一名“独立仲裁员”。在仲裁裁决作出之后,两国主管当局有权将案件带回在六个月内作出决定,该决定可以和仲裁裁决不同,只要能达到消除双重征税的目的。这样,该程序实际上可被视为行政程序的扩展,而不是严格意义上的仲裁。国际财务协会和国际商会也各自提出了他们的国际税收仲裁程序。它们更接近传统的仲裁,给予了仲裁更独立的地位。国际商会的建议甚至认为,如果纳税人认为存在不符合协定的征税,就有权提交仲裁,即使主管当局同意避免双重征税^[4]。

SDR 程序对于发展中国家来说尤为重要,尤其是那些在协定中规定了宽泛的来源地税收管辖权的国家。基于这一情况,OECD 试图发展一种发达国家和发展中国家都能接受的公正有效的 SDR 程序。目前 OECD 正在进行这项工作^[7]。

在不久的将来,可能会达成一个多边仲裁协议,可以处理“三边”案件和没有双边协定可适用的有关两个机构之间关系的案件。

(下转第 70 页)

The Solicitude for Life in Cao Cao's Poems

LI Kai - ling

(Higher Education Research Office of Yancheng Institute of Technology, Jiangsu Yancheng 224003, China)

Abstract: The solicitude for life has always been the theme of all literary and artistic works. Cao Cao, an outstanding statesman and strategist in the Chinese history, showed his extensive, deep and melancholy solicitude for life in his poems through his life ambition of " who but myself can do it ?" and the personality reflection. This is the very reason why his poems were written with grand images, a serene and significant style and plain words.

Keywords: Cao Cao; poems; solicitude for life

(上接第 45 页)

参考文献:

- [1] 袁泉,郭玉军. ADR——西方盛行的解决民商事争议的热门制度[J]. 法学评论,1999(1):36-40.
- [2] See McDaniel, Trade Agreements and Income Taxation: Interactions, Conflicts and Resolutions, 57 Tax L. Rev. 275 (2004).
- [3] 刘剑文. 国际税法[M]. 北京:北京大学出版社,2004:494.
- [4] OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Improving the Process for Resolving International Tax Disputes [EB/OL]. (2004-07-27) [2006-04-26]. <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>.
- [5] Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, art. 6-8 [EB/OL]. (2004-07-28) [2006-05-27]. <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga doc? smartapi! celexapi! prod! CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=41990A0436&model=guichett>.
- [6] Joint Council of Europe/PECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, art. 24 [EB/OL]. (1998-06-25) [2006-05-16]. <http://www.oecd.org/dataoecd/11/29/2499078.pdf>.
- [7] Hugh J. Ault. Improving the Resolution of International Tax Dispute. Florida Tax Review. 2005.

On the SDR in the International Tax Dispute Resolution

CAO Yang - bo, HUANG Wen - xu

(Law School, Hunan Normal University, Hunan Changsha 410081, China)

Abstract: Currently, the main method of settling the international tax dispute is mutual agreement procedure. However, there are some weaknesses in mutual agreement procedure. Therefore, we need supplementary dispute resolution (SDR) mechanism in the context of MAP. SDR includes mediation, advisory opinions and arbitration. SDR moves in the direction of arbitration. If mandatory arbitration is included in the tax treaties, international tax disputes can be settled actively which will provide good tax circumstance for international trade and investment.

Keywords: international tax law; international tax dispute; OECD; Organization for Economic Cooperation; SDR; arbitration